

MEMORIA 1997

SUMARIO

Primera parte

	<u>Pág.</u>
Consideraciones generales	
I.- Introducción -----	7
II.- Recursos-----	7
III.- Quejas y sugerencias -----	9
IV.- Los defensores del contribuyente -----	9
V.- Otros supuestos de defensa del contribuyente-----	11

Segunda parte

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

Ordenanza fiscal nº 1.1 -----	17
-----	Tributos
sobre bienes inmuebles	
I.- Contribución territorial urbana e impuesto sobre gastos	
suntuarios -----	18
II.- Impuesto sobre bienes inmuebles -----	19
A.- Informes -----	19
B.- Exenciones-----	21
B.1.- Fundaciones y asociaciones. Aplicación de la Ley	
30/1994-----	21
B.2.- Iglesia Católica y otras iglesias, confesiones y	

comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español. Aplicación de la Ley 30/1994-----	22
B.3.- ONCE. Aplicación de la Ley 30/1994-----	24
B.4.- Entidades concesionarias en zona portuaria -----	25
B.5.- Entidades concesionarias de aparcamientos públicos-----	26
B.6.- Colegios mayores universitarios -----	26
C.- Bonificaciones -----	27
C.1.- Bonificación al amparo de la legislación de autopistas -----	27
C.2.- Bonificación por los inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de las empresas constructoras-----	27
a) Determinación del período de disfrute -----	27
b) Supuestos de rehabilitación integral de edificios -----	29
D.- No sujeción. Los usuarios de un aparcamiento municipal en régimen de concesión.-----	30
E.- Valores catastrales -----	31
E.1.- Determinación y eficacia temporal-----	31
E.2.- Notificación de valores catastrales. Alteración del sujeto pasivo. -----	31
F.- Problemas de gestión del impuesto. -----	33
 Ordenanza fiscal nº 1.2 -----	 34
Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica	
A.- Notificaciones -----	34
B.- Impugnación de la providencia de apremio -----	35
C.- Impugnación de embargo en cuenta bancaria conjunta -	36
D.- Recursos basados en argumentaciones ajenas al ámbito tributario -----	36
E.- Sujeto pasivo del impuesto-----	37
F.- Solicitud de exención o impugnación de su denegación-	37
G.- Potencia fiscal de los vehículos-----	39
H.- Alta, transmisión y baja del vehículo -----	40

Ordenanza fiscal nº 1.3 -----	42
Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana	
I.- Plus valía -----	42
A.- Transmisiones derivadas de separación y divorcio -----	42
B.- Exenciones a entidades benéficas -----	42
C.- Base imponible -----	43
D.- Recargos -----	43
E.- Prescripción -----	43
F.- Procedimiento -----	44
G.- Conclusiones -----	44
II.- Tasa de equivalencia -----	44
 Ordenanza fiscal nº 1.4 -----	 45
Tributos sobre actividades económicas	
I.- Impuesto sobre actividades económicas -----	45
A.- Las cifras -----	45
B.- La aplicación de beneficios fiscales -----	46
B.1. La bonificación por inicio de actividad -----	46
B.2. La aplicación de la Ley 30/1994.-----	46
a) El requisito formal de la declaración de utilidad pública-----	47
b) La actividad mercantil principal -----	48
c) La relación con los patronos -----	50
B.3. La aplicación de la disposición transitoria 3 ^a .2 de la Ley 39/1988.-----	52
B.4. Las exenciones del artículo 83.1 de la Ley 39/1988 -----	54
a) Organismos autónomos de carácter comercial y entidades gestoras de la Seguridad Social -----	54
b) Enseñanza concertada y organismos públicos de investigación -----	56
c) Asociaciones y fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales -----	58
C.- No sujeción-----	58

D.- Inexistencia y cese de actividad-----	61
E.- Calificación de actividad-----	62
II.- Licencia fiscal-----	63
III.- Radicación-----	64
IV.- Licencia de apertura -----	64
 Ordenanza fiscal nº 2.1 -----	 66
Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras	
 Ordenanza fiscal nº 3.2 -----	 68
Tasas por servicios de bomberos	
 Ordenanza fiscal nº 3.4 -----	 73
Tasas por servicios urbanísticos	
 Ordenanza fiscal nº 3.5 -----	 75
Tasas por servicios de limpieza	
 Ordenanza fiscal nº 3.8 -----	 79
Tasas por servicios de inspección y prevención sanitaria	
 Ordenanza fiscal nº 5.1 -----	 80
Precios públicos por utilización privativa del dominio público municipal	
 Otros asuntos -----	 82
 Anexo I -----	 85
Expedientes tramitados	
 Anexo II -----	 87
Clasificación por conceptos	
 Anexo III -----	 89
Porcentajes	

Primera parte

Consideraciones generales

I.- Introducción.

Esta es la Memoria anual que, en relación a sus actividades del ejercicio 1997, presenta el Consell Tributari Municipal de Barcelona, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 17 de su reglamento orgánico.

Empieza para ello con dejar constancia de que no hubo cambios en la lista de los vocales que lo componen, ni en la del personal que tenía asignado para desarrollar su misión. Este dato de la continuidad de las personas es de estimar muy apreciable y eficaz, pues permite mantener criterios y sentar doctrinas con firmeza y seguridad.

La marcha del Consell fue pacífica y pudo desarrollar su actividad con normalidad en los tres grupos de materias que se habían asignado a su competencia: recursos, quejas y dictámenes.

El paso del tiempo y el ejercicio de las referidas competencias obligan, sin embargo, a ir matizando muchos aspectos de su contenido, que fue esbozado en la primera de las Memorias que emitió el Consell con referencia a sus actividades del año 1989. Por otra parte, el desarrollo paralelo de una normativa encaminada a la protección del contribuyente obliga también a prestar cierta atención a los problemas que plantea esa nueva normativa.

II.- Recursos.

De su intervención en materia de recursos hay que repetir que representó una puesta a punto de los ya existentes de reposición, a base de un intento bien logrado de llenar el vacío producido por la desaparición de los Tribunales Económico-Administrativos en la esfera local, que había dejado en práctica indefensión a los contribuyentes modestos, pues aunque teóricamente les fuera posible acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa, su coste les resultaba antieconómico y su andadura muy larga con perspectivas de colapso.

Se había arbitrado para el Consell un procedimiento especial que completase el que venían siguiendo los recursos de alzada y de reposición en

materia tributaria, interrumpiendo para ello el tratamiento normal seguido por los órganos de gestión en el preciso momento en que, informados los expedientes por dichos órganos, debían pasar a resolución de la Alcaldía. Era entonces, es decir, antes de la remisión de los asuntos a la Alcaldía, cuando se previó que pasasen éstos al Consell Tributari para que incluyera una propuesta de resolución que estuviera de acuerdo con la normativa aplicable al caso. Se lograba así que el Consell no se considerase obligado a defender los intereses de las dos partes en litigio ni de una de ellas en particular, sino que se le pedía simplemente que manifestase su opinión respecto de la legalidad del caso, dejando en sus manos la aplicación de un control de legalidad que, extrayendo del ámbito administrativo la solución de los conflictos provocados por la gestión administrativa, llamaba a proponer la solución de los mismos a un órgano distinto, el Consell Tributari, que, con independencia de criterio y objetividad, sin sometimiento a cualquier otra línea que no fuera la de la estricta legalidad, pudiera prefigurar las respuestas que habían de solucionar aquellos conflictos con garantías suficientes de competencia técnica y de imparcialidad.

El automatismo de esa intervención del Consell, que no tenía que ser solicitada para que se produjera, completaba la clave de la tramitación de los recursos así remozada y representaba también: de una parte, el que los contribuyentes se consideraran asistidos por un órgano con criterios fiables para todo el mundo, es decir, no partidista; y por otra, que la Alcaldía condicionaba sus facultades decisorias, porque al admitir la intervención de un órgano ajeno a la Administración ejecutiva, precisamente en el momento anterior a decidir los conflictos, venía a cerrar el camino a cualquier solución que no fuera la propuesta por el Consell.

El éxito de esta figura jurídica y su repercusión en el campo de la solución de conflictos han sido indudables. El Consell ha logrado inspirar confianza en los recurrentes, y la Administración ha podido recoger también frutos nada desdeñables como la disminución de la litigiosidad y la mayor rapidez en la solución de los conflictos planteados por aquellos.

III.- Quejas y sugerencias.

El sistema adoptado para la resolución de los recursos representaba el complemento a una vía preexistente, que quedaba así reforzada y con grandes perspectivas de viabilidad, como así ha confirmado el tiempo que va pasando.

Pero no se agotaba con ello el tratamiento de muchos casos de discrepancia entre el contribuyente y la Administración que no podían contemplarse en aquel marco. Fue sin duda por esto por lo que se pensó en la posibilidad de que el mismo Consell, creado como se ha dicho con el carácter de órgano consultivo y asesor, tuviera acceso, desde parecido punto de vista que en los recursos y con similares criterios de independencia y objetividad, a la admisión y estudio de las quejas y sugerencias que los contribuyentes presentasen a la Administración respecto de puntos concretos de la gestión tributaria que representasen posibles supuestos de indefensión para los ciudadanos.

Esa fue sin duda la razón por la que al artículo 142 de la Ordenanza fiscal general de 1989 se añadiera un segundo grupo de facultades que se expresaban así: "La recepción e informe de las quejas o sugerencias que hagan directamente los contribuyentes sobre el funcionamiento de los órganos de gestión, de liquidación, de inspección y de recaudación de dicho sector tributario."

Se configuraba así un campo de actuación distinto al de los recursos, con muy pocos antecedentes en la normativa tributaria municipal, que quedaba poco definido tanto desde el punto de vista orgánico como desde el de sus normas de procedimiento, pero que, de una parte, venía a representar la posibilidad de que se atendiese al contribuyente en aspectos que no encajaban en la materia de recursos, y de otra, venía a permitir un tratamiento flexible, que en cierta manera jugaba con las posibilidades de rectificación de actos no trascendentales que las leyes autorizan a las Administraciones.

IV.- Los defensores del contribuyente.

En este planteamiento descansa sin duda la idea de que el Consell Tributari podía ser considerado como defensor del contribuyente, asumiendo una posición tutelar tanto tiempo esperada.

Pero el Consell tuvo que salir al paso de esa asimilación que desde un principio se consideró inadecuada. Y así, en la primera de sus Memorias anuales, que como se ha dicho fue la correspondiente al año 1989, explicó que no podía considerarse a sí mismo defensor del contribuyente, pues ello representaría que se le colocara permanentemente al lado de quien discrepaba de actos o conductas de la Administración en materia tributaria, y precisamente para asumir y defender las tesis de los contribuyentes discrepantes, con muy posible sentido de parcialidad, dejando vacío el centro del discurso de tal suerte que en el tablero jurídico el Consell estaría necesariamente en frente de la Administración, que seguiría actuando por su propia autoridad sin quedar sometida a control de legalidad de ninguna clase, hasta el punto de que volvía a quedar como arbitrio en la solución de los conflictos de intereses planteados.

No era eso lo que se buscaba al crear el Consell, y por ello, en la parte general de aquella Memoria de 1989 se dejó constancia de que lo que este apartado de quejas autorizaba era una llamada a la autoridad a través del Consell para que interviniese en la corrección de anomalías que no cupieran en el orden normal de los recursos administrativos.

Se trata, por tanto, de una vía un tanto amorfa que tiene que aprovechar los huecos que le deja la tramitación reglada para que el Consell compruebe la certeza y alcance de lo que se denuncia, y proponga, en su caso, la correspondiente solución.

Tales objetivos no pueden representar una defensa concreta de los contribuyentes, sobre todo si se tiene en cuenta que a través de esa posibilidad se trata muchas veces de replantear cuestiones ya resueltas en vía de recurso, o abandonadas en la cuneta dejando que caduquen las posibilidades normales de defensa; ello sin contar con la posibilidad de que se quiera traer a este escenario cuestiones ajenas al ámbito de la competencia administrativa en el que hay que entablarlas. Pero no cabe duda que representan la posibilidad de que estas solicitudes, que no tienen camino trazado, sean conocidas por los órganos administrativos que detentan las ulteriores posibilidades de mejora de los servicios que prestan al ciudadano, incluso para dar a sus soluciones un carácter general que en principio no tienen.

No es de extrañar, por eso, que el Consell tuviera que declarar en estos años pasados la falta de competencia, la cosa juzgada o la caducidad, términos que impedían buscar una solución aparentemente más justa.

V.- Otros supuestos de defensa del contribuyente.

Es curioso observar que ha venido siendo la propia Administración quien ha reconocido la necesidad de dar uno o más pasos al frente para fomentar unas relaciones más normalizadas entre el ciudadano y las Administraciones, que eviten la sensación de indefensión que éste viene padeciendo.

No se puede olvidar, por ejemplo, que la propia Constitución reconoce expresamente el derecho de petición individual en sus arts. 29 y 77.

Que la Ley general tributaria en su artículo 96, 3 establece que la Administración tributaria deberá prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones.

Que el Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, al regular los servicios de información administrativa y atención al ciudadano, recuerda en su exposición de motivos que la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, instaura, siguiendo los dictados de la Constitución, un nuevo concepto de las relaciones entre las Administraciones públicas y los ciudadanos, que impone la necesaria puesta al día del Decreto 93/1965, de 28 de enero.

Que la indicada exposición de motivos del Real Decreto 208/1996 continua diciendo que "en este sentido, la citada Ley 30/1992, de 26 de noviembre, dentro del catálogo de derechos de los ciudadanos que recoge en su art. 35, incluye en sus párrafos a), b) y g) tres que se hallan directamente relacionados con la función general de información, cuya regulación y desarrollo resulta preciso abordar mediante una norma que actualice y potencie la organización, el funcionamiento y la coordinación de los servicios administrativos que centran su trabajo en las tareas de información y orientación a los ciudadanos, y que establezca el marco jurídico de su

actuación, el contenido de su competencia, la atribución de funciones y el alcance de su responsabilidad en el ejercicio de aquellas".

Tampoco se puede olvidar que el citado Real Decreto 208/96, de 9 de febrero, desarrolla en su capítulo primero las normas sobre las funciones de información administrativa y de atención al ciudadano; en el segundo, la organización de la información administrativa; y en el tercero la creación del libro de quejas y sugerencias. Y que a dicho Real Decreto hay que considerarlo como el precedente o la preparación del Real Decreto 2458/1996, de creación del Consejo para la Defensa del Contribuyente, del que se va a hablar a continuación.

Empieza por declarar este Real Decreto en su exposición de motivos que la constante y necesaria mejora de la calidad de los servicios prestados desde la Administración a los ciudadanos, exige que ésta se dote de los instrumentos jurídicos y operativos necesarios, al efecto de facilitar el oportuno cauce a los administrados para que les permita trasladar a la misma, de manera ágil y eficaz, sus quejas, sugerencias y reclamaciones que permitan un real acercamiento de la Administración en la realidad cotidiana de sus relaciones con los administrados.

Y no es menos sustancioso el siguiente párrafo de la misma exposición de motivos cuando dice: "Es en este marco en el que debe de reiterarse la voluntad de facilitar a los ciudadanos todos los cauces posibles para hacer llegar a las autoridades y responsables de los diferentes organismos públicos cualesquiera quejas, reclamaciones, sugerencias o propuestas que aquellos ciudadanos deseen transmitir como consecuencia de sus relaciones con las Administraciones públicas, y especialmente, en el caso que nos ocupa, con la Secretaría de Estado de Hacienda responsable, a través de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, de la gestión del sistema tributario estatal y aduanero, lo que se acomete en el presente Real Decreto mediante la creación de un Consejo para la Defensa del Contribuyente, que sin perjuicio de su naturaleza consultiva, se concibe con caracteres de independencia y representatividad y al que se dota de los medios profesionales y operativos necesarios para asegurar la eficacia de su actuación interna, estructurando de hecho a estos efectos una novedosa oficina para la defensa del contribuyente encargada de canalizar todas las posibles quejas, reclamaciones o propuestas de los ciudadanos, así como de asesorar a la Secretaría de Estado de Hacienda en todas las cuestiones concernientes a la mejor

protección y defensa de los contribuyentes en sus relaciones con la Administración tributaria del Estado."

El Real Decreto 2458/92, de 2 de diciembre, fue completado por dos disposiciones dictadas en la misma fecha, 14 de febrero de 1997, por la Secretaría de Estado de Hacienda, la primera de las cuales, que adopta la forma de resolución, contiene el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias a que se refiere la disposición final única del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, de creación del Consejo para la Defensa del Contribuyente; y la segunda, con categoría de instrucción, que anuncia se va a referir al establecimiento y funcionamiento de la unidad operativa creada en el Real Decreto de primera mención, conteniendo los siguientes apartados: I.- Normas generales; II.- Normas de tramitación; y III.- Normas para la organización y establecimiento del sistema de presentación de quejas y sugerencias.

No son éstos el lugar ni el momento más idóneos para hacer un estudio pormenorizado del Real Decreto de 2 de diciembre de 1996, creador del Consejo para la Defensa del Contribuyente. Basta por el momento con constatar que constituye, como se indica en su artículo primero, un paso más en la protección de los contribuyentes, que pueden acudir al mismo para la mejor defensa de los derechos y garantías del ciudadano en sus relación con la Administración tributaria del Estado, y que su naturaleza es la de órgano asesor, sin perjuicio de las competencias atribuidas a su unidad operativa adscrita. Pero sí conviene tener en cuenta que en su artículo segundo, y al enumerar sus funciones, que están ordenadas en letras desde la a) a la h), se relacionan con indudable amplitud los casos en que el ciudadano contribuyente puede buscar asesoramiento para las situaciones de conflicto que tenga sobre asuntos tributarios, y entre ellas recibir a través de la Secretaría de Estado de Hacienda las quejas, reclamaciones y sugerencias de los contribuyentes por las tardanzas, desatenciones o por cualquier otro tipo de actuación que se observe en el funcionamiento de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria; recibir las iniciativas o sugerencias de los ciudadanos para mejorar la calidad de los servicios; asistirles en el ejercicio del derecho de petición en el ámbito tributario, contenido en los arts. 29 y 77 de la Constitución; asesorar al Secretario de Estado de Hacienda en la solución de aquellas quejas, proponiendo si se considera preciso las reformas que se estimen adecuadas; y en fin, recogiendo muchos supuestos particulares o generales de mejora, entre los

cuales pueden hallarse las advertencias, recomendaciones y sugerencias hechas por el Defensor del Pueblo a la Secretaría de Estado de Hacienda, que también serán enviadas al Consejo para la Defensa del Contribuyente para que redondee su entidad y posibilidades.

Se ha advertido que no se iba a agotar el tema con un estudio exhaustivo del mismo, sino que simplemente se iba a relacionar la novedad que representa.

Esta novedad no es tanta si se tiene en cuenta que el Consell ha venido actuando en el mismo terreno desde que fue creado en el año 1988, aunque sea en el limitado ámbito de las relaciones entre el contribuyente y la Administración municipal, y que el Real Decreto de referencia se refiere a la Administración estatal en cuyo seno se ha creado el indicado Consejo.

Se ha dictado con posterioridad el llamado Estatuto del Contribuyente por Ley 1/1998, de 26 de febrero, completando así una conducta legislativa anunciada de tiempo atrás y de plausible intención.

Pero lo que debe comentarse al respecto es que ninguna de las citadas disposiciones legales sustituyen o derogan las normas por las que ha venido actuando el Consell Tributari en esta materia.

No estará de más recordar el carácter técnicamente consultivo que tienen estos organismos; pero sobre todo conviene tener en cuenta que el art. 3.3 del Real Decreto 2458/1996, de creación del Consejo para la Defensa del Contribuyente, establece al efecto: "Las reclamaciones, quejas o sugerencias formuladas al amparo de esta norma ante la Secretaría de Estado de Hacienda y ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente no tendrán, en ningún caso, la consideración de recurso administrativo, ni su interposición paralizará o interrumpirá los plazos establecidos en la legislación vigente para la tramitación y resolución de los correspondientes procedimientos. Estas reclamaciones, quejas y sugerencias no condicionan, en modo alguno, el ejercicio de las restantes acciones o derechos que, de conformidad con la normativa reguladora de cada procedimiento, puedan ejercitarse los que figuren en él como interesados."

Terminando dicho inciso del art. 3 con otra declaración trascendente: "Las contestaciones emanadas de la Secretaría de Estado de Hacienda y del Consejo para la Defensa del Contribuyente no serán susceptibles de recurso."

Puede, por tanto, pensarse que se produzcan situaciones relativamente anómalas si el contribuyente, queriendo asegurar el éxito de sus quejas, las canaliza simultáneamente a través de los distintos caminos que se van trazando a su derecho de petición. El final del trayecto deberá ser sin embargo el mismo, es decir, que se llegue al órgano capacitado para resolver el conflicto de intereses. Pero aunque así no fuera y llegue a tener el contribuyente en su mano propuestas de resolución diferentes o incluso contradictorias, hay que pensar que los órganos que las han dictado son de carácter consultivo y no vinculante, no cabiendo contra las mismas recurso de ninguna clase.

Segunda parte

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

Ordenanza fiscal nº. 1.1.

Tributos sobre bienes inmuebles

El ejercicio de 1997 supuso un notable incremento de la conflictividad en relación al impuesto sobre bienes inmuebles, pues se pasó de los 135 recursos del año anterior a 345, siendo el tributo municipal que más recursos motivó en 1997 (en segundo lugar se situó el impuesto sobre actividades económicas, con 298 recursos).

Durante este mismo período se debieron resolver también 46 recursos relativos a la contribución territorial urbana, y un recurso en materia de impuesto sobre gastos suntuarios. Estos recursos tenían su origen en providencias de apremio y de embargo.

La alta conflictividad en materia de impuesto sobre bienes inmuebles no ha aportado novedades significativas en cuanto a los motivos alegados por los recurrentes. Los recursos reproducen cuestiones ya abordadas por el Consell Tributari, si bien algunas han recibido un tratamiento más profundo o con matices importantes (así, por ejemplo, la cuestión relativa a la determinación del plazo de bonificación del 90% por realización de obras).

Otro dato general a destacar es la existencia de bloques de recursos presentados por diversos sujetos en idéntica situación y con idéntica fundamentación. Así, los relativos a la situación de concesionarios en la zona portuaria, o los relativos a los concesionarios o usuarios de plazas de aparcamiento.

Por último, destacaremos la emisión de dos informes solicitados por el director adjunto a la Gerencia del Sector de Servicios Generales, sobre cuyo contenido nos pronunciaremos más adelante.

I.- Contribución territorial urbana e impuesto sobre gastos suntuarios.

El agrupar en un mismo y breve apartado la referencia a estos dos tributos responde a la identidad de cuestiones tratadas en los recursos informados en relación a los mismos.

En todos los casos examinados se impugnaba la providencia de apremio o la de embargo, y se alegaba la prescripción de la acción del Ayuntamiento para exigir el pago de las deudas reclamadas. Solo en unos pocos casos se alegaron cuestiones de fondo, que no pudieron ser examinadas por impedirlo el artículo 138 de la Ley general tributaria.

En aquellos casos en que se ha entrado a enjuiciar si se había producido la prescripción, el Consell Tributari ha debido enfrentarse, una vez más, a la compleja cuestión de la validez de las notificaciones practicadas, para dictaminar si cumplían o no los requisitos formales que les otorgan eficacia interruptiva del plazo de prescripción.

Con este fin, y sin seguir un criterio en exceso formalista (como indica la STS de 20 de diciembre de 1994, Ar. 10141), pero sí garantista de la posición del recurrente, el Consell Tributari ha examinado cada caso para proponer resolución en base a la convicción de si el acto notificado había llegado o no a conocimiento del sujeto pasivo.

Este estudio ha permitido constatar la falta generalizada de cumplimiento formal de los requisitos de las notificaciones. Incumplimiento que puede comprenderse por la dificultad real de conseguir notificar a ciudadanos que se resisten a recibir las notificaciones, o que no facilitan la tarea al cambiar de domicilio sin comunicarlo a la Administración. Este hecho nos reafirma en la conveniencia de llamar la atención sobre la necesidad de reflexionar acerca del régimen jurídico de las notificaciones, en particular de las rechazadas, y su efecto interruptivo de la prescripción.

II.- Impuesto sobre bienes inmuebles.

A.- Informes.

El Consell Tributari emitió durante 1997 dos dictámenes a solicitud del director adjunto a la Gerencia del Sector de Servicios Generales. En uno de ellos el solicitante reiteró en nombre propio una previa solicitud de informe presentada por quien no estaba legitimado, lo que había motivado una primera respuesta del Consell declarando su incompetencia.

a).- El primer informe corresponde al expediente 754/98 y tuvo como objeto la cuestión relativa a si la entidad Barcelona Activa, S.A. gozaba de exención del impuesto sobre bienes inmuebles en relación a un determinado inmueble de su propiedad.

La cuestión planteada obligó a examinar la naturaleza jurídica de Barcelona Activa, S.A., que es una sociedad privada municipal con un capital social de 100 millones de pesetas, siendo su único titular el Ayuntamiento de Barcelona. Con posterioridad a la constitución de la sociedad, el Ayuntamiento aportó a la misma el inmueble objeto del tributo en discusión.

El núcleo del debate se centró en determinar el valor del artículo 3.1 de la Ley de régimen especial del municipio de Barcelona de 1960, pues según dicho precepto "las entidades municipales autónomas y las sociedades municipales, excepto las de economía mixta, estarán consideradas como órganos técnico-jurídicos de gestión del Ayuntamiento, les serán aplicables los beneficios reconocidos a éste por las leyes y, especialmente, disfrutarán de las exenciones y bonificaciones fiscales... que correspondan a la corporación municipal".

La exención que podía reconocerse al calificar a Barcelona Activa, S.A. como órgano técnico-municipal debía, no obstante, someterse al examen de su adecuación al nuevo marco legal que impuso la Ley 39/1988.

Desde esta perspectiva, el Consell Tributari entendió que no se cumplían dos requisitos esenciales para poder reconocer el derecho a la exención, que el

artículo 64 de la Ley 39/1988 establece para los bienes que sean propiedad de los municipios en que estén enclavados y estén afectos al uso o servicio públicos. Ciertamente la finca en cuestión era propiedad de una sociedad anónima, no del municipio. Y aunque pudiera descorrerse el velo de la personalidad para llegar a concluir que el municipio y el ente instrumental son una misma realidad, lo cierto es que se trata de dos personas jurídicas distintas, una de derecho público y otra de derecho privado. La referencia de la Ley a la propiedad del municipio debía entenderse limitada a la propiedad directa del ente territorial, no a la propiedad de sus entes instrumentales.

Por otro lado, faltaba el requisito de la afectación del bien a un uso o servicio públicos, pues tras un detenido estudio de los estatutos de la sociedad se llegó a la conclusión de que los fines de Barcelona Activa, S.A. correspondían a la iniciativa pública en la actividad económica, pero no a la prestación de un servicio público.

El informe concluyó afirmando que Barcelona Activa, S.A. no goza de exención en el pago del impuesto sobre bienes inmuebles.

b).- Menor trascendencia tuvo el segundo informe, que correspondía al expediente 756/97. De hecho, en el informe se reiteró un criterio del Consell Tributari ya expuesto en anteriores propuestas de resolución.

Este informe tuvo como objeto la pregunta de si las entidades confesionales no católicas tenían derecho o no a la exención en el pago del impuesto sobre bienes inmuebles.

El Consell Tributari se limitó a recordar que el artículo 64.d) de la Ley 39/1988 reconoció la exención a las asociaciones no católicas legalmente reconocidas, siempre que se estableciera con ellas el acuerdo de cooperación a que se refiere el artículo 16 de la Constitución.

En el caso de la entidad afectada por el informe, la Ley 25/1992, de 10 de noviembre, cumplió la condición antes expuesta, formalizando el acuerdo de cooperación, por lo que procedía reconocer la exención con efectos del primero de enero de 1993, tal y como señaló la citada Ley.

En relación a la única cuestión que podía resultar conflictiva, esto es, la eficacia temporal del derecho a la exención, el Consell Tributari manifestó que no cabía reconocer eficacia retroactiva para ejercicios anteriores a 1993, pues no se estaba ante un caso de posible extensión de la eficacia de la solicitud a ejercicios anteriores por tratarse de exenciones no rogadas, sino que se trataba de determinar la eficacia temporal de una Ley, que claramente había establecido su eficacia a partir del primero de enero de 1993.

B.- Exenciones.

B.1.- Fundaciones y asociaciones. Aplicación de la Ley 30/1994.

Como ya se apuntó en la Memoria del ejercicio anterior, la interpretación de la Ley 30/1994 para reconocer o denegar el derecho a la exención se hace especialmente compleja cuando se debe atender al contenido de su artículo 42.2. Al establecer dicho precepto que la entidad solicitante no debe ejercer como actividad principal una actividad mercantil se exige precisar, ante cada caso concreto, si la actividad desarrollada es o no mercantil, concepto este no definido ni en la propia Ley 30/1994 ni en el ordenamiento tributario.

Este Consell fijó ya su criterio general en el ejercicio anterior, al establecer que el concepto de actividad mercantil de la Ley 30/1994 se debe identificar con actividad realizada mediante contraprestación y 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.

Durante el año 1997 en diversas ocasiones se ha debido examinar si la entidad solicitante de la exención desarrollaba o no actividad mercantil, para lo que se ha recurrido de modo principal al examen de los balances de la entidad.

El examen detenido de tales balances ha permitido conceder o denegar de forma motivada la exención. Así, a modo de ejemplo, puede citarse el fundamento jurídico cuarto del informe emitido en el expediente 4/97, que dice:

"Entrando en el análisis de la actividad de la fundación recurrente, se observa, como se ha puesto de relieve en los antecedentes de hecho, que su objeto, según se describe en el artículo 2º de los estatutos sociales, consiste en actividades de asistencia médica y hospitalización, sin que de la redacción del citado artículo estatutario se desprenda ninguna nota que distinga la actividad de la fundación de la que podría llevarse a cabo por cualquier otra entidad de forma societaria con ánimo de lucro, por lo cual los destinatarios de sus servicios no difieren de los que podrían ir a otro centro médico creado con fines lucrativos. De hecho, de las cuentas anuales de la fundación para los ejercicios de 1994 y 1995, se desprende que ésta ejerce una explotación económica que da unos ingresos de 410.241.298 ptas. y 431.866.734 ptas., respectivamente, por servicios prestados en el centro de la fundación, los cuales constituyen la parte más sustancial de los ingresos de ésta.

"Estas circunstancias en conjunto permiten concluir que la actividad principal de la fundación recurrente carece de aquella vocación altruista tendente a cumplir una función social de interés general, por lo cual debe considerarse que tiene carácter mercantil en el sentido recogido por el artículo 42.2 de la Ley 30/1994; y siguiendo el citado precepto, dicha fundación no puede considerarse como una entidad sin fines lucrativos a los efectos del título II de la Ley. En consecuencia, queda fuera del ámbito de aplicación de la exención delimitado por el artículo 40 de la misma Ley".

B.2.- Iglesia Católica y otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español. Aplicación de la Ley 30/1994.

La determinación del régimen jurídico aplicable a este tipo de entidades religiosas plantea algunos problemas por las remisiones normativas que la Ley 30/1994 hace en diversos preceptos de su articulado, por la necesidad de tener en cuenta el R.D. 765/1995, de 5 de mayo, y por la remisión que esta última norma hace al Acuerdo de 1979 entre el Estado español y la Santa Sede.

El Consell Tributari ha entendido que cuando la disposición adicional quinta de la Ley dice que el régimen previsto en los artículos 48 a 58 será de aplicación a la Iglesia Católica, la remisión debe entenderse en sentido estricto, de modo que no cabe exigir otros requisitos diversos a la Iglesia Católica para gozar

de los beneficios de la Ley. Por tanto, la regulación genérica para fundaciones contenida en los artículos 41 a 48, y que se basa en la normativa civil de éstas, no será aplicable a aquellos sujetos sometidos a otro régimen jurídico.

El régimen de la Iglesia Católica queda remitido, de este modo, a lo dispuesto en el RD 765/1995, y en concreto a su disposición adicional segunda, que distingue los requisitos según se trate de entidades del artículo IV o del artículo V del citado Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 1979.

Por lo que hace a las entidades del artículo IV del Acuerdo se puede concluir que únicamente deberán acreditar los siguientes datos: 1. Justificar su inclusión en el Registro de Entidades Eclesiásticas del Ministerio de Justicia. 2. Justificar la titularidad de los inmuebles. 3. Perseguir los fines previstos en el artículo 42.1.a) tal como exige el apartado 1 de la disposición adicional segunda del RD 765/1995. 4. Acreditar que el inmueble está afecto a las actividades que constituyen la finalidad específica de la entidad, que no se utiliza en el desarrollo de actividades económicas que no constituyen tal finalidad específica y que no está cedido a terceros mediante contraprestación.

En aplicación de esta doctrina general, los únicos problemas se han planteado en relación al último de los requisitos mencionados, pues se ha cuestionado el modo de probar su cumplimiento.

Según dispone el RD 765/1995, la acreditación del destino del inmueble se cumplirá aportando certificación de la autoridad competente, que según lo dispuesto en el apartado 6 de la disposición adicional 2^a de la norma citada, es el superior o superiora provincial de quien dependa la entidad religiosa.

La duda surge en torno al valor de este certificado, pues la norma lo configura como requisito necesario pero no le otorga valor de prueba "iuris et de iure". Como consecuencia de este valor probatorio limitado, el Consell Tributari ha entendido que el contenido del certificado puede destruirse a través de prueba suficiente en contrario. Concretamente, en el expediente 34/97 se afirma:

"La redacción del Real Decreto 765/1995 reduce las facultades de la Administración para comprobar la concurrencia de las circunstancias determinantes

de la exención. Esto es lógico, ya que la plasmación estatutaria de los fines de las entidades eclesiásticas no responde a los mismos criterios legales exigidos a las fundaciones civiles. Por ello se permite que sea una autoridad eclesiástica y no una autoridad civil la que certifique sobre el cumplimiento de los fines legales, previa una imprescindible adaptación a las categorías propias de las citadas entidades. Ahora bien, los requisitos de la exención están establecidos por Ley y quien tiene que aplicarla es la Administración. El reglamento establece una prioridad de calificación, equivalente a una inversión de la carga de la prueba, pero tal prioridad no excluye, al mismo tiempo, que no pueda la Administración aportar pruebas sobre las características de la explotación y sobre su acomodación a la finalidad protegida y que no pueda calificarla a los efectos de la exención, aunque sea contradiciendo la calificación de la autoridad eclesiástica.

Es en aplicación de esta facultad que la Administración, en este caso, puede apreciar que la actividad que se presta en el inmueble de referencia no constituye una de las actividades protegidas por la Ley 30/1994, ni se encuentra incluida entre las recogidas en el artículo IV.1.C del Acuerdo con la Santa Sede".

B.3.- ONCE. Aplicación de la Ley 30/1994.

La ONCE goza de una exención subjetiva específica, en virtud de lo dispuesto en la disposición adicional cuarta de la Ley 30/1994. Esta disposición reconoce a la ONCE el régimen previsto en los artículos 48 a 58, ambos inclusive, para las fundaciones.

En los casos de solicitud de exención para el pago del impuesto sobre bienes inmuebles los únicos problemas se han planteado en relación a la acreditación de la titularidad del inmueble, destino del mismo y vinculación a los fines de la ONCE. En aplicación de lo dispuesto en el RD 765/1995, el Ayuntamiento ha analizado el destino real del bien afectado y su vinculación a los fines propios de la ONCE, recogidos en el artículo 2 del Real Decreto 358/1991, de 15 de marzo. El Consell Tributari ha propuesto resolver de conformidad con lo establecido en el informe municipal.

B.4.- Entidades concesionarias en zona portuaria.

La interpretación del artículo 64.a) de la Ley 39/1988, al reconocer la exención en el pago del impuesto sobre bienes inmuebles para las "carreteras, los caminos, los de dominio público marítimo terrestre e hidráulico y las demás vías terrestres que sean de aprovechamiento público y gratuito", suscitó un amplio debate doctrinal y una jurisprudencia contradictoria.

Este Consell dictaminó ya en años anteriores (como recogen las Memorias de los años 1993 y siguientes) diversos expedientes, denegando la exención en los casos de utilización privativa y no gratuita. Se entendía que la referencia final: "que sean de aprovechamiento público y gratuito", se refería a todos los bienes antes citados, y no sólo a las vías terrestres.

El debate puede entenderse cerrado tras la publicación de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, cuya exposición de motivos señala que "despeja las dudas interpretativas que pudiera suscitar la anterior redacción, manifestando claramente la que siempre fue voluntad del legislador y de la norma: condicionar dicho beneficio fiscal a que los citados bienes sean de aprovechamiento público y gratuito". Con este fin se redactó de nuevo el artículo 64. a), de modo que ya no hay dudas sobre el sentido del precepto, que restringe la exención a los bienes de dominio público marítimo terrestre siempre que sean de aprovechamiento público y gratuito.

Esta interpretación legal ha permitido resolver de forma aún más fundada diversos expedientes en los que entidades concesionarias de la zona portuaria reclamaban el derecho a la exención.

B.5.- Entidades concesionarias de aparcamientos públicos.

Diversas entidades concesionarias de aparcamientos públicos impugnaron la denegación de las exenciones solicitadas. Alegaban que en tanto la concesión recaía sobre bienes exentos debía reconocerse su derecho a la exención (artículos 64. b) y 65 de la Ley 39/1988).

El Consell Tributari informó en sentido negativo la solicitud de exención, al estimar que los bienes destinados a aparcamiento no están afectos ni a un uso público ni a un servicio público.

Ciertamente, la cuestión más discutible es la calificación o no de esta actividad como servicio público. Los argumentos que llevaron al Consell Tributari a negar este carácter de servicio público a los aparcamientos, se encuentran en el propio contenido del contrato concesional y en la inexistencia de acuerdo municipal que declare la "publicatio" de la actividad, convirtiéndola de este modo en servicio público y extrayéndola de la libre iniciativa económica. Por todo ello, se consideró que la actividad de explotación de un aparcamiento puede calificarse de actividad privada de interés general, pero no de servicio público, por lo que no se cumplía el requisito para gozar de la exención.

B.6.- Colegios mayores universitarios.

En Memorias anteriores el Consell Tributari ya ha dado cuenta de su posición contraria al derecho de las universidades al goce de la exención en el pago del impuesto sobre bienes inmuebles. El artículo 53 de la Ley orgánica de reforma universitaria carece de rango de ley orgánica, por lo que la exención que reconoció a las universidades fue derogada por lo dispuesto en la disposición adicional novena de la Ley 39/1988.

Algunos colegios mayores han solicitado también el derecho a la exención al amparo de lo dispuesto en la disposición adicional cuarta de la Ley orgánica de reforma universitaria, Ley 11/1983, en la que se establece que los colegios mayores gozarán de los beneficios y exenciones fiscales de la universidad a la que estén adscritos.

Esta referencia al régimen general de las universidades comporta que deba denegarse el derecho a la exención por lo antes expuesto. Al haberse derogado el precepto que reconocía la exención a las universidades, los colegios mayores tampoco gozarán de este beneficio fiscal.

C.- Bonificaciones.

C.1.- Bonificación al amparo de la legislación de autopistas.

Este Consell, ya en el expediente 597/95, se manifestó en sentido contrario al derecho a gozar de bonificación en el impuesto sobre bienes inmuebles en el caso de autopistas concesionarias de la Generalidad de Cataluña, al estimar que la comunidad autónoma carecía de competencia para establecer el beneficio fiscal.

Esta postura ha sido reiterada en el expediente 1214/97. Posteriormente a la resolución del mismo, la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 1997, dictada en recurso de casación en interés de la Ley, confirmó la tesis del Consell Tributari al mantener que la Generalidad de Cataluña carece de competencias para establecer por sí misma beneficios fiscales sobre los tributos locales creados por leyes del Estado, debiendo en su caso reconocer tales beneficios de conformidad con los requisitos de fondo y forma establecidos en la legislación estatal.

C.2.- Bonificación por los inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de las empresas constructoras.

a) Determinación del período de disfrute.

En diversos expedientes se ha debido afrontar el problema relativo al período de disfrute del beneficio reconocido en el artículo 74 de la Ley 39/1988. La norma legal establece que el período de disfrute comprenderá "el tiempo de urbanización o de construcción y un año más a partir del año de terminación de las obras", añadiendo el párrafo tercero del mismo artículo que "el plazo de disfrute a

que se refiere el apartado anterior no podrá exceder de tres años contados a partir de la fecha de inicio de las obras de urbanización y construcción".

Para la interpretación de la norma legal se partió de la idea de que la bonificación se basa en elementos objetivos, esto es, el plazo de construcción y un año más, con el límite general de tres años. Esta finalidad debería respetarse, sin que el particular pudiera resultar perjudicado en razón del momento en que formulara su petición.

Partiendo de esta idea general el Consell Tributari fijó su criterio en los términos siguientes:

"En defecto de norma específica que se refiera a la solicitud de bonificación, es preciso basarse en las reglas generales referentes a las declaraciones por este impuesto. La única regla que se refiere al tema se encuentra en el artículo 77.2 de la Ley reguladora de las haciendas locales, 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 fue 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". Debe observarse al respecto que la norma se refiere a la terminación de las obras, cualquiera que sea su naturaleza, por lo que no es 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.

"Esta regla obliga a interpretar, en nuestra opinión, que si el sujeto pasivo presenta la declaración de alta de nueva construcción antes del plazo de dos meses desde el día siguiente a la fecha de finalización de las obras, y formula en este mismo plazo la solicitud de bonificación, tiene derecho a la concesión de ésta durante todo el período regulado en la Ley y no solamente por el tiempo que falte para concluirlo a partir del siguiente ejercicio. Carecería, en efecto, de sentido que el cumplimiento por el sujeto pasivo de sus obligaciones tributarias tuviese consecuencias negativas para él, máxime cuando, como se ha dicho, ni legal ni reglamentariamente se ha habilitado un plazo específico para formular la solicitud de bonificación. Este es, por otro lado, el criterio del propio artículo 50.1.a) de la

Ordenanza fiscal general, que indica que cuando se trate de liquidaciones que tienen su origen en las declaraciones de los sujetos pasivos, el beneficio fiscal deberá solicitarse al formular la declaración.

"No es impedimento a lo que se ha dicho que el artículo 75.3 de la Ley establezca que las variaciones que se produzcan en los bienes gravados tendrán efectividad en el período siguiente a aquel en que tengan lugar, si esto se quisiera interpretar en el sentido de que la bonificación sólo puede producir efectos desde el año siguiente a la solicitud o bien desde el año siguiente al inicio de las obras. No se está aquí discutiendo sobre la modificación de los valores catastrales, sino sobre la concesión de una bonificación que se aplica sobre la cuota. Por otro lado, entender que la bonificación ha de producir efectos desde el año siguiente al inicio de las obras contradice la regla de que la bonificación se disfruta durante el tiempo de la construcción."

De esta forma, siempre que la bonificación se solicite dentro de los dos meses siguientes a la fecha de terminación de las obras como plazo máximo, se reconoce la bonificación desde el inicio de las obras y por ejercicios completos, con el límite máximo de tres años.

b) Supuestos de rehabilitación integral de edificios.

La bonificación establecida en el artículo 74 de la Ley 39/1988 planteó también el problema de la precisión de los requisitos establecidos para poder gozar de la misma. Concretamente, el citado artículo exige que se trate de obras de urbanización o construcción, lo que suscitó el problema de determinar si unas obras de rehabilitación podían encuadrarse o no en los supuestos previstos por la Ley.

En un caso concreto, tras detenido estudio del expediente, el Consell Tributari estimó que se trataba de una rehabilitación integral de un edificio anterior, por tratarse de "obra de rehabilitación y reforma de un edificio entre medianeras con anterior destino hotelero, para construir, en 6 plantas y ático, 14 viviendas, un local para oficinas y un local aparcamiento, con 15 plazas, constando que se trata de 14 viviendas de nueva planta".

El supuesto de rehabilitación integral se equipara a obras de construcción, reconociéndose el derecho a la bonificación.

D.- No sujeción. Los usuarios de un aparcamiento municipal en régimen de concesión.

La utilización de los aparcamientos municipales ha dado lugar a otro tipo de problemas diversos de los analizados en el apartado B.5 de este capítulo. Si allí veíamos los problemas relativos a la posición del concesionario que explotaba el aparcamiento y reclamaba el derecho a la exención, en otra serie muy numerosa de expedientes se han analizado los recursos interpuestos por los usuarios del aparcamiento a los que se giró la liquidación del impuesto sobre bienes inmuebles. En estos casos, la cuestión central fue determinar quien era el sujeto pasivo del impuesto por la plaza de aparcamiento gravada.

Para resolver tal cuestión fue necesario examinar la exacta posición que ocupan el usuario de la plaza y recurrente y la sociedad concesionaria, así como la relación entre la concesionaria y el Ayuntamiento.

Tras el estudio del contrato concesional y del contrato privado entre concesionario y usuario se llegó a la conclusión de que no se había producido traslación a favor del usuario de la condición de concesionario, pues su posición era la de titular mediante cesión de uso. El Consell Tributari, además, señaló que en el caso de estimar que la cesión de la plaza de aparcamiento tenía efectos trasláticos de la condición de concesionario supondría "entender que la sociedad concesionaria ha subdividido la concesión en tantas partículas como plazas se cedan a residentes, creándose de esta suerte un colectivo de concesionarios que ostentarían frente al Ayuntamiento idéntica posición jurídica concurrente con aquella sociedad, si bien referida en cada caso a la concreta plaza de aparcamiento que respectivamente tuvieran asignada. Esta situación no sólo no encuentra lugar en las condiciones de la concreta concesión de que se trata, sino que su mera idea repugna a la naturaleza misma del contrato de concesión".

E.- Valores catastrales.

E.1.- Determinación y eficacia temporal.

En número importante de recursos se alegaba que la Administración daba una eficacia retroactiva "contra legem" a los valores catastrales notificados en un ejercicio posterior. En virtud de lo dispuesto en el artículo 70 de la Ley 30/1988, según el cual la notificación de los valores catastrales producirá efectos en el siguiente ejercicio, los recurrentes entendían que no podían liquidarse ejercicios anteriores a la notificación del valor.

El Consell Tributari entendió que el artículo 70 es un precepto limitado a organizar en términos generales el establecimiento y revisión de los valores catastrales, y su interpretación ha de tener en cuenta esta finalidad. Por ello, la regla de que la notificación de los valores catastrales producirá efectos en el siguiente ejercicio debe entenderse referida a la notificación derivada de una revisión del catastro. En los restantes casos en los que la notificación responde a circunstancias singulares del hecho imponible o del sujeto pasivo, distintas del caso de una revisión general, el artículo 70 no es de aplicación. Si lo fuera, añadía el Consell Tributari, se estaría introduciendo una modificación sustancial en las reglas de prescripción y caducidad, pues se impediría liquidar a la Administración al margen de las reglas generales de la prescripción del derecho a girar liquidación.

Por otra parte, la interpretación del citado artículo 70 no puede comportar un vacío de tributación, pues sólo determina el momento en que entrará en vigor una revisión catastral. Mientras no se alcance este momento continuarán aplicándose las bases anteriores, sin que pueda pretenderse un régimen de no sujeción.

E.2.- Notificación de valores catastrales. Alteración del sujeto pasivo.

El Consell Tributari informó que en los casos de modificación de titularidad del inmueble y, por tanto, del sujeto pasivo del impuesto, aún sin concurrir modificación de ninguna otra característica física o económica, procedía la notificación individual de la liquidación, sin que esta notificación pudiera ser sustituida por la colectiva.

Concretamente, se entendió que:

"Desde una perspectiva formal puede observarse que el segundo párrafo del apartado 2 del artículo 77 de la Ley reguladora de las haciendas locales dispone que "los sujetos pasivos estarán obligados a comunicar las variaciones que puedan surgir por alteraciones de orden físico, económico o jurídico concernientes a los bienes gravados", y el siguiente apartado 3 previene que "la inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los catastrós, resultantes de revisiones catastrales, fijación, revisión y modificación de valores catastrales, actuaciones de la inspección o formalización de actas y comunicaciones, se considerarán acto administrativo, y conllevarán la modificación del padrón del impuesto".

"El hecho de que la consignación de las modificaciones de orden jurídico, en cuanto ha de ser objeto de comunicación, sea considerada acto administrativo induce a pensar que las mismas han de ser objeto de notificación expresa, en especial si se tiene en cuenta que el artículo 77.2 de la referida Ley de haciendas locales equipara a estos efectos las alteraciones de orden jurídico con el alta de construcciones nuevas o las alteraciones de orden económico o físico, y por tal motivo obliga a interpretar el artículo 124.3 de la Ley general tributaria en sentido extensivo, es decir, obliga a referirlo no solamente a las altas de solares o de construcciones en el padrón, sino a todas aquellas operaciones que reciben un tratamiento equivalente en la Ley específica del impuesto.

"Por otra parte, el cambio de titularidad del inmueble supone la subrogación de una persona distinta en la relación jurídica tributaria, y es lógico que se ofrezca a ésta la información pertinente sobre sus obligaciones tributarias, que la mera notificación colectiva del padrón no puede suministrar en forma adecuada. Hay que entender, por tanto, que la notificación colectiva está justificada en aquellos casos en que ninguna modificación se introduce respecto de lo que el sujeto pasivo ya conocía o debía conocer por su anterior relación con la Administración o por una disposición legislativa de aplicación general, mientras que cualesquiera datos que sean nuevos para el sujeto pasivo han de ser objeto de notificación individual, y entre ellos los propios elementos de la tributación del inmueble de los que no tenía noticia oficial antes de convertirse en sujeto pasivo del impuesto. Por tanto, ha de notificarse en forma individual la liquidación del impuesto sobre bienes inmuebles correspondiente a 1996, y esta notificación habrá de practicarse también en relación

a las liquidaciones posteriores giradas hasta la fecha, habida cuenta que, según la redacción del artículo 124.3 de la Ley general tributaria, no están todavía amparadas por una notificación individual".

F.- Problemas de gestión del impuesto.

Durante el ejercicio de 1997 se han reproducido los recursos en que se ponen de manifiesto los problemas derivados de la gestión del impuesto. De nuevo las notificaciones defectuosas han comportado la estimación de muchos recursos por haber prescrito la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda, y de nuevo también los recurrentes han padecido los problemas propios de la gestión compartida del impuesto, en particular los derivados de la existencia de dos instancias diversas para recurrir las liquidaciones y los valores catastrales que les sirven de base.

Como problema a destacar puede señalarse que, de hecho en forma de queja, se planteó dentro de un recurso impugnando la vía de apremio de una liquidación, una cuestión relativa a una determinada práctica administrativa (según la versión del recurrente). El particular decía en su escrito que al ir a hacer efectivo el pago de la deuda de forma voluntaria, aunque fuera de plazo, la Administración exigía el pago con el recargo del 20% al expedir "in situ" la notificación de apremio.

De ser esto cierto, el artículo 127 de la Ley general tributaria dejaría de tener aplicación, pues se impediría el ingreso de la deuda de forma voluntaria fuera de plazo.

Con la cautela de poseer tan sólo la información del recurrente, el Consell Tributari puso en conocimiento de la Administración municipal los hechos relatados.

Ordenanza Fiscal nº. 1.2

Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

La tendencia a la baja registrada en los cuatro años anteriores se ha visto interrumpida en 1997 por un súbito incremento del número de expedientes entrados en el Consell Tributari (202), casi el doble de los registrados en 1992 (110), que era hasta ahora el más alto en la historia del Consell.

Este aumento de los recursos ha sido causado por una mayor actividad de gestión ejecutiva por parte del Ayuntamiento, que ha tenido su reflejo en un gran número de recursos interpuestos con motivo del embargo de cuentas corrientes. En muchos de estos casos, la relación de débitos acumulados en los procedimientos ejecutivos incluía algunos que no formaban parte de los últimos años, provocando así que la respuesta del contribuyente se manifestara mediante la interposición de recursos basados, entre otros motivos, en falta de notificación de la liquidación o de la providencia de apremio, prescripción de los conceptos apremiados, baja o transmisión a terceros del vehículo objeto de gravamen, o exención que se creía automáticamente aplicada.

A.- Notificaciones.

Ello ha obligado al Consell a rescatar los instrumentos de análisis de las notificaciones, escasamente utilizados en los últimos años, pues son 88 los recursos cuya estimación o desestimación ha dependido exclusivamente del examen de la validez de las notificaciones practicadas, ya sea para apreciar la prescripción -como ha sucedido en 75 ocasiones, que contrastan con las cuatro que se habían producido en conjunto en los tres últimos años-, o la procedencia del procedimiento de apremio en otras 13 ocasiones.

Llama la atención que en 71 ocasiones el Consell haya apreciado la prescripción de alguna o varias de las liquidaciones impugnadas, si no de todas, por la ausencia de notificaciones practicadas en forma que permitiera atribuirles los efectos interruptivos de la prescripción previstos en el artículo 66 de la Ley general tributaria; o que, por los mismos motivos, el Consell haya propuesto en otras 13 ocasiones la anulación de las actuaciones seguidas en el procedimiento de

apremio, incluido el embargo, y la correcta notificación de la providencia de apremio.

A éstos 88 expedientes, referidos a notificaciones individuales, deben añadirse los 16 recursos en que la única alegación consistía en la falta de notificación de la liquidación para su ingreso en período voluntario. Al contrario de lo que sucedía en relación con las notificaciones individuales, la falta de notificación era tan sólo aparente en 15 ocasiones, en las que habría pasado inadvertida al recurrente por haber sido practicada mediante edictos, conforme al artículo 124.3 de la Ley general tributaria, y solo en un caso mereció la estimación del recurso.

Estas cifras no pueden tomarse como una clasificación estricta que defina una distinción clara entre los diferentes grupos. Así, por ejemplo, de los 71 expedientes en los que se ha aplicado la prescripción, en la mayoría resultaban afectados solo algunos de los ejercicios reclamados, y no necesariamente los más antiguos, pues en ocasiones una notificación efectuada años atrás ha iniciado de nuevo el cómputo para las liquidaciones anteriores mientras el plazo de las siguientes seguía corriendo sin interrupción. Igualmente, en todos estos recursos se ha confirmado en numerosas ocasiones la providencia de apremio de las liquidaciones no prescritas, por hallarse correctamente notificadas al recurrente.

En definitiva, pues, lo relevante no es la cifra concreta de expedientes de cada grupo, pues la clasificación efectuada no es determinante ni excluye otros posibles resultados tomando en cuenta criterios diferentes, sino que lo significativo es una tendencia global que debe invitar a la reflexión, pues pone de manifiesto un total de 105 recursos -más de la mitad- en los que las cuestiones planteadas nada tienen que ver con el contenido de las liquidaciones, ni con el fondo de los actos administrativos impugnados, sino que se centran únicamente en la forma en que estos actos llegan a conocimiento de los interesados.

B.- Impugnación de la providencia de apremio.

Además de los recursos interpuestos contra providencias de apremio basados en la ausencia de notificación de las liquidaciones, ha habido otros tres recursos que tenían ese mismo objeto, si bien no en base a defectos de procedimiento, sino en la inaplicabilidad misma del procedimiento de apremio por

ser la recurrente una entidad de derecho público. En aplicación de lo dispuesto en los artículos 44.1 de la Ley general presupuestaria y 106.3 del Reglamento general de recaudación, se ha propuesto la anulación de la providencia de apremio y que se procediera a la compensación de la deuda según lo previsto en el artículo 165 del citado reglamento.

C.- Impugnación de embargo en cuenta bancaria conjunta.

Se vio un recurso interpuesto contra el embargo de una libreta de ahorros a nombre de tres personas, cuyos fondos fueron retenidos en más de una tercera parte por deudas de uno de ellos. El Consell entendió que el embargo infringía lo establecido en los artículos 132.2 de la Ley general tributaria y 120.4 del Reglamento general de recaudación, y en consecuencia, propuso la anulación de lo embargado en exceso.

D.- Recursos basados en argumentaciones ajenas al ámbito tributario.

En este ejercicio han surgido un nuevo tipo de recursos que parece adquirir una considerable importancia, pues se ha repetido en 10 ocasiones, marcando una tendencia que parece apuntar a su progresivo aumento.

Se trata de recursos -impropriamente calificados en ocasiones como de revisión- con extensas alegaciones que ninguna relación guardan con el objeto impugnado, pues toda la argumentación gira en torno a un supuesto expediente sancionador por infracción de tráfico, y las alegaciones no pretenden sino desautorizar la actuación del agente que puso la supuesta denuncia, o insisten en la falta de prueba de los hechos denunciados o en la prescripción de la deuda por el transcurso del plazo de dos meses previsto para las multas de tráfico.

En la mayoría de estos casos se diría que el recurrente carece de los mínimos conocimientos para distinguir una liquidación tributaria de una multa de tráfico, o no ha prestado la suficiente atención. Probablemente ambas circunstancias concurren en el autor de tales recursos, pues su forma y contenido permiten suponer que su trabajo se ha limitado a introducir los datos del recurrente y del vehículo en una plantilla previamente confeccionada en un procesador de textos, y dar la orden de impresión del recurso.

El resultado es un despropósito jurídico que, sin temor a la incongruencia o falta de integridad de la resolución, exime de entrar en el conocimiento de unas alegaciones no trasladables al ámbito tributario.

Y no da mayor mérito a estos recursos el hecho de que en alguna ocasión -concretamente en dos de los 10 expedientes- se proponga su estimación por apreciarse la prescripción de los cargos impugnados, pues ello no sucede por efecto de las alegaciones contenidas en el recurso, que ciertamente alegan la prescripción de lo que entienden como multas de tráfico, sino más bien por aplicación del artículo 67 de la Ley general tributaria, que obliga a apreciar la prescripción de oficio.

E.- Sujeto pasivo del impuesto.

En dos recursos la cuestión versaba sobre la condición de sujeto pasivo del recurrente.

Uno de ellos mereció propuesta estimatoria al aceptarse las alegaciones de una ONG, que alegaba haber asumido la titularidad del vehículo donado por un particular únicamente de forma instrumental para facilitar su envío a Bosnia, circunstancia que quedaba acreditada en el expediente.

Y en el otro el Consell manifestó ser irrelevante la circunstancia de que el titular del vehículo y sujeto pasivo del impuesto, en este caso una viuda que lo había recibido en herencia de su difunto esposo, no tuviera permiso de conducir, por lo que propuso la desestimación del recurso, que pretendía la anulación de la liquidación por ausencia de sujeto pasivo.

F.- 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 la resolución denegatoria de tal solicitud, se ha mantenido en la línea de los últimos años, situándose en 26, un punto intermedio entre los 34 de 1995 y los 19 de 1996, mostrando así una constante ajena a los acusados altibajos en el número de recursos referentes a otras cuestiones.

Nuevamente, la práctica totalidad de los expedientes se refieren a la exención establecida en el artículo 94.1.d) de la Ley 39/1988, que corresponde a los coches de minusválidos y a los adaptados para su conducción por minusválidos; a excepción de uno sólo, en el que se accedió a la petición de la exención prevista en el apartado f) del mismo artículo, referida a vehículos agrícolas.

De los restantes 25 expedientes, se ha propuesto la estimación de nueve 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 ocho expedientes no quedaba suficientemente acreditada la concurrencia de las circunstancias que permiten el reconocimiento de la exención en cuanto a la adaptación del vehículo a las necesidades de conducción de su titular. Y es que el texto legal establece unos requisitos que afectan tanto al titular -su condición de minusválido- como al vehículo. En concreto, se refiere a vehículos de minusválidos, prácticamente desaparecidos hoy día, o a vehículos adaptados para su conducción por aquellos, prestando así más atención a la transformación mecánica del vehículo que a las dificultades físicas del titular. Parece que la ley concibe la exención como una compensación del coste añadido que supone para el minusválido la necesidad de efectuar la adaptación, sin tener en cuenta la misión que cumple el vehículo para una persona con impedimentos físicos para desplazarse por sus propios medios o utilizar el transporte público.

En consecuencia, a la luz del precepto legal, los casos en que el minusválido puede conducir un vehículo sin necesidad de adaptación, o por el contrario, cuando su minusvalía es tan acusada que le impide la conducción por sí mismo obligando a conducir su vehículo a tercera personas, no están comprendidos en la exención, por lo que el Consell ha debido proponer la desestimación del beneficio fiscal.

Así, al igual que en años anteriores, en uno de los recursos no pudo hacerse más que proponer la desestimación por hallarse el recurrente en tal caso: el

vehículo no estaba adaptado habida cuenta la total imposibilidad del recurrente para su conducción, por lo que debía ser conducido por familiares suyos.

Por el contrario, también en una ocasión, como en años precedentes, se reafirmó la doctrina del Consell de dar por acreditado dicho requisito en caso de que el minusválido haya debido optar por un vehículo con embrague automático a causa de sus dificultades para la conducción, proponiéndose, en consecuencia, la estimación del recurso y el reconocimiento de la exención.

Por otra parte, en 1997 han sido 5 (por 12 en 1995 y 3 en 1996) los recursos en que la denegación de la exención fue motivada por la circunstancia de que el vehículo excediera de la potencia de 12 CV., máxima admitida para la concesión de la exención, aún cuando fuera tan solo por decimales. El límite legal ha ascendido a 13,5 CV con efectos desde el 1 de enero de 1997, pero los recursos vistos se referían principalmente a liquidaciones de ejercicios anteriores, por lo que siendo la potencia superior al límite antiguo han debido ser desestimados.

Finalmente, en otros 3 recursos (4 menos que en 1996) tuvo especial relevancia el momento desde el que debía darse efectos a la concesión de la exención, teniendo en cuenta su carácter rogado, expresamente establecido por el artículo 94.2 de la Ley reguladora de las haciendas locales. Como en años precedentes, el Consell ha mantenido el criterio de dar al escrito de interposición del recurso el carácter de solicitud del beneficio, y en caso de merecerse la exención se ha aplicado sin otro límite temporal que el relativo a aquellos ejercicios en que se hubiera dejado transcurrir el plazo de impugnación de las liquidaciones sin recurrirlas.

G.- Potencia fiscal de los vehículos.

En relación con la cuestión apuntada antes sobre la potencia del vehículo, 1997 no ha sido una excepción a la tónica de los últimos años, y en algún recurso se ha planteado la discrepancia con la tarifa por haberse aplicado la correspondiente a vehículos de superior potencia. El origen del problema, como se ha expuesto en Memorias anteriores, proviene de la disparidad de normas aplicables a la expresión de decimales al reflejar la potencia fiscal del vehículo, que debe transcribirse con dos decimales (artículo 260 del Código de la circulación)

pero que se permite omitirlos en la tarjeta de inspección de vehículos(RD 2140/1985). El RD 1576/1989 resuelve el conflicto a efectos fiscales, remitiéndose directamente al artículo 260 del Código de la circulación, por lo que el Consell propuso la desestimación del único recurso interpuesto por este motivo.

H.- Alta, transmisión y baja del vehículo.

Bajo la influencia de la remesa de embargos antes referidos ha aumentado considerablemente el número de recursos en los que se alegaban circunstancias relativas a la enajenación y a la baja del vehículo objeto de gravamen, pues el recurrente, al comprobar los conceptos por los que se practica el embargo, reacciona ante los cargos que se le reclaman por un vehículo antiguo que creía correctamente transmitido o dado de baja.

Manteniendo los criterios establecidos en años anteriores, el Consell ha venido proponiendo la estimación en los casos en que se ha acreditado que el vehículo había dejado de circular por haber sido sustraído o entregado a la Guardia Urbana para su desguace, retrotrayendo los efectos fiscales al momento en que se demuestre haberse producido tal circunstancia, por entender que no se realizó el hecho imponible, sin perjuicio de la obligación del recurrente de proceder a la baja del vehículo ante la Jefatura Provincial de Tráfico. Por el contrario, la mera afirmación de dicha circunstancia por el recurrente no se considera bastante para la anulación de las cuotas del impuesto.

En total han sido 16 los recursos en que se ha planteado esta cuestión, de los que 10 han debido ser desestimados, si bien esta cifra no es relevante, como tampoco lo es la del número de recursos total o parcialmente estimados, pues depende de forma casi aleatoria del momento en que pueda probarse que el vehículo dejó de circular y de los ejercicios incluidos en la providencia de apremio .

Merece ser destacada la estimación de un recurso, con anulación de las liquidaciones posteriores a la declaración de baja presentada por el interesado ante el Ayuntamiento en lugar de la Jefatura Provincial de Tráfico, por considerarse que el silencio del Ayuntamiento al no advertirle de su incompetencia para tramitar la baja dejaba al recurrente en una situación de indefensión.

De forma distinta sucede en los casos en que se alega la transmisión del vehículo, en los cuales la mera acreditación de la transmisión no basta sino que exige la formalidad suficiente que permita practicar las futuras liquidaciones al comprador. El Consell ha considerado la existencia de estos requisitos formales desde el momento en que la compraventa ha sido declarada ante la Jefatura Provincial de Tráfico, aun cuando no haya tenido reflejo en el padrón del impuesto, pues cumplidos por el vendedor los trámites exigidos por la ley, no debe hacérsele depender de la mayor o menor celeridad de la Administración en dar curso al cambio de titular.

Ello provoca que en muchos casos el padrón no refleje determinadas transmisiones de vehículos, especialmente si han sido comunicadas a la Jefatura Provincial de Tráfico en fechas cercanas al final del ejercicio. En todos estos casos se ha estimado el recurso interpuesto por el vendedor del vehículo.

En concreto, son 37 los recursos que han versado sobre esta cuestión, de los que se han estimado 12 y desestimado 25, sin que nuevamente estas cifras tengan especial significación al depender del conjunto de años apremiados, y en especial, de si los ejercicios devengados con anterioridad a la venta se hallaban ingresados o no.

En muchos de los recursos se alega, o se denuncia, la intermediación de un concesionario que adquirió el vehículo antiguo y omite declarar la transmisión, provocando que el vendedor se vea tiempo después sorprendido por el apremio de liquidaciones practicadas correctamente a su nombre por la Administración, pero que en justicia corresponderían al concesionario, que se desentiende así de unas liquidaciones cuya carga pasa a su cliente. Por el contrario, el destacado número de recursos interpuestos año a año por un concreto concesionario (6 en 1997), revela el ejemplar proceder de éste, consistente en declarar sistemáticamente la adquisición de los vehículos usados de sus clientes, aun cuando ello le acarrea en ocasiones la necesidad de impugnar liquidaciones posteriores a su reventa cuando esta enajenación, aun habiendo sido declarada, no llega a reflejarse en el padrón del impuesto.

Ordenanza fiscal nº. 1.3.

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

I.- Plus valía

La plus valía sigue estabilizada, habiéndose informado 109 reclamaciones, lo que no es exagerado teniendo en cuenta que el ingreso presupuestario por este concepto es de 11.662 millones para 1999.

Vamos a referirnos a determinadas cuestiones planteadas.

A.- Transmisiones derivadas de separación y divorcio.- Los 8 recursos presentados por este concepto han sido estimados por la interpretación amplia del apartado 1) del artículo 106 de la Ley 39/1988, y en algún caso, por entender que la adjudicación extintiva de una comunidad de bienes no es un acto traslativo, sino específico.

B.- Exenciones a entidades benéficas.- Se han planteado 14 y denegado 4. La doctrina general mantenida por el Consell se resume así:

"A la luz de los arts. 106.2 c) de la Ley 39/1988 y 58 1) y disposición derogatoria única de la Ley 30/1994, cabe formular dos alternativas: a) entender que las entidades benéficas han desaparecido como tales del ordenamiento jurídico vigente por disposición expresa de la Ley 30/94 (disposición transitoria 1^a y disposición derogatoria única) lo que deja sin contenido la exención, formalmente no derogada, del art. 106. 2 c) de la Ley 39/1988, que deviene inaplicable; y b) entender que las entidades benéficas preexistentes subsisten como tales, aunque adaptando su normativa a la Ley 30/94, lo que permite la aplicación efectiva de la exención mencionada, si bien con un ámbito de aplicación más reducido por efectos de la modificación del ordenamiento jurídico general, esto es, con un ámbito de aplicación reducido a las entidades benéficas que ya disfrutaron o hubieran podido disfrutar de ese beneficio fiscal antes de la entrada en vigor de la nueva Ley, que son las únicas que pueden ostentar dicha calificación." Decantándose el Consell por la segunda alternativa.

C.- Base imponible.- Se mantiene con firmeza la identidad de la base con el valor catastral, rechazándose que la liquidación se separe de él alegando diferencias entre el valor real y el que figura en el catastro.

D.- Recargos.- Se han presentado 29 reclamaciones impugnando los recargos y liquidaciones de intereses por demora en la autoliquidación del tributo. Predominan las liquidaciones por actuación de la Inspección.

En sus informes el Consell se pronuncia sobre algunas cuestiones interesantes: que la prórroga del plazo para la autoliquidación se ha de pedir ante el Ayuntamiento y no sirve la presentación ante la oficina del impuesto de sucesiones; que la petición de una prórroga de 3 meses cabe entender que es la reglamentaria de 6 meses; que el error de una Caja de Ahorros al señalar la fecha del ingreso debe rectificarse; o que el plazo de presentación se inicia a partir del auto de declaración de herederos.

Debe anotarse en este apartado la mayor intervención de la Inspección, levantando actas en las que se hace constar la no presentación de las autoliquidaciones.

E.- Prescripción.- Se ha denegado en 11 casos y aceptado en 4.

La aceptación se refiere en general a liquidaciones complementarias, y la problemática consiste en determinar si se notificaron reglamentariamente tales liquidaciones.

La desestimación se produce en algún caso por entender que la reserva de dominio no supone que la fecha del documento privado, aún cuando pudiera contarse a efectos de terceros, fuese la del devengo, pues solo se inicia el cómputo de la prescripción desde que la reserva cesa.

También ha entendido el Consell que el pago del impuesto sobre el tráfico de las empresas y del impuesto sobre bienes inmuebles no supone conocimiento de la transmisión por el Ayuntamiento, ya que no se acredita que el cambio de titular se haya producido por la inscripción del documento privado en un registro público o por su entrega a un funcionario público en razón de su oficio.

F.- Procedimiento.- Se siguen reiterando las reclamaciones por errores en el sujeto pasivo, en la finca o en el período impositivo.

G.- Conclusiones

1.- Se ha simplificado el sistema de fijación de bases y tipos, observándose una reducción de las impugnaciones.

2.- Dada la naturaleza de este impuesto se mantiene la complejidad de los temas objeto de recurso.

II.- Tasa de equivalencia

Por este concepto ingresaron 24 expedientes. En virtud de lo dispuesto en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, (disposición transitoria 5^a.1) la tasa dejó de exigirse y se liquidó por última vez en 31 de diciembre de 1989.

El escaso número de reclamaciones pone de manifiesto la extinción de la tasa, y su cuantía es además poco importante.

De las 21 estimadas, la clasificación de los motivos es la siguiente: por prescripción (11); por error en el título (6); por exenciones de la Iglesia y beneficencia (3); por exención en virtud del convenio de cooperación cultural con Francia (1).

En definitiva, la tasa de equivalencia ha desaparecido y no dará lugar a liquidaciones "mientras no aparezca otro tipo de imposición decenal", como dice la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 1994.

Ordenanza fiscal nº. 1.4
Tributos sobre actividades económicas

I.- Impuesto sobre actividades económicas

A.- Las cifras.

De los 298 expedientes relativos al impuesto sobre actividades económicas examinados durante 1997, 181 se refieren a beneficios fiscales. Les siguen en importancia los recursos por incidencias del procedimiento recaudatorio en número de 47 recursos, de los cuales 31 se refieren a defectos de notificación, 13 a improcedencia de la vía de apremio y 3 a prescripción. Y ocupan el tercer lugar las reclamaciones por inexistencia de actividad (21 recursos), seguidas de las protestas de inconstitucionalidad (16 recursos).

El resto de las reclamaciones se reparten entre impugnaciones de sanciones y recargos por liquidaciones extemporáneas sin requerimiento previo del artículo 61.2 (8 recursos); problemas de gestión (3 recursos), y problemas de calificación de la actividad (3 recursos). Temas a los que hay que añadir 5 expedientes de devolución de ingresos indebidos y un informe sobre la sujeción al impuesto sobre actividades económicas de la venta al menor por los agricultores de sus propios productos.

Así pues, al margen del problema de los beneficios fiscales que examinaremos más adelante, y de la pervivencia de las protestas de inconstitucionalidad, podemos afirmar que la conflictividad específica de este impuesto durante el ejercicio de 1997 se ha centrado en las reclamaciones por inexistencia o no sujeción de la actividad gravada. Temas que remiten respectivamente a los problemas típicos de la gestión de los impuestos de padrón, concretamente a la gestión de las bajas y de los ceses y cambios de actividad, y al problema ya clásico del objeto del impuesto o, lo que es lo mismo, de la delimitación de la actividad gravada.

En cuanto a los problemas de procedimiento y, en general, a los que no son específicos de este impuesto, tales como impugnación de sanciones, recargos, liquidaciones provisionales o providencias de embargo y de apremio, destacan

poderosamente las impugnaciones relativas a defectos de notificación, problema ya abordado en anteriores Memorias.

B.- La aplicación de beneficios fiscales.

B.1.- La bonificación por inicio de actividad.

Una vez más, al igual que ocurrió en el ejercicio anterior, la bonificación por inicio de actividad del artículo 83.3 de la Ley 39/1988, introducida por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, ha generado el mayor número de reclamaciones durante este período con 146 recursos. En la mayoría de estos recursos, no obstante se reiteran los problemas ya detectados en las Memorias de 1995 y 1996, sin que puedan destacarse novedades apreciables en cuanto a los criterios elaborados con anterioridad y de los que ya se dio cuenta en las Memorias citadas. La dificultad en la mayor parte de los expedientes durante este período ha estado en la reconstrucción del supuesto fáctico más que en la elaboración de directrices.

B.2.- La aplicación de la Ley 30/1994.

Con un número de expedientes muy inferior, 14 recursos, el segundo grupo de reclamaciones relativas a beneficios fiscales se refiere a la también conflictiva Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y mecenazgo, cuyo artículo 58.2 contempla la exención del impuesto sobre actividades económicas para las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública que, además de cumplir los requisitos generales de los artículos 42 a 47 de esta Ley, desarrollen una actividad que constituya su objeto social o finalidad específica, entendiendo que se da dicha circunstancia cuando las citadas actividades persigan el cumplimiento de los fines contemplados en los artículos 2.4 y 42.1.a) de la Ley, no generen competencia desleal, y sus destinatarios sean colectividades genéricas de personas.

En la práctica totalidad de los casos examinados, no obstante, el principal motivo de desestimación ha sido el incumplimiento de los requisitos de carácter general, especialmente el de ausencia de desarrollo con carácter principal de una actividad mercantil, exigida por el artículo 42.2 de la Ley 30/1994.

a) El requisito formal de la declaración de utilidad pública.

De los recursos interpuestos frente a resoluciones desestimatorias de solicitudes de exención del impuesto sobre actividades económicas formuladas al amparo del artículo 58.2 de la Ley 30/1994, fueron desestimados la práctica totalidad de los presentados por asociaciones (6 expedientes) por ausencia del requisito formal de la declaración de utilidad pública, aun cuando su objeto pudiera ser considerado de interés general. Es el caso de diversas confederaciones y federaciones de carácter sindical, habida cuenta que para que una asociación tenga derecho al indicado régimen de beneficios fiscales de la Ley 30/1994 es preciso que concurran dos tipos de requisitos: en primer lugar, el formal de haber sido declarada asociación de utilidad pública; en segundo lugar, los requisitos materiales exigidos en los artículos 42 y siguientes de dicha Ley.

En estos expedientes el Consell consideró que "habida cuenta que la Ley 30/1994 exige que la asociación haya sido declarada de utilidad pública, es evidente que este requisito es previo y antecedente, de forma que si la recurrente no ha obtenido tal declaración no puede gozar en ningún caso de los beneficios reconocidos en la Ley, aunque reúna los requisitos materiales exigidos en ésta, lo que, por otra parte, no ha justificado. Ha de insistirse, empero, a efectos de clarificar el sentido de la regulación legal, que aun cuando la asociación hubiera justificado que reunía la totalidad de los requisitos exigidos en los artículos 42 a 47 de dicha Ley, si no ha recibido la declaración de asociación de utilidad pública por el procedimiento regulado en el artículo 4 de la Ley de asociaciones, carece de derecho a la exención, y sólo a partir del momento en que por Orden se le conceda tal declaración tendrá derecho al beneficio, siempre que, además, en aquel momento justifique la concurrencia de los demás requisitos legales. Por todo ello, no puede accederse a la petición de exención, ni tampoco a la de suspensión cautelar" (221/97).

Fue atendida, sin embargo, la reclamación presentada por una asociación declarada de utilidad pública y de carácter benéfico (111/97).

b) La actividad mercantil principal.

En cuanto a las fundaciones, de los 7 recursos examinados, los 4 que fueron estimados eran fundaciones de carácter benéfico-asistencial cuya actividad principal, fuere o no gratuita, en modo alguno podía ser considerada mercantil. La existencia de actividad mercantil con carácter principal fue asimismo la causa de la desestimación de otros 2 recursos.

En estos casos, tras llegar a la consideración de que "la noción de actividad mercantil utilizada en la Ley 30/1994 se ha de 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", las propuestas derivaban del análisis efectuado de las memorias de actividades y balances aportados por las entidades recurrentes.

Así, en el expediente 565/1997, fundamento jurídico 7º.3, el Consell consideró que "el análisis de la memoria y de los datos resultantes en la liquidación del presupuesto para 1994-1995 -acompañados por la recurrente- nos ofrece que esta última desarrolla actividades de carácter empresarial de las contempladas en el impuesto sobre actividades económicas y que, si bien puede tener carácter de interés general a los efectos de los artículos 1 y 42.1.a) de la Ley 30/1994, encajando en los propios de las entidades sin fines lucrativos consideradas en dicha Ley como fundaciones, lo cierto es que se desarrollan en concurrencia con las demás entidades que actúan en el mercado, tanto en cuanto a los beneficiarios de la actividad, los denominados alumnos, como por las contraprestaciones que se les exigen, en general, las diseñadas como precios en la memoria, para los que se dice textualmente que "son de un nivel medio o en todo caso en la franja media-baja en relación con los normales del mercado para la enseñanza privada", siendo de destacar de los datos ofrecidos que los ingresos por tal concepto ascendieron, en el ejercicio económico de 1994-1995, a 146.546.770 ptas., suponiendo un 72% del total de ingresos de la entidad. En consecuencia, hemos de concluir que nos hallamos ante un supuesto que cabe considerar de entidad que desarrolla una actividad principal consistente en la realización de actividades mercantiles, a los efectos del artículo 42.2 de la Ley 30/1994, por lo que no puede ser considerada como entidad sin fines lucrativos a los efectos de los beneficios fiscales del Título II

de la precitada Ley 30/1994, sin que obste a ello el desarrollo de otras actuaciones de mecenazgo, como otorgamiento de becas o subvenciones de carácter no principal ni predominante".

Por el contrario, en el expediente 80/97, el Consell estimó: "1.- Entrando en el análisis de la entidad recurrente, debe decirse que, como resulta de los estatutos, su actividad consiste en la promoción, mejora y perfeccionamiento de la calidad y el funcionamiento de los servicios, tanto públicos como privados, a favor de las personas mayores, mediante la realización de estudios, campañas de información, investigación y otros, en la concesión de becas, subvenciones y ayudas en general, así como en la colaboración en la dirección y gestión de centros de acogida y de asistencia de personas mayores, mediante conciertos o acuerdo con otras personas públicas o privadas, y también en la creación de centros propios y de ayuda a todas aquellas actuaciones e iniciativas que se lleven a cabo, adecuadas a las finalidades fundacionales, a juicio del protectorado.

"2.- La resolución del recurso obliga a atender, asimismo, a la realidad actual de la fundación, examinando las funciones que desarrolla y las condiciones mediante las cuales lleva a término esta actividad.

"3.- En este sentido puede afirmarse que la fundación ha pasado a integrarse, como entidad concertada, en la actividad de servicios socio-sanitarios que presta la Generalitat de Catalunya, a través del Institut Català d'Assistència i Serveis Socials; y financiando las actividades con las contraprestaciones de los usuarios y con la retribución fijada en el concurso con el ICASS.

"4.- Nos encontramos, por tanto, ante una entidad que lleva a cabo una actuación prestacional identificada en las normas del impuesto sobre actividades económicas -epígrafe 951- y que actúa en régimen de concurso, sometida a las disposiciones dictadas al respecto por la Generalitat de Catalunya.

"5.- Este hecho, el recibir una contraprestación, no supone, a nuestro juicio, que la entidad lleve a cabo una actividad mercantil. La entidad recurrente no actúa en condiciones de mercado, sino sometida a las reglas previas establecidas por la Administración encargada de los servicios sociales. La entidad recurrente mediante los acuerdos y convenios de derecho público suscritos con las Administraciones, se integra en el sistema público de servicios sociales, coadyuvando a conseguir unas finalidades de interés general. Dicha entidad mantiene sus finalidades originarias, si bien ha procedido a su integración en la red

pública de servicios sociales. Pero esta integración y la percepción de una retribución no suponen ejercer una actividad mercantil en concurrencia.

"6.- Por otro lado, del mismo análisis se puede decir que la financiación de las actividades no significa competencia desleal, al desplegarse integradas en el régimen de concierto con sujeción a las normas de la Generalitat, y que sus destinatarios son colectividades genéricas de personas, como exige el artículo 58.2 de la Ley 30/1994.

"7.- En definitiva, el otorgar el beneficio fiscal a la entidad recurrente responde plenamente a lo que quiere el legislador con la Ley 30/1994, que, como dice su exposición de motivos, es aprobar un régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general."

c) La relación con los patronos.

Sólo en un caso (921/97) la desestimación del recurso se basó tanto en la existencia con carácter principal de actividad mercantil, deducida del examen de la documentación aportada, como en el incumplimiento de lo previsto en el artículo 43 de la Ley 30/1994.

En este expediente el Consell consideró: "De la documentación remitida por la Delegación en Barcelona de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en especial del informe de fecha 18 de diciembre de 1995, y de la documentación contable relativa al ejercicio 1994, resulta que los servicios prestados por la entidad no son gratuitos. Se cobran cuotas a los alumnos, que en 1994 representaron el 89% de los ingresos de la fundación. Teniendo en cuenta, además, que la fundación imparte estudios para un título de graduado universitario en virtud de un convenio con la Universidad de Barcelona, puede concluirse que su actividad no puede calificarse propiamente de actividad orientada a satisfacer necesidades sociales de interés general. La fundación no cubre una tarea de enseñanza a la que no puede llegar la Administración, ni imparte enseñanza a quien carezca de medios. La fundación imparte una enseñanza superior no obligatoria, enseñanza especializada en materia audiovisual. Debe, por tanto, confirmarse desde esta perspectiva la denegación de la exención.

"El artículo 43 de la Ley 30/1994 establece, por su parte, que para disfrutar del régimen previsto en este título, los cargos de patronos de las

fundaciones y representante estatuario de las asociaciones deberán ser gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione. Asimismo, tales personas deberán carecer de interés económico en los resultados de la actividad, por sí mismos o a través de persona interpuesta.

"De los datos que obran en el expediente cabe destacar, en relación a este precepto, lo siguiente:

"a) En la escritura fundacional, otorgamiento tercero, se establece: "Además de las aportaciones dinerarias expresadas en el expositivo anterior, ... aportan el derecho de la "Fundación Privada ..." a obtener el descuento del 50% sobre la facturación de todos aquellos servicios y prestaciones que cada uno de ellos efectúe a la mencionada fundación por el cumplimiento de sus objetivos. La base sobre la cual se aplicará el descuento será el precio tarifa de los servicios y trabajos realizados que normalmente se aplique a los clientes de cada una de estas compañías. Este derecho de descuento tendrá una vigencia de cuatro años a partir de la fecha de constitución de la fundación y se traducirá en una cantidad que, en proporción directa entre el mencionado 50% de descuento y los trabajos encomendados, no sea inferior a un millón de pesetas por cada una de las mencionadas empresas, fijándose un límite máximo, en las mismas proporciones indicadas, de cuatro millones de pesetas, también por cada una de ellas, por el período total de cuatro años de duración de este derecho".

"Por otra parte, de las cuentas correspondientes a 1994 y 1995, resulta entre las partidas incluidas como gastos, la definida como "trabajos realizados por otras empresas-Conveni...", que alcanza la cifra de 14.828.877 ptas. en 1994 y 19.100.000 en 1995, que representaron sobre los gastos de la fundación, respectivamente, el 87'05% y el 90'82%.

"Las especiales relaciones entre los patronos y la fundación para la prestación de los servicios o trabajos propios de ésta supone una vulneración del artículo 43 de la Ley de fundaciones".

B.3.- La aplicación de la disposición transitoria 3^a.2 de la Ley 39/1988.

El tercer grupo de reclamaciones relativas a beneficios fiscales lo forman las impugnaciones motivadas por la pérdida de beneficios fiscales, una vez terminado el período de prórroga establecido por la disposición transitoria 3^a.2 de la Ley 39/1988.

Así, la definitiva desaparición en 1996 de la bonificación del 95% de la cuota, de que disfrutaban los centros de enseñanza -procedente del artículo 280.1.b) TRRL/1986, relativa a la licencia fiscal y aplicable transitoriamente al impuesto sobre actividades económicas, en virtud de la disposición transitoria 3^a. 2 de la Ley 39/1988, prorrogada por Ley 42/1994, de 30 de diciembre, disposición adicional 27^a, provocó varios recursos que hubieron de ser desestimados en su totalidad, dada la claridad de las normas al respecto, y a pesar de las protestas de desigualdad respecto a los centros de enseñanza sin ánimo de lucro y en régimen de concierto educativo, exentos en virtud del artículo 83.1.d) de la Ley 39/1988.

La aplicación de la citada disposición transitoria 3^a.2 de la Ley 39/1988 fue también objeto de examen en otros expedientes, donde se planteaba, respectivamente, el problema de la solución de continuidad en el disfrute de beneficios fiscales procedentes de la legislación anterior (435/97), y la posibilidad de asimilar a estos efectos beneficio fiscal y tributación con cuota cero (255/97).

En esta ocasión, el Consell Tributari decidió, en el primer caso, respetar el criterio de la Administración, que había aplicado la prórroga del beneficio no obstante la solución de continuidad en la sujeción al impuesto en el momento de entrar en vigor la nueva normativa, si bien computando dicho período como tiempo de disfrute; y negar la aplicación de la bonificación por inicio de actividad prevista en el nuevo impuesto, en primer lugar, para evitar la "reformatio in peius" y respetando al máximo la legalidad vigente, y en segundo lugar, para mantener la coherencia con la solución anterior.

Así, en el expediente 435/97 se estimó que: "Según la disposición transitoria 3^a, apartado 2 de la Ley 39/1988, reguladora de las haciendas locales, continuarán disfrutando de cualquier beneficio fiscal aquellos que gozaran de él en la licencia fiscal de actividades profesionales a la fecha de comienzo de aplicación del

impuesto sobre actividades económicas. Por lo que la pretendida bonificación que el recurrente gozó durante 1991 no podía serle de aplicación al entrar en vigor el nuevo impuesto, precisamente en 1 de enero de 1992, pues en tal fecha ya no era alta el recurrente y no podía gozar de tal beneficio en el nuevo impuesto durante 1992 ni 1993, al no estar sujeto a él por no desarrollo de actividad. Y al darse de alta en 18 de abril de 1994 se había producido una situación de solución de continuidad que no permitía aplicar el beneficio que hubiese podido corresponderle de haber continuado en el ejercicio de la actividad. Ello no obstante, y como resulta del expediente, le fue aplicada bonificación al amparo de la citada disposición transitoria hasta el ejercicio de 1995 inclusive, pero no puede continuarse en el beneficio en 1996, al ser el de 1995 el quinto y último ejercicio de aplicación en la licencia fiscal, con arreglo al artículo 311.2 del Real Decreto Legislativo 781/1986, por haberse iniciado el beneficio en el de 1991.

"Otra cuestión es la referente a la bonificación del 50% en la cuota, al amparo de la nota común 1^a de la sección 2^a de las tarifas aprobadas para el impuesto sobre actividades económicas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, nota en la que se halla integrado el epígrafe correspondiente a la actividad desarrollada por el recurrente, por la nueva alta en éste último impuesto el 18 de abril de 1994; pero tampoco le es de aplicación, ya que se refiere el beneficio sólo a los supuestos de actividad que se inicie a partir del 1 de enero de 1992, en tanto que aquél la inició con anterioridad, en 9 de octubre de 1991. Al respecto ha de decirse que la aplicación e interpretación en materia de exenciones y beneficios fiscales debe ser restrictiva y no extensiva, según los artículos 10.b) de la Ley general tributaria, 9.1 de la Ley 39/1988, 30.2 de la Ley general presupuestaria y constante jurisprudencia del Tribunal Supremo."

En cuanto a la equiparación entre ausencia de gravamen y beneficio fiscal en determinadas circunstancias, a efectos de la aplicación de la disposición transitoria 3^a.2 Ley 39/1988, el Consell entendió en el expediente 255/97 que: "Aun cuando la no sujeción, en términos generales, no puede asimilarse técnicamente a un beneficio fiscal, por cuanto no reconoce un beneficio, sino que delimita el ámbito de aplicación del impuesto al definir el hecho imponible, es, no obstante, preciso reconocer que en determinadas circunstancias la técnica de la no sujeción se pone al servicio de la exoneración de actividades de escasa entidad y cumple, en tal sentido, funciones equivalentes a las del beneficio fiscal, puesto que la actividad en

sí misma es en todo idéntica a la gravada por el impuesto, y su exclusión de gravamen se debe a elementos circunstanciales como es, en este caso y por lo que hace referencia a la licencia fiscal, la falta de obreros, circunstancia que no afecta a la naturaleza de la actividad ejercida.

"Entendemos que en el presente caso la equidad impone equiparar la situación anterior del contribuyente a la del goce de un beneficio fiscal, y por ello le es aplicable lo dispuesto en el apartado 2 de la disposición transitoria tercera de la Ley reguladora de haciendas locales, en la redacción dada por Ley 6/1991, de 11 de marzo, a cuyo tenor, "quienes a la fecha de comienzo de aplicación del impuesto sobre actividades económicas gocen de cualquier beneficio fiscal 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."

B.4.- Las exenciones del art. 83.1 de la Ley 39/1988.

a) Organismos autónomos de derecho comercial y entidades gestoras de la Seguridad Social.

En las dos ocasiones en que se planteó la aplicación de las exenciones previstas en las letras a) y c) del art. 83.1 de la Ley 39/1988, el Consell mantuvo su doctrina anterior.

Asimismo, en el caso de un organismo autónomo comercial de la Generalitat se negó la posibilidad de aplicar la exención de licencia fiscal del art. 279.2 TRRL/1986. Concretamente, en el expediente 1107/97, el Consell entendió:

"Lo que se ha expuesto en los apartados anteriores permite mantener la doctrina de este Consell establecida en la resolución de otros casos idénticos, a pesar de lo que se establece en las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 12 de mayo y 27 de junio de 1994.

"Las sentencias citadas reconocen la exención solicitada con el argumento de que la Ley 39/1988 reconoce la exención a los organismos autónomos, referencia a estos entes administrativos que no aparece en la

legislación anterior. Esta afirmación no tiene en cuenta que la Ley se refiere exclusivamente a un tipo de organismo autónomo, el de carácter administrativo, es decir, el llamado a desarrollar funciones propiamente administrativas y, por esto, más fácilmente equiparable a la Administración general de la Generalitat.

"El recurrente, como se ha expuesto, es un organismo autónomo de carácter comercial, con un régimen jurídico diferenciado de los organismos autónomos administrativos por razón de las funciones que desarrolla. Esta distinción del legislador catalán impide extender la aplicación de una exención que la Ley estatal limita a un tipo de organismos autónomos. Extensión de la interpretación normativa especialmente vetada en esta materia tributaria de las exenciones fiscales. En consecuencia, y sin desconocer el criterio del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, este Consell Tributari reitera su opinión contraria al reconocimiento de la exención solicitada por el recurrente por entender que es una interpretación más correcta del ordenamiento aplicable.

"En cuanto a la aplicación de exención de licencia fiscal prevista en el artículo 279.2 del Real Decreto Legislativo 731/1986, de 18 de abril, extendida al impuesto sobre actividades económicas en virtud de la disposición transitoria, resulta de imposible aplicación, atendiendo que el artículo 279.2 TRRL/1986 no incluye a las comunidades autónomas en la enumeración de entes exentos ni expresa ni tácitamente, ya que aquellas difícilmente pueden ser incluidas en el concepto de entidad local que utiliza genéricamente el precepto en cuestión, sin que pueda alegarse la existencia de una estructura del Estado diferente después de la Constitución de 1978, dado el carácter postconstitucional de la norma que se examina, la cual contempla expresamente a las comunidades autónomas en otras ocasiones, no obstante su carácter de texto refundido que incorpora normas anteriores a la Constitución.

"Finalmente, este Consell ha reiterado en diferentes ocasiones la imposibilidad de aplicar al sector público las exenciones otorgadas a la Generalitat, tanto por la vía hermenéutica, afirmación que corrobora la extensión expresa que la Ley realiza de las exenciones previstas para las comunidades autónomas a determinados entes que forman parte de su sector público, lo que implica la exclusión de los demás, según ya ha sido argumentado; como por la vía de la aplicación de las normas de la Generalitat, que extienden a la totalidad o parte del

sector público las exenciones que las Leyes del Estado conceden a la Generalitat exclusivamente, como es el caso del artículo 11.3 de la Ley 4/1980, de 16 de diciembre, por la cual se creó el organismo recurrente, por cuanto la Generalitat no tiene competencia para la concesión de beneficios fiscales en tributos cuya regulación no sea de su competencia."

b) Enseñanza concertada y organismos públicos de investigación.

De los tres recursos examinados durante 1997, dos fueron estimados. En uno de ellos se trataba de un organismo público de investigación no gratuito (1026/97), y en el otro de un centro de enseñanza concertado sin ánimo de lucro (24/97). Fue rechazado por el contrario el recurso formulado por un centro de enseñanza concertado que adoptaba la forma de una sociedad anónima, lo que implicaba el incumplimiento del requisito de carácter subjetivo de ausencia de ánimo de lucro del art. 83.1.d) de la Ley 39/1988 (72/97).

Asimismo, en el expediente 72/97 se rechazó la asimilación de los centros de enseñanza concertados a las fundaciones benéficas, solicitada al amparo de la Ley orgánica 8/1985, de 3 de julio, reguladora del derecho a la educación. En esta ocasión el Consell consideró que:

"Así pues, aun cuando la Ley orgánica 8/1985, de 3 de julio, atribuyera a todos los centros concertados la misma consideración que a las fundaciones benéfico-docentes a efectos de aplicación de beneficios fiscales, esta regla no puede entenderse aplicable después de la aprobación de la Ley de haciendas locales de 28 de diciembre de 1988, por cuanto no se recoge en ésta una declaración de similar amplitud, sino que se especifican en forma muy concreta las entidades a las cuales se atribuye el beneficio fiscal, de forma que no basta con haber suscrito un concierto educativo para gozar de la exención, sino que, además, es preciso haber adoptado la forma de fundación o de asociación.

"Es, por otra parte, preciso tener en cuenta que la creación del impuesto sobre actividades económicas se produjo en 1988 y su implantación se efectuó, según lo previsto en la disposición transitoria 3^a de la Ley de haciendas locales a partir del 1 de enero de 1992. No resulta lógico que se atribuya a una Ley dictada en 1985 una capacidad de regulación de impuestos que el legislador no pudo tener

presentes en el momento de definir los beneficios fiscales por la razón de que todavía no existían. Ello significaría tanto como cercenar la capacidad futura del legislador de establecer Impuestos sobre principios y estructuras distintas de los anteriormente regulados.

"No es óbice para ello que la Ley reguladora del derecho a la educación tenga carácter orgánico. No se está diciendo que la Ley reguladora de haciendas locales haya derogado una Ley orgánica. Podría, ciertamente, argumentarse que las Leyes orgánicas no lo son en su totalidad, sino que sólo tienen esta característica en cuanto se refieran, como dice el artículo 81 de la Constitución, "al desarrollo de los derechos fundamentales y de las libertades públicas", y obviamente, la consideración de benéfico-docentes de las entidades dedicadas a la enseñanza no forma parte del núcleo esencial del artículo 27 de la Constitución relativo al derecho a la educación y la libertad de enseñanza. No es éste, sin embargo, el fundamento de que no pueda reconocerse la exención. La razón de que se deniegue estriba en que las leyes orgánicas, salvo en cuanto a su objeto y forma de aprobación, tienen las mismas características y efectos que las restantes leyes y han de ser interpretadas y aplicadas con arreglo a las mismas técnicas que las leyes ordinarias. Partiendo de esta premisa, una declaración tan general como la contenida en el artículo 50 de la repetida Ley orgánica 8/1985, sólo puede entenderse referida a las figuras fiscales existentes en el momento de su aprobación, que son las que el legislador podía tomar en consideración en dicho momento, pues otra cosa significaría suponer que el legislador dictaba normas sin conocer los supuestos a que se habían de aplicar."

En cuanto al problema de la gratuidad en relación con los organismos públicos de investigación, el Consell consideró en el expte. 1026/97 que: "A estos efectos es preciso observar que de la dicción literal del artículo 83.1.d) de la Ley 39/1982, transcrita en el primero de estos fundamentos de derecho, se desprende que el aludido requisito de la financiación íntegramente pública se predica exclusivamente del segundo tipo de entidades que se citan, es decir, los establecimientos de enseñanza en todos sus grados, pero no de los entes citados en primer y tercer lugar, los organismos públicos de investigación y establecimientos de enseñanza sin ánimo de lucro en régimen de concierto educativo, respectivamente, respecto de los cuales la Ley no exige ningún requisito adicional

en el primer caso, y enumera, por el contrario una serie de requisitos específicos en el segundo".

c) Asociaciones y fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales.

No sin dejar de apuntar la facultad de los recurrentes de acogerse a la posibilidad de disfrutar de la exención del art. 58.2 de la Ley 30/1994, de fundaciones y mecenazgo, cuya aplicación es de carácter rogado, el Consell tuvo que proponer la desestimación en tres ocasiones de los recursos planteados, al no reunir los beneficiarios de las entidades recurrentes la condición de disminuidos físicos, psíquicos o sensoriales. Tal es el caso de las mujeres menores de 30 años (523/97), drogadictos y prostitutas (942/97) y niños oncológicos (1054/97). Sí se estimó el recurso formulado por una asociación dedicada a la atención de personas afectadas por tics y síndrome de Tourette (226/97).

Resume la doctrina del Consell sobre el particular el siguiente párrafo extraído del informe emitido en el expediente 942/97: "Ciertamente, pueden hallarse similitudes entre la situación de disminuidos físicos y sensoriales y la de los beneficiarios de la actividad de la congregación recurrente, semejanzas que se particularizan en la existencia de necesidades asistenciales asimilables, cuya atención desinteresada responde a un mismo impulso solidario. No obstante, no puede prescindirse de la circunstancia de que las personas afectadas por problemas de drogadicción y prostitución no son exactamente disminuidos físicos, psíquicos ni sensoriales. Por ello, la delimitación de la exención, en los términos en que se halla establecida por el precepto citado, no permite su extensión al presente caso, máxime teniendo en cuenta que el artículo 23.3 de la Ley general tributaria prohíbe "la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones".

C.- No sujeción.

En un par de ocasiones el Consell ha reiterado durante 1997 su doctrina sobre la no sujeción al impuesto de los profesionales empleados y demás trabajadores por cuenta ajena.

Así, en el expediente 70/97, donde se planteaba la sujeción de un mensajero a quien la Tesorería de la Seguridad Social denegó el alta como trabajador autónomo, el Consell estimó que: "Respecto a la segunda liquidación, que hace referencia a la actividad de mensajería por la cual realmente se dio de alta y que muy probablemente ejerció, lo que cabe preguntarse, a tenor de la resolución de la Tesorería de la Seguridad Social, es si esta actividad la ejercía verdaderamente el recurrente por cuenta propia prestando sus servicios a clientes diversos, o en relación de dependencia laboral con un solo cliente (en realidad, de ser este el caso, el empleador). De esta segunda manera es como lo entendió la Administración laboral, denegándole el alta como trabajador autónomo. Entonces, teniendo en cuenta el principio de unidad de actuación de la Administración, no sería procedente que el Ayuntamiento confirmase una liquidación por una actividad que según el Ministerio de Trabajo no llegó a ejercerse nunca, motivo por el cual denegó el alta correspondiente. En consecuencia, y por el mismo motivo de faltar la realización del hecho imponible, tiene que anularse también esta segunda liquidación por el impuesto sobre actividades económicas."

También se declaró la no sujeción en el caso de una asociación de carácter recreativo, destinada a incentivar y fomentar el compañerismo entre los socios y que no realizaba ninguna actividad económica (10/97).

Más importancia reviste la elaboración de un informe sobre la sujeción al impuesto sobre actividades económicas de los agricultores que venden sus productos al por menor, solicitado por el director adjunto a la Gerencia de los Servicios Centrales del Ayuntamiento, que tiene su origen en el escrito presentado por la Unió de Pagesos de Catalunya de la Comarca del Baix Llobregat (expte. 755/97).

En este caso, tras señalar la exclusión de las actividades agrícolas del ámbito objetivo de aplicación del impuesto sobre actividades económicas efectuada por la Ley 6/1991, que modificó en este sentido el artículo 79.2 de la Ley 39/1988, así como la exclusión de la mercantilidad de "las ventas que hiciesen los propietarios y los labradores o ganaderos de los frutos o productos de sus cosechas o ganados o de las especies en que se les paguen las ventas", que realiza el art. 326.2 del Código de Comercio, y una vez observado que, según la interpretación histórica de aplicación de la licencia fiscal, precedente del impuesto sobre

actividades económicas, se podían dar dos supuestos de no sujeción siempre que se tratara de ventas por agricultores y ganaderos (venta de sus productos en el lugar de producción, y venta de sus productos realizada en cualquier lugar del territorio nacional, directamente y sin establecimiento, o a través de cooperativa y similares) al amparo de la regla 19 del Real Decreto de 27 de mayo de 1981, de instrucciones y tarifas de la licencia fiscal, pero que "no hay en la normativa vigente una referencia clara que haga mención a la delimitación entre actividad agrícola y actividad empresarial, ni se incluyen preceptos como el contenido en la antigua regla 19 del Real Decreto de 17 de marzo de 1981, de instrucciones y tarifas de la licencia fiscal", aunque "sí se hace exclusión taxativa de las actividades agrícolas, a las que considera no tienen la condición de actividades empresariales y como tales no están sujetas al impuesto", el Consell entendió que la respuesta dada por la Subdirección General de Tributos Locales a la consulta realizada el 26 de octubre de 1992, en la que se consideraba que, si bien "los titulares de actividades agrícolas no tienen que satisfacer cuota alguna por el desarrollo de su actividad, ni por la importación de materias primas que integren en su proceso productivo, ni por la venta (al por mayor o menor) o explotación de los productos objeto de su actividad, ni por la titularidad de almacenes y depósitos afectos a las actuaciones anteriores (...), si dichas ventas tanto al por mayor como al por menor efectuadas por los propios agricultores se realizan fuera del lugar de producción, ya sea mediante establecimiento comercial permanente o sin establecimiento, aquéllas deberán tributar como mayoristas o minoristas por el impuesto de referencia", no estaba amparada en ningún precepto legal.

Ante esta situación, el Consell tuvo en cuenta que el art. 110 y concordantes de la Ordenanza municipal de mercados otorgan a los agricultores un "status" personal con específicas características en cuanto al lugar y al tipo de puestos de mercado que pueden ocupar, los cuales son muy diferentes de los puestos fijos, siendo incluso dudosa su calificación de establecimiento comercial. Concretamente, estos puestos deben reunir los siguientes requisitos:

- Se tienen que instalar en los espacios de los mercados que se considere conveniente señalar (artículo 16 de la Ordenanza de mercados)
- Tienen que presentar sus productos en cestos, que no podrán ser más grandes que el lugar señalado para las operaciones de venta (artículo 103 de la Ordenanza de mercados). Definición que supone una limitación en las posibilidades

estructurales de estos puestos, y pone en duda incluso su calificación como establecimientos.

- Tienen limitaciones en cuanto a su transmisión, según el artículo 41 de la Ordenanza de mercados.

Todo ello "supone la concesión a estos puestos de unas características propias que vienen arrastrándose a través del tiempo, las cuales sólo pueden variarse con un precepto claro y preciso que regule su calificación y que recoja las posibles variaciones que se vayan produciendo en la evolución del sector", y conecta con la exclusión de mercantilidad del art. 326.2 del Código de Comercio.

En consecuencia, y sin perjuicio de mejor criterio, el Consell opinó:

"a) La venta de los frutos de las cosechas del tiempo y propios de la tierra, siempre que solo se vendan estos productos, es actividad agrícola no sujeta.

"b) Sería conveniente para una mayor claridad y ante la posible evolución del sector, proponer una norma aclaratoria como la que existía en la regla 19 del Real Decreto Legislativo de 27 de marzo de 1981, mediante las iniciativas que procedan, para determinar mejor la situación de la venta por los agricultores de sus propios productos.

"c) La calificación de no sujeción que corresponde a la venta de sus productos con las limitaciones del artículo 110 de la Ordenanza de mercados, se entiende que queda supeditada al cumplimiento estricto por parte de los interesados de los requisitos para tener la condición de agricultor y de las limitaciones específicas que regulan su especial situación."

D.- Inexistencia y cese de actividad.

La mayoría de los recursos presentados por estos motivos son reconducibles a un problema de prueba, cuya valoración ha conducido a la estimación del 50% de estos recursos.

Así, se ha considerado la inexistencia de actividad en casos de revocación de una concesión administrativa (86/97); ausencia de permiso de residencia (94/97); o suspensión jurisdiccional en el ejercicio profesional (498/97).

En los supuestos de cese en la actividad y prorratoe de cuotas hay que tener en cuenta que el prorratoe sólo fue posible a partir de 1 de enero de 1994, y que el Ayuntamiento obtuvo la delegación de la gestión censal del impuesto por Orden ministerial de 19 de diciembre de 1995, con efectos de 1 de enero de 1996, lo que impidió entrar a considerar los hechos acaecidos con anterioridad a tales fechas.

E.- Calificación de actividad.

La reciente competencia del Ayuntamiento en materia de gestión censal permitió en el expediente 1132/97 examinar una reclamación idéntica a la que ya fue desestimada en 1995 al mismo sujeto por ausencia de competencia, sin entrar en el análisis del fondo del asunto.

En esta ocasión, tras analizar los límites y caracteres de la competencia delegada, y señalar que la siguiente instancia no la constituye el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, sino que aún forma parte de la vía económico-administrativa, por lo que corresponde al tribunal regional de esta naturaleza, el Consell procedió a interpretar la regla 14.1.f) de la Instrucción para la aplicación de las tarifas del impuesto, aprobada por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, la cual sujeta a tributar por una cuota mínima integrada exclusivamente por el valor del elemento superficie, sin aplicación del coeficiente corrector regulado en el apartado e) de la misma regla y letra, a "los locales en los que los sujetos pasivos por cuota mínima municipal no ejerzan directamente sus actividades respectivas, tales como centros de dirección, oficinas administrativas, centros de cálculo, almacenes o depósitos para los que se esté facultado, etc.", cuya aplicación reclamaba un comerciante mayorista para sus almacenes o depósitos no abiertos al público.

El Consell entendió que el apartado transcrita no se refiere en general a los almacenes o depósitos, sino a aquéllos "para los que se esté facultado". Esta expresión remite a la regla 4^a, relativa a "facultades". La consideración de

almacenes o depósitos como "facultades" se contiene en las letras a), b), d) y e) del apartado 2, que se refieren al ejercicio de actividades mineras e industriales, actividades de construcción, comercio al por menor, y prestación de servicios, mas no se hace referencia a ellos en dicha calidad de "facultades" al tratar de las actividades de comercio al por mayor, lo cual demuestra que, para la Instrucción, los almacenes o depósitos de los comerciantes mayoristas no son equiparables a los que se refiere el apartado h) de la regla 14^a.1.f) (1132/97).

II.- Licencia fiscal

Al tratarse de un impuesto suprimido en 1992, la totalidad de los recursos se presentaron contra notificaciones de apremio o de embargo.

En casi todos se alega la prescripción de la deuda, y como en otros impuestos en que se produce la misma situación, el Consell ha basado su criterio en la validez de las notificaciones practicadas según los acuses de recibo obrantes en los expedientes, con el fin de determinar si se había interrumpido el cómputo del plazo de prescripción, tal como prevé el art. 66 de la Ley general tributaria, teniendo en cuenta siempre si cabía llegar al convencimiento de que la notificación había sido recibida por el destinatario, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 30/1992 y los criterios sumamente formalistas de la abundante jurisprudencia al respecto.

En otros recursos, lo que se plantea es el no ejercicio de la actividad o el haber causado baja en el censo, lo que produciría la inexistencia del hecho imponible. En tales casos es fundamental la prueba de los hechos por el recurrente, proponiéndose la estimación del recurso si se ha probado suficientemente la falta de ejercicio de la actividad.

Finalmente, los recursos que se fundamentan en la ausencia de notificación de las liquidaciones para pago en período voluntario, tuvieron que ser desestimados al tratarse de tributo de cobro periódico por recibo y, por lo tanto, objeto de notificación colectiva mediante edictos.

III.- Radicación

Se han informado 19 recursos referidos al arbitrio sobre la radicación y a la tasa de basuras, ya que todos ellos derivan de liquidaciones conjuntas de ambos gravámenes y la mayoría se interponen contra providencias de apremio y acumulación o de embargo.

Es de resaltar que en la mayor parte de recursos (14) se alega la prescripción de la deuda, habiendo transcurrido en todos los casos el período legal de cinco años, por lo que el problema se circunscribía a la existencia o no de actuaciones administrativas que hubieran interrumpido el cómputo de dicho plazo. Aquí nos hallamos ante el problema de la validez de las notificaciones, al que se hace referencia en diversos extremos de la Memoria, resolviéndose en función de los documentos obrantes en el expediente. De tal forma, se ha propuesto estimar los recursos en que los datos obrantes en el acuse de recibo de las notificaciones no permitían asegurar que éstas hubieran llegado a conocimiento del contribuyente, en la forma regulada por la Ley 30/1992 y la jurisprudencia elaborada al respecto.

El Consell reitera la necesidad de comprobar si antes del embargo se ha notificado debidamente la providencia de apremio, habiéndose propuesto estimar varios recursos en que tal circunstancia no se había producido, anulando el embargo y ordenando notificar correctamente la providencia de apremio.

Finalmente, en los casos en que se ha alegado la no realización del hecho imponible por haber cesado la actividad con anterioridad al devengo, el Consell reitera la doctrina de la carga de la prueba, según el artículo 114.1 de la Ley general tributaria, desestimando aquellos recursos en que la afirmación del cese de actividad no se acompaña de prueba alguna.

IV.- Licencia de apertura

Son sólo dos los recursos informados, cosa lógica dado el carácter residual de tales expedientes. Ambos casos derivan de actas de inspección en las que se incluían otros gravámenes como radicación y tasa de basuras.

En uno de los recursos se estimó la prescripción alegada, y en el otro se desestimó una simple petición de reducción graciable de sanción, por cuanto ésta había sido confirmada por sentencia firme.

Ordenanza fiscal nº. 2.1.

Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras

Se han informado siete recursos sobre el impuesto de referencia.

En algunos se plantean problemas generales no exclusivos de este tributo, como son la aplicación de los tipos de interés establecidos para cada año en vez de operar el mismo tipo para todo el período liquidado; la exención de las universidades reclamada en aplicación de la Ley orgánica de reforma universitaria, cuestión que se informa en sentido desestimatorio por cuanto el artículo concreto de la Ley estableciendo tal beneficio fue derogado por la Ley de haciendas locales; o la exención planteada por fundaciones, cuando tal beneficio en este impuesto no está recogido en la Ley 30/1994.

El principal problema planteado se refiere a la determinación de la base imponible, habida cuenta que la normativa prevé la posibilidad de aplicar un método de estimación objetiva o indirecta, mediante baremos, para determinar el coste de la obra, que es la base del tributo.

Con carácter general se ha puntualizado que no existen dos sistemas alternativos para la determinación de la base imponible del impuesto, sino uno sólo, el derivado del coste de la obra, que en defecto de ciertos requisitos puede sustituirse por la aplicación de los módulos del anexo de la Ordenanza fiscal.

En este sentido, el artículo 104 de la Ley de haciendas locales prevé que cuando se conceda la licencia se practicará una liquidación provisional en función del presupuesto presentado por los interesados, y sólo en el caso de que éste no fuese presentado, "la base será determinada por los técnicos municipales, de acuerdo con el coste estimado del proyecto".

Caso distinto es el de la liquidación definitiva, cuya base se determina por el coste real de las obras efectuadas, obligando la Ley al Ayuntamiento a la práctica de una comprobación administrativa. Es decir, cuando la Ley obliga a tal comprobación para proceder a la liquidación definitiva del impuesto, está excluyendo el uso de otros procedimientos valorativos, como los de estimación indirecta u objetiva del hecho imponible.

En consecuencia, el Consell ha estimado que la aplicación de los módulos es correcta para el cálculo de las liquidaciones provisionales, pero no para el de las definitivas, en cuyo caso la base debe ser determinada mediante comprobación administrativa.

Ordenanza fiscal nº. 3.2
Tasa por servicios de bomberos

El total de expedientes tramitados durante el ejercicio de 1997 fue de 55, un número superior al de 1996, si bien distante del máximo alcanzado en 1995. Las diversas intervenciones del Servicio de Extinción de Incendios y Salvamento, determinantes del devengo de la tasa, tuvieron los siguientes motivos: saneamiento de fachadas o elementos constitutivos de inmuebles (26 recursos); desconexión de alarmas (10); escapes en desagües o canalizaciones de agua (5); retirada de vehículos de la vía pública (2); actuaciones varias, como recogida de prendas en árboles o de antenas caídas en situación de peligro (3); motivos no concretados en la resolución (8); solicitudes sin necesidad de prestación de servicio (1). De los citados expedientes, 34 motivaron propuesta estimatoria, 17 propuesta desestimatoria, 1 estimatoria parcial, y 3 dieron lugar a propuesta de inadmisibilidad.

Como ya se señalaba en las Memorias de anteriores ejercicios, destaca también ahora la inexistencia de recurso alguno con ocasión de servicios para la extinción de incendios. Parece evidente, según ya se dijo en aquellas Memorias, que conforme a lo exigido por el artículo 2-a) de la Ordenanza fiscal 3.2 para la no exención en los casos de incendio, ello obedece al condicionamiento de que se pruebe la concurrencia de intencionalidad o grave negligencia del sujeto pasivo o de terceras personas identificables.

También siguiendo la línea de las dos Memorias anteriores, cabe decir que la mayoría de las intervenciones tratadas corresponden al saneamiento de fachadas u otros elementos exteriores o interiores de los inmuebles (aproximadamente un 50%), seguidas a bastante distancia por las referentes a desconexiones de alarmas. En conjunto representan un 65% del total, y están previstas las dos en el párrafo c) del artículo 2 (definidor del hecho imponible) de la Ordenanza fiscal.

El mayor número de cuestiones planteadas concierne a la temática del sujeto pasivo de la tasa, sin perjuicio de que en algunos recursos se aduzcan otras alegaciones. Pueden señalarse casos en que los recurrentes dicen no ser beneficiarios de los servicios prestados o no haberlos provocado ni haber solicitado

el servicio realizado por los bomberos; y son bastantes aquellos en los que la tasa se liquidó a cargo de los administradores de las fincas. Los informes del Consell parten siempre del contenido de los informes técnicos de intervención, que obran en los expedientes con detalle suficiente tanto de los servicios prestados como de los elementos materiales y personales utilizados, siendo de destacar que frente a ello no se ha aportado en ninguno de los casos debatidos prueba en contrario por parte de los interesados. Después de considerar el contenido de los citados informes, se ha aplicado lo preceptuado en el artículo 3.1 de la Ordenanza fiscal, en el sentido de que son sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas que aparezcan como beneficiarias de la prestación del servicio, sin que haya tenido que utilizarse nunca lo previsto en el apartado 3 del dicho artículo para los casos de intencionalidad o negligencia.

Destacan por su número las propuestas que tuvieron signo estimatorio por no concurrir en el recurrente la condición de sujeto pasivo. De ellas, la mayor parte afectaban a administradores de fincas, que además en algunos casos no lo eran de los inmuebles afectados por la prestación del servicio, proponiéndose la práctica de nuevas liquidaciones a cargo de los correspondientes beneficiarios, ya fueran comunidades de propietarios o propietarios individuales de los inmuebles, o titulares de locales de negocio. En algún caso, y de acuerdo con el criterio seguido por el Consell en ejercicios anteriores, se ha acudido a la doctrina resultante de los artículos 1902 y siguientes del Código Civil, y en especial del art. 1907, según el cual, "el propietario de un edificio es responsable de los daños que resulten de la ruina de la totalidad o una parte de éste, si la ruina sobreviene por falta de las reparaciones necesarias".

Las propuestas del Consell siempre se han producido en el sentido de determinar la persona física o jurídica en que concurriera la circunstancia de ser beneficiaria del servicio. Cabe hacer mención de un caso en el que no se deducía del informe de la intervención, quien era el propietario del inmueble -y en él recaía la condición de beneficiario-, ni se obtuvo tal dato del nuevo informe solicitado al servicio de bomberos, por lo que la propuesta fue estimatoria al negar el recurrente su condición de propietario. En otro caso, el recurrente proponía que la liquidación de la tasa fuera a cargo de una entidad aseguradora, lo que significaba considerar a esta última como sustituta del contribuyente, al amparo del artículo 3.2 de la Ordenanza fiscal; el Consell en su propuesta no estimó tal pretensión, diciendo:

"Hay que destacar que el riesgo para el que la Ley -artículo 23, párrafo 2º.c) de la Ley 39/1988, reguladora de las haciendas locales- establece el desplazamiento de la condición de pagador o de sujeto pasivo a la aseguradora, no es cualquiera de los previstos en la Ordenanza fiscal en las letras a) a k) de su artículo 2, sino sólo el primero de ellos, enunciado con mayor concreción aún, pues en la Ley sólo se habla de las tasas establecidas por la prestación del servicio de extinción de incendios, evento que, por lo demás, hay que considerarlo exceptuado de pago en Barcelona por la propia Ordenanza fiscal en su artículo 5.1.a), cuando dice que estarán exentos del pago de las tasas de referencia las actuaciones motivadas por incendios, cualquiera que sea su origen o intensidad, salvo que se probase la intencionalidad o grave negligencia del sujeto pasivo o de terceras personas identificables"; si bien recordaba la posibilidad de que la aseguradora pudiera estar obligada frente a su cliente a responder de las obligaciones que se pactaron en la póliza correspondiente, pero no ante la Administración municipal como sustituto de quien era beneficiario del servicio y sujeto pasivo de la tasa.

En otros casos los recurrentes alegan la no realización del servicio, por ejemplo, en las desconexiones de alarmas; o el no haberseles requerido previamente para que adoptaran medidas dirigidas al saneamiento de elementos de la construcción o de la fachada del inmueble; o bien la innecesariedad de las actuaciones llevadas a cabo por los bomberos. En todos ellos el Consell ha partido también de los datos consignados en el informe de la intervención sobre la realización y necesidad de las actuaciones llevadas a cabo, así como del encaje de estas últimas en las previsiones establecidas por el artículo 2 de la Ordenanza fiscal para la constitución del hecho imponible de la tasa, en aplicación del principio de legalidad y siempre salvo prueba en contrario, que en ningún caso se ha aportado por los interesados.

También es interesante hacer referencia al informe relativo a la intervención llevada a cabo para el saneamiento de balcones por falta de mantenimiento en un inmueble al parecer abandonado, pero que resultó utilizado por "okupas". Constaba en el expediente que se había procedido al saneamiento por el servicio de bomberos y que era beneficiario el recurrente, el cual alegó no haber podido llevar a cabo obras de mantenimiento ante la ocupación por terceras personas, pues habiendo denunciado los hechos a la policía, no pudo entrar en la finca hasta que obtuvo autorización judicial. El Consell propuso estimar el recurso

con la siguiente motivación: "La tasa no se devenga por el simple hecho de la necesidad de la intervención, a modo de responsabilidad de carácter objetivo del beneficiario de la misma, en este caso el propietario de la finca en que se efectúa el saneamiento, sino que el hecho imponible incorpora un matiz subjetivo, consistente en la falta de mantenimiento adecuado. No parece justo atribuir en este caso al propietario negligencia en el mantenimiento del edificio, si se advierte que tenía impedido de hecho el acceso al mismo por virtud de causa equiparable a fuerza mayor, y que, por el contrario, puso toda su diligencia en conseguir la recuperación de la posesión que le había sido arrebatada, según se deduce de las fechas de los documentos que acompaña".

En tres recursos se vuelve a plantear la problemática derivada del coste de los servicios por la utilización de medios considerados innecesarios, o simplemente por entender demasiado elevado el importe resultante. Sólo en un caso se precisó información complementaria, de la que resultó la adecuación de los medios utilizados. Ello no obstante, cabe insistir en lo ya dicho en Memorias anteriores sobre los elementos a utilizar en cada caso por el Servicio de Extinción de Incendios y Salvamento. Se considera conveniente una modificación de la regulación de estos servicios, ya sea en el campo no tributario de la organización y prestación de los mismos, o en la misma Ordenanza fiscal reguladora de la tasa, estableciendo los parámetros de tributación que permitan una aplicación de tarifas en base a los medios personales y materiales estrictamente necesarios, con independencia de los desplazados preventivamente en cada caso. Tal es el verdadero sentido de la financiación de servicios mediante tasas, que resulta del artículo 24 de la Ley 39/1988.

Finalmente, y con referencia a cuestiones no específicas de la tasa, debe hacerse mención al mayor número de casos de prescripción planteados en este ejercicio en relación con los anteriores (9 en total), de los cuales 8 fueron objeto de informe favorable a la declaración de prescripción por defectos en las notificaciones practicadas, y sólo en uno se propuso desestimar la pretensión al haberse producido interrupción del plazo prescriptorio por notificación válida. También cabe referir que en tres expedientes se intentaba recurrir en reposición contra resoluciones de recursos anteriores de igual naturaleza, motivando sendas declaraciones de inadmisibilidad en aplicación del artículo 162 de la Ley general tributaria. Es curioso, asimismo, el planteamiento de un recurso de revisión por error

en la identificación de la finca objeto de la tasa, según el artículo 171 de la Ley general tributaria, con admisión del recurso y práctica de actuaciones inspectoras por la Guardia Urbana, con resultado de ser otra distinta, aunque colindante, la finca en que se había practicado el servicio, por lo que se propuso resolución estimatoria.

Ordenanza fiscal nº. 3.4.
Tasas por servicios urbanísticos

Se han informado 12 recursos, de los cuales 7 con propuesta desestimatoria, 4 estimatoria y 1 estimatoria en parte.

Es de resaltar que la mayoría de los recursos pretenden la exención por parte del contribuyente, y han sido todos ellos informados con propuesta de desestimación, por no existir base legal que justifique tal beneficio en este tributo.

Las universidades siguen insistiendo en la exención subjetiva en base a lo establecido en la Ley orgánica de reforma universitaria, igual que alegan para otros tributos municipales. Todos los recursos fueron objeto de informes desfavorables motivados por la tesis repetidamente manifestada por este Consell de que la citada Ley fue derogada en este extremo por la Ley 39/1988, de haciendas locales.

Otro aspecto reiteradamente tratado hace referencia al principio de reserva legal de las exenciones tributarias, que impide al Ayuntamiento establecerlas en convenios o en contratos concesionales. Cuestión aparte es que los organismos o particulares que se sientan perjudicados por la desestimación del recurso, puedan exigir del Ayuntamiento la oportuna compensación en base a tales convenios o contratos.

Con referencia al hecho imponible, el Consell insiste en que la tasa se devenga en el momento de la solicitud de la licencia de obras, por lo que el hecho imponible se realiza aún cuando, una vez concedida la licencia, el interesado renuncie a la misma, en lo que se diferencia este tributo radicalmente del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, que se devenga una vez iniciadas las obras.

También es distinto el caso de la tasa por ocupación de la vía pública y de la garantía para la reposición de elementos urbanísticos en un expediente de licencia de vallas, pues en ambos casos el hecho imponible no se realiza si no se lleva a cabo la instalación de la valla.

Finalmente, el Consell ha apreciado la imposibilidad de que una universidad y un organismo autónomo de la Generalidad de Cataluña sean objeto de embargo o de apremio, dado su carácter de organismos públicos.

Ordenanza fiscal nº. 3.5

Tasas por servicios de limpieza

Se observa un gran incremento en relación con el ejercicio anterior, aunque sin llegar al número máximo de recursos de 1994, ni aún a los de 1989 y 1990. El número total de recursos dictaminados es de 37. Hay que destacar que más del 50% (23 recursos) afectan a la temática relativa a la prescripción del derecho o de la acción municipal a exigir el tributo. Por otra parte, ha de señalarse que han predominado, precisamente por la incidencia de la materia prescriptiva, las propuestas de resolución de naturaleza estimatoria, con 19 casos, frente a los 13 de carácter desestimatorio y los 5 estimados en parte. Todos los expedientes han derivado de casos relativos a la tasa de recogida de residuos sólidos, pero en una parte importante se han tenido que considerar conjuntamente casos de licencia fiscal, arbitrio sobre la radicación, impuesto sobre actividades económicas y precio público por utilización privativa del dominio público mediante vados, por aparecer planteadas las cuestiones de prescripción afectando a dichos tributos junto con la tasa a través de expedientes acumulados en vía de apremio.

Se han presentado dos peticiones de exención. En una de ellas, una fundación privada la pretendía al amparo del artículo 83.1.d) de la Ley 39/1988, precepto referente al impuesto sobre actividades económicas. El Consell, haciendo mención expresa de que ni la Ordenanza fiscal 3.5 ni la legislación reguladora de las tasas en general o de esta tasa en concreto establecen causa alguna que pueda amparar el reconocimiento de la exención, propuso desestimar el recurso. En la otra, es el Hospital Clínico y Provincial de Barcelona quien, recurriendo una providencia de apremio, alegaba ser entidad de derecho público y, por tanto, no sujeta a la tasa. El Consell considera la alegación a la luz de la normativa sobre exenciones, por entender que se trataba precisamente de tal materia y no de un supuesto de no sujeción. A tal respecto, pasa a analizar cual es la verdadera naturaleza jurídico-administrativa de la entidad, de carácter ciertamente complejo, según las disposiciones dictadas para su creación, organización y actual situación, incluso de tipo financiero. Se acude a un análisis de la Ley 7/1985, de bases de régimen local, de la Ley 8/1987, municipal i de régimen local de Cataluña, y del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, texto refundido del régimen local, no encontrándose entes ni organismos municipales o locales de naturaleza igual o parecida al Hospital Clínico, por lo que se analiza su posible integración en la figura

de los consorcios que establece el artículo 7 de la Ley 30/1992, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, en orden al desarrollo de actividades de carácter universitario o de asistencia médica pública y de beneficencia, fuera de la Seguridad Social, resultando que no puede encontrar encaje dentro de las figuras consorciales de tipo local, reguladas en los artículos 87 de la Ley 7/1985, 252 y siguientes de la Ley 8/1987, y 110 del Real Decreto Legislativo 781/1986, y llegándose también a la conclusión de no ser posible su equiparación al Estado o a las comunidades autónomas. Por todo ello, se termina estableciendo que la pretensión no puede ampararse en los párrafos a) y b) del artículo 64 de la Ley 39/1988, reguladora de las haciendas locales, y proponiendo la resolución desestimatoria del recurso.

Son varios los casos en que los recurrentes oponen el no desarrollo de actividad o la no prestación del servicio por el Ayuntamiento, aduciendo la inexistencia del hecho imponible de la tasa. Para los primeros se ha acudido a la documentación existente en los expedientes: en uno de ellos, la recurrente aportó como prueba de la inactividad un escrito de sus vecinos acreditando el período de inactividad, medio probatorio no estimado suficiente, considerándose acreditada la fecha del cese en el momento de la extinción del arrendamiento del local, que tuvo lugar más tarde; en otro fue admitida la fecha probada del traspaso del local; y en un tercero se tuvo en cuenta el informe de la Inspección de Hacienda municipal sobre el cese en la ocupación del local de negocio.

En cambio, para los casos de no prestación de los servicios, las propuestas han tenido en cuenta los informes de los servicios municipales de limpieza, prevaleciendo el principio de presunción de legalidad a favor de la Administración si no se aporta prueba contraria suficiente, como acaeció con una finca situada dentro de la zona portuaria, en la que la prestación del servicio de limpieza urbana no corría a cargo de los servicios municipales, sino que era competencia de la Autoridad Portuaria. Mención aparte requieren dos casos de actividades con residuos de carácter industrial, que quedan fuera de la prestación del servicio obligatorio según el artículo 2.3 de la Ordenanza fiscal; en uno de estos recursos se adujo que la recogida tenía lugar por una empresa privada y a cargo del recurrente: el informe evacuado por el Centro Gestor Municipal de Limpieza, Recogida y Eliminación de Residuos determinó que el servicio de recogida domiciliaria de basuras se prestaba de forma general en toda la ciudad, añadiendo

en el caso concreto que el servicio se realizaba en la zona mediante contenedores de 1.100 litros ubicados en la vía pública, siendo la distancia desde tales contenedores a la finca afectada de 50 m., por lo que el Consell consideró que se trataba de un servicio de recepción obligatoria, conforme establece el artículo 2.1 de la Ordenanza, del que era beneficiario el interesado por todos los residuos no industriales incluidos en el servicio obligatorio, y propuso resolución desestimando el recurso. Todo ello a pesar de la existencia de una sentencia firme del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 25 de junio de 1990, al estimar el Consell que se refería a ejercicios en que regía una legislación distinta.

Cuestión diferente es la relativa a los casos de no sujeción a la tasa previstos por la Ordenanza fiscal. Dos son los planteados en el ejercicio. En uno de ellos, el Consell destacó la necesidad de que la superficie del local fuera inferior a 60 m²., circunstancia que no se acreditaba por el interesado. En el otro, el recurso versaba sobre la no sujeción de las actividades profesionales incluidas en la sección 1^a de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas: se trataba de una asociación de profesionales del derecho, con encaje normal en la sección 2^a de las tarifas de aquel tributo, pero que al constituirse en forma asociativa pasaban por prescripción de las propias tarifas a su sección 1^a, perdiendo, en consecuencia, el derecho a la no sujeción; criterio que siguió el Consell con propuesta desestimatoria del recurso. Es de hacer notar que la Ordenanza fiscal, a partir del ejercicio de 1997, ya recoge como supuesto de no sujeción el alegado por dicha asociación de abogados, pero no era de aplicación tal normativa en el ejercicio a que se refería el recurso.

En dos de los recursos dictaminados, las cuestiones planteadas se referían a la base a utilizar para practicar la liquidación. En uno de ellos, el Consell dictaminó que la acreditación de la superficie es determinante para la no sujeción de los locales de menos de 60 m²., además de los otros requisitos establecidos en la Ordenanza fiscal, y no admite la alegación de que el local hubiera estado cerrado un lapso de tiempo durante el ejercicio a consecuencia de un atentado terrorista, dado que el cierre tuvo lugar una vez devengada la tasa. En el otro, la cuestión debatida era interesante: la liquidación se practicó sobre la base de que en el local se desarrollaban dos actividades, hotel y restaurante, por lo que se aplicaba lo previsto en el artículo 8.4 de la Ordenanza fiscal como si se tratase de un sólo local con ejercicio conjunto de las dos actividades, y la entidad recurrente se oponía por

considerar que no podía entenderse que se tratara de un local único. El Consell, tras una comprobación de la configuración exterior de los locales, practicada por sus propios servicios, con la observación de tener las dependencias de cada actividad entrada por puerta distinta y rótulo indicador igualmente distinto, estableció que no cabía admitir el carácter conjunto del ejercicio de tales actividades exigido por la Ordenanza fiscal, y concluyó proponiendo la estimación del recurso.

Resalta el gran número de peticiones de prescripción (23), no alcanzado en ejercicios anteriores, siendo destacable que en la mayoría de los casos se plantearon con motivo de procedimientos de embargo, afectando además a otros tributos relacionados con los respectivos locales o actividades, como la licencia fiscal y el arbitrio sobre la radicación, entre otros. Dominan sensiblemente las propuestas de carácter estimatorio (16) con otras dos de estimación parcial, frente a las 5 de naturaleza desestimatoria. El factor determinante ha sido la no validez de las notificaciones, de acuerdo con lo exigido por el Reglamento general de recaudación, la Ley general tributaria, y la Ley 30/1992, reguladora del régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, en relación con la doctrina del Tribunal Supremo, que exige la presunción formal de que las notificaciones hayan sido recibidas por el destinatario, con lo que no se produjo, en tales casos, la interrupción del plazo de prescripción establecido por el artículo 64 de la Ley general tributaria.

Ordenanza fiscal nº. 3.8

Tasas por servicios de inspección y prevención sanitaria

En la misma línea que en ejercicios anteriores, sólo se recibió un recurso para el dictamen del Consell y fue objeto de propuesta en sentido estimatorio. Se trataba de una solicitud de exención al amparo del artículo 4 de la Ordenanza fiscal, relativo a la tenencia de perros, en el que se establece que tendrán exención de la tasa las personas mayores de 60 años que vivan solas. En el caso tratado se había solicitado la exención por la recurrente en representación de su madre, que era mayor de 60 años y con domicilio distinto, pero la liquidación se había girado a cargo de la hija por los ejercicios de 1994 y 1995, y la resolución recurrida concedía la exención a favor de la hija y sólo con efectos para 1994. En consecuencia, la interesada interpuso recurso insistiendo en la exención a favor de su madre y con efectos para ambos ejercicios. El Consell, atendiendo al error en el sujeto pasivo y a la concurrencia de los requisitos exigidos en la persona de la madre, verdadera poseedora del animal desde que se extrajo de la perrera municipal, lo que realizó la hija pero con destino al uso por la madre en su domicilio, propuso estimar el recurso y la concesión de la exención con efectos desde el ejercicio de 1994.

Ordenanza Fiscal nº 5.1.

Precios públicos por utilización privativa del dominio público municipal.

Los informes emitidos por el Consell Tributari sobre materias relacionadas con esta Ordenanza fueron dieciséis.

No obstante, sólo exigieron la aplicación de conceptos materiales de la Ley 39/1998 o de la Ordenanza cinco de los casos examinados.

En uno de ellos se planteó el tema de la inexistencia de hecho imponible. Se trataba de una autorización para instalar veladores en una zona que era de titularidad privada aunque de uso público. El Ayuntamiento liquidó el precio público por este concepto, pero habiéndose demostrado a quién pertenecía el terreno, el Consell informó que la titularidad privada del suelo utilizado excluye la exigencia de precio público de ocupación, pues éste sólo se devenga cuando la utilización privativa lo es del dominio público, tal como establecen los preceptos de las Ordenanzas de aplicación.

El cambio de sujeto pasivo, aun cuando no había sido declarado al Ayuntamiento, fue tenido en cuenta para anular una liquidación en la medida en que se dirigía a persona que había dejado ser titular del local a cuyo frente y en interés del cual se habían instalado los veladores. Se informó en el sentido de que las liquidaciones fueran sustituidas por otras a nombre del nuevo titular de la explotación.

Nuevamente se suscitó en tres ocasiones el tema de los vados de las universidades y el Consell reiteró el criterio, ya manifestado en anteriores ejercicios, de que el artículo 53 de la Ley orgánica de reforma universitaria eximía de ciertos tributos, pero no de los precios públicos, que en aquel entonces no tenían la consideración legal de tributos; que no había exención reconocida para el caso en la Ley reguladora de las haciendas locales, y que el supuesto de hecho que permitía la aplicación del artículo 53 de la LORU 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.

Los restantes recursos no planteaban cuestiones sustantivas del tributo, sino tan sólo de orden procesal, como eran la falta de alegaciones o la carencia de prueba suficiente de lo alegado, o bien cuestiones propias del procedimiento de apremio.

En cuanto al apremio, merece señalarse, no obstante, que las características de la recaudación del precio público obligaron al Consell Tributari a puntualizar en cuatro ocasiones que de conformidad con lo autorizado por el artículo 124.3 de la Ley general tributaria, las liquidaciones son objeto de notificación colectiva mediante edictos, y no han de notificarse individualmente, excepto la primera liquidación por alta en el padrón; asimismo, se puntualizó que la hoja informativa individual que remite el Ayuntamiento a los contribuyentes no tiene valor de notificación, sino de recordatorio enviado a los ciudadanos para facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y, por tal motivo, la falta de este recordatorio no equivale a falta de notificación, que sería una causa de nulidad del procedimiento de apremio.

Otros asuntos.

1. El director adjunto a la Gerencia y delegado de Hacienda solicitó informe sobre la posibilidad de cobrar "in situ", antes de proceder a la retirada del inmovilizador, la tasa relativa a la inmovilización de vehículos por procedimiento mecánico, prevista en la Ordenanza fiscal 3.1.

El informe recogió que la Ley 5/1997, de 24 de marzo, que había modificado el texto articulado de la Ley sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial, incorporaba la posibilidad de inmovilizar vehículos como competencia ordinaria de los Ayuntamientos, pero esta competencia no está atribuida con carácter general, sino que se limita a determinados supuestos, como son la existencia de un peligro grave para la circulación, las personas o los bienes derivados de un uso del vehículo con incumplimiento de los preceptos legales; la negativa a someterse a pruebas de nivel de bebidas alcohólicas o estupefacientes; la falta de título que habilite para estacionar en zonas de estacionamiento temporal, mientras no se conozca la identidad del conductor; y la falta de garantía de la sanción impuesta a un no residente. En ningún caso se vincula la inmovilización al pago de una tasa, ni se estructuran las medidas cautelares previstas como garantía del pago de la tasa, a modo de retención o prenda.

Argumentó también el Consell que la inmovilización de vehículos afecta a derechos como los de libre circulación y de propiedad, protegidos por los artículos 19 y 33.1 de la Constitución, los cuales, de acuerdo con el artículo 53 de la Ley suprema, vinculan a todos los poderes públicos y su ejercicio se ha de regular por Ley. Por tanto, no recogiéndose este extremo en la citada ley, sería preciso que fuera otra norma con rango de ley, la que estableciera esta garantía cautelar del pago de la tasa.

Una regulación de tal naturaleza no se halla ni en la Ley reguladora de las haciendas locales número 39/1988, de 28 de diciembre, ni en los artículos 71 a 76 de la Ley general tributaria, relativos a las garantías en favor de la hacienda pública, ni tampoco en la Ley 8/1989, de 13 de abril, de tasas y precios públicos.

De ahí la conclusión de que no estaba legalmente justificado que se exigiera "in situ" la tasa correspondiente como requisito previo para retirar el inmovilizador, y que la recaudación de la tasa había de regirse por los procedimientos ordinarios establecidos al respecto.

2. En el período contemplado, el Consell Tributari informó un recurso de queja presentado por un contribuyente, en relación con una providencia de embargo, de importe 2.491.754 pesetas, por liquidaciones "multiarbitrio" que correspondían a períodos comprendidos entre 1 de enero de 1987 y 31 de enero de 1988, derivada de un acta de inspección firmada de conformidad en 14 de julio de 1989 y notificada en 22 de octubre de 1997 sin que entre ambas fechas mediara notificación alguna.

El interesado había solicitado en 31 de octubre de 1997 la puesta de manifiesto del expediente y copia de las notificaciones que, según manifestación oral, habían sido practicadas, con el fin de fundamentar el recurso que se proponía presentar, cuyo plazo finalizaba el 22 de noviembre de 1997.

Ante el silencio de la Administración, en 7 de noviembre se vio obligado a formular el recurso en condiciones de inferioridad, según afirmaba, al no haber tenido acceso al expediente. Por tal motivo presentó escrito de queja.

El Consell Tributari partió en su informe del derecho de los ciudadanos, consignado en el artículo 35.a) de la Ley 30/1992, a conocer en cualquier momento el estado de la tramitación en los procedimientos en los que tengan la condición de interesados y obtener copias de los documentos contenidos en ellos. Consideró, asimismo, que tal derecho de información no tenía un plazo específico de respuesta, pero que esta falta de plazo en modo alguno podía amparar una situación de indefensión para el peticionario. No obstante, concluyó que tal indefensión no se había producido, por cuanto en la tramitación del recurso interpuesto el contribuyente podía reiterar su solicitud de puesta de manifiesto del expediente para formular alegaciones y, en caso de no obtener respuesta, aplicar el régimen general respecto a actos presuntos y a su impugnación.

Hechas estas consideraciones sobre posible indefensión, el Consell, de acuerdo con los principios generales de información, concluyó que debía atenderse

la queja formulada e instarse al Instituto Municipal de Hacienda el cumplimiento del trámite solicitado.

ANEXO I

Expedientes tramitados

Total expedientes ----- 1239

Recursos ----- 1232
 Quejas ----- 2
 Informes ----- 5

Recursos

Estimados ----- 551

Conformidad con la Unidad Operativa de Recursos Jurídicos ----- 309
 Conformidad con el Distrito de Sants-Montjuïc ----- 1
 Conformidad con el Distrito de Sarrià-Sant Gervasi ----- 2
 Conformidad con el Distrito d'Horta-Guinardó ----- 1
 Conformidad con el Distrito de Sant Andreu ----- 1
 Disconformidad con la Unidad Operativa de Recursos Jurídicos ----- 237

Estimados en parte ----- 155

Conformidad con la Unidad Operativa de Recursos Jurídicos ----- 71
 Conformidad con el Distrito de Sants-Montjuïc ----- 1
 Conformidad con el Distrito d'Horta-Guinardó ----- 1
 Disconformidad con la Unidad Operativa de Recursos Jurídicos ----- 81
 Disconformidad con el Distrito de Nou Barris ----- 1

Desestimados ----- 512

Conformidad con la Unidad Operativa de Recursos Jurídicos ----- 479
 Conformidad con la Dirección de Edificación y Patrimonio Arquitectónico ----- 4
 Conformidad con el Distrito de Les Corts ----- 5
 Conformidad con el Distrito de Horta-Guinardó ----- 6
 Conformidad con el Distrito de Sant Andreu ----- 1
 Disconformidad con la Unidad Operativa de Recursos Jurídicos ----- 16
 Disconformidad con el Distrito de Sarrià-Sant Gervasi ----- 1

Inadmisibles----- 7

Incompetencia del Consell----- 4

Abstención por certificación de acto presunto ----- 3

Quejas

Estimadas ----- 2

Desestimadas ----- 0