

MEMORIA 2000

SUMARIO

Primera parte

	<u>Pág.</u>
<u>Consideraciones generales</u>	
I.- Introducción.....	6
II.- Variaciones	6
III.- Notificaciones.....	7
IV.- La prescripción	8

Segunda parte

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

Ordenanza fiscal nº 1.1	11
Tributos sobre bienes inmuebles	
I.- Impuesto sobre bienes inmuebles.....	11
1.- Introducción.....	11
2.- Exenciones	11
2.1.- Fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública. Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.....	11
2.2.- Centros docentes acogidos al régimen de conciertos educativos	12
2.3.- Bienes afectos a los servicios educativos.....	13
2.4.- Bienes situados en la zona portuaria.....	13
2.5.- Entidades concesionarias de aparcamientos públicos. Los usuarios como subconcesionarios.....	14
2.6.- Bienes declarados de interés cultural	15
2.7.- Otras exenciones.....	16
3.- Bonificaciones.....	16
3.1.- Bonificación al amparo de la legislación de autopistas.....	16

3.2.- Inmuebles que constituyen el objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria.....	17
4.- Valores catastrales.....	17
5.- La acción tributaria contra bienes afectos al pago de deudas pendientes por el impuesto	19
6.- Otras cuestiones.....	20
II.- Contribución territorial urbana	21
 Ordenanza fiscal nº 1.2	 22
Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica	
1.- La prescripción y la ausencia de notificaciones	22
2.- Alta, transmisión y baja de vehículos.....	23
3.- Solicitud de exención o impugnación de su denegación.....	23
4.- Recursos inadmitidos	24
 Ordenanza fiscal nº 1.3	 25
Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana	
I.- Plus valía	25
1.- Actos sujetos	25
2.- Exenciones	28
3.- Base imponible	31
4.- Plazos de presentación: sanciones y recargos	32
5.- Gestión tributaria	33
II.- Tasa de equivalencia.....	23
 Ordenanza fiscal nº 1.4	 35
Tributos sobre actividades económicas	
I.- Impuesto sobre actividades económicas	35
1.- Introducción.....	35
2.- Beneficios fiscales.....	36
2.1.- Aplicación de la Ley 30/1994 a fundaciones y asociaciones de utilidad pública	36
2.2.- Las exenciones del artículo 83 de la Ley 39/1998, reguladora de las haciendas locales.....	43
2.3.- Bonificaciones.....	44
3.- Oposición a la vía de apremio.....	46
4.- Actuaciones de la Inspección.....	47
5.- Sanciones	48
6.- No sujeción y calificación de actividad	48
7.- Suspensiones.....	52
II.- Licencia fiscal.....	54
III.- Radicación.....	55

Ordenanza fiscal nº 2.1	56
Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras	
Ordenanza fiscal nº 3.2	57
Tasas por servicios de prevención, extinción de incendios y salvamento	
Ordenanza fiscal nº 3.3	59
Tasas por servicios urbanísticos	
Ordenanza fiscal nº 3.4	61
Tasas por recogida de basuras y servicios especiales de limpieza viaria	
Ordenanza fiscal nº 3.11.....	62
Tasas por utilización privativa del dominio público municipal	
Otros asuntos	64
Anexo I	78
Expedientes tramitados	
Anexo II	80
Clasificación por conceptos	
Anexo III	82
Porcentajes	

Primera parte

Consideraciones generales

I.- Introducción.

Al cerrarse el paréntesis que impuso la preparación y puesta a punto de la que podría llamarse supermemoria de los primeros diez años de la vida del Consell Tributari, cuya publicación corrió a cargo de la Fundación Carles Pi i Sunyer el pasado año 1999 (Barcelona 1999), debe advertirse que los diez años de actividad examinados en aquel trabajo fueron los de 1989 a 1998; que hasta entonces el Consell había estudiado en cada Memoria anual los temas y actividades que se le habían encomendado a partir del 1º de enero del año que les daba número, sin cerrarla mientras no se despachasen todos los que habían ingresado en esa anualidad natural, aunque ello representase una demora que cargaba sobre la Memoria la dación de cuenta de los asuntos que estaban pendientes el 31 de diciembre del año del trabajo; y que el sistema permitía presentar una visión conjunta de los trabajos del Consell porque no se tenía que esperar a analizar el principio de la Memoria posterior, ya que quedaba incluida toda la labor correspondiente a los asuntos que habían entrado cada año. Pero al reanudarse la redacción de las memorias con la anterior a la que ahora se desarrolla, se consideró preferible tomar como punto de referencia, no la fecha de ingreso en el Consell de los correspondientes asuntos, sino el período natural del año sobre que se había de trabajar, empezando por el estudio de los que quedaron pendientes en el año anterior, que son ahora los que abren el camino de cada nueva Memoria, cuyo cierre queda fijado en el 31 de diciembre de cada año.

Cualquier remisión a asuntos, expedientes o propuestas tratados por el Consell es igual de fácil que hasta ahora y se contará con un margen mayor para la consulta, sobre todo si se tiene en cuenta que la reciente reforma del Reglamento del Consell ha ampliado las competencias que tiene atribuidas como se referirá más adelante.

Por otra parte, hay que dejar constancia de que la marcha del Consell Tributari fue pacífica como en la etapa anterior, pero hay que registrar dos grupos de variaciones que han influido en esa marcha.

II.- Variaciones.

En cuanto a los vocales que lo integran, hay que mencionar la baja del señor Gabriel Rossy Ramírez y la incorporación de los señores Tomás Font Llobet y Valentí Pich Rosell, quienes han aportado en todo momento su acreditada capacidad y espíritu de trabajo para llevar a cabo las labores encomendadas.

Pero lo que ha tenido mayor trascendencia ha sido la modificación del Reglamento Orgánico del Consell Tributari, aprobado definitivamente el 23 de febrero de 2000 y publicado en la Gaceta Municipal del 30 de marzo de dicho año,

que, entre otras cosas, ha ampliado las competencias del Consell a los recursos relativos a todos los ingresos de derecho público y la emisión de informes previos a la aprobación de las Ordenanzas fiscales y otras disposiciones generales relativas a dicho tipo de ingresos, y ha modificado algunos procedimientos, como el que desarrolla el art. 12, intercalando tres nuevos párrafos que han sido añadidos a su texto:

Su párrafo primero sigue diciendo: “El Consell Tributari ha d’emetre dictamen amb caràcter previ a la resolució dels recursos que en matèria de la competència del Consell es presentin a l’Ajuntament de Barcelona”. Pero a dicho párrafo se han añadido otros tres, de los cuales el tercero y el cuarto estaban incluidos en el art. 13 del Reglamento corregido, y el segundo constituye una innovación encaminada a agilizar la tramitación de los expedientes que pasan por el Consell.

Dice dicho segundo párrafo en su redacción actual: “Les propostes de resolució dels recursos de reposició en matèria de la seva competència seran dictaminades pel Consell Tributari, favorablement en cas de conformitat amb la proposta, o mitjançan propostes de resolució alternativa en cas de disconformitat amb la resolució o els seus fonaments.”

Esta posibilidad alternativa que puede desembocar en un informe favorable que no es más que una aceptación de la propuesta preparada por el órgano de gestión, facilita los trámites en asuntos con pocos problemas jurídicos que hayan sido ya suficientemente estudiados por dicho órgano gestor, y alivia los problemas de cantidad que descansan sobre aquellos y sobre el Consell.

El nuevo sistema se ha mostrado eficaz y ha evitado que se produzca la indefensión de los recurrentes, que contarán en estos casos con dos propuestas virtualmente iguales, bien sea a su favor o en contra de sus alegaciones, de parecido modo al que se enfocaba en el sistema anterior, que resulta simplificado sin riesgo para nadie.

III.- Notificaciones.

Una vez más se ha constatado la importancia y trascendencia de las notificaciones bien hechas. Es antigua la interpretación del Tribunal Supremo repetida constantemente al respecto: “La falta de notificación de una resolución administrativa priva a esta de eficacia respecto al interesado” decía la sentencia de 3 de mayo de 1955; y en la de 2 de diciembre de 1955 se insistía en que “ningún acto puede producir efecto ni causa perjuicio a otro sino a partir de la notificación”. Esta doctrina constantemente reiterada, que aparece en la mayor parte de las entregas de jurisprudencia y que se apoya además en los requisitos que para notificaciones exigen los tribunales tanto respecto de la integridad de los textos comunicados como de su contenido, nombre de los interesados, lugar de la notificación y recursos posibles, va hallando eco además en las reformas de la

legislación que se van atemperando a la idea de que no se puede jugar con el supuesto de indefensión para los sujetos pasivos de los tributos. Las últimas exigencias al respecto se desprenden de los preceptos que modifican la Ley general tributaria y la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, e indirectamente del espíritu y talante de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, que van teniendo aplicación a fondo por considerarse que hay que proteger al ciudadano de cualquier acto administrativo insuficientemente notificado. Se sigue recurriendo a las ficciones legales de conocimiento y entrega presumible, pero se exigen cada vez más garantías y es raro que se recurra a presunciones puramente lógicas, pues la lógica es uno de los razonamientos que más fallan si se busca la seguridad jurídica.

IV.- La prescripción.

El efecto natural que se produce cuando las notificaciones no llegan a su destino es el de la prescripción. Y aquí conviene hacer un examen particular de dicho instituto dado el carácter virtualmente automático que cobra por el mero transcurso del tiempo.

Hay que destacar ya de inicio que la prescripción no está definida en la Ley general tributaria ni en la legislación tributaria que pueda complementarla. El art. 64 de la referida Ley general tributaria establece que “prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones”, y aquí menciona los cuatro supuestos a los que puede ser aplicable la prescripción:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.
- c) La acción para imponer sanciones tributarias.
- d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos.

Bien es verdad que la prueba negativa que cabría admitir al sujeto pasivo al no haber recibido la notificación que se quiere ejecutar resultaría difícil en la mayoría de los casos, pero se expresa aquí para dar idea de esa protección del legislador. Al no definirse el supuesto más que a través de tan escuetas afirmaciones, resulta obligada la remisión a los preceptos del Código civil que le sirven de cobertura, y en ellos se destaca que la prescripción es una figura jurídica de doble signo: la de constituir un modo de adquirir la propiedad, evento que se califica de prescripción adquisitiva o usucapión, y el de extinción de obligaciones, también por el mero transcurso del tiempo, pero que tiene un tratamiento de extinción de acciones y derechos, tanto para reclamar como para ser reclamadas por deudas.

Al aplicarse tales premisas al campo tributario resulta que la usucapión no tiene reflejo de ninguna clase en el referido campo como no lo tiene tampoco estrictamente la caducidad o el silencio positivo, todo ello en el marco del derecho material, ni la preclusión o la prejudicialidad en el terreno procesal, aunque tienen muchos resultados comunes que serán de examinar en cada caso alegado.

Lo cierto es que al hablar de la prescripción en materia tributaria hay que referirse solamente al supuesto de extinción de las obligaciones que afectan: en cuanto al ejercicio de acciones y derechos, o la práctica de liquidaciones tributarias, a la Administración, que con el mero transcurso del tiempo al demorar su actividad se ve despojada de dichos derechos o acciones; y en cuanto al contribuyente, que si no recibe notificación de actos administrativos que determinan para el unas obligaciones de pago o las recibe tardíamente o de un modo defectuoso respecto a las normas con las que el legislador ha querido proteger a los sujetos pasivos de los impuestos, verá como su obligación tributaria resulta inexigible, y podrá excusarse de su pago sobre todo si no se ha dado ninguno de los supuestos de interrupción de la prescripción que prevé el propio legislador.

Es curioso constatar que esta protección por parte del legislador es muy singular respecto del sujeto pasivo que es causa de sus inquietudes. Y llega a establecer por ejemplo el principio de que la prescripción en el terreno tributario debe aplicarse de oficio, variación notable pues en materia civil constituye solo una excepción procesal que únicamente se aplica a instancia de parte pero que tiene un complemento o desvío con la teoría de las obligaciones naturales para casos de pago de lo prescrito, que allí se ha de estimar debido y de imposible devolución. Y por otro lado ha establecido que la carga de la prueba sobre si la notificación existió o no y llegó o no a producir efectos, corresponde sin duda alguna a la Administración.

Por otra parte, es preciso tener en cuenta que la prescripción en materia tributaria viene desarrollada en el capítulo V de la Ley general tributaria bajo la rúbrica “la deuda tributaria”, cuya sección 1^a está dedicada al tipo de gravamen y la deuda tributaria; la sección segunda se refiere al pago; la tercera a la prescripción; la cuarta a otras formas de extinción entre las que menciona la compensación y la condonación; y la quinta a las garantías. Se trata, pues, de un cuerpo de doctrina y de normas que se apartan de las clásicas del Código civil, pero que se adaptan a las características de la función tributaria, y a ellas habrá que referirse cuando se trata de esta prescripción extintiva.

V.- Por último, es de justicia reconocer que en la preparación y redacción de esta Memoria han colaborado todos los vocales del Consell Tributari, y que en su elaboración han prestado también su labor personal el secretario, los letrados y el resto del personal de este órgano.

Segunda parte

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

Ordenanza fiscal nº. 1.1.
Tributos sobre bienes inmuebles.

I.- Impuesto sobre bienes inmuebles.

1.- Introducción.

Durante el período de tiempo al que se refiere esta Memoria se ha dado la misma tónica que en los ejercicios de 1998 y 1999: sigue disminuyendo el número de recursos dictaminados por el Consell en relación con los informados en 1997, aproximándose a niveles anteriores al de dicho ejercicio.

Aunque no es materia exclusiva de este tributo, parece necesario destacar la importancia de las cuestiones relativas al tema de la prescripción, hasta el punto de representar el 22% del total de recursos, siendo destacable también el número de estimaciones al respecto, que obedecen a la defectuosa práctica de las notificaciones, por lo que sería conveniente extremar la mejora en este servicio.

2.- Exenciones.

Una gran parte de los dictámenes emitidos tiene por objeto cuestiones relacionadas con el derecho a las exenciones legalmente establecidas, a las que nos referimos a continuación.

Ante todo, debe recordarse que el Consell tiene establecido el criterio de que el reconocimiento de exenciones puede tener lugar para ejercicios anteriores al de su solicitud, siempre que se dieran entonces los requisitos exigidos. El Consell entiende que la Ley de haciendas locales no ha impuesto de manera terminante el carácter rogado de las exenciones, y la Ordenanza fiscal, aunque dice que las exenciones han de ser solicitadas por el sujeto pasivo, no prohíbe de manera expresa reconocer el derecho desde el momento mismo en que concurren los presupuestos materiales, de manera que la solicitud es un requisito de procedimiento que no tiene alcance substantivo.

2.1.- Fundaciones y asociaciones declaradas de interés público. Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

En buena parte de los dictámenes se ha tratado de la exención prevista en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, y de la misma forma que en ejercicios anteriores ha sido cuestión clave la de verificar si las entidades que pretendían la exención desarrollaban actividades mercantiles, dado el carácter determinante de exclusión del beneficio fiscal que tiene el apartado 2 del artículo 42 de la Ley 30/1994, cuando dice que "no se considerarán entidades sin fines lucrativos, a los

efectos de este título, aquellas cuya actividad principal consista en la realización de actividades mercantiles". En esta cuestión se ha acudido a un concepto amplio de actividad mercantil, que se remite a la actividad llevada a cabo en las condiciones propias del mercado, en régimen de concurrencia y sin tener como finalidad principal la satisfacción de necesidades de interés general.

Así, por ejemplo, en un dictamen se propuso la desestimación del recurso, siguiendo el criterio mencionado, habida cuenta que de los balances y cuentas de pérdidas y ganancias de la entidad no se deducía que concurriera la característica de actuar la recurrente al margen de las condiciones propias del mercado, dando satisfacción a necesidades sociales de interés general, y que el análisis de los ingresos de explotación derivados de la cifra de negocios ponía de manifiesto la identidad de la actividad y estructura económica de la entidad con las empresas mercantiles.

Por lo demás, se ha entrado en la comprobación del cumplimiento de los otros requisitos exigidos en el artículo 42 de la Ley 30/1994, partiendo siempre de los datos obrantes en el expediente (memoria de actividades, balances, cuentas de explotación), y también de lo exigido en el apartado 1 del artículo 58 de la misma Ley en cuanto a la titularidad de los inmuebles y a la circunstancia de que no se trate de bienes cedidos a terceros mediante contraprestación, que estén afectos a las actividades propias del objeto social o finalidad específica de la entidad, y que no se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan tal objeto o finalidad específica. Asimismo, se ha comprobado el cumplimiento del procedimiento establecido por el Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo.

También se ha examinado el recurso interpuesto por una asociación, una vez justificada la declaración de utilidad pública que permitía su integración como entidad sin fin lucrativo en el régimen de beneficios fiscales establecidos por la Ley 30/1994. El recurso fue informado con propuesta favorable, una vez comprobado el cumplimiento de los restantes requisitos referidos en los párrafos precedentes.

2.2.- Centros docentes acogidos al régimen de conciertos educativos.

Por lo que respecta a la exención a favor de los centros docentes acogidos al régimen de conciertos educativos, al amparo del artículo 64-j) de la Ley 39/1988, son dos los requisitos que fundamentalmente se han examinado en los informes emitidos, en relación con la aplicación del Real Decreto 2187/1995, de 28 de diciembre: la propiedad de la finca afectada por parte del titular del centro docente, y la vigencia del correspondiente concierto educativo en el momento del devengo del impuesto. En ese sentido, el Consell propuso la desestimación en un caso de no coincidencia entre la titularidad de la finca –una parroquia católica y una congregación religiosa- y la del concierto suscrito con la Generalitat –una obra social de ayuda a los disminuidos físicos-, utilizando la

doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 1998, dictada en recurso interpuesto por la Confederación Española de Centros de Enseñanza contra el Real Decreto 2187/1995. Además de la diferente titularidad, se hacía constar en la propuesta la circunstancia de no ser la entidad recurrente el sujeto pasivo del impuesto.

2.3.- Bienes afectos a los servicios educativos.

La exención del impuesto sobre bienes inmuebles prevista en el artículo 64-a) de la Ley de haciendas locales concierne a los bienes que pertenezcan al Estado, a las Comunidades Autónomas o a las Entidades Locales, siempre que estén directamente afectados, entre otros casos que en el precepto se detallan, a los servicios educativos y penitenciarios. Al igual que en años anteriores, el Consell ha tenido que resolver cada caso concreto analizando el alcance y la naturaleza del destino efectivo de los bienes a los citados servicios.

En dos de los recursos se trataba de centros de acogida dentro de los servicios de atención a la infancia y centros residenciales de acción educativos (pisos-viviendas) pertenecientes a la Generalitat, y tras un análisis de la normativa autonómica sobre tales centros, el Consell, contemplando el carácter educativo de las actividades realizadas, consideró que se trataba de bienes directamente afectos a la prestación de servicios educativos y propuso la concesión de la exención.

En otro caso, referente a un inmueble destinado a museo y propiedad de un consorcio integrado por la Generalitat y el Ayuntamiento, se tuvo en cuenta la circunstancia de haberse constituido tal consorcio como entidad local -así reconocido expresamente por el Ayuntamiento e inscrito en el registro de entidades locales de la Generalitat-, pero tras un análisis que llevó a la conclusión de que era precisa una afectación directa del bien inmueble a los servicios educativos, partiendo de la doctrina contenida en diversas sentencias de Tribunales Superiores de Justicia, el Consell consideró que no se había probado tal afectación directa y propuso la desestimación.

2.4.- Bienes situados en la zona portuaria.

Como en otros ejercicios, son varios los recursos relativos a bienes ubicados en la zona portuaria, unos formulados por entidades concesionarias del dominio público portuario, y otros por la propia Autoridad Portuaria. En los últimos años se ha ido aclarando el régimen de tributación de los bienes situados en esta zona, especialmente después de la nueva redacción del artículo 64.a) de la Ley de haciendas locales por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, según la cual la exención del impuesto viene sujeta a la condición de que los bienes para los que se concede sean de aprovechamiento público y gratuito.

El Consell ha dictaminado los recursos interpuestos por titulares de concesiones del dominio público portuario, proponiendo en todos los casos denegar la exención por no concurrir el requisito de tratarse de un bien de aprovechamiento público y gratuito. También en algún caso ha sido preciso reiterar la doctrina sobre la distinta naturaleza del impuesto sobre bienes inmuebles y del canon que se satisface por la ocupación del dominio público portuario, por lo que no se genera doble imposición. Y también se han desestimado alegaciones relativas a la pretendida prórroga de beneficios fiscales disfrutados en la contribución territorial urbana, así como a la situación de pendencia de reclamaciones económico-administrativas contra la valoración catastral. No aparecen ya alegaciones referentes a que los bienes portuarios no forman parte del término municipal, quizás debido a la reiterada doctrina contraria de la jurisprudencia.

Finalmente, se ha planteado un solo recurso de la Autoridad Portuaria, que ha determinado informe por el Consell de conformidad con la propuesta desestimatoria del Instituto Municipal de Hacienda, en el sentido de la doctrina citada en el párrafo precedente, también de plena aplicación cuando los bienes inmuebles son explotados directamente por dicha Autoridad, pues tampoco se produce una situación de aprovechamiento público y gratuito al no existir un uso común general, que es el que justifica la exención, sino un aprovechamiento especial que restringe la utilización a aquellos sujetos que obtengan las correspondientes licencias y satisfagan las correlativas contraprestaciones.

2.5.- Entidades concesionarias de aparcamientos públicos. Los usuarios como subconcesionarios.

Se ha suscitado en dos recursos el tema de la tributación de los aparcamientos públicos subterráneos construidos y explotados por empresas privadas en virtud de concesión municipal, pretendiéndose la exención del impuesto al amparo del art. 64.b) en relación con los 61 y 65.d) de la Ley de haciendas locales.

En uno de los casos se planteaba, en primer lugar, la exención pactada a favor de la concesionaria recurrente en virtud de la escritura pública de concesión que expresamente reconocía la exención de impuestos municipales. El Consell se pronunció en el mismo sentido que en anteriores ocasiones, diciendo que la concesión de exenciones y beneficios fiscales está sujeta imperativamente al principio de legalidad reforzada del artículo 133.3 de la Constitución, con reserva de ley establecida por el artículo 9.1 de la Ley de haciendas locales, determinando la nulidad absoluta de cualquier cláusula contractual de otorgamiento de exenciones no previstas en la legislación vigente, sin perjuicio de la obligación que, en su caso, corresponda de restablecer el equilibrio contractual, concluyendo textualmente que “la relación bilateral y sinalagmática del contrato concesional y el mantenimiento de los principios de buena fe y respeto de los actos propios, tal como argumenta la sentencia del Tribunal Superior de Justicia

de Cataluña de 30 de enero de 1998, llevará a la obligación por parte del Ayuntamiento de mantener el equilibrio económico-financiero y, en consecuencia, a compensar al concesionario de la obligación de imposible cumplimiento (por ilegal) por parte del Ayuntamiento en la forma prevista en el artículo 239 del “Reglament d’obres, activitats i serveis dels ens locals”, de 13 de junio de 1995, o restablecer el equilibrio financiero en la forma prevista en el artículo 249 del mismo reglamento, pero en ningún caso a convalidar un acto esencialmente contrario a la normativa legal vigente”.

En los dos recursos se ha informado sobre si se trataba de bienes exentos según el artículo 64.b) de la Ley 39/1988, y en caso contrario, sobre quien era el sujeto pasivo del impuesto. En ambos casos se procedió a un análisis de los artículos 61, 62, 63, 64.b y 65.d) de la Ley 39/1988, concluyéndose la sujeción al impuesto de los titulares de concesiones administrativas por los bienes inmuebles gravados sobre los que recaiga dicha concesión o que estén afectos a los servicios públicos que hayan sido objeto de concesión, y por otra parte, la exención de aquellos bienes que, siendo de propiedad municipal, se hallen afectos al uso o servicio público. En consecuencia, se procede al examen de los casos concretos partiendo de las circunstancias concurrentes en los respectivos contratos de concesión, determinándose que se trataba de contratos mixtos de adjudicación de obras y concesión del dominio público para la prestación de un determinado servicio o explotación económica que la Administración entiende conveniente y beneficiosa para el municipio, pero que en modo alguno constituye un servicio público al no existir acuerdo municipal de constitución del servicio público, ni situación de monopolio público, ni declaración de interés general, tratándose en realidad de una actividad privada de interés público. Por lo que se propuso desestimar la petición de exención.

En uno de los recursos, el Consell analizó el régimen concreto de explotación del aparcamiento según las cláusulas del contrato, en las que se prevé la posible “subconcesión” de diversas plazas de aparcamiento a terceros con autorización municipal por el tiempo que restara de concesión, así como su explotación en régimen de arrendamiento, y entendió que la empresa estaba sujeta al tributo en cuanto a las plazas no cedidas en subconcesión y que los subconcesionarios eran los sujetos pasivos por sus respectivas plazas de aparcamiento.

2.6.- Bienes declarados de interés cultural.

Planteada una cuestión relativa a beneficios fiscales por formar parte el inmueble del plan especial de protección del patrimonio arquitectónico y del catálogo de un Distrito municipal, el Consell propuso la desestimación por considerar que no se reunían los requisitos exigidos por el apartado j) del artículo 64 de la Ley de haciendas locales, al no hallarse declarado el bien inmueble, expresa e individualmente, como monumento o jardín histórico de interés cultural mediante real decreto, según lo establecido en el artículo 9 de la Ley 16/1985, de

25 de junio, ni inscrito en el correspondiente registro como integrante del patrimonio histórico español; sin que se hallara comprendido en lo regulado en las disposiciones adicionales 1^a, 2^a y 5^a de la citada Ley, ni tampoco hubiera sido declarado bien cultural de interés nacional por la Ley catalana 9/1993.

2.7.- Otras exenciones.

Se han dictaminado varios recursos sobre la exención de los bienes de la Iglesia Católica, al amparo del artículo 64.d) de la Ley 39/1988 en relación con el Acuerdo sobre asuntos económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede el 3 de enero de 1979, y de la disposición adicional 5^a de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, así como los de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, al amparo del artículo 64.e) de la Ley 39/1988 y de la citada disposición adicional. Todo ello sin que haya habido un planteamiento de nuevas cuestiones y limitándose a la aplicación de criterios ya comentados en las memorias de anteriores ejercicios.

También se han presentado varios recursos por parte de universidades y colegios mayores alegando exención por los inmuebles de su propiedad. Se ha reiterado en todos los casos el mismo criterio sustentado en años anteriores, según el cual la Ley de haciendas locales derogó la Ley de reforma universitaria en lo que respecta a los beneficios fiscales, tanto para las universidades como para los colegios mayores a ellas adscritos, máxime teniendo en cuenta el principio de carácter restrictivo y no extensivo establecido en la Ley general tributaria (arts. 10 y 23) y en la Ley de haciendas locales (art. 9.1). Como variantes cabe hacer referencia a la pretensión de aplicación de los beneficios establecidos en la Ley 30/1994, acogiéndose a lo dispuesto en el apartado 2 de la disposición adicional 5^a, por gozar de los mismos beneficios que las fundaciones benéfico docentes, lo que fue informado desfavorablemente, ya que dicha disposición adicional se refiere exclusivamente a la Iglesia Católica y a otras confesiones y comunidades religiosas. En cambio, se han informado favorablemente las alegaciones de improcedencia de la vía de apremio, que debe ser sustituida por la oportuna compensación, dada la condición de instituciones de derecho público de las universidades, en aplicación de lo determinado en los artículos 44 de la Ley general presupuestaria y 65 y 106.3 del Reglamento general de recaudación.

3.- Bonificaciones.

3.1.- Bonificación al amparo de la legislación de autopistas.

En el único recurso examinado el Consell ha vuelto a acudir a la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 1997, que confirmaba su posición en el sentido de la falta de competencia de la Generalitat de Catalunya para establecer beneficios fiscales sobre los tributos

locales, y de que los beneficios fiscales previstos al respecto en leyes de carácter estatal sólo pueden ser aplicados en la forma y con los requisitos establecidos en dichas leyes.

Ahora bien, en el caso tratado, la cuestión de fondo planteaba la subsistencia de la bonificación del 95% referente a la contribución territorial urbana que la entidad recurrente había conseguido del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria por un período de 50 años, todo ello al amparo de la disposición transitoria 2^a, apartado 2, de la Ley 39/1988, reguladora de las haciendas locales. El Consell propuso desestimar el recurso basándose en que la citada disposición transitoria sólo podía aplicarse a quienes ya gozaran del beneficio fiscal en el crítico momento de operarse la transición de la contribución territorial urbana al impuesto sobre bienes inmuebles y no en un momento posterior, como era el caso, sin que pudiera admitirse la incongruencia de concederse la bonificación para la contribución territorial urbana a una entidad que no la había solicitado cuando estaba vigente dicho tributo, sino que lo hizo más de dos años después de la entrada en vigor del impuesto sobre bienes inmuebles.

3.2.- Inmuebles que constituyen el objeto de la actividad de empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria.

Se ha seguido aplicando las reglas para determinar la fecha de inicio y el período de la bonificación establecida en el artículo 74 de la Ley de haciendas locales, con el mismo criterio fijado por el Consell en años anteriores: la solicitud se puede presentar hasta dos meses después de la fecha de finalización de las obras, y la bonificación se aplicará desde el ejercicio en que se iniciaron las obras y no únicamente por el período que falte a partir del año posterior a la solicitud.

4.- Valores catastrales.

Como en otros ejercicios, abundan los recursos referentes a la fijación, revisión y modificación de los valores catastrales.

Sigue el Consell considerando los mismos criterios sobre el alcance del artículo 70 de la Ley de haciendas locales, cuando establece que la eficacia de los nuevos valores catastrales tendrá lugar en el año posterior al de la notificación individualizada de los valores acordados para cada sujeto pasivo, entendiendo que esta normativa es de aplicación a los casos de revisión en las ponencias de valores con carácter general, pero no en los casos de modificaciones individuales derivadas de las alteraciones físicas, jurídicas o económicas que experimenten los bienes inmuebles y que no deriven de los supuestos de revisión o modificación catastral a que se refiere el citado artículo 70 (artículo 77, Ley 39/1988).

En tal sentido es interesante el dictamen en que se estudia la diferencia entre la fijación y revisión (artículo 70, Ley 39/1988) y modificación de valores

catastrales (artículo 71), procedimientos generales referidos a todo un término municipal o a porciones significativas del mismo, para los que se establece la notificación en el año precedente al de la aplicación de los nuevos valores, y las alteraciones singulares de orden físico, económico o jurídico de un inmueble a que se refiere el artículo 77 de la Ley 39/1988, que no tienen, a juicio del Consell, por qué esperar para ser aplicables al año siguiente al que se notifique el valor catastral. Y se añade la motivación al respecto, diciendo que el presupuesto fáctico es distinto, sin guardar relación con la fijación, revisión o modificación de valores catastrales como procesos generales; que el nuevo valor es el resultante, a consecuencia de las alteraciones, de la aplicación de los criterios acordados por la ponencia, que ya fueron publicados y notificados en su momento; y que el artículo 77 de la Ley 39/1988, cuando regula las alteraciones singulares, no reproduce la regla de que entrarán en vigor en el ejercicio siguiente. Sosteniéndose a continuación que, a pesar de extenderse la liquidación a los ejercicios precedentes, no existe en realidad una aplicación retroactiva del nuevo valor "sino una simple operación de aplicación de criterios o valores inalterados a circunstancias que han sido modificadas". Es de advertir que, en el momento en que el Consell sustentaba tal criterio, no se había publicado la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de septiembre de 2000, que sienta doctrina legal sobre la exigencia de notificación del nuevo valor catastral y de su aplicación al ejercicio siguiente al de la notificación, salvo en los casos de incumplimiento por el sujeto pasivo de la obligación de declarar la alteración producida en el inmueble.

Se han presentado también varios casos de errores de hecho en los valores catastrales al no haberse tenido en cuenta la circunstancia de tratarse de viviendas de protección oficial, proponiéndose la estimación de los recursos con efectos retroactivos, en virtud de la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 1976, y la consiguiente devolución de cantidades referidas a los cinco años anteriores a la solicitud.

Son varios los recursos dictaminados en los que se impugnan valores catastrales con ocasión de las liquidaciones practicadas. En general, el criterio seguido, dado el régimen legal de competencias compartidas, ha sido del mismo tenor que en ejercicios anteriores, en el sentido de que la fijación, revisión y modificación de valores catastrales y la formación del padrón son competencia del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, y que el conocimiento de los correspondientes recursos y reclamaciones corresponde a los Tribunales Económico-Administrativos del Estado, sin que la interposición de la reclamación suspenda la ejecutoriedad del acto, mientras que la liquidación y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria, es competencia del Ayuntamiento.

Así lo ha recogido en sus informes el Consell, recordando la existencia del convenio suscrito entre el Centro de Gestión Catastral y el Ayuntamiento en 30 de abril de 1993, publicado mediante resolución de la Dirección General de dicho Centro de fecha 21 de mayo de 1993, al amparo del artículo 78.1 de la Ley

39/1988 y del Real Decreto 1390/1990, estableciendo un régimen mixto de delegación de funciones y prestación de servicios. En el citado convenio se efectúan varias delegaciones a favor del Ayuntamiento en materia de gestión catastral, exceptuando expresamente la coordinación de valores, la confección y aprobación de las ponencias de valores, la emisión de certificados y la realización de notificaciones (cláusula 2^a), y se declara expresamente que “en ningún caso se entenderán comprendidos en la delegación objeto del presente convenio los actos encaminados a la fijación, revisión o modificación de los valores catastrales, en los términos previstos en los artículos 70 y 71 de la Ley reguladora de las haciendas locales ...” (cláusula 3^a, c). Por ello, el Consell ha mantenido que el Ayuntamiento no tenía competencias en tales casos, limitándose a practicar las liquidaciones según los valores acordados por el Centro de Gestión Catastral, proponiéndose la desestimación de los recursos interpuestos contra las liquidaciones pero dirigidos indirectamente contra los valores catastrales, y considerando que la interposición de recursos o reclamaciones ante los Tribunales Económico-Administrativos no suspende la ejecución de los acuerdos del Centro de Gestión, sin perjuicio de posibles devoluciones en caso de prosperar aquellos.

No obstante, el Consell informó un recurso en sentido estimatorio, diciendo que “si bien en virtud de los citados preceptos legales, a quien correspondía notificar la modificación del valor catastral era al Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, que es un organismo perteneciente a otra Administración, la del Estado, distinta de la municipal, reiterada jurisprudencia ha establecido que es irrelevante a quién deba imputarse la falta de notificación, ya que lo decisivo es que tal notificación se haya producido, a los efectos de lo dispuesto en los artículos 75.3 y 77.3 de la Ley 39/1988, por lo que para la adecuada resolución del presente recurso es preciso comprobar la existencia de la referida documentación”. Y en consecuencia, resultando del expediente que no se hallaba acreditada la notificación por la Gerencia Territorial del Catastro de la resolución aprobatoria de la modificación del valor catastral, se propuso, de acuerdo con la jurisprudencia, la anulación de la liquidación recurrida y la comunicación de la resolución a la Gerencia Territorial del Catastro.

5.- La acción tributaria contra bienes afectos al pago de deudas pendientes por el impuesto.

El Consell ha entendido sobre la aplicación del régimen de afectación de bienes inmuebles al pago de deudas pendientes por el impuesto a cargo del anterior propietario de los bienes, informando en el sentido de que en los supuestos del artículo 41 de la Ley general tributaria sólo se alcanzará el límite previsto por la Ley al señalar la afectación de los bienes, por lo que en el caso del impuesto sobre bienes inmuebles es preciso acudir a la regulación contenida en el artículo 76 de la Ley de haciendas locales, que no limita los ejercicios a que se extiende la responsabilidad por la afectación, la cual no tendrá otro límite que el resultante del plazo de prescripción.

En tal sentido, el Consell sienta el criterio de que no es admisible que la afectación sólo pueda extenderse al ejercicio económico en curso y al anterior, con pretendido amparo en los artículos 73 de la Ley general tributaria y 35.1 del Reglamento general de recaudación, pues tales preceptos, de acuerdo con una interpretación lógica y jurídica, se refieren exclusivamente al ejercicio de garantías y preferencia sobre otros acreedores, de naturaleza distinta a la afectación de que se trata, la cual no tiene otros límites que los citados en el párrafo anterior. La misma estructura de la normativa en los textos de la Ley general tributaria y el Reglamento general de recaudación demuestra que el artículo 41 de la Ley general tributaria está contemplado como un supuesto de responsabilidad de los adjudicantes de bienes dentro de la sección 2^a del capítulo III del título II de la Ley, que deberá asimilarse a un caso de responsabilidad subsidiaria; que, en cambio, los supuestos de las garantías, al integrarse en los artículos 73 y 74 de la Ley, lo hacen en la sección 5^a de los mismos título y capítulo; y que igual cabe decir del Reglamento general de recaudación al regular de manera separada la afectación de bienes (artículo 37), la hipoteca legal tácita (artículo 35) y la hipoteca fiscal (artículo 36).

Otra cuestión sobre esta materia es la relativa al régimen de derivación a seguir, que ya fue objeto de amplio comentario en la anterior memoria del Consell. También en el presente ejercicio se ha tratado el tema, aplicándose el mismo criterio en el sentido de que se trata de un supuesto de responsabilidad que, como ya se ha dicho en el párrafo precedente, sólo puede ser equiparada a la subsidiaria, para la que, según el artículo 41 de la Ley general tributaria, ha de procederse por derivación de la acción tributaria si la deuda no se paga, por lo que será necesario acudir a lo determinado en el apartado 5 del artículo 37 de aquella Ley, que exige "la previa declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios, sin perjuicio de las medidas cautelares que antes de esta declaración puedan adoptarse dentro del marco legalmente previsto". Y además, se tiene expresamente en cuenta la normativa de carácter necesario contenida en los artículos 32 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, y 37.4 de la Ley general tributaria, al decir que la derivación requerirá la notificación de un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare su responsabilidad y se determine su alcance. En los informes evacuados se mencionan expresamente la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 1990, y la del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya de 9 de marzo de 1999.

6.- Otras cuestiones.

Finalmente, y entre las restantes materias debatidas, cabe hacer referencia a algunos casos de error de hecho en el cálculo de la base imponible y en el sujeto pasivo. En cuanto a este último se planteó un caso de titularidad compartida de un bien inmueble, en el que el Consell recuerda el criterio mantenido en otras ocasiones, en el sentido de que tal situación constituye un

caso de realización conjunta del hecho imponible, previsto en el artículo 34 de la Ley general tributaria, generando solidaridad en la obligación tributaria, sin perjuicio de la obligación civil de resarcimiento que resulte entre los cotitulares. En cambio, en otro caso se analizó la existencia de titularidades por mitad y proindiviso de un inmueble derivadas del documento de adquisición, sentando el criterio, amparado en la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de diciembre de 1998, de que se había producido una situación de indivisión que no desembocaba en ninguna solidaridad, siendo sujetos pasivos cada uno de los titulares en relación a la porción del bien que adquirieron.

II.- Contribución territorial urbana.

En la mayoría de los recursos se alegaba la prescripción de la deuda, habida cuenta el tiempo transcurrido, pronunciándose el Consell en función de que se hubieran producido o no actuaciones interruptoras de la prescripción, y de que fueran válidas las notificaciones efectuadas al contribuyente.

Sólo en tres casos se plantearon cuestiones distintas. En uno de ellos el contribuyente recurre por estimar que no es sujeto pasivo al haber cedido el inmueble en el mes de enero del ejercicio de la imposición, y se propone desestimar el recurso por cuanto en la fecha del devengo (1 de enero) era el titular del inmueble y las alteraciones de orden jurídico no surten efectos hasta el ejercicio siguiente.

En el segundo, interpuesto por el Ministerio de Defensa contra el procedimiento de apremio, se admite la alegación de improcedencia de la vía de apremio en aplicación del artículo 65 del Reglamento general de recaudación de 1990, según el cual cuando el deudor sea un ente territorial, organismo autónomo, la Seguridad Social o una entidad de derecho público cuya actividad no se rija por el procedimiento privado, las deudas serán compensables de oficio una vez transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario.

Y en el tercero, interpuesto por el Arzobispado de Barcelona, se dictamina que una escuela parroquial no puede incluirse entre los supuestos de exención previstos en el Título IV del Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado español de 3 de enero de 1979, pudiendo en cambio acogerse a la exención del apartado b) del artículo 64 de la Ley de haciendas locales, caso de tratarse de un centro educativo concertado.

Ordenanza fiscal nº. 1.2
Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.

En el período de referencia la suma de recursos informados por el Consell Tributari en relación a este impuesto ascendió a 170. Ello ha representado un aumento del 157% respecto al período anterior.

Del conjunto de recursos, 84 se dictaminaron con propuesta de estimación total, 47 fueron objeto de propuesta desestimatoria, se propuso la estimación parcial de 33 y no se admitieron 6. El número de recursos estimados total o parcialmente representan el 69% de los informados.

Resulta interesante clasificar los informes atendiendo a los motivos argumentados por los recurrentes, teniendo en cuenta el aspecto principal de los mismos, ya que normalmente los recursos se fundamentan en varios motivos. Así pues, del total de recursos, 8 tenían relación con la baja preceptiva de los vehículos ante la Jefatura Provincial de Tráfico, 5 con cambios de domicilio, 22 con la transmisión de la titularidad de los vehículos, 28 incurrián en confusión entre la normativa del impuesto y la reguladora de las sanciones de tráfico, 27 se referían a la exención por minusvalía, 25 a temas de notificaciones, 35 a la prescripción, y 20 a otros motivos diversos.

Así, en una primera aproximación, y aún resultando difícil clasificar en un solo motivo las argumentaciones de los recurrentes, un año más las cuestiones relacionadas con las notificaciones y la prescripción constituyen el principal motivo de recurso. También hay que advertir que los aspectos relacionados con la exención prevista en el artículo 94, apartado d), de la Ley 39/1988, en relación a los coches de minusválidos, sigue teniendo una presencia muy importante, junto con los temas relacionados con cambios de domicilio, titularidad y baja de los vehículos. Sigue, igualmente, apreciándose gran confusión en un número significativo de recurrentes, que ante problemas relacionados con este impuesto utilizan argumentaciones referentes al régimen sancionador en materia de tráfico, posiblemente motivado por la poca profesionalidad de quienes los asesoran, con el consiguiente efecto negativo para los interesados.

1.-La prescripción y la ausencia de notificaciones.

Como se ha dicho, estos dos conceptos constituyen el primer motivo de oposición utilizado, advirtiendo que el peso específico de este tipo de argumentaciones es mucho mayor si tenemos en cuenta el número total de casos en que aparecen, y no sólo cuando figuran como único o principal argumento. Prácticamente dos de cada tres recursos contienen alegaciones de este tipo. Los temas relacionados con las formalidades previstas para las notificaciones en la

normativa vigente, que garantizan la seguridad jurídica de los contribuyentes, resultan capitales en el momento de dictaminar sobre los recursos, como año tras año se pone de manifiesto en las memorias. Por otra parte, con la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, en la que el período de prescripción se redujo de 5 a 4 años a partir del 1 de enero de 1999, se ha producido una nueva dinámica en esta cuestión.

En lo que hace referencia a este apartado, se propuso estimar 32 recursos, frente a 11 desestimados, sobre el total de 60 que utilizan en este tipo de argumentación, siendo 16 parcialmente estimados y 1 no admitido. De modo que la suma de las propuestas de estimación total o parcial ascendió al 80% del total de informes evacuados, lo que representa un ratio muy elevado.

2.- Alta, transmisión y baja de vehículos.

Una vez más debe anotarse que los temas relacionados con el alta, la transmisión y la baja de los vehículos siguen siendo motivos de oposición regularmente invocados por los contribuyentes. Estos temas, junto con los aspectos relacionados con el cambio de domicilio, representaron un total de 35 recursos dictaminados por el Consell, proponiéndose estimar 17, desestimar 12, estimar en parte 4 y no admitir a trámite 2.

Al igual que en el ejercicio anterior, la tónica general es la desestimación de los recursos, sobre todo cuando lo que se invoca es la transmisión a un tercero del vehículo, ya que en la mayoría de los casos no se acredita su preceptiva comunicación a la Jefatura Provincial de Tráfico. Dicha comunicación es necesaria para que la Administración municipal pueda girar la liquidación al nuevo titular, y libera al anterior propietario en los ejercicios siguientes.

Otra de las alegaciones es la inexistencia de hecho imponible por no circular el vehículo al haberse entregado a terceros para su desguace o haber sido objeto de hurto. En general, este motivo, debidamente justificado, resulta el más viable en orden a la estimación del recurso.

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

Los aspectos relacionados con la exención prevista en el art. 94 de la Ley 39/1988 para los coches de minusválidos o los adaptados para su conducción por personas discapacitadas físicas, sigue teniendo una considerable importancia. Se han evacuado un total de 27 informes relativos a esta cuestión, proponiéndose estimar 18, desestimar 5 y estimar parcialmente 4, lo que representa un porcentaje del 82% de casos resueltos a favor de los recurrentes.

Como aspectos concretos más frecuentes relacionados con esta exención se pueden resaltar tres. El primero, la justificación de la adaptación realizada en el vehículo para su conducción por minusválido y los aspectos formales de su acreditación. La segunda cuestión se refiere a la pretensión de retroactividad de la exención en caso de no haberla solicitado en su momento, lo que se ha desestimado cuando las liquidaciones del impuesto afectadas, y en su caso la vía ejecutiva, hubieran devenido firmes. Y como tercer aspecto están las cuestiones relativas a la norma que prohíbe disfrutar de la exención por más de un vehículo, lo cual genera controversias cuando se transmite un vehículo exento después de adquirir otro en el mismo ejercicio, produciéndose temporalmente la propiedad del recurrente sobre los dos vehículos. En estos casos el Consell ha propuesto conceder la exención para el segundo vehículo cuando el anterior ha permanecido en propiedad del recurrente el tiempo prudencial para gestionar su transmisión.

4.-Recursos inadmitidos.

El Consell Tributari ha declarado la inadmisibilidad de 6 recursos por haberse agotado la vía administrativa y, en algún caso, por tratarse de recursos interpuestos por personas que no acreditan la sucesión hereditaria del titular del vehículo con deudas pendientes por este impuesto, al entender el Consell que los recurrentes son ajenos a la deuda, no pudiendo exigírseles el pago de la misma ni reconocerles legitimación para recurrir.

Ordenanza fiscal nº. 1.3

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

I.- Plus valía.

Como ya se ha advertido en anteriores memorias, los informes relativos a este impuesto presentaron en ocasiones facetas específicas y en otras se hubieron de resolver sobre la base de las reglas generales relativas a notificaciones, prescripción, validez de los acuerdos o de los actos de ejecución recaudatoria. Este apartado se refiere exclusivamente al contenido de los informes que contienen alguna interpretación de carácter sustantivo sobre el impuesto o bien a temas procesales de específico significado en el mismo. El Consell Tributari se ha pronunciado sobre los siguientes temas:

1.- Actos sujetos.

a) Herencia.- Se ha mantenido la tesis de que la fecha de la transmisión ha sido la del fallecimiento del causante y no la de aceptación o la de otorgamiento de la escritura, todo ello de conformidad con el efecto retroactivo que el artículo 989 del Código civil atribuye a la aceptación.

b) Adjudicación de bienes a un legitimario.- Un interesante caso se planteó como consecuencia de la adjudicación por el heredero a una legitimaria, en una sucesión regida por el Derecho civil catalán, en torno a la fecha de devengo del impuesto, la cual viene definida en la Ley como la fecha de transmisión del dominio. En este caso se discutía si la fecha de inicio del período de devengo del impuesto era la del fallecimiento del causante o la de adjudicación de una finca por el heredero a la legitimaria en pago de su legítima. El Consell Tributari entendió que, a diferencia de lo que sucede en derecho común, y de conformidad con la normativa civil catalana sobre sucesiones, el simple derecho a legítima sólo tiene naturaleza de derecho de crédito y no atribuye derecho de condonación sobre los bienes de la herencia. Por tal motivo, entendió que la adquisición del derecho sobre el inmueble no se había producido desde la fecha del fallecimiento del causante, sino desde la fecha de adjudicación del inmueble en pago de legítima efectuada por el heredero.

c) Derecho de transmisión.- El Consell mantiene la tesis de que en los casos en que es aplicable el derecho de transmisión del artículo 1006 del Código civil o su equivalente, el artículo 29 del Codi de successions, se producen en realidad dos transmisiones. Aun cuando el derecho de transmisión, es decir, el de aceptar o repudiar una herencia anterior, forme parte del patrimonio del causante, y aun cuando gracias a él pueda adquirirse la herencia de un anterior causante, ello se hace bajo la ficción jurídica de que los efectos de la aceptación se retrotraen a la fecha de fallecimiento de este último y por tanto en la herencia que ahora se toma en consideración ya figura el bien adquirido en virtud de la primera

herencia. Ello tiene importancia en diversos aspectos de la sujeción al impuesto, pero en el caso examinado en este ejercicio, la tenía en cuanto al inicio del período de tenencia del bien, que no era el del fallecimiento del primer causante, sino del segundo.

d) Venta con reserva de dominio.- El Consell ha mantenido la tesis de que el devengo del impuesto se produce por el pago del último plazo, que produce "ipso iure" la transmisión del dominio. Por ello ha informado negativamente algún caso en que se solicitaba la prescripción del impuesto sin justificar en qué fecha se había pagado el último plazo.

e) División de cosa común.- Ha merecido el mismo trato que en ejercicios anteriores, dado que la sentencia de 17 de diciembre de 1997, dictada en interés de ley, la considera como un acto no sujeto al impuesto, criterio que ha ratificado el que el Consell Tributari venía aplicando.

f) Transmisión de finca en documento privado.- El Consell había venido sosteniendo que la fecha del documento privado no era oponible a los efectos de la prescripción. En la actualidad ha rectificado este criterio, no sólo por la doctrina emanada del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en sentido contrario, sino también porque considera que, dada la circunstancia de que el Ayuntamiento tiene conocimiento de las alteraciones jurídicas de las fincas y de los sujetos pasivos por impuesto sobre bienes inmuebles, gracias al convenio de colaboración con el Centro de Gestión Catastral, no puede oponer desconocimiento de la titularidad de las mismas.

g) Adquisición en virtud de retracto.- Este es un supuesto que no contempla la Ley de haciendas locales ni la Ordenanza fiscal. El caso consistía en una adjudicación por remate judicial en subasta de una finca, por cuya transmisión se había pagado el impuesto. El inquilino ejerció el retracto arrendatario, que finalmente fue reconocido, tras largos avatares judiciales, por el Tribunal Supremo; y se planteaba si había un nuevo devengo del impuesto, a lo que se oponía el retrayente. El Consell consideró que en defecto de norma tributaria específica era obligado acudir a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho, tal como dispone el artículo 28.2 de la Ley general tributaria. Aplicó al efecto lo dispuesto en el artículo 1521 del Código civil, según el cual el retracto legal es el derecho de subrogarse, con las mismas condiciones estipuladas en el contrato, en el lugar del que adquiere una cosa por compra o dación en pago. Entendió, en consecuencia, con argumentos adicionales basados en la Ley de arrendamientos urbanos entonces vigente y en el artículo 1518 del Código civil, que la naturaleza jurídica del retracto legal suponía una subrogación y no una duplicidad de transmisiones. Por tal motivo, informó en favor de la no sujeción de la adquisición del retrayente.

h) Declaración judicial de simulación absoluta.- En un juicio seguido a instancia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, se declaró

judicialmente que una compraventa de bienes, entre los que figuraba un inmueble, otorgada por una madre en favor de su hijo era nula por simulación absoluta. El Consell aplicó lo dispuesto en el artículo 110.2 de la Ley reguladora de las haciendas locales e informó favorablemente la devolución del impuesto que se había satisfecho.

i) Sujeción de la venta a condición suspensiva o a cláusula de reserva de dominio.- Se mantiene la doctrina de que la transmisión del dominio no tiene lugar hasta la fecha en que se cumple la condición o se paga el precio garantizado por la reserva de dominio y es, por tanto, esta fecha la de devengo del impuesto.

j) Ejecución de hipoteca.- En un caso se pretendió que la adjudicación de finca como consecuencia de un procedimiento extrajudicial de ejecución hipotecaria no constituía transmisión onerosa a los efectos del impuesto. Como era obligado, se propuso desestimar el recurso.

k) Tenencia inferior a un año.- También se ha declarado la no sujeción de alguna transmisión realizada en período inferior a un año desde la adquisición.

l) Operaciones societarias.- Se han informado favorablemente los beneficios solicitados al amparo de la Ley 2/1991, luego incorporada a la regulación de la Ley 43/1995, sobre impuesto de sociedades, y de la disposición adicional 28^a de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, relativa la primera a operaciones de aportación no dineraria de ramas de actividad, fusión y escisión, y la segunda referida específicamente a supuestos de doble transparencia fiscal. Se han informado desfavorablemente, no obstante, algunos supuestos de aportación o de escisión parcial, por no haberse justificado que la aportación tuviera por objeto una rama de actividad, sino tan sólo bienes concretos. En cambio, en los casos de doble transparencia fiscal no se ha tenido en cuenta el porcentaje de capital participado para conceder el beneficio. En algún caso, el Consell ha debido puntualizar que la concesión del beneficio implicaba la falta de devengo del impuesto y que, por ello, en caso de ulterior transmisión, la fecha inicial del período de tenencia no era la de aportación, escisión o fusión, sino la de la adquisición previa, de conformidad con lo establecido en la disposición adicional octava, apartado 3º de la Ley 43/1995, del impuesto sobre sociedades.

ll) Resolución de contrato.- De acuerdo con el artículo 110.2 de la Ley 39/1988, no se aceptó la devolución del impuesto devengado en un caso que era confuso civilmente, pero que no había sido objeto de resolución o anulación por decisión judicial.

m) Devolución de ingresos indebidos.- En un caso se pretendió la devolución de ingresos indebidos en un asunto complejo que comprendía transmisión hereditaria, transmisión por pacto de sobrevivencia y venta a terceros de la misma finca, con la peculiaridad de que las autoliquidaciones no se

correspondían a los actos que declaraban sino a otros distintos, aunque correspondientes a la misma operación. El Consell informó desfavorablemente la devolución, por cuanto las cantidades eran debidas, aun cuando se hubieran cometido errores en la cumplimentación de los impresos. Del cálculo global de la operación quedaba incluso un pequeño resto en favor del Ayuntamiento, que el Consell informó no podía reclamarse para no incurrir en “reformatio in peius”.

n) Devengo de intereses.- En un caso en el que se había interpuesto recurso ante el Tribunal Económico-Administrativo Central y posteriormente ante la Audiencia Nacional, recurso que no fue aceptado, la recurrente discutió que se devengaran intereses sobre la totalidad de la deuda suspendida por la Audiencia Nacional y pretendió que sólo pudieran devengarse por el principal de la deuda tributaria. De conformidad con la propuesta de la División de Recursos, el Consell recogió el concepto de “interés de demora suspensivo” contenido en la sentencia dictada en interés de Ley por el Tribunal Supremo en 28 de noviembre de 1997, según la cual el interés de demora suspensivo del artículo 61.4 de la Ley general tributaria no forma parte de la deuda tributaria, sino que es consecuencia legal y lógica de la suspensión de la deuda, por lo que se gira y se calcula sobre el importe de la deuda tributaria liquidada (cuota, más el interés de demora del artículo 58.2, más las sanciones) objeto de la suspensión.

En otro caso, resuelto también por decisión judicial, se discutió el devengo de intereses de demora por retraso del Ayuntamiento en su liquidación. Se aplicó también el artículo 61.2 de la Ley general tributaria.

2.-Exenciones.

a) Ventas realizadas por albaceas.- Una testadora designó varios albaceas universales de realización y entrega de su herencia de acuerdo con el derecho catalán, y a su vez designó diversos legatarios de varias fincas, todos ellos entidades eclesiásticas, con la condición de que si las legatarias no aceptaran las fincas respectivamente legadas, éstas habrían de ser vendidas por los albaceas y entregado un determinado importe a las legatarias. El recurso pretendió que los bienes habían sido adjudicados directamente a las legatarias y que la renuncia de éstas podía ser onerosa, por lo que, en todo caso, tanto la adquisición como la transmisión estaban exentas.

El Consell Tributari entendió que el legado de los inmuebles, según los términos del testamento, estaba sujeto a condición suspensiva de su aceptación y que, por tanto, la renuncia de las entidades legatarias a la propiedad de los inmuebles revertía su propiedad a la herencia. Así pues, quien conservaba la propiedad de los inmuebles a efectos de adquisición y venta era la herencia de la causante administrada por los albaceas, la cual carecía de derecho a exención.

Otro informe se fundó en la misma doctrina, aunque en aquel caso se acordó una devolución basada en duplicidad de ingresos.

b) Fundación pública de servicios dependiente de la Diputación de Barcelona.- Se le reconoció la exención establecida en la letra a) del artículo 106.2 de la Ley reguladora de las haciendas locales, relativa a las entidades locales a las que pertenece el municipio y a sus organismos autónomos de carácter administrativo. Se argumentó que en la época de su creación la denominación legal de ciertas entidades era la de fundación pública del servicio, denominación que se sustituyó en la Ley de bases de régimen local de 1985 por la de organismo autónomo como una de las formas de gestión directa, expresión que se utiliza también en la Ley municipal y de régimen local de Cataluña. Por tanto, se trataba de figuras equivalentes aun cuando se hubiera modificado su denominación.

c) Entidades benéficas.- El Consell Tributari ha sostenido siempre que la exención reconocida en el artículo 106.2.c) de la Ley 39/1998 a las entidades benéficas y benéfico-docentes tenía carácter subjetivo y que tenían derecho a la misma las entidades declaradas benéficas o benéfico docentes con arreglo a la legislación anterior a la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, sin otro requisito, a diferencia de como estaba redactada la exención en la Ley de régimen local de 1955. En una ocasión, no obstante, hubo de aplicar esta última Ley para proponer la desestimación de un recurso en el que una entidad eclesiástica pretendía la exención.

d) Asociaciones de utilidad pública.- El Consell Tributari también ha informado en favor de la aplicación del beneficio a asociaciones declaradas de utilidad pública cuyo objeto fuera benéfico o benéfico docente.

e) Congregaciones religiosas.- La exención a las congregaciones religiosas no estaba recogida en el artículo IV del Acuerdo económico con la Santa Sede de 3 de enero de 1979, que es el que se refiere a este tipo de entidades, sino en el artículo V, referido tan sólo a las entidades y asociaciones religiosas no comprendidas en el artículo IV y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social, a las cuales sí se les declaraba de aplicación la normativa que en cada momento previera el ordenamiento tributario español para las entidades benéficas privadas (entre ellas, por tanto, el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos). No obstante, la Orden del Ministerio de Hacienda de 29 de julio de 1983 extendió a las entidades enumeradas en el artículo IV del Acuerdo los beneficios previstos en el artículo V. Esta interpretación extensiva fue avalada por dos sentencias del Tribunal Supremo, dictadas en 26 de noviembre de 1991 y 9 de abril de 1992.

Ahora bien, la sentencia de 17 de junio de 2000, dictada en interés de Ley, entiende que la Iglesia Católica y las entidades religiosas comprendidas en los artículos IV y V del citado Acuerdo sobre asuntos económicos, tienen un singular régimen de exención, distinto del artículo 106.2.c) de la Ley de haciendas locales, que se refiere a las "instituciones que tengan la calificación de benéficas o

beneficio-docentes". Según una primera interpretación de esta sentencia, no bastaría con que la entidad se hallara incluida en el Acuerdo sobre asuntos económicos, sino que sería preciso que el bien transmitido reuniera ciertas condiciones que convertirían la exención subjetiva de la Ley de haciendas Locales en una exención de carácter mixto, que exigiría además que "el bien transmitido se halla(ra) afecto a actividades o finalidades religiosas, entre ellas las de culto, sustentación del clero, sagrado apostolado y ejercicio de la caridad, benéfico-docentes, médicas y hospitalarias o de asistencia social".

El alcance de esta declaración jurisprudencial es objeto de análisis por el Consell con posterioridad al cierre de esta Memoria. Parece claro, no obstante, que la declaración en interés de ley formulada por el Tribunal Supremo en la citada sentencia, no afecta a las fundaciones no eclesiásticas a las que se hubiera reconocido el carácter de benéficas o benéfico-docentes, las cuales se continuarían rigiendo exclusivamente por el artículo 106.2.c) de la Ley reguladora de las haciendas locales.

f) Iglesia Evangélica.- Se ha aplicado a entidades integrantes de la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España (FEREDE) la Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprobó el convenio de cooperación del Estado con la citada federación, y en donde se dispuso que las asociaciones y entidades creadas y gestionadas por Iglesias pertenecientes a la FEREDE y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas y hospitalarias o de asistencia social tendrían derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento prevea en cada momento para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, a los que se concedan a las entidades benéficas privadas, con las salvedades que pudieran derivar de la citada sentencia de 17 de junio de 2000. Sobre este tema el Consell Tributari no ha tenido aún ocasión de pronunciarse.

g) Exenciones reconocidas por la Ley 12/1988, de 25 de mayo, de regulación de los beneficios fiscales aplicables a la Exposición Universal Sevilla 1992 y demás actos conmemorativos del V Centenario del Descubrimiento de América y a los Juegos Olímpicos de Barcelona 1992.- Se informó negativamente en una ocasión por entender que las transmisiones efectuadas no tenían relación con la celebración y organización de los Juegos Olímpicos, ni se trataba de actos propios de liquidación de la sociedad recurrente.

h) Convenios de divorcio o separación.- Se informa favorablemente la exención de las transmisiones derivadas de convenios de divorcio o separación siempre que hayan sido aprobados judicialmente, de conformidad con el artículo 106.1.c) de la Ley 39/1998.

i) División de sociedad de gananciales por fallecimiento de uno de los cónyuges.- En más de un recurso se ha pretendido, por aplicación del artículo 106.1.a) de la Ley 39/1988, que la exención declarada en favor de los incrementos de valor que se manifiesten a consecuencia de las aportaciones de

bienes y derechos realizados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de ellos se verifiquen, y las transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de los haberes comunes, suponía la total exención para la transmisión de los bienes relictos por el causante, que tenían carácter ganancial. El Consell informó que el cónyuge supérstite tenía derecho por este título a la mitad del haber resultante de la liquidación de la sociedad, mientras que la otra mitad se integraba en la herencia y se adjudicaba de conformidad con las reglas hereditarias y, por tanto, no gozaba de exención aunque se adjudicara al propio cónyuge.

j) Bienes culturales de interés local.- Un particular formuló consulta al Ayuntamiento sobre las posibles exenciones o bonificaciones a que tuviera derecho por razón de la tenencia o transmisión de una finca declarada bien cultural de interés local. Esta consulta se pasó a informe del Consell Tributari por razón de las competencias que le asigna en la actualidad el artículo 64-6 de la Ordenanza fiscal general de 2000. El Consell, tras analizar las normas de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del patrimonio histórico español, y la Ley 9/1993, del Parlamento de Cataluña, de patrimonio cultural catalán, en relación con los artículos 59, 64.j), y 106.1.d) de la Ley reguladora de las haciendas locales, informó que la declaración de un inmueble como bien cultural de interés local no da lugar a ninguna exención del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, del impuesto sobre bienes inmuebles o del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos.

3.- Base imponible.

a) Porcentaje del usufructo en la consolidación del dominio.- En un caso se planteó cuál era el porcentaje aplicable a una consolidación de dominio por muerte del usufructuario: el que se había tenido en cuenta en la fecha de desmembración del dominio o el que regía en la fecha en que correspondía liquidar la extinción del derecho. Siguiendo diversas modificaciones de las reglas estatales sobre liquidación del usufructo, la Ordenanza fiscal había modificado también el sistema de valoración porcentual del usufructo en función de la edad de la usufructuaria. El Consell se atuvo a la regla, contenida en la Ordenanza vigente en el momento de la consolidación, que en ésta se ha de exigir al titular de la nuda propiedad la liquidación correspondiente a la diferencia de valor entre el pleno dominio y la nuda propiedad por la cual no se había satisfecho el impuesto en el momento de la desmembración. En consecuencia, informó que había de tomarse como porcentaje aplicable el que regía en el momento de la constitución del usufructo, que era inferior al que en la actualidad regula la Ordenanza.

b) Valor del suelo.- En una ocasión un contribuyente pretendió que había un error de superficie, pues se había tomado como base la superficie total del solar y no la del local transmitido. Es muy claro el artículo 105 de la Ley reguladora de las haciendas locales cuando indica que el impuesto grava el

incremento de valor que experimenten los terrenos. El objeto del impuesto son, pues, los terrenos y no la superficie de los locales, si bien luego se aplicará sobre el valor del terreno el coeficiente que corresponda a los respectivos locales sobre los elementos comunes del edificio, entre los que se encuentra precisamente el solar que sirve de base al impuesto.

c) Excepciones a la aplicación del valor catastral del ejercicio.- El criterio general que se aplica es el regulado por el artículo 108.3 de la Ley reguladora de las haciendas locales, según el cual el valor del terreno en el momento del devengo es el que tenga fijado en dicho momento a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles. No obstante, la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, atribuyó una nueva redacción a los apartados 2 y 3 del artículo 71, al apartado 3 del artículo 75, al apartado 3 del artículo 77 y al apartado 3 del artículo 108. A este último se le adicionó lo siguiente: "No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una Ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con anterioridad, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo al mismo. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos obtenido conforme a lo señalado en los apartados 2 y 3 del artículo 71 de esta Ley, referido al momento del devengo".

d) Recursos contra el valor catastral.- El Consell ha informado que la interposición de recursos contra los valores catastrales no suspende la ejecutoriedad del acto, según el artículo 70.4 de la Ley de haciendas locales, y por tanto, no suspende la liquidación por el impuesto que se comenta, sin perjuicio de las devoluciones que, en su caso, fueran procedentes por fijación de un valor catastral inferior.

4.- Plazos de presentación: sanciones y recargos.

Los plazos de presentación de la autoliquidación dependen de la fecha de devengo del impuesto que, como antes se ha dicho, es por regla general la de fallecimiento del causante. No obstante, en alguna ocasión, dada la dificultad en tramitar la herencia abintestato en favor de parientes lejanos, el Consell ha apreciado la dificultad de conocer la composición del patrimonio del causante y ha informado en el sentido de anular las sanciones y mantener sólo los intereses de demora, puesto que éstos carecen de carácter sancionador.

En una ocasión informó en contra de la solicitud de que se anulara el recargo impuesto a una autoliquidación presentada fuera del plazo de prórroga de un año, porque el Ayuntamiento no había respondido expresamente a la petición de prórroga, pues entendió que la falta de resolución expresa no podía afectar al plazo máximo de posible prórroga.

También se desestimó la solicitud de inaplicación de sanciones por haber incumplido una entidad de crédito la obligación de efectuar el ingreso que el sujeto pasivo le había encargado. El Consell entendió que tanto el artículo 1903

como el artículo 1717 del Código civil no eximían de responsabilidad al recurrente, sin perjuicio de que en el ámbito del mandato el mandante exigiera al mandatario la responsabilidad de daños y perjuicios que le pudieran sobrevenir al mandante por la falta de ejecución del encargo, según el artículo 1718 del Código civil.

En algún caso se ha aceptado la anulación de expediente sancionador por fallecimiento del sujeto pasivo del impuesto.

Por otra parte, se ha propuesto la aplicación de oficio de la reducción del 30 % prevista en la Ley general tributaria en los casos en que el sujeto pasivo había aceptado, aunque fuera implícitamente, la liquidación propuesta.

En las ocasiones en que se ha solicitado la condonación del impuesto, el Consell se ha declarado incompetente para informar de este tema.

Por último, se ha informado acerca de la suspensión de la ejecución de sanciones tributarias sin necesidad de aportar garantía, de conformidad con el artículo 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes.

5.- Gestión tributaria.

Se ha planteado en alguna ocasión el carácter con que la Inspección interviene en la práctica de algunas liquidaciones. De acuerdo con la Ordenanza fiscal general, concretamente el artículo 120 de la aprobada para 1997, que era la aplicable al caso, el Consell admite que, en ocasiones, las actividades de la Inspección se practican con carácter de gestión, y en tal caso no es aplicable lo dispuesto en el Reglamento de la inspección de los tributos, sino lo dispuesto para los actos de gestión, en especial si, como sucedía en el caso examinado, la intervención había sido solicitada por el propio interesado. En dos casos, la calificación de la actuación de la Inspección como acto de gestión permitió aplicar la regla del artículo 156 de la Ley general tributaria sobre rectificación de errores materiales y no las normas del citado Reglamento sobre rectificación de actas.

En algún caso, esta actividad de gestión que realizan los órganos de la Inspección, ha dado lugar a reclamaciones por interesados que alegaban haber acompañado a su solicitud de liquidación la documentación pertinente, no obstante lo cual se les había girado una primera liquidación que luego había sido corregida por otra posterior. El Consell ha entendido que en tales casos, si la Inspección había contado desde el principio con toda la documentación necesaria para liquidar era correcta la liquidación complementaria, pero no podían liquidarse intereses de demora por la diferencia, dado que la falta de liquidación era imputable al Ayuntamiento.

En una ocasión, el sujeto pasivo solicitó el fraccionamiento del impuesto fuera del plazo de autoliquidación. El Consell entendió que al haberse

realizado la declaración sin requerimiento previo, procedía anular la sanción impuesta y liquidar sólo el recargo del 10 % previsto en el artículo 61.3 de la Ley general tributaria, sin intereses de demora.

En alguna otra ocasión en que la Inspección levantó acta de prueba preconstituida del hecho imponible, de conformidad con el artículo 57 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento general de la inspección de los tributos, el Consell entendió que este procedimiento no eximía de la necesidad de abrir trámite de alegaciones.

II.- Tasa de equivalencia.

Se han dictaminado sólo tres recursos, en dos de los cuales se planteaba la prescripción de la deuda, proponiéndose la estimación de uno de ellos y la desestimación del otro al haberse producido actuaciones válidas que interrumpieron el cómputo del plazo prescriptorio.

El tercer caso planteaba la cuestión de no ser la recurrente sujeto pasivo del impuesto en la fecha del devengo (31/XII/89), ya que había vendido el local en 1976 mediante documento privado. Siguiendo la doctrina del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en interpretación del artículo 1227 del Código civil, el hecho de hallarse el comprador en documento privado dado de alta como propietario en la contribución territorial urbana desde 1977, comportaba que la fecha del documento privado surtiera ya entonces efectos frente al Ayuntamiento y, por tanto, la transmisión de la finca tuviera efectos tributarios con anterioridad al devengo de la tasa de equivalencia, por lo que se propuso estimar el recurso.

Ordenanza fiscal nº 1.4
Tributos sobre actividades económicas.

I.- Impuesto sobre actividades económicas.

1.- Introducción.

En el año 2000, de un total de 157 reclamaciones frente al impuesto sobre actividades económicas, el mayor número (32) correspondió a la aplicación a las fundaciones y asociaciones de utilidad pública de las exenciones previstas en la Ley 30/1994. Le igualan en número las reclamaciones interpuestas frente a providencias de apremio (32) a las que se podrían añadir las presentadas frente a embargos (10), lo que haría de la oposición a la vía de apremio el principal núcleo de conflictividad con un total de 40 recursos. Las reclamaciones contra actuaciones de la Inspección también han alcanzado un elevado número (29). Por último, hay que destacar los expedientes provocados por la aplicación de los distintos tipos de bonificaciones y exenciones (20 y 7 respectivamente).

En cuantías mucho más limitadas hay que mencionar: 7 recursos frente a la imposición de sanciones; 5 reclamaciones relativas a la calificación de la actividad sujeta; y 3 en las que se discutía la sujeción al impuesto.

Asimismo, se presentaron 3 solicitudes de prescripción; 2 peticiones de reducción de cuotas por cese de actividad; 3 solicitudes de devolución de ingresos indebidos; 2 impugnaciones de liquidaciones de intereses de demora; y 4 recursos sobre la conflictiva cuestión de la aplicación del impuesto a las Cajas de Ahorros, ya tratada en la Memoria anterior, y sobre la ejecutividad de las liquidaciones impugnadas en vía contenciosa.

Finalmente, se examinó una consulta sobre la tributación de los subagentes de seguros planteada por el Col·legi ...

Por tanto, de las anteriores cifras expuestas se ha de concluir que la aplicación de beneficios fiscales ha sido la principal causa de conflictividad de este impuesto con 59 recursos generados, seguida de la oposición a la vía de apremio, con 42 reclamaciones, y de la impugnación de actas de inspección (29 recursos).

El número global de propuestas estimatorias se eleva a 89.

2.- Beneficios fiscales.

2.1.- Aplicación de la Ley 30/1994 a fundaciones y asociaciones de utilidad pública.

La Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, se caracteriza por la amplitud del concepto “actividades de interés general” que, según la Ley 30/1994, constituye el objeto de las fundaciones y asociaciones de utilidad pública que pueden acogerse a los beneficios fiscales que establece esta Ley -objeto coincidente con el requerido para constituir una fundación y coincidencia que se extiende a la mayoría de los requisitos que se establecen en uno y otro caso- así como por la posibilidad de que las fundaciones desarrollen una actividad empresarial.

Ahora bien, para el disfrute de dichos beneficios fiscales la Ley incorpora una serie de requisitos específicos entre los que destaca la prohibición de desarrollar con carácter principal una actividad mercantil (art. 42.2). Dicho requisito, de difícil interpretación y sobre el que el Reglamento dictado en desarrollo de dicha Ley nada dice, es sin duda el que ha generado la mayor conflictividad a lo largo de estos años de vigencia de la Ley y el de más difícil aplicación.

Ante esa situación el Consell procedió en primer lugar a sentar unos criterios interpretativos del art. 42.2 de la Ley 30/1994, que ya fueron objeto de comentario en Memorias anteriores, y que, siempre sin desatender los pronunciamientos jurisprudenciales, administrativos y doctrinales sobre la materia que se han ido produciendo durante este tiempo, le han servido para guiar su actuación ante una casuística realmente compleja. Tales criterios, como no podía ser de otro modo dadas las características de la Ley, nada tienen que ver con sectores de actividad sino con la forma en que la actividad se desarrolla. No obstante, y aunque a efectos meramente informativos o estadísticos, el Consell ha intentado clasificar dichos expedientes por sectores o ramas de actividad, lo que permite ordenar la presente exposición siguiendo dicha clasificación.

Así, durante el presente período merece la pena destacar las reclamaciones presentadas por fundaciones o asociaciones de utilidad pública que actuaban en los sectores asistencial, de enseñanza, de estudios e investigación, promocional, de rehabilitación de marginados, y de servicios médicos o de infraestructura para la actividad universitaria.

En cuanto a la prohibición de que “la actividad principal consista en la realización de actividades mercantiles” (art. 42.2 Ley 30/1994), recordemos la posición del Consell según la cual:

“La expresión “actividad mercantil” utilizada por la Ley 30/1994 no se define en la citada Ley ni en el ordenamiento tributario. En diversas normas

tributarias podemos encontrar la definición de actividad empresarial, entendiendo por tal la actividad que implica la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Concepto este que juzgamos no equiparable al de actividad mercantil del artículo 42.2 de la Ley 30/1994, ya que en la gran mayoría de los casos las actividades que la Ley pretende incentivar deben estructurarse ordenando medios de producción materiales y humanos con la finalidad de distribuir bienes o prestar servicios, aunque no persigan un fin lucrativo. La aplicación analógica de esta definición reduciría de tal forma el ámbito posible de aplicación del régimen fiscal especial que quitaría toda virtualidad real al efecto incentivador que se pretende conseguir.// Idéntico efecto neutralizador de los beneficios instaurados resultaría de identificarse la falta de carácter mercantil de una actividad con la circunstancia de que aquellos bienes o servicios se distribuyan o se presten de forma gratuita o mediante contraprestación.// Llegados a este punto se puede concluir diciendo que la noción de actividad mercantil utilizada en la Ley 30/1994 debe identificarse de forma general y abstracta con la que se realiza mediante contraprestación en condiciones propias de mercado, esto es, actuando en concurrencia, y sin tener como finalidad primordial el dar satisfacción a necesidades sociales de interés general.”

Pasando ya a analizar la actuación de estas entidades en los diversos sectores, tenemos, en primer lugar, en el sector asistencial el caso de una fundación privada dada de alta en el epígrafe 952 de las tarifas del impuesto (asistencia y servicios sociales a disminuidos en centros no residenciales), cuya memoria acreditaba la realización de actividades de “protección de la salud y asistencia a situaciones precarias de enfermos afectados por coagulopatías congénitas, a consecuencia de su afectación por el virus de inmunodeficiencia (VIH)”, a través principalmente de convenios de colaboración con diversas entidades, asociaciones o sociedades no sujetas, a las que otorgaban ayudas y subvenciones. El Consell entendió que “las mencionadas actividades tienen naturaleza empresarial, si bien encajan en las finalidades propias de los artículos 2.1 i 42.1.a) de la Ley 30/1994, en relación con su artículo 58.2, y lo cierto es que no se despliegan en concurrencia con otras entidades en condiciones de mercado, ni pueden asimilarse, por tanto, ni menos conceptuarse como actividades mercantiles, hasta el punto que los servicios se prestan de forma gratuita prácticamente en su totalidad, siendo su financiación casi plenamente a través de las subvenciones del Departament de Sanitat de la Generalitat y del rendimiento de las inversiones financieras derivadas de los fondos fundacionales propios, constituidos principalmente por aportaciones del mismo Departamento. Efectivamente, la estructura de la financiación de la entidad durante los períodos de que se trata confirma lo dicho, en el sentido de no concurrencia empresarial de mercado. Del total de ingresos en 1995, el 76'23% correspondieron a subvenciones, a ingresos financieros el 23'77% y a ingresos extraordinarios el 0'003%, no apareciendo ningún ingreso en concepto de ventas o rendimientos por

prestaciones de servicios.” Estructura que se mantiene en los siguientes ejercicios.

Las conclusiones fueron similares en otros dos supuestos de entidades dedicadas a la rehabilitación de marginados y de personas con problemas psicológicos y alteraciones de la personalidad. En el primer caso, se solicitaba la exención del epígrafe 656 (venta menor de bienes usados), y el Consell entendió que “de los datos contables y fundacionales aportados al recurso a petición del órgano gestor se deduce que se trata de una entidad declarada de utilidad pública de ámbito estatal que tiene una sola contabilidad agrupada para toda España, pero que tanto si se examina esa contabilidad en bloque como si se hace a base de los pocos datos que constan relativos a este municipio se llega a la conclusión de que la actividad laboral y comercial de restaurar los objetos usados que puedan recogerse y la de venderlos luego a terceros en establecimientos propios o incluso sin base física de locales destinados a esta labor no constituye la actividad principal de la asociación, que consiste en la ayuda a marginados sociales con exclusión de todo fin lucrativo y con carácter altruista, sin que los ingresos obtenidos por aquellas actividades de restauración y venta puedan considerarse tampoco los principales de la asociación.”

En el segundo caso, la fundación reclamaba la exención del epígrafe 931.2 (enseñanza de EGB) en el que se hallaba dada de alta, habiéndose acreditado el cobro de contraprestaciones, bien abonadas directamente por los usuarios de los servicios prestados (el 57,02% de los ingresos totales de 1995), bien a través de subvenciones o ayudas públicas (el 34,65%). El cobro de contraprestaciones por los servicios realizados se desprendía del gráfico que constaba en la memoria económica aportada por la interesada, relativa a la procedencia económica del alumnado, constando que un 36% del mismo era de procedencia privada, un 41% estaba subvencionado por el ICASS, y un 23% estaba pagado por el ICASS-Benestar Social. No obstante, como destacaba el informe de la Unidad Operativa de Recursos Jurídicos, la interesada explicaba en sus alegaciones que “la fundación en su aspecto de centro docente tiene concierto educativo con el Departament d’Ensenyament, sin que los alumnos tengan que pagar matrícula, ya que son las subvenciones recibidas las que hacen posible la prestación del servicio de enseñanza (...) siendo la finalidad de la partida denominada “prestación de servicios” integrar todos aquellos servicios distintos de la docencia que quieran ofrecer los familiares a los discapacitados (...) recogiéndose en la citada partida, entre otros, (...) el pago de tratamientos terapéuticos tanto a los jóvenes como a sus padres (...) mediante donativos”.

En esta ocasión, el Consell estimó que “las cantidades recibidas de los destinatarios de los servicios de carácter asistencial que presta la interesada, difícilmente pueden ser calificadas de contraprestaciones en sentido estricto, ya que no condicionan la prestación del servicio. Estos servicios, según se desprende del expediente, van estrechamente ligados a la actividad de enseñanza reglada dadas las características de sus destinatarios, lo cual, unido a

la forma de prestación de los servicios, hace que tal actividad quede fuera del mercado, nota indispensable para que pueda ser calificada como mercantil.”

La prestación de servicios médicos en régimen de concierto llevada a cabo por una fundación dada de alta en los epígrafes 94.1.1 (hospitales generales), 859 (alquiler de otros bienes muebles n.c.o.p.) y 942.1 (consultorios médicos), fue objeto de atención en un dictamen en el que, del examen de las funciones desarrolladas por la fundación y de las condiciones en que se realizaban, se dedujo que “predomina la prestación de servicios sanitarios a través de su financiación por el sistema público de la Seguridad Social, marcándose esta circunstancia mediante los resultados de los balances, en los cuales del total de ingresos percibidos, (...) aproximadamente un 94% en 1995, un 91% en 1996 y un 93 % en 1997 proceden de la prestación de servicios sanitarios realizados en régimen de concierto con el Servei Català de la Salut.// Así pues, puede afirmarse que la fundación ha pasado a integrarse, como entidad concertada, en la actividad de servicios sanitarios que presta la Generalitat de Catalunya a través del Institut Català de la Salut, financiando sus actividades principalmente con la retribución fijada en los conciertos con el citado Instituto. Nos encontramos, por tanto, ante una entidad que lleva a cabo principalmente una actuación prestacional identificada en las tarifas del impuesto sobre actividades económicas -epígrafe 941.1- y que actúa en régimen de concierto, sometida a las disposiciones dictadas al respecto por la Administración.// El hecho de recibir una contraprestación no supone, a nuestro juicio, que la entidad desarrolle una actividad mercantil. La recurrente no actúa en condiciones de mercado, sino sometida a las reglas previas establecidas por la Administración encargada de los servicios sanitarios. La entidad recurrente, mediante los acuerdos y convenios de derecho público suscritos con la Administración, se integra en el sistema público de servicios sanitarios, coadyuvando a alcanzar unas finalidades de interés general. La entidad citada mantiene sus finalidades originarias, si bien ha procedido a su integración en la red pública de servicios asistenciales en materia sanitaria. Pero esta integración y la percepción de retribuciones no supone ejercer una actividad mercantil en concurrencia.// Por otro lado, y del mismo análisis, debe decirse que la financiación de las actividades, al desarrollarse integradas en el régimen de concierto con sujeción a las normas de la Administración, no significa competencia desleal, y que sus destinatarios son colectividades genéricas de personas, conforme exige el artículo 58.2 de la Ley 30/1994.// En definitiva, el otorgamiento del beneficio fiscal a la entidad recurrente responde a lo que pretende 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”.”

También la enseñanza concertada llevada a cabo por fundaciones ha sido examinada por el Consell en diversas ocasiones, habiéndose mantenido siempre el criterio favorable al reconocimiento de la exención, incluso en casos de concurrencia con enseñanza no concertada, siempre que ésta fuera notoriamente inferior a aquella, y cuando concurren otro tipo de ingresos.

El Consell ha entendido en estos casos que “la sola comparación de las cifras finales de unidades y alumnos en cada uno de los grupos de no concertados y de concertados pone de manifiesto que las que se dedicaron a la enseñanza no concertada fueron muy inferiores, tanto en unidades como en alumnos, a las que se acogieron a la enseñanza concertada, detalles que, salvo errores de cuenta, vienen a demostrar que el carácter principal de la actividad educadora de la fundación se amparó en los conciertos con la Administración para conseguir así una posible e idónea financiación del conjunto educativo.” En consecuencia, “no puede calificarse como actividad principal el procedimiento adoptado para la financiación de las finalidades declaradas estatutariamente por la fundación. Y hay que entender que, por las mismas razones, tampoco constituyen un obstáculo para la concesión de los beneficios fiscales previstos por el artículo 58.2 de la Ley de fundaciones.”

Asimismo, en el caso de percepción de otro tipo de ingresos además de los procedentes del concierto, el Consell estimó que “del análisis de los presupuestos acompañados por la recurrente se deduce que tanto la liquidación del ejercicio 1998 como las previsiones del ejercicio 1999 atribuyen a “otros donativos”, concepto diferente de “cuotas enseñanza” y de “subvenciones oficiales”, un porcentaje aproximado del 28 por ciento en el conjunto de ingresos de la entidad. Resulta, pues, demostrado que la entidad financia sus servicios en un porcentaje mayoritario por conductos que no son equiparables a los servicios propios del mercado.”

La situación cambia en el ámbito de la enseñanza superior, donde la actividad económica de tipo docente desarrollada con carácter principal y en concurrencia con las demás entidades existentes en el mercado, que suelen realizar las fundaciones, excluye la posibilidad de gozar de los beneficios de la Ley 30/1994, en virtud del artículo 42.2 de la propia Ley.

Así, en un informe el Consell entendió que “del análisis de las memorias y cuentas referentes a los ejercicios de 1994 y 1995 acompañadas por la entidad recurrente, se desprende que ésta desarrolló principalmente una actividad económica de carácter docente (programas de másters, cursos de posgrado y de especialización, de formación tecnológica y de gestión, escuela de fotografía), a pesar de no estar dada de alta en el impuesto para el que solicitó la exención, actividad que, en principio, podía encajar en las finalidades propias de los artículos 1.1 y 42.1-a) de la Ley 30/1994, pero que cabe considerar se desarrolla en concurrencia con las demás entidades que existen en el mercado con la misma actividad y sujetas a sus condiciones, lo que corrobora la estructura de financiación en 1995 (del total de ingresos... el 69% correspondieron a matrículas por estudios, y... el 30,5% a otros ingresos, básicamente subvenciones). Ha de concluirse, en consecuencia, que la actividad se desarrolla en régimen de mercado, por lo que en este caso debe concluirse que la fundación de que se trata realiza con carácter principal actividades mercantiles, y según el

artículo 42.2 de la Ley 30/1994 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 en tanto continúen tales circunstancias de actividad, sin que obste a ello el que tal actividad pueda responder a los fines contemplados en los artículos 1.1 y 42-1.a) de la citada Ley 30/1994, y sin que proceda, en consecuencia, dado el carácter totalmente excluyente del apartado 2 del artículo 42 de la Ley 30/1994, considerar el cumplimiento o no de los demás requisitos exigidos en los artículos 42 y 58.2 de la Ley 30/1994.”

Al carácter principal de dicha actividad considerada mercantil a los efectos de la Ley 30/1994, no obsta la concurrencia con otras actuaciones de asesoramiento o de fomento de la enseñanza mediante becas si su proporción es muy reducida, como tampoco se opone a dicha calificación el que las matrículas a percibir de los alumnos, en virtud de la adscripción a la universidad del centro docente examinado, debieran ser objeto de comunicación previa a la Generalitat.

Asimismo, se propuso denegar la exención a una fundación creada para la dirección y gestión de servicios a una universidad privada, dada de alta en el epígrafe 999 (otros servicios n.c.o.p.), pues si bien la actividad no tenía carácter mercantil a juicio del Consell, ya que era una función de “dirección, coordinación y gestión de servicios comunes de las distintas entidades que constituyen dicha universidad, en el seno de unos convenios enmarcados en la promoción de una universidad privada, por lo que “sus relaciones con las distintas instituciones que son objeto de su actividad (...) no se ajustan a relaciones de mercado, sino a relaciones de cooperación de naturaleza claramente civil basadas en el derecho de fundaciones y en convenios que en ningún caso pueden ser calificados de mercantiles, dado el ámbito material y formal en que se desenvuelven”. Y se añadía: “La fundación recurrente no persigue directamente la realización de los anteriores fines, pues, si bien se inserta en el círculo de actividades educativas, no es porque ella misma las realice, sino porque dirige y coordina la actuación de entidades que realizan actividades educativas y porque presta servicios, que no tienen carácter educativo, a las referidas entidades, que son precisamente los servicios cuya exención solicita. Es, por tanto, improcedente que pueda reconocerse la exención solicitada a la fundación, puesto que el objeto fundacional de ésta sólo indirectamente se relaciona con la educación, en cuanto, como ella misma reconoce, tiene una estructura federativa en la cual los servicios educativos los realizan otras entidades y las actividades de la fundación son sólo de naturaleza directiva, que no está sujeta al impuesto, o de prestación de servicios, que son precisamente aquellos para los cuales solicita la exención y que en sí mismos no tienen naturaleza educativa. La denegación de la exención solicitada procede, de otra parte, de la consideración de que la fundación tiene como objeto únicamente la prestación de servicios a la Universidad y a las entidades que integran esta organización federativa. Aunque detrás de tal universidad pueda haber una colectividad indeterminada de personas, no la hay tras la fundación, puesto que los destinatarios de su actividad son tan sólo las entidades con las cuales ha firmado convenios de integración o de colaboración.

Por tanto, no se cumple el último requisito recogido en el apartado 2 del artículo 58 de la Ley 30/1994.”

Las fundaciones dedicadas a estudios e investigación plantean una problemática diversa, ya que la falta de carácter mercantil de su actividad no implica por lo general su no sujeción al impuesto, siendo la adecuada clasificación de la actividad en los epígrafes de las tarifas el problema más frecuente.

En el caso de las fundaciones y asociaciones culturales, por el contrario, la mercantilidad de las actividades que realizan, como por ejemplo la prevista en el epígrafe 476.2 (edición de periódicos y revistas y realización de cursos y jornadas de debate sobre materias de carácter social y político), resulta con frecuencia de las memorias económicas y de la estructura presupuestaria de estas entidades, sin perjuicio del interés general de su objeto.

A este respecto, se debe hacer mención especial a la edición de libros, periódicos y revistas. De un lado, para destacar su clara sujeción al impuesto, y de otro, para observar que su mercantilidad dependerá de las formas y condiciones en que se realiza esa actividad.

Así, en un caso el Consell afirmó: “En lo referente a la pretensión de que se declare la no sujeción en base al apartado 4 del artículo 82 de la Ley 39/1988, este precepto no es aplicable a la actividad de venta de la revista, porque aunque esta sólo tenga lugar una vez al año, es evidente que no se trata de un solo acto u operación aislada, como dice la Ley, sino al menos de tantas operaciones, aisladas si se quiere, como ejemplares se haya conseguido vender.”

Y en otro caso se dijo: “En lo referente a la edición de libros, la recurrente entiende que ha acreditado todos los requisitos exigidos por la Ley 30/1994 y el Real Decreto 765/1995 respecto a la coincidencia de la citada actividad con las finalidades fundacionales, y así lo acredita la documentación oficial que acompaña; rechaza toda idea de competencia desleal, y se debe reconocer también de esta manera con la simple comparación de lo que establece la Ley 3/1991, de 19 de enero; pero, especialmente, se remite a lo que detalla la memoria que presentó en el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, de 29 de junio de 1996, a requerimiento del citado organismo, en la que expone los criterios de selección de las materias que se propone impartir y la voluntad de que los importantes gastos que exige la puesta en marcha del proyecto no repercutan en los precios académicos, sino que los alumnos pagarán sólo los importes fijados para las universidades públicas por el decreto de tasas y precios públicos que anualmente publica la Generalitat de Catalunya. Y respecto a la edición de libros, continúa afirmando que la repercusión a los estudiantes del coste del material didáctico, consistente en módulos didácticos especialmente preparados por la Universidad para facilitar los estudios en el domicilio del estudiante, incluye sólo los costes de reproducción y embalaje del material que se le entrega sin margen económico ni financiero para la Universidad, con el mismo criterio que se

entrega también material multimedia (vídeos, disquetes, páginas web, cassettes, etc.) por un importe de 1000 ptas. por estudiante y matrícula."

Asimismo, en el caso de la docencia el porcentaje sobre el total de ingresos que representan los ingresos de explotación ha resultado determinante para apreciar la mercantilidad de la actividad. Así, en un dictamen se puede leer lo siguiente: "Ya se ha dicho que el sólo hecho de que existan contraprestaciones no excluye la posibilidad de gozar de la exención, pero en un caso como el presente, dada la cuantía de tales contraprestaciones, que suponen casi la totalidad de los ingresos de la fundación, cabe concluir que la actividad se realiza en las condiciones propias del mercado, lo que determina la improcedencia de reconocer la exención solicitada."

Y, coherentemente, en otro caso se argumentó: "Acreditado que a partir de dicho ejercicio ya no se cobran cuotas a los alumnos por parte de la recurrente, y que los ingresos de la misma proceden en su mayor parte de subvenciones oficiales y en menor medida de aportaciones de patrocinadores y colaboradores, siendo los ingresos por prestaciones de servicios inferiores al 10% del total, se cumple el requisito de que la actividad principal de la entidad no tenga carácter mercantil, exigido por el artículo 42.2 de la Ley 30/1994; pudiendo darse por cumplidos con el resto de la documentación aportada los restantes requisitos establecidos por la citada Ley y por el Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo."

Sin embargo, cuando dichos ingresos no se rigen con criterios de mercado, como ocurría en un expediente, relativo a una residencia de ancianos, la mercantilidad de la actividad ha de ser excluida. Así lo entendió el Consell al considerar que "como ha demostrado la recurrente con la relación de ingresos de cada residente y de prestaciones recibidas, los ingresos se ajustan a las respectivas posibilidades económicas y no tienen relación con la naturaleza de los servicios prestados a cada uno de ellos. Esto excluye, en nuestra opinión, que la contraprestación haya sido calculada en función de criterios de mercado y, por tanto, que la actividad pueda ser calificada como mercantil."

2.2.- Las exenciones del artículo 83 de la Ley 39/1988, reguladora de las haciendas locales.

Durante el año 2000 se presentaron 7 reclamaciones solicitando la aplicación de las diversas exenciones que contiene el artículo 83 de la Ley de haciendas locales, que fueron todas ellas desestimadas.

Concretamente, ha habido tres reclamaciones relativas a la exención prevista para las entidades gestoras de la Seguridad Social y las Mutualidades y Montepíos en el artículo 83.1.c) de la Ley 39/1988; dos relativas a la exención de los centros de enseñanza públicos, benéficos y concertados del apartado 1.d) del mismo artículo; una sobre la exención de las asociaciones y fundaciones de disminuidos de la letra e) del mismo precepto; y una última reclamación,

relacionada con la letra a) del artículo, en la que se planteaba la exención de un consorcio y de una sociedad anónima vinculada al mismo.

En todas ellas el Consell ha venido aplicando los criterios ya establecidos anteriormente, debiéndose la mayoría de las resoluciones desestimatorias bien a la falta de prueba; bien al incumplimiento de los requisitos que la Ley exige para la aplicación de estas exenciones, como es el caso de las sociedades mercantiles que solicitan la aplicación de las exenciones previstas para entidades sin ánimo de lucro, bien a una errónea interpretación de los términos “entidades gestoras” y “entidades colaboradoras” de la Seguridad Social, ya expuesta en la Memoria anterior.

Mayor interés reviste el tema del Consorci Hospitalari de Catalunya y de la sociedad anónima del mismo nombre, dado el carácter local de estos entes públicos. En este caso, y dejando a un lado los numerosos problemas formales y de acreditación que planteaba el recurso, el Consell estimó que la redacción del art. 83.1.a) de la Ley 39/1988, que establece la exención subjetiva del Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como sus respectivos Organismos Autónomos de carácter administrativo, “no autoriza a dar una interpretación amplia a la exención si tenemos en cuenta que no se extiende a la totalidad de los entes que son sujetos de la actividad pública local, sino que se limita, por ejemplo, a los organismos autónomos administrativos y no a otro tipo de organismos autónomos. Esto hace pensar que la voluntad de la Ley es atribuir la exención exclusivamente a las entidades de carácter territorial y no a todos los entes locales”. Asimismo, “con más motivo se ha de rechazar que la sociedad anónima constituida por el Consorcio goce de exención subjetiva, ya que no puede considerarse ente local”.

2.3.- Bonificaciones.

Las bonificaciones en la cuota del impuesto sobre actividades económicas que han causado mayor conflictividad durante este período, continúan siendo 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 (12 reclamaciones), y la bonificación por obras en la vía pública prevista en la Ordenanza fiscal reguladora del impuesto, siguiendo la habilitación que a estos efectos estableció la Ley 41/1994, de presupuestos generales del Estado para 1995 (8 reclamaciones).

De las reclamaciones sobre bonificaciones por inicio de actividad, 5 fueron estimadas y 7 desestimadas, siguiendo los criterios ya establecidos por el Consell en anteriores ocasiones. Las desestimadas lo fueron en su mayoría por existencia de continuidad respecto de una actividad anterior con o sin transformación de la forma jurídica en la que la actividad se viniera desarrollando; por falta de prueba; o por extemporaneidad. Se han estimado, por el contrario,

todos aquellos casos en que la actividad ejercida anteriormente se simultaneaba con la nueva actividad, aun cuando existiera una estrecha relación entre ambas.

En cuanto a la bonificación por obras, las estimaciones responden a las pruebas aportadas respecto a la duración de las obras o respecto a su incidencia en la actividad económica desarrollada, y a la rectificación del cómputo erróneo sobre las liquidaciones afectadas. Las desestimaciones han sido motivadas en todos los casos por duración de las obras por un período de tiempo inferior al mínimo legal (3 meses).

Cabe destacar en este apartado dos expedientes, en uno de los cuales el recurrente pretendía la aplicación retroactiva de la bonificación por inicio de actividad, al haber iniciado la misma poco antes de la entrada en vigor de la Ley que estableció dicho beneficio fiscal, con el argumento de que su aplicación debería proceder no sólo para quienes inicien su actividad en fecha posterior a la citada sino para todos aquellos que en aquel momento se encontraran dentro de los tres primeros años de su actividad empresarial; y en el otro se pretendía la aplicación de la bonificación por obras en relación con un local cuyo escaparate principal, pero no su entrada, estaba situado en la vía pública donde se realizaban las obras.

En el primer caso, el Consell entendió que aunque la argumentación del recurrente no estaba exenta de lógica, “no puede perderse de vista que la finalidad de la norma es la de incentivar la creación de empleo, según la exposición de motivos de la Ley 22/1993, con la cual se pretende dar el impulso necesario para el logro del objetivo básico de reactivación de la economía y de elevación del nivel de empleo. Ello supone, claramente, contemplar los efectos de la Ley hacia el futuro con la creación de nuevas empresas y consiguientes nuevos puestos de trabajo. De la finalidad de la Ley y de su propio articulado se extrae, pues, que las empresas creadas antes de 1 de enero de 1994 no tenían posibilidad de gozar de la bonificación, y que los beneficiarios de la norma son los sujetos pasivos que inicien su actividad con posterioridad a su entrada en vigor.” Y que “si bien es cierto que se da una similitud entre el supuesto contemplado en la norma y el caso de la recurrente, aún más asimilable por la proximidad temporal entre el inicio de su actividad y la entrada en vigor de la bonificación, es claro que extender, como se pretende, la aplicación de la norma a casos similares supone una aplicación retroactiva y analógica de la misma, prohibida por los artículos 2.3 del Código civil y 23.3 de la Ley general tributaria.”

En el segundo caso el Consell consideró que “tanto la disposición de la Ley 41/1994 como su concreción en la Ordenanza fiscal no exigen que el local tenga su entrada por el lugar donde se realizan las obras, ni ninguna otra previsión derivada de los índices de situación del local. Tan sólo exigen que la actividad económica resulte afectada por las obras. En este caso no parece caber duda de la afectación, puesto que, como queda demostrado en el expediente, ha quedado inutilizado durante meses un escaparate que el precisamente el que da

a la calle por la que circulan más peatones y se ha dificultado el acceso desde dicha calle a la lateral en donde se halla la puerta del establecimiento."

3.- Oposición a la vía de apremio.

La oposición a la vía de apremio se ha materializado en este período en 32 reclamaciones frente a la notificación de la providencia de apremio, de las cuales 12 han sido estimadas y 18 rechazadas, habiéndose declarado la inadmisibilidad de 2 de ellas por no caber contra la resolución impugnada otro recurso que el contencioso-administrativo y no concurrir causas legales de revisión; y 10 reclamaciones contra la providencia de embargo, de las cuales 8 han sido estimadas y sólo 3 rechazadas.

Las causas más frecuentemente invocadas frente a la providencia de apremio por los recurrentes, al igual que en ocasiones anteriores, son la falta de notificación de las liquidaciones para su pago en voluntaria, la prescripción de la deuda, y el cese en la actividad.

Asimismo, cabe mencionar que la notificación por personación, establecida para el ejercicio de 1992 por la disposición transitoria 4^a, párrafo 4^º, del R.D. 1172/1991, de 26 de julio, y disposición adicional 19.4 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, todavía ocasiona algún conflicto; y que en muchas ocasiones los recursos contra la vía de apremio no se basan en los motivos tasados de oposición a la misma establecidos por el artículo 138 de la Ley general tributaria, sino en causas de impugnación de las liquidaciones apremiadas, que el Consell tiene por costumbre examinar a mayor abundamiento para más información del interesado.

En cuanto a los recursos frente a embargos destaca el problema planteado por el embargo de una cuenta corriente bancaria de titularidad múltiple. En dicho expediente la cuestión debatida era dictaminar la titularidad del saldo que arrojaba la referida cuenta de cotitularidad indistinta en la fecha del embargo impugnado, y que la Administración había prorrateado a partes iguales entre los cuatro titulares a efectos del embargo.

Demostrado en el expediente el origen parcial de los ingresos efectuados en dicha cuenta con anterioridad al embargo, el Consell entendió, de acuerdo con el recurrente, que el límite máximo al que ha de referirse el prorrato a efectuar en la fecha del embargo viene constituido exclusivamente por la suma de los ingresos cuyo origen se desconoce, y no por el saldo existente en la fecha del embargo.

4.- Actuaciones de la Inspección.

La conflictividad respecto de las actas de inspección durante el período considerado alcanza a 24 asuntos, de los cuales 19 se refieren a actas firmadas de conformidad por los recurrentes y sólo 5 a actas de disconformidad.

De las reclamaciones relativas a actas de conformidad, 7 fueron estimadas y 12 desestimadas. Respecto a las 5 reclamaciones relativas a actas de disconformidad, sólo fue estimada una en la que el contribuyente discrepaba de la calificación de comercio al por menor que la Inspección otorgaba a la actividad de venta de marcos de producción propia desarrollada por el recurrente en local distinto del de fabricación.

Los motivos de impugnación más frecuentes se refieren a la calificación de la actividad, a las dimensiones de los locales en los que se ejerce la misma y, en menor número, a cuestiones de procedimiento tales como la acreditación de la representación, la necesidad de que las sanciones se tramiten en expediente separado e independiente, o la inexistencia del trámite de audiencia.

Mayor comentario merece la cuestión planteada sobre la aplicación de la bonificación por inicio de actividad en las liquidaciones derivadas de actas de inspección. A este respecto el Consell Tributari se pronunció en los siguientes términos: “En cuanto a la bonificación por inicio de actividad es preciso indicar que su aplicación no es automática, sino que la Ley exige la previa solicitud del sujeto pasivo. Ahora bien, este Consell ha señalado en anteriores ocasiones que el cumplimiento de deberes formales no puede prevalecer sobre el derecho material al disfrute de un beneficio si se dan las condiciones o requisitos que la Ley establece, y que el carácter previo de la solicitud se refiere a la aplicación de la exención rogada, que no puede ser unilateralmente aplicada por la Administración, pero no al inicio de aplicación del beneficio fiscal, ya que viene predeterminado legalmente. El hecho de que el Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, exija la solicitud del beneficio simultáneamente a la declaración del alta no tiene valor preclusivo, dado que la Ley no establece ni delega en el reglamento la regulación de las condiciones de la solicitud. La regla del Real Decreto 243/1995, de simultaneidad de la presentación del alta del impuesto y de la solicitud de bonificación, si se analiza su artículo 9, tiene el único significado de ser una regla de orden, dirigida a coordinar las comunicaciones entre las Administraciones estatal y municipal y, por tanto, falta de carácter preclusivo de la solicitud. El único motivo que podría dar lugar a la denegación de la bonificación solicitada, sería la firmeza de las liquidaciones practicadas, de acuerdo con las reglas generales. Pero en el presente caso las liquidaciones afectadas no son firmes, ya que han sido objeto de impugnación en el presente recurso, por lo que, de acuerdo con los razonamientos expuestos, procede la aplicación del beneficio solicitado, dado el cumplimiento de los requisitos materiales que exige el artículo 83.3 de la Ley 39/1988, conforme se desprende del acta de inspección y del expediente.”

5.- Sanciones.

De las 11 reclamaciones presentadas frente a la imposición de sanciones, 5 fueron estimadas y 6 desestimadas.

A este respecto hay que señalar que si bien el motivo de impugnación más frecuente es la ausencia de notificación del inicio del expediente sancionador, el mayor número de estimaciones se debe a la ausencia de culpabilidad cuando, mediando una errónea calificación de la actividad que es objeto de regularización en acta de inspección, la imposición de la sanción se produce “de facto” automáticamente, no obstante la existencia del preceptivo expediente sancionador, sin tener en cuenta que el contribuyente puede haber amparado su actuación en una “interpretación razonable de la norma”, tal y como prevé el art. 77.4.d) de la Ley general tributaria. Error interpretativo, alegado por el recurrente, que en alguna ocasión también ha sido expresamente rechazado.

La irretroactividad de la reforma del sistema de infracciones y sanciones realizada por la Ley 25/1995, de reforma parcial de la Ley general tributaria, ha sido también la causa de algunas estimaciones.

6.- No sujeción y calificación de actividad.

La no sujeción al impuesto ha sido planteada durante este período al Consell Tributari al menos en 5 expedientes, habiendo sido estimada sólo en 2 de ellos. En el primero, las actividades se realizaban de forma gratuita y con financiación pública, sin finalidad alguna de intervenir en el mercado o, lo que es lo mismo, en el proceso de producción de bienes y servicios. Y en el segundo, se trataba de una asociación de contenido esencialmente corporativo sindical, cuyas actividades carecían de un verdadero contenido económico o empresarial.

Las propuestas desestimatorias, por su parte, han sido motivadas bien por la falta de prueba, como en un caso en que se solicitaba la aplicación de lo previsto en la nota común del grupo 932, sección 1^a, de las tarifas del impuesto; bien por la calificación de la actividad como profesional y no funcionarial, como en el caso de los veterinarios de espectáculos taurinos.

En cuanto a las reclamaciones por discrepancia respecto a la clasificación a efectos de este impuesto de la actividad desarrollada, se han estimado 3 y se han rechazado en igual número de casos, bien por falta de prueba suficiente de las afirmaciones vertidas en el recurso, bien por una errónea interpretación de la Instrucción o de las tarifas del impuesto. Tal es el caso en que se pretendía la clasificación como “otros servicios sanitarios sin internado no clasificados” (epígrafe 942.9), en lugar de la clasificación como “consultorio médico” (epígrafe 942.1) realizada por la Inspección, respecto a la actividad profesional desarrollada en un local del que no era titular el recurrente sino una clínica que ya pagaba el impuesto correspondiente.

En dicha ocasión, el Consell entendió que del examen de la regla 6^{a.1} de la Instrucción de las tarifas del impuesto, a que se remite la regla 4^a, apartado F) ,letra a), capítulo I del anexo II de la misma, se desprende “que la consideración de un local como base del elemento tributario superficie depende exclusivamente del hecho de su utilización, sin que influya en dicha calificación el título jurídico en virtud del cual se utiliza. Por tanto, mientras haya una utilización de hecho, es indiferente a efectos del impuesto que ésta se efectúe a precario o por cualquier otro título jurídico. Es suficiente que haya posesión tolerada para que el recinto sobre el que recaiga haya de ser tenido en cuenta como elemento de superficie a efectos de la nota común de la sección 1^a de la Instrucción”. Por consiguiente, no es aplicable el apartado 5^o de la regla 10^a de la Instrucción, según la cual, los profesionales que no ejerzan su actividad en local determinado sólo deben pagar la cuota mínima municipal, que para ellos tiene un valor equivalente a la cuota nacional. Añadiéndose: “En este caso, la recurrente ejerce la actividad en un local determinado y , como ya se ha dicho, la falta de definición jurídica del título de utilización es indiferente a los efectos de este impuesto, dado que las reglas del tributo se limitan a datos objetivos, no calificados jurídicamente, como son la utilización de un local y el hecho de que sea determinado, circunstancias ambas que concurren en este caso para justificar la consideración del elemento superficie a efectos tributarios. La circunstancia de que la clínica tribute por el mismo local que la recurrente no modifica la obligación de que ésta tribute por su utilización. La letra f) del apartado F) de la regla 14^a de la Instrucción dispone que “cuando en un mismo local se ejerza más de una actividad, por el mismo sujeto pasivo o por sujetos pasivos distintos, se imputará a cada una de ellas la superficie utilizada directamente, más la parte proporcional que corresponda del resto del local ocupada en común”. La recurrente no ha justificado que el local se utilice en común, sino que, por lo que se desprende de sus manifestaciones, es la única ocupante. En consecuencia, la falta de utilización del local por parte de la clínica autorizará a ésta a deducir de su elemento de superficie la del citado local, incluso a solicitar, si así procede, devolución de ingresos indebidos por la superficie no utilizada, si bien, teniendo en cuenta que las liquidaciones del impuesto sobre actividades económicas tienen carácter subjetivo, no puede la recurrente fundamentar su derecho a reclamar devolución en lo que son derechos y cuotas satisfechas por la clínica. Por tanto, debe entenderse que la interesada realiza la actividad de consultorio médico, independientemente del título jurídico que ostente sobre el local que utiliza o del hecho de que la utilización se haga a precario .”

En otro caso se planteó cual era la correcta clasificación de la actividad de “asesoría jurídico laboral” llevada a cabo por una sociedad limitada, actividad que la Inspección sitúa en el epígrafe 841 de la sección 1^a, “servicios jurídicos”, frente a la clasificación en el epígrafe 849.9 de la misma sección, “otros servicios independientes n.c.o.p.”, pretendida por la recurrente, al no estar expresamente contempladas en la agrupación 84 de la sección 1^a las asesorías jurídico laborales a través de las cuales ejercen su actividad profesional los graduados

sociales; situación que contrasta con la existente en la sección 2^a de las tarifas del impuesto, sólo aplicable a las personas físicas en virtud de la regla 3^a.3 de la Instrucción de las tarifas, donde la actividad de los graduados sociales es contemplada en el grupo 726 con neta separación de los profesionales del derecho a que se refiere la agrupación 73 (abogados, procuradores, notarios y registradores), con unas cuotas sensiblemente superiores a las de aquellos. La no existencia en la sección 1^a de un epígrafe específico y correlativo al existente en la sección 2^a, obliga a juicio de la recurrente a encuadrar la actividad en el epígrafe residual. Conclusión que también se desprende de sendas respuestas de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales de fechas 6 de octubre de 1997 y 2 de marzo de 1998, a consultas formuladas sobre la tributación de los graduados sociales.

Examinada la normativa reguladora de la profesión de graduado social: Real Decreto 1754/1998, de 31 de julio, que incorporó al derecho español las Directivas 95/43/CE y 97/38/CE reguladoras del sistema general de reconocimiento de tributos y formaciones profesionales de los Estados miembros de la Unión Europea; Real Decreto 3549/1977, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de colegios oficiales de graduados sociales; Real Decreto Legislativo 2/1995, de 7 de abril, por el que se regula el procedimiento laboral y Ley Orgánica 16/1994, de 8 de noviembre, del poder judicial; el Consell dictaminó que “resulta de las normas recopiladas hasta ahora, que la profesión regulada de graduado social se equipara a la de procurador a efectos del procedimiento laboral, que la Ley Orgánica del poder judicial le reserva determinados privilegios que son propios del abogado y que la reglamentación de los colegios profesionales exige que su actuación sea individual y no a través de sociedades. La regulación estatal publicada para adaptar la figura del graduado social a las categorías profesionales de la Unión Europea lo sitúa entre las correspondientes al “sector jurídico, contable y económico”. Entre los tres conceptos parece que su calificación ha de inclinarse más por la consideración jurídica, habida cuenta de la normativa que en la Ley Orgánica del poder judicial y en el Texto refundido de la Ley de procedimiento laboral les atribuye la representación procesal (equiparable a la de procurador) y la garantía del secreto profesional (equiparable a la del abogado).” Por tanto, “relacionando la normativa propia de los graduados sociales con la tipología del impuesto, resulta claro que si el recurrente ejerce la profesión de graduado social ha de tributar a título individual, como persona física, por el epígrafe 726 de la sección 2^a de las tarifas. Si ejerce tal actividad sin tributar por este epígrafe, incurre en infracción tributaria. No obstante, no puede propugnarse desde este informe ninguna liquidación por tal concepto, puesto que no lo permite la interdicción legal de que se empeore la situación del recurrente. Si, en cambio, no ejerce la profesión de graduado social ante los tribunales, sino que los únicos servicios que presta los realiza a través de la sociedad, dado que la sociedad recurrente no está prestando servicios de graduado social, sino que está prestando servicios jurídicos, aunque sólo sean laborales, ha de tributar por el epígrafe 841, puesto que el asesoramiento en temas laborales no significa que la naturaleza del asesoramiento no sea jurídica.”

No obsta a dicha conclusión, añade el Consell, las citadas respuestas de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales a consultas aparentemente relacionadas con este tema. La primera, relativa a si una asesoría laboral, que además ofrece servicios fiscales, ha de tributar por algún otro grupo, no tiene nada que ver con este caso. La segunda, se refiere a un consultante que ejerce como graduado social y ante su próxima jubilación se plantea seguir ejerciendo su actividad por medio de un empleado con la titulación suficiente. La respuesta, dice que “si el consultante va a ser titular de una actividad empresarial, sin que él mismo desarrolle a título personal e individual la actividad de graduado social, deberá matricularse y tributar por el epígrafe 849.9 de la sección 1^a de las tarifas”. Caso totalmente diverso del aquí planteado, pues el recurrente afirma que ejerce la función de graduado social, que es precisamente lo que no piensa hacer el consultante”. Es más, continúa el Consell, “si la actividad que se pretende ejercer no implica la personal de graduado social, tal como está prevista en las disposiciones antes citadas, sino sólo la de asesoramiento, tampoco entendemos correcto que se suponga que la actividad de asesoramiento laboral no es un servicio jurídico, cuando las propias leyes, como se ha dicho, atribuyen al graduado social individual funciones de procurador y privilegios propios del abogado y el derecho laboral es una de las materias que en las universidades se incluyen entre las propias de la enseñanza jurídica”.

Cuestión distinta, pero relacionada con el tipo de actividad desarrollada, se planteó en un caso en que la reclamante pretendía se aplicara a locales no abiertos al público la letra h) de la regla 14^a.1.F de la Instrucción de las tarifas del impuesto, “la cual sujeta a tributar por una cuota mínima integrada exclusivamente por el valor del elemento superficie sin aplicación por otra parte 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.”. Frente a esta argumentación, 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, de 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 aquéllos a los que se refiere el apartado h) de la regla 14^a.1.F.”.

En relación con este mismo tema, se emitió informe relativo a la consulta formulada por el Col·legi ... sobre la tributación por este impuesto de los subagentes de seguros y de los colaboradores de corredores de seguros tras la

publicación de la Ley 9/1992, de 30 de abril, de mediación en seguros privados. En dicho informe, el Consell coincidió esencialmente con la posición de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, manifestada a través de diversas respuestas a consultas que se le dirigieron al respecto, según la cual la actividad de los subagente no constituye ejercicio libre de la profesión, ni siquiera tras la publicación de la Ley 9/1992, por lo que su actividad se ha de considerar no sujeta, dependiendo la sujeción al impuesto de los colaboradores de corredores de seguros de que ejerzan su actividad por cuenta propia o por cuenta ajena.

7.- Suspensiones.

La impugnación de las liquidaciones del impuesto sobre actividades económicas llevada a cabo masivamente por las Cajas de Ahorros, de la que ya nos ocupamos expresamente en la Memoria de anterior, continúa su batalla legal en la vía contencioso-administrativa, en la que se han producido diversos incidentes a raíz de los reiterados autos del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña denegando la suspensión de las liquidaciones impugnadas. Tales autos han sido recurridos en súplica y, posteriormente, en queja o casación según los casos, pretendiendo ahora las entidades recurrentes y sus avalistas el mantenimiento de la suspensión de las liquidaciones impugnadas, que el Ayuntamiento concedió en su día de acuerdo con el artículo 14.4 de la Ley 39/1988. Dicha pretensión choca frontalmente con lo dispuesto en los artículos 98.1 de la antigua Ley de 22 de diciembre de 1956, de la jurisdicción contencioso-administrativa, así como en el art. 90.2 de la actual Ley 29/1998, de 13 de julio, en relación con los artículos 1698 y 1699 de la Ley de enjuiciamiento civil, que son de aplicación según los casos. En los casos de resoluciones denegatorias por los órganos jurisdiccionales en orden a peticiones de suspensión, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña acertadamente entiende que "al no modificar en nada la situación jurídico-administrativa existente, no puede admitirse que la nueva interposición de un recurso de casación, suponga una alteración de su contenido hasta el punto de regir lo contrario, es decir, la suspensión." (STSJC 3-X-97 referida a un supuesto del art. 98 de la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa de 1956 en materia urbanística).

El levantamiento de la suspensión de las liquidaciones impugnadas, que en algún caso había sido cautelarmente mantenida hasta la resolución de los recursos de súplica interpuestos frente a los autos denegatorios de la suspensión, había de conducir necesariamente a la prosecución del procedimiento de cobranza con la exigencia de los correspondientes intereses de demora y, en su caso, al apremio y ejecución de los avales en su día aportados. Tales requerimientos de cobro han sido asimismo impugnados ante el Ayuntamiento, habiéndose pronunciado el Consell sobre los correspondientes recursos en varios expedientes.

Entre las cuestiones planteadas en dichos recursos destaca, junto a la principal ya comentada del mantenimiento de la suspensión, la protesta de inejecutividad de los avales formulada por los avalistas aduciendo al respecto la vulneración del procedimiento legalmente establecido al efecto, o diversas consideraciones relativas a las características de los avales depositados.

Así, en un expediente en que el Consell tuvo que pronunciarse tanto respecto a la responsabilidad del avalista como respecto al procedimiento legal para exigir dicha responsabilidad, lo hizo en los siguientes términos:

“1.- El artículo 1822 del Código civil, al determinar la naturaleza de las fianzas, establece, en su párrafo 1º, que “por la fianza se obliga a pagar o cumplir por un tercero, en caso de no hacerlo éste”, y en su párrafo 2º, refiriéndose específicamente a las fianzas solidarias, reza que, “si el fiador se obligara solidariamente con el deudor principal, se observará lo dispuesto” -para las obligaciones solidarias- “en la sección 4ª, capítulo III, título 1º de este Libro”. Y regulando el mencionado Código las obligaciones solidarias, en cuanto a la solidaridad pasiva,, su artículo 1144 preceptúa que “el acreedor puede dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios o contra todos ellos solidariamente.

“2.- Un análisis de tal normativa y de la doctrina científica nos lleva a la conclusión de que, consistiendo la fianza en la obligación de cumplir los compromisos contraídos por un tercero para el caso de no hacerlo éste, cabe que el fiador se obligue solidariamente con el deudor principal sin perder con ello el contrato de fianza su naturaleza propia, como ya reconocía una sentencia del Tribunal Supremo en 29 de diciembre de 1898, pues la fianza es la forma típica de la solidaridad accesoria y ello tanto en la fianza simple como en la llamada fianza solidaria. Y en tal caso lo que es evidente es que, tras el preceptivo incumplimiento de la obligación por el deudor principal, ha de observarse todo lo establecido en el Código civil para las obligaciones solidarias en los artículos 1144 y 1148, por lo que podrá dirigirse, sí entonces, el acreedor directa e indistintamente contra el fiador o el deudor principal, o bien simultáneamente, con total inaplicación del beneficio de excusión o de orden.

“En nuestro caso resulta claramente que se trata de un supuesto de aval o afianzamiento solidario, a la luz de lo previsto en el artículo 14 de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas locales, en relación con la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Recaudación, con la finalidad única de garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de la entidad “Caixa ...” como sujeto pasivo contribuyente, en cuanto a las liquidaciones de que se trata, por lo que entra de lleno en el supuesto contemplado en el precedente párrafo 2 del fundamento anterior, y el Ayuntamiento vino obligado, como así hizo, a dirigirse primero contra el precitado sujeto pasivo contribuyente, y sólo al no cumplir éste con su obligación de pago requerir después a la entidad avalista, y en tal sentido deben interpretarse, por tanto, los pactos contenidos en los documentos de aval, antes detallados, con exclusión de todo beneficio de excusión.

“Ahora bien, igualmente resulta en nuestro caso que se trata de afianzamiento en un supuesto de suspensión, dentro del procedimiento administrativo de recaudación, como en los tres documentos referidos se especifica con toda claridad, con motivo de reclamaciones y recursos contra las liquidaciones de méritos, motivo por el cual será preciso cumplir todo lo dispuesto, en la normativa tributaria y administrativa de aplicación, sobre la forma en el cumplimiento de la obligación de satisfacer las deudas tributarias, y sobre el procedimiento administrativo a seguir en orden a los avalistas solidarios, al producirse el incumplimiento por el deudor principal. Y a tal respecto es preciso tener en cuenta lo determinado en el artículo 130 de la Ley General Tributaria, al decir que, “si la deuda estuviera garantizada mediante aval, prenda, hipoteca o cualquier otra garantía, se procederá, en primer lugar, a ejecutarla, lo que se realizará en todo caso por los órganos de recaudación competentes a través del procedimiento administrativo de apremio”, así como que, en el mismo sentido, el artículo 12 del Reglamento General de Recaudación, al regular, en general, la materia sobre responsables solidarias, dice específicamente, en su apartado 4, que, “en los supuestos de aval, fianza u otra garantía personal prestada con carácter solidario, la responsabilidad alcanzará a todos los componentes de la deuda impagada, incluidos recargos, intereses y costas producidos hasta el límite del importe de dicha garantía; el procedimiento para su exigencia será el regulado en el artículo 111 de este Reglamento”, precepto este último relativo a los trámites de embargo, y que dice que “si la deuda estuviera garantizada, se procederá en primer lugar a ejecutar la garantía; lo que se realizará en todo caso por los órganos de recaudación competentes, y por el procedimiento administrativo de apremio.

“En consecuencia, si bien el Ayuntamiento obró correctamente, como ya antes se ha dicho, al levantar la suspensión y dirigirse primero contra la entidad sujeto pasivo contribuyente en período voluntario, no cumplió con el procedimiento establecido para proceder contra la entidad fiadora solidaria, al incumplir aquel contribuyente con su obligación tributaria dentro del plazo en voluntaria, según ya se ha visto, pues debió, al finalizar tal plazo, iniciar el procedimiento de apremio, dictando la pertinente providencia, con oportuna notificación al sujeto pasivo, y sólo entonces pudo dirigirse a la entidad fiadora para exigir el pago de la deuda tributaria, con arreglo a los artículos 12.4 y 111 del Reglamento General de Recaudación.”

II.- Licencia fiscal.

De los siete recursos informados, cuatro alegaban la prescripción de la deuda y, en consecuencia, la cuestión dependía de que se hubieran producido actos interruptivos del plazo prescriptorio, pronunciándose el Consell a la vista de las notificaciones efectuadas y del cumplimiento de los requisitos para la práctica de las mismas exigidos por la Ley 30/1992 y la jurisprudencia al respecto.

En cuanto al resto cabe destacar un recurso en que se discutía la fecha de baja en el impuesto, aceptándose por el Consell que al haber cumplido el

recurrente una orden de cese de la actividad dictada por el Ayuntamiento, era indudable que a partir de aquel momento dejó de realizar el hecho imponible del tributo.

III.- Radicación.

Los tres recursos informados referentes al arbitrio sobre la radicación se basan en la prescripción de los débitos y, como en todos estos casos, se trataba de dilucidar si las notificaciones practicadas o los intentos de notificación efectuados habían sido válidos a efectos de interrumpir el plazo prescriptorio, aplicando los preceptos de la Ley 30/1992 y la doctrina jurisprudencial.

Ordenanza fiscal nº. 2.1
Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

De los dos recursos informados, en uno de ellos la cuestión consistía en determinar la fecha de inicio de las obras, pues según se adoptara una u otra cambiaría el tipo impositivo, considerando el Consell que cuando las obras de derribo no están autorizadas por una licencia independiente, sino que se incluyen en la propia licencia de construcción, la fecha de del devengo del impuesto debe ser la del inicio de los trabajos de derribo.

En el segundo recurso se planteaba si el porcentaje de beneficio industrial formaba parte del coste de las obras y, en consecuencia, de la base del impuesto, o bien había de ser deducido de su importe. Se partió de la consideración de que el concepto de beneficio industrial deriva del artículo 68 del Reglamento general de contratación, en el que se establece que al presupuesto de ejecución material se le incrementará, entre otros conceptos, un porcentaje del 6% por beneficio industrial, y estudiada la jurisprudencia aplicable (sentencias del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 1996, 14 de mayo de 1997 y 24 de mayo de 1999, entre otras), se concluyó que debía distinguirse entre obras de carácter público y obras privadas, ya que respecto a éstas últimas el Tribunal Supremo ha rechazado que se incorpore al coste de ejecución cantidad alguna en concepto de beneficio industrial a efectos de la base del tributo, pareciendo evidente que el mismo argumento que sirve para no incrementar la base con el beneficio industrial en las obras particulares por falta de definición legal de un porcentaje, debe utilizarse para no reducir el importe de las facturas que representan el coste de ejecución, ya que en éstas no se especifica cual es el beneficio del contratista ni si actúa con beneficio o pérdida. Al no haber ninguna norma legal que obligue a que en las facturas entre particulares se contenga determinado beneficio, no procede ninguna deducción por tal concepto.

Ordenanza fiscal nº 3.2

Tasas por servicios de prevención, extinción de incendios y salvamento.

El total de recursos examinados (10) significa un importante descenso frente a los 154 y 104 de los ejercicios de 1998 y 1999. De ellos, 7 determinaron propuesta estimatoria, 2 desestimatoria y 1 de estimación parcial. Destaca el hecho de que la mayoría de los recursos han sido estimados (7), frente a los 2 desestimados y a 1 estimado parcialmente. Por otra parte, llama la atención el reflujo en el número de reclamaciones, importante cambio de signo que ya se había iniciado en ejercicios anteriores (el decrecimiento actual es del 90% respecto a 1999).

Cabe señalar que la mayor parte de los recursos se refieren a intervenciones para saneamiento de fachadas y otros elementos exteriores o interiores de los inmuebles, siguiendo a gran distancia los relativos a desconexiones de alarmas o escapes de agua, mientras que no se producen casos relativos a extinción de incendios, debido a que, según el artículo 5.1.a) en relación con el 2.a) de la Ordenanza fiscal, se hallan exentos los servicios motivados por incendios, “sea cual sea su origen o intensidad, excepto que se pruebe la intencionalidad o negligencia grave del sujeto pasivo o de terceras personas, siempre que estas sean identificables”.

La mayoría de los recursos (6) afectan a la determinación de los sujetos pasivos, al generarse las liquidaciones incorrectamente a cargo de los administradores de fincas en los casos de intervenciones para el saneamiento de elementos comunes de los inmuebles, ya que el artículo 3º de la Ordenanza fiscal señala que serán contribuyentes, salvo en los específicos supuestos que en ella se regulan, las entidades, los organismos o las personas físicas o jurídicas que resulten beneficiarias de la prestación de los servicios, y no sus representantes, a los que únicamente cabrá remitir las notificaciones, pero no girar liquidaciones a su nombre.

También se han producido recursos relacionados con la gestión liquidatoria o recaudatoria y referentes a la prescripción, motivando propuestas estimatorias. En este ejercicio coincidieron sensiblemente los casos de error en el sujeto pasivo -liquidaciones a cargo de administradores- con los de prescripción, aunque es evidente que no tiene por qué producirse siempre tal coincidencia. Convendrá en el futuro que se tengan en cuenta estas circunstancias por los servicios de gestión tributaria, sin olvidar que ya es de aplicación la modificación establecida por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, reguladora de los derechos de los contribuyentes, que ha reducido el plazo de prescripción a 4 años.

Finalmente, cabe referirse a dos casos más: En uno de ellos, referente a una intervención para el saneamiento de elementos exteriores de un inmueble, el recurrente opuso que la actuación de los bomberos no había tenido lugar en la

fachada del edificio, sino en la pared medianera con la construcción colindante demolida por el Ayuntamiento, que dejó sin eliminar restos de vigas y materiales, ante lo cual el Consell, partiendo de los datos obrantes en el informe técnico de los servicios de bomberos, pudo comprobar la realidad de lo alegado y propuso la estimación del recurso. En el otro caso, ante una solicitud de devolución alegando haberse efectuado la intervención en otra finca, el Consell realizó comprobaciones en los servicios catastrales, llegando a la conclusión de que se trataba de una sola finca, por lo que se propuso desestimar el recurso.

Ordenanza fiscal nº 3.3
Tasas por servicios urbanísticos.

De los recursos examinados, 6 originaron propuesta desestimatoria, 1 estimatoria, 1 estimatoria en parte, y 1 fue devuelto. En dos de los recursos se impugnaba, conjuntamente con la tasa, el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras. En cuanto al expediente devuelto al órgano gestor, hacía referencia no a un recurso sino a una solicitud de exención sobre la que el Consell no tiene competencia.

En primer lugar, cabe referir el caso de tres recursos idénticos, interpuestos por empresas concesionarias demaniales, relativos a estas tasas y al impuesto sobre construcciones por obras e instalaciones en la zona de dominio público portuario, en que las recurrentes se oponían al requerimiento de autoliquidación e ingreso, alegando tener la condición de usufructuarias de una concesionaria del dominio público portuario, gozar de exención al tratarse de suelo de propiedad demanial, habiéndose concedido tal beneficio fiscal a otros usuarios del mismo, y no ser sujetos pasivos de los tributos ni sustitutas del contribuyente por tratarse de empresas concesionarias filiales de la Autoridad Portuaria, la cual goza de exención. El Consell, teniendo en cuenta que las recurrentes no eran la Autoridad Portuaria, sino empresas privadas que se hallaban sujetas a la obtención de licencia de obras y, por tanto, a las obligaciones tributarias por la tasa e impuesto de que se trata, y que tenían la condición de sujetos pasivos de tales tributos según los artículos 3 y 5 de las Ordenanzas fiscales nº 3.3 y nº. 2.1, no concurriendo ningún supuesto de exención ni apareciendo otros supuestos de concesión de beneficios fiscales, excepto los referentes a la regulación específica de las industrias instaladas con anterioridad a la modificación del régimen del puerto con motivo de la incorporación plena de los terrenos portuarios al término municipal de Barcelona, dictaminó en sentido desestimatorio.

Otros tres recursos se referían a tasas por la tramitación de proyectos de reparcelación y compensación. En uno de ellos se propuso la estimación sin entrar en el fondo del asunto ante la circunstancia de haberse producido prescripción. En otro, el interesado impugnaba en realidad la Ordenanza fiscal, por lo que el Consell propuso la desestimación, habida cuenta que el artículo 19 de la Ley reguladora de las haciendas locales, en la redacción dada por la Ley 50/1998, dispone que contra las Ordenanzas fiscales aprobadas definitivamente no cabe otro recurso que el contencioso-administrativo. Y en el tercero se dictaminó favorablemente la propuesta desestimatoria de la Dirección de Gestión Urbanística del Instituto Municipal de Urbanismo, ya que el hecho imponible estaba previsto en el artículo 2 g) de la Ordenanza fiscal de 1998, y habida cuenta que los cambios en la titularidad de los terrenos posteriores a la aprobación del proyecto de reparcelación no hacen cambiar los sujetos pasivos de la tasa.

Finalmente, en un caso de tasas por obras de construcción y modificación de vados para el acceso a un edificio, la comunidad de propietarios de la finca solicitó la devolución de los recargos de apremio e intereses de demora en base a que el Ayuntamiento había estimado el recurso contra la concesión de las licencias de los vados. El Consell estimó pertinente el procedimiento de apremio seguido en cuanto a las tasas por las licencias, pero lo interesante es el criterio sustentado en orden a los depósitos a constituir en garantía de la reconstrucción de las aceras, diciendo textualmente: “Este Consell, no obstante, discrepa del informe del Distrito en cuanto a la procedencia de la aplicabilidad del recargo de apremio y de la exigibilidad de intereses de demora por el retraso en la constitución de los depósitos, ya que tales depósitos tienen la naturaleza de constitución de garantía, no de ingreso público, por lo que no les resulta aplicable la vía de apremio ni la normativa del Reglamento general de recaudación, aplicable a los ingresos públicos de derecho público (artículo 22 de la Ley general presupuestaria); por consiguiente, tales intereses y recargos constituyen ingresos indebidos que han de ser devueltos”. Y para mayor matización sobre el tema, de gran interés por cuanto la obligatoriedad de tales depósitos nace del artículo 24.5 de la Ley 39/1988 al regular las tasas, se añade que “la falta de constitución del depósito constituye, en su caso, el incumplimiento de la condición a la que se supedita la efectividad de la concesión de la licencia, pero no la ausencia de realización de un ingreso público; el depósito constituye el cumplimiento de una obligación de garantía y no el cumplimiento de una obligación de pago de una deuda, por lo que la entrada dineraria no produce un ingreso o la incorporación de una cantidad al patrimonio del ente público que haya de ser destinado a la financiación del gasto público”.

Ordenanza fiscal nº 3.4

Tasas por recogida de basuras y servicios especiales de limpieza viaria.

Son 4 los recursos dictaminados, todos en sentido desestimatorio. En uno de ellos se alegaba la falta de prestación del servicio por el Ayuntamiento al tenerlo contratado la interesada a su cargo con una empresa privada, y se propuso la desestimación teniendo en cuenta el informe de los servicios de limpieza municipales, en el que se afirmaba que el servicio ordinario de recogida domiciliaria se prestaba mediante contenedores situados a una distancia de seis metros del local de la recurrente, y habida cuenta que se trata de un servicio de recepción obligatoria según el artículo 2.1 de la Ordenanza fiscal.

En los otros recursos se debatía la cuestión relativa a la baja de los interesados durante los respectivos ejercicios, en los cuales la Ordenanza fiscal determinaba el carácter anual del período impositivo con devengo el 1 de enero, salvo en caso de iniciación de la actividad en que tendrá lugar en la fecha en que aquella se produzca, siendo la cuota de carácter irreducible y no previéndose prorrateo en caso de cese de la actividad. Todos los recursos se dictaminaron con propuesta denegatoria de la solicitud de devolución, haciendo referencia a la determinación contenida en la propia Ordenanza en el sentido de que lo satisfecho por el sujeto pasivo beneficia a aquel que le suceda en la ocupación del local.

Ordenanza fiscal nº. 3.11

Tasas por utilización privativa del dominio público municipal.

Los recursos informados (11) se referían todos al aprovechamiento especial del dominio público mediante vados.

En dos recursos se ha alegado la falta de hecho imponible, en un caso por inexistencia del vado, que fue informado favorablemente al haberse comprobado dicha circunstancia, y en otro por haber desaparecido temporalmente los vados como consecuencia de obras en la vía pública, alegación que no fue aceptada ya que el recurrente pudo seguir utilizando el dominio público para el acceso de vehículos al inmueble a través de pasos facilitados por la obra.

En cuatro recursos se alegaba no tener el recurrente la condición de sujeto pasivo, habiéndose propuesto la estimación de dos de ellos, uno por no haberse utilizado el dominio público al haber cesado el negocio al que servía el vado y haberse solicitado la baja del mismo, y el otro por no ser ya propietario el recurrente de la finca para la que se solicitó la licencia. En cambio, se propuso la desestimación del recurso en que se alegaba haberse concedido la licencia de vado con posterioridad a los ejercicios liquidados, ya que el dominio público se había venido utilizando por la sociedad civil de la que formaba parte el recurrente junto con otro socio ya fallecido, a cuyo nombre se concedió en su día la anterior licencia para la construcción del vado. Y en otro recurso, en que se pretendía la anulación del apremio de varias liquidaciones por haberse dejado de utilizar el vado cuando los anteriores titulares de la sociedad recurrente abandonaron la finca, se propuso la estimación parcial en atención a la fecha que la inspección había comprobado como de efectiva finalización del aprovechamiento.

Sobre la cuantía de la tasa se ha tratado en dos recursos, en uno de los cuales se alegaba haber causado baja el contribuyente en el mes de febrero y pretender cobrársela todo el ejercicio, lo que fue estimado por cuanto el tiempo a liquidar debía corresponder a la duración del aprovechamiento; mientras que el otro se desestimó por falta de coincidencia entre el sujeto pasivo de la tasa, que pretendía se le aplicara el coeficiente corrector establecido para los garajes, y el sujeto pasivo del impuesto sobre actividades económicas por la actividad de garaje.

Por último, y aparte dos recursos alegando la prescripción de la deuda, cabe reseñar el formulado por la Generalitat de Catalunya planteando la no sujeción al ingreso del depósito de garantía para la reposición de elementos urbanísticos afectados por el vado, que se informó con propuesta de estimación dado el principio general reflejado en el artículo 44.2 de la Ley general presupuestaria, que exime a la Administración de prestar fianza, criterio que confirma el análisis de las líneas generales de ordenación del cumplimiento de

obligaciones públicas, basado en la imposibilidad de apremio sobre bienes públicos y en el mecanismo en la compensación de deudas.

Otros asuntos.

Este apartado se refiere a los cuatro dictámenes de carácter general solicitados al Consell por las autoridades municipales, dos de los cuales, por su especial interés, se transcriben a continuación:

I.- Dictamen sobre los efectos de la asimilación entre tributos y multas en los procedimientos de recaudación tras la Ley 50/1998 en relación con la prescripción, y sobre la imputación de pagos.

1.- Prescripción de multas de tráfico.

1.1.- El plazo de prescripción de las infracciones y sanciones tributarias en la Ley general tributaria.

Los artículos 64 y siguientes de la Ley general tributaria regulan la prescripción, aludiendo expresamente a “la acción para imponer sanciones tributarias” (art. 64.c) y estableciendo un plazo de prescripción de cuatro años, a contar desde el momento que se especifica en el artículo 65 de dicho texto legal, en función del tipo de derecho o acción de que se trate, y que se interrumpe por las causas del artículo 66 de la Ley general tributaria.

En el caso de las infracciones tributarias, la Ley general tributaria dispone que prescribirá a los cuatro años, contados “desde el momento en que se cometieron las respectivas infracciones”, “la acción para imponer sanciones tributarias” (art. 65 y 64.c).

A su vez “la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas” (art. 64.c) LGT, prescribirá a los cuatro años contados “desde la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario (art. 65 LGT). Debiendo hacerse constar que según el artículo 58.2.e) de la propia Ley general tributaria “las sanciones pecuniarias” también forma parte de la deuda tributaria.

1.2.- Plazo de prescripción de deudas de derecho público no tributarias.

Por su parte, el Reglamento general de recaudación aprobado por Real Decreto 1684/1990, aplicable a “la realización de los créditos tributarios y demás de derecho público” (art. 1 RGR), de conformidad con lo establecido en el artículo 31 de la Ley general presupuestaria (texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre), se refiere a la prescripción de las deudas en los artículos 59 a 62, dentro del título dedicado a otras formas de extinción de las deudas diferentes del pago o cumplimiento. (Título II RGR).

Concretamente, el artículo 59 del Reglamento general de recaudación distingue entre “deudas tributarias liquidadas” y “deudas de derecho público no tributarias”, y establece respecto de estas últimas que su plazo de prescripción

“se regirá por lo que dispongan las normas con arreglo a las cuales se determinaron y, en defecto de éstas, la Ley general presupuestaria”.

A estos efectos, la Ley general presupuestaria dispone en su artículo 40 que “salvo lo establecido por las Leyes reguladoras de los distintos recursos, prescribirá a los cinco años el derecho de la Hacienda Pública:

a) A reconocer o liquidar créditos a su favor, contándose dicho plazo desde el día en que el derecho pudo ejercitarse.

b) Al cobro de los créditos reconocidos o liquidados, a contar desde la fecha de su notificación o, si esta no fuera preceptiva, desde su vencimiento”.

Asimismo, el apartado 2 del mismo artículo 40 de la Ley general presupuestaria establece respecto de la interrupción de la prescripción, que “la prescripción de los derechos de la Hacienda Pública se interrumpirá conforme al artículo 66 de la Ley general tributaria y se aplicará de oficio”.

Finalmente, ha de tenerse en cuenta que, según el artículo 22 de la Ley general presupuestaria son “derechos económicos de la hacienda Pública y constituyen el haber de la misma” no sólo los tributos, los rendimientos procedentes de su patrimonio y los productos de operaciones de la Deuda Pública, sino también “los demás recursos que obtenga la Hacienda Pública”, entre los cuales hay que contar las sanciones pecuniarias, como, de otro lado, especifica el artículo 2 de la Ley reguladora de las Haciendas locales (Ley 39/1988, de 28 de diciembre).

1.3.- La prescripción de los derechos económicos de la Hacienda Local según la Ley 39/1988.

Coherentemente con el sistema expuesto, el artículo 2.2 de la Ley reguladora de las Haciendas locales reproduce el contenido esencial del artículo 31 de la Ley general presupuestaria; y los artículos 10 y siguientes, asimismo, de la Ley reguladora de las Haciendas locales, declaran con carácter general la aplicabilidad de la Ley general tributaria a los tributos locales a que se refiere dicha Ley; de donde se deduce que el esquema relativo a los plazos de prescripción tributaria y de deudas de derecho público no tributario expuesto resulta plenamente aplicable en el ámbito local.

La Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, que modifica, entre otras, la redacción de los artículos 2.2 y 10 de la Ley 39/1988 antes citados, apenas introduce algún cambio sustancial. Las modificaciones se limitan a añadir una serie de ejemplos a la referencia a los “ingresos de derecho público” que ya contenía el citado artículo 2.2. de la Ley reguladora de las Haciendas locales - concretamente, se incluyen como ingresos de derecho público, “las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, los precios públicos y las multas y sanciones pecuniarias”. Y a extender en el artículo 10 de la Ley reguladora de las Haciendas locales a “los restantes ingresos de derecho público de las entidades locales”, el régimen de los recargos e intereses de demora tributarios; extensión que, si bien constituye una novedad, tiene claros antecedentes en los artículos 31, 32 y 36 de la Ley general presupuestaria, reguladores, respectivamente, de la cobranza de los derechos económicos de la Hacienda Pública; de la aplicación de

los ingresos de derecho público de las garantías, deberes de colaboración y períodos de recaudación de los artículos 71, 73, 74, 111 y 126 de la Ley general tributaria; y del devengo de intereses de demora.

1.4.- La prescripción de las infracciones y sanciones de tráfico según su regulación especial.

Una vez establecido tanto el carácter de ingreso público no tributario de las sanciones pecuniarias, como el régimen jurídico general de los mismos que deriva de la Ley general presupuestaria, y apuntada la escasa trascendencia de las modificaciones introducidas en la Ley reguladora de las Haciendas locales por la Ley 50/1998, conviene detenerse en el régimen específico de las sanciones de tráfico, de aplicación preferente, dada su naturaleza de Ley especial, así como por disposición expresa del artículo 40 de la Ley general presupuestaria.

A este respecto, la Ley sobre tráfico, aprobada por real Decreto legislativo 339/1990, de 2 de marzo (B.O.E. 14 de marzo de 1990), dedica su artículo 81 a la prescripción de las infracciones y sanciones de circulación, estableciendo en su apartado 1 (redactado por la Ley 5/1997, de 24 de marzo) que “La acción para sancionar las infracciones prescribe a los tres meses contados a partir del día en que los hechos se hubieren cometido”. Y añade, “La prescripción se interrumpe por cualquier acción administrativa de la que tenga conocimiento el denunciado o esté encaminada a averiguar su identidad o domicilio o por la notificación efectuada de acuerdo con lo establecido en el artículo 78”.

A su vez, el apartado 2 de este mismo artículo 81 establece: “Las sanciones, una vez adquieran firmeza, prescriben al año, prescripción que sólo se interrumpirá por las actuaciones encaminadas a su ejecución”.

Finalmente, el artículo 84 de esta misma Ley, relativo al cobro de multas establece que “Las multas deberán hacerse efectivas a los órganos de recaudación de la Administración gestora, directamente o a través de entidades de depósito, dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha de su firmeza”, y que “Vencido el plazo de ingreso establecido en el apartado anterior sin que se hubiere satisfecho la multa, su exacción se llevará a cabo por el procedimiento de apremio, a tal efecto será título ejecutivo la certificación de descubierta expedida por el órgano competente de la Administración gestora”.

Asimismo “Cuando las sanciones hayan sido interpuestas por la Administración del Estado -continúan los apartados 3 y 4 del artículo 84-, los órganos y procedimientos de la recaudación ejecutiva serán los establecidos en el Reglamento general de recaudación y demás normas de aplicación. En los demás casos, serán los establecidos en la legislación aplicable por las Autoridades que las hayan impuesto”, siendo impugnables en vía económico-administrativa “los actos de gestión recaudatoria en vía de apremio dictadas por los órganos de la Administración del Estado respecto de las multas impuestas en aplicación de la presente Ley”.

1.5.- Prescripción de las infracciones y sanciones de tráfico impuestas por la Administración municipal.

De lo expuesto hasta el momento se desprenden las siguientes conclusiones:

1.- Las sanciones pecuniarias o multas de tráfico son derechos económicos de la hacienda Pública, concretamente, ingresos públicos no tributarios.

2.- La prescripción de las deudas de derecho público no tributarias y, por tanto, de las multas de tráfico, se rige por su legislación específica y, en su defecto, por la Ley general presupuestaria (art. 35 LGP y arts. 59 a 62 RGR); en ningún caso, por las normas de la Ley general tributaria.

3.- La Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas locales, antes y después de las modificaciones introducidas por la Ley 50/1998, no excepciona en ningún momento el panorama anterior, cuya aplicación general por el contrario predica, por lo que la solución en este ámbito es la misma que la establecida a nivel estatal.

4.- La única modificación introducida en la Ley 39/1988 por la Ley 50/1998 que pudiera considerarse alteradora del régimen especial de cobranza de las deudas de derecho público no tributarias, se refiere a la aplicación a estas deudas de los intereses y recargos de las deudas tributarias (art. 10 LRHL), solución que no coincide exactamente con lo que dispone al respecto la Ley general presupuestaria (arts. 32 y 36 LGP), pero que en nada afecta al régimen y a los plazos de prescripción de las deudas de derecho público no tributarias.

5.- En consecuencia, y a la vista de los preceptos anteriormente examinados, entendemos que tras la modificación de la Ley 39/1988 operada por la Ley 50/1998, nada ha cambiado respecto a los plazos de prescripción vigentes para las infracciones y sanciones de tráfico.

Tales plazos, según el artículo 81 del Real Decreto legislativo 339/1990, de 2 de marzo, son de tres meses, contados desde el día en que los hechos se hubiesen cometido, para la acción para sancionar las infracciones. Y de un año para las sanciones, una vez que adquieran firmeza, esto es, una vez transcurridos los plazos de interposición de recursos contra dichas sanciones sin que haya hecho uso de los mismos, o bien, una vez recaída resolución o sentencia firme en tales reclamaciones o recursos.

La asimilación entre multas de tráfico y deudas tributarias se limita estrictamente al área de los recargos e intereses, tal y como taxativamente dispone el artículo 10 de la Ley 39/1988 en su nueva redacción ex lege 50/1998. Asimilación que debe entenderse respecto de los recargos e intereses que, integrados o no en la Ley general tributaria, sean exigibles respecto de las deudas tributarias con carácter general. Esta asimilación no se ciñe por tanto al procedimiento recaudatorio pero tiene su ámbito de actuación bien delimitado, no siendo posible por tanto extenderlo a ningún otro aspecto material o formal del régimen jurídico de tales deudas, incluida la prescripción.

2.- Imputación de pagos.

El artículo 62 de la Ley general tributaria establece:

“1. Las deudas tributarias se presuponen autónomas.

2. En los casos de ejecución forzosa en que se hubieran acumulado varias deudas tributarias del mismo sujeto pasivo y no pudiera satisfacerse totalmente, la administración, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, aplicará el pago al crédito más antiguo, determinándose su antigüedad de acuerdo con la fecha en que fue exigible.

3. Cuando se hubieran acumulado varias deudas tributarias, unas procedentes de tributos de la Hacienda Pública y otras de tributos a favor de otras Entidades, tendrán preferencia para su cobro las primeras, salvo la prelación que corresponda con arreglo a los artículos 71, 73 y 76 de esta Ley.

4. El cobro de un débito de vencimiento posterior no extingue el derecho de la hacienda Pública a percibir los anteriores en descubierto”.

A su vez, los artículos 44 y 45 del Reglamento general de recaudación disponen:

“Art. 44. Eficacia extintiva del pago.- 1. El pago realizado con los requisitos exigidos por este Reglamento extingue la deuda y libera al deudor y demás responsables.

2. El pago de un débito de vencimiento posterior no presupone el pago de los anteriores, ni extingue el derecho de la Hacienda Pública a percibir aquellos que estén en descubierto, sin perjuicio de los efectos de la prescripción.

Art. 45. Imputación de pagos.- 1. Las deudas se presumen autónomas.

2.- El deudor de varias deudas podrá, al realizar el pago, imputarlo a aquella o aquellas que libremente determine.

3.- En los casos de ejecución forzosa en que se hubieran acumulado varias deudas del mismo obligado al pago y no pudieran satisfacerse totalmente, sin perjuicio de las normas que establecen la prelación de determinados créditos, el pago se aplicará a las deudas por orden de mayor a menor antigüedad, determinada ésta por la fecha de vencimiento del período voluntario para el pago de cada una”.

Los preceptos transcritos más arriba establecen:

- El principio de autonomía de las deudas de derecho público en general y especialmente de las deudas tributarias.

- El principio de libertad de imputación de pagos del deudor.

- El instituto de la imputación legal del pago en el supuesto de ejecución forzosa en que se hubieran acumulado varias deudas del mismo sujeto y no pudieran satisfacerse totalmente.

Ahora bien la aplicación e interpretación del instituto de la imputación legal plantea, al menos, las siguientes dudas:

- Interpretación del término “ejecución forzosa”.

- Carácter subsidiario o no de la imputación legal respecto de la imputación voluntaria del deudor.

- Determinación de la deuda más antigua.

- Sujetos a los que se refiere la acumulación de deudas tributarias.

- Posibilidad o no de acumulación entre deudas tributarias y no tributarias, y funcionamiento de la imputación legal en estos casos.

Respecto de tales cuestiones, cabe hacer algunas observaciones.

Así, en cuanto a lo que debe entenderse por “ejecución forzosa”, parece demasiado restrictivo limitar la imputación legal a los supuestos de embargo y enajenación que se produzcan en la vía de apremio, sea cual sea el fundamento de esta figura (bien evitar la prescripción, bien limitar la discrecionalidad de la Administración); por lo que resulta lógica su aplicación, incluso por vía analógica, a todos los supuestos de pago que se produzcan una vez iniciada la vía de apremio.

En segundo lugar, el carácter subsidiario de la imputación legal respecto de la imputación voluntaria del deudor deriva tanto de la configuración constitucional del deber de contribuir -cuyo corolario inmediato es el derecho del ciudadano a pagar libremente sus impuestos y la obligación de la Administración a admitir el pago sin limitación ni condición alguna, debiendo incluso facilitarlo-, como del principio general de libertad de pagos que recoge el artículo 1172 del Código civil.

Como ya ha señalado en otra ocasión este Consell Tributari, ese derecho de los ciudadanos se encuentra ampliamente reconocido en nuestro ordenamiento jurídico tributario sin más limitaciones que las que impone la eficacia del sistema, a saber: la exigibilidad de la integridad del pago de las deudas tributarias en período voluntario (arts. 62.1 LGT y 21.1 RGR) -limitación paralela a la que se impone a la administración en la vía de apremio al establecer la obligatoriedad de la admisión de pagos parciales (arts. 20.5 y 107.2 RGR)-; y la imputación legal de pagos en el caso de deudas tributarias acumuladas en la vía de apremio.

Todo ello, independientemente de que la inexistencia de límites o condiciones al derecho de los ciudadanos a pagar libremente sus impuestos constituya una exigencia objetiva de la eficacia de todo sistema tributario de masas, cuya base de funcionamiento radica en la colaboración ciudadana.

En tercer lugar, la determinación de la antigüedad del crédito “de acuerdo con la fecha en que fue exigible” a que se refiere el artículo 62.2 de la Ley general tributaria coincide esencialmente con la “fecha de vencimiento del período voluntario para el pago” de cada deuda del artículo 45.3 del Reglamento general de recaudación.

Y algo similar ocurre con las referencias al sujeto pasivo del artículo 62.2 de la Ley general tributaria y al obligado al pago del Reglamento general de recaudación (art. 45.3). La referencia concreta al sujeto pasivo de la Ley general tributaria no impide su aplicación analógica a los demás obligados tributarios, dado el fundamento de este instituto, como veíamos anteriormente, y las reglas generales de la hermenéutica.

En cuanto a la posibilidad o no de acumular deudas de derecho público tributarias o no tributarias en la vía de apremio, el silencio del actual Reglamento general de recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, obliga a acudir a los criterios generales que rigen la acumulación de expedientes en la Ley 30/1992, de aplicación subsidiaria en materia tributaria.

Tales criterios, que según el artículo 73 de la Ley 30/1992 son los de “identidad sustancial o íntima conexión”, resultan de difícil aplicación en el caso de expedientes relativos a deudas de derecho público pero de distinto régimen jurídico y diferente régimen de prescripción, cuya única conexión es la identidad del deudor y el hecho de estar incursas en apremio. Sobre todo si tenemos en cuenta la expresa limitación de la acumulación en apremio a las deudas tributarias que hacía el antiguo Reglamento general de recaudación de 1968 (art. 106), o en otro terreno, los restrictivos criterios que para la acumulación de expedientes utiliza el Reglamento de procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas de 1981 (arts. 48 y 49).

Y ello sin perjuicio de que la acumulación de deudas tributarias y no tributarias de un mismo sujeto podría suponer además una dificultad añadida para aplicar la imputación legal de pagos del artículo 62 de la Ley general tributaria.

En definitiva, se podría considerar que el principio de eficacia administrativa que subyace al mecanismo de la acumulación no resulta satisfecho en el caso de acumulación de multas de tráfico y deudas tributarias dado que su diferente régimen jurídico, especialmente en materia de prescripción, influye de forma importante en el procedimiento de recaudación. Asimismo, la preferencia en el cobro de que gozan las deudas tributarias respecto de otras deudas de derecho público, especialmente sanciones, y que deriva del contraste entre los intereses públicos protegidos por ambos institutos, tributos y sanciones, dado el carácter de instrumentos recaudatorios que tienen los tributos, y así como del superior rango de la Ley general tributaria respecto del Reglamento general de recaudación, obligaría a imputar los pagos preferentemente a las deudas tributarias más antiguas, lo que equivaldría a una cierta desacumulación.

II.- Dictamen sobre diversas cuestiones relativas a la tributación de la Compañía Telefónica y otros operadores de telecomunicaciones.

1.- Cuestiones planteadas.

a) El procedimiento para comprobar la facturación de la Compañía Telefónica a efectos de la cuantía de la tasa por el aprovechamiento del vuelo, el suelo y el subsuelo de las vías públicas, habida cuenta la incomprensible disminución producida el último año en Barcelona (-11%) en relación a la facturación total (-1%).

b) La Ley 15/1987, de 30 de julio, de tributación de la Compañía Telefónica fue desarrollada por el Real Decreto 1334/1998, de 4 de noviembre. El artículo 2 de este Real Decreto establece como uno de los componentes de los “ingresos brutos”, los obtenidos por los servicios de telefonía móvil. Habida cuenta que de la comparación de los datos declarados por la Compañía con los que figuran en sus memorias se constata que la Compañía Telefónica no ha integrado los ingresos de la telefonía móvil en las declaraciones de la facturación a efectos de la compensación del 1,9%, ¿cuál sería el mejor procedimiento para recurrir las declaraciones de Telefónica?.

c) La sujeción al régimen de tributación establecido por la Ley 15/1987 de las empresas del Grupo ... a favor de las cuales se transmitió la concesión de alguno de los servicios establecidos en el contrato de concesión entre el Estado y la Compañía Telefónica de 26 de diciembre de 1991.

d) La determinación de la cuantía de la tasa en el caso de otros operadores de telecomunicaciones, tanto si utilizan la infraestructura propia como si utilizan las líneas de otro operador.

e) La posibilidad de utilizar en algunos casos el sistema general del art. 24.1 de la Ley 39/1988 para cuantificar el importe de la tasa.

2.- Normativa reguladora.

La Ley 15/1987, de 30 de julio, estableció el régimen especial de tributación de la Compañía Telefónica Nacional de España, en sustitución del contenido en el contrato celebrado por el Estado con dicha Compañía en virtud de la autorización concedida por el art. 3º de la Ley de 31 de diciembre de 1945, aprobado por Decreto de 31 de octubre de 1946, el cual queda expresamente derogado.

Dicha Ley 15/1987 ha sido objeto de desarrollo reglamentario por el Real Decreto 1334/1988, de 4 de noviembre, y complementada por el artículo 21.5 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, en el que se dispone que las referencias a la Compañía Telefónica Nacional de España contenidas en dichas normas “se entenderán realizadas a la empresa del “Grupo ...” a la que en su caso le haya sido o le sea transmitida la concesión para la prestación de los servicios de telecomunicación establecidos en el contrato de concesión entre el Estado y Telefónica de fecha 26 de diciembre de 1991”, quedando “sometidas al régimen general de los tributos locales” las restantes empresas del Grupo, incluida ..., S.A.

Dicho contrato, “regulador de la concesión para la prestación de los servicios finales y portadores entre la Administración del Estado y Telefónica de España, Sociedad Anónima”, fue publicado en el BOE de 23 de enero de 1992 por resolución del Subsecretario del Ministerio de Obras Públicas y Transportes de fecha 14 de enero de 1992.

La cláusula tercera de este contrato enumera los servicios finales y portadores de telecomunicación cuya gestión en régimen de monopolio se otorga a ... sin perjuicio de su adaptación a la normativa comunitaria o, en su caso, la legislación española, estando expresamente previsto en la cláusula decimotercera del mismo “la cesión total o parcial del contrato” previa autorización del Gobierno, de conformidad con el art. 234 del Reglamento de contratos del Estado, así como la posibilidad de que el concesionario que ha de llevar la gestión del servicio en forma total y directa pueda, de conformidad con el art. 82 de la Ley de Contratos del Estado, “concertar con terceros la gestión de prestaciones accesorias, quedando aquellos obligados frente al concesionario principal, único responsable ante la Administración de la prestación del servicio”, subcontratos que habrán de ser autorizados, en su caso, por el delegado del Gobierno.

Finalmente, por resolución de 10 de mayo de 1999 de la Secretaría General de Comunicaciones, el BOE de 26 de mayo de 1999 publicó el acuerdo del Consejo de Ministros de 18 de diciembre de 1998, que autoriza a ... S.A. (antes ... S.A.), a ceder los títulos habilitantes para la prestación de los servicios de telecomunicaciones básicas a su compañía filial ... S.A., dentro del proceso de reestructuración organizativa que deriva del nuevo contexto liberalizado, caracterizado por la creciente diversificación de los servicios de telecomunicaciones y de los operadores especializados en su prestación.

3.- Régimen tributario especial.

El régimen tributario especial de la Compañía Telefónica Nacional de España, establecido por la Ley 15/1987 y disposiciones de desarrollo, quedó limitado a partir de la citada Ley al mantenimiento de una exacción sustitutoria de las deudas por tributos locales, excluidas la contribución territorial urbana y la contribución territorial rústica y pecuaria, que correspondiesen a esta Compañía, consistente en un 1,9% de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtenga en cada término municipal, y en un 0,1 por 100 de los que obtenga en cada demarcación provincial, respectivamente, de periodicidad anual, y que “será satisfecha trimestralmente por la Compañía Telefónica Nacional de España a los Ayuntamientos y Diputaciones Provinciales en la forma que reglamentariamente se determine”

Dicha compensación, no podrá ser repercutida a los usuarios de los servicios que preste la Compañía Telefónica Nacional de España, si bien su importe tendrá la consideración de gasto necesario para la obtención de ingresos de dicha Compañía (arts. 3, 4 y 5, Ley 15/1987). Los porcentajes de la compensación podrán ser modificados anualmente por la Ley de presupuestos generales del Estado (disposición adicional 2^a, Ley 15/1987), y la exacción “surirá efectos automáticamente en todo el territorio nacional y respecto de la totalidad de entidades locales, sin necesidad de que éstas adopten acuerdo alguno ni aprueben la correspondiente ordenanza fiscal” (disposición adicional 7^a, Ley 15/1987).

La base de esta exacción se regula en el art. 2º del Real Decreto 1334/1988, de 4 de noviembre, que enumera los conceptos que integran los “ingresos brutos procedentes de la facturación que obtenga (la Compañía) en cada término municipal (o) demarcación provincial” a que se refiere el artículo 4 de la Ley, y que aquí se denominan “ingresos brutos de explotación”.

La liquidación y pago de dicha exacción es objeto de regulación en el artículo 3º de esta norma reglamentaria, que atribuye la competencia para el cobro a la Caja de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera (art. 3º, apartado 5, RD 1334/1988), y que reserva a “los servicios competentes del Ministerio de Economía y Hacienda...la comprobación e inspección de cuentos elementos se regulan en el presente Real Decreto en orden a la cuantificación y pago de la compensación a que se refiere el artículo 1º”.

4.- Procedimiento de comprobación.

Dejando al margen cualquier tipo de consideraciones respecto a la coherencia y viabilidad de la pervivencia del régimen tributario especial a que se ha hecho referencia, conviene señalar:

En primer lugar, que la exacción compensatoria de la Ley 15/1987 no sólo sustituye a la tasa por aprovechamiento del vuelo, suelo o subsuelo del dominio público, que actualmente regula el art. 24 de la Ley 39/1988, reguladora de las haciendas locales, sino también a los restantes tributos locales excluidos el impuesto sobre bienes inmuebles (antes contribuciones territoriales urbana y rural y pecuaria).

En segundo lugar, que dicha exacción constituye un tributo de titularidad local, “que será satisfecho trimestralmente por la Compañía Telefónica Nacional de España a los Ayuntamientos y Diputaciones Provinciales en la forma que reglamentariamente se determine” (art. 4, Ley 15/1987), sin necesidad de que éstos adopten acuerdo alguno ni aprueben la correspondiente ordenanza fiscal (disposición adicional 7^a, Ley 15/1987).

Ahora bien, la forma en que se ha regulado reglamentariamente la “satisfacción” trimestral de dicha compensación “por la Compañía Telefónica Nacional de España a los Ayuntamientos y Diputaciones”, consiste en la previa centralización de tales ingresos, a realizar mediante la autoliquidación correspondiente, en la Caja de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, y posterior distribución a cargo de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales (art. 3º, apartados 5 y 6, Real Decreto 1334/1988). Regulación que implica una atribución indirecta de la titularidad de la gestión de dicho tributo local por vía reglamentaria a la Administración del Estado.

Coherente con este planteamiento, la disposición adicional 5º del mismo Real Decreto 1334/1988 establece que la comprobación e inspección de la citada compensación será llevada a cabo por “los servicios competentes del Ministerio de Economía y Hacienda”.

A este respecto, es preciso señalar ante todo que resulta irregular o, al menos, dudosa la atribución al Estado por vía reglamentaria de la gestión, recaudación, comprobación e inspección de un tributo o exacción compensatoria de titularidad local. Dichas facultades corresponden en principio a los entes locales porque así lo establece el artículo 133 de la Constitución, que reconoce el poder tributario local, salvo que una ley del Estado establezca lo contrario como ocurre en los casos de gestión compartida (impuesto sobre bienes inmuebles e impuesto sobre actividades económicas). Y así se desprende también con carácter general de los artículos 12 y 7 de la Ley 39/1988, reguladora de las haciendas locales. Por tanto, habría que entender en este caso que el Estado actúa en esta materia por cuenta de los entes locales, verdaderos titulares de las potestades de gestión, recaudación, comprobación e inspección.

En consecuencia, la posición de los Ayuntamientos, titulares de los tributos cuyo régimen especial se regula en estas normas y cuya gestión se reserva el Estado por vía reglamentaria, siempre y cuando dicha reserva sea considerada conforme a los principios de legalidad tributaria y de autonomía local,

es cuando menos la de titulares de un interés legítimo en relación con dicho procedimiento, dada su doble condición de titulares jurídicos del tributo objeto de comprobación y destinatarios finales de las cantidades recaudadas.

Los Ayuntamientos ostentan, pues, en el citado procedimiento la condición de interesados, en el sentido del artículo 31.1, letras b) y c), de la Ley 30/1992, sin que para ello sea obstáculo su condición de ente público, o lo dispuesto en la disposición adicional 5^a de la Ley 30/1992, que sólo se refiere a las normas procedimentales y no impide la aplicación supletoria de la Ley 30/1992 en el ámbito tributario.

Los Ayuntamientos podrán, por tanto, instar de la Administración del Estado los respectivos procedimientos e intervenir en los mismos, personándose y solicitando que se les dé cuenta de su estado y tramitación.

Consecuentemente, como destinatarios de la autoliquidación tributaria de referencia, los Ayuntamientos podrán instar de la Administración del Estado la comprobación de dicha autoliquidación. Tal comprobación tendrá carácter preceptivo, si se entiende que la Administración estatal actúa en esta materia por cuenta de los entes locales, y determinará la responsabilidad de la Administración del Estado si la solicitud del ente local se encuentra suficientemente motivada. En cualquier caso, la actuación de la Administración del Estado será revisable en vía contencioso-administrativa.

Todo ello, sin perjuicio de los derechos de los Ayuntamientos y Diputaciones Provinciales respecto a los actos administrativos en que se materialice la entrega de los fondos procedentes de la citada exacción.

5.- Tributación de las empresas del Grupo ...

El régimen especial establecido por la Ley 15/1987 para la Compañía Telefónica Nacional de España, hoy ... S.A. y antes ... S.A., resulta aplicable, según el artículo 21.5 de la Ley 50/1998, a “la empresa del Grupo ... a la que en su caso le haya sido transmitida la concesión para la prestación de los servicios de telecomunicación establecidos en el contrato de concesión entre el Estado y ... de 28 de diciembre de 1991. En tal caso, la compensación anual prevista en el artículo 4 de la citada Ley 15/1987 tendrá como base los ingresos procedentes de la facturación de la mencionada empresa; las restantes empresas del Grupo, incluida ... S.A., quedan sometidas al régimen general de los tributos locales”.

Por consiguiente, este precepto une la titularidad de la concesión de 1991 con la aplicación del régimen especial previsto en la Ley 15/1987, de modo análogo a lo que ocurría con anterioridad a la citada Ley, donde el régimen especial no aparece directamente vinculado a la concesión administrativa.

Por tanto, la aplicación del citado régimen especial exige el análisis del mencionado contrato de concesión y de su evolución posterior, ya que la cláusula 13^a del mismo prevé expresamente la posible cesión total o parcial del contrato, según se ha indicado anteriormente, previa autorización del Gobierno, de conformidad con el art. 234 del Reglamento de contratos del Estado. Cesión parcial que ya ha sido autorizada por acuerdo del Consejo de Ministros de 18 de diciembre de 1998 a favor de ... S.A., empresa filial de ... S.A., a quien se

conceden los títulos habilitantes para la prestación de los servicios de telecomunicaciones básicas. Es, pues, evidente que el régimen especial de la Ley 15/1987 resulta aplicable en principio tanto a ... S.A. como en su momento a ... S.A.. No así a las restantes empresas del Grupo, salvo que efectivamente tengan cedida total o parcialmente la concesión.

El contrato de concesión de 1991 prevé también la posibilidad de que el “concesionario principal” pueda concertar con terceros la gestión de prestaciones accesorias, quedando aquellos obligados frente al concesionario principal, único responsable ante la Administración de la prestación del servicio”, previa autorización, en su caso, del delegado del Gobierno, de conformidad con el art. 82 de la Ley de contratos del Estado.

En estos casos, no obstante el equívoco que produce la referencia al concesionario como “concesionario principal”, entendemos que no se da una transmisión total o parcial de la concesión, por lo que el mencionado régimen especial no resulta aplicable a los terceros subcontratistas, en la medida en que sólo se refiere a prestaciones accesorias y se tiene previsto un diferente régimen de autorización.

Finalmente, en cuanto a la base de la exacción compensatoria prevista en la Ley 15/1987, el art. 2 del Real Decreto 1334/1988, de 4 de noviembre, incluye entre los “ingresos brutos de explotación” procedentes de la facturación de ... los obtenidos por “servicios móviles, terrestres y marítimos” (art. 2º.1 letra c), servicios que aparecen, asimismo, incluidos dentro de la enumeración de “servicios concedidos” que comprende la cláusula 3ª del contrato de concesión de 1991. En consecuencia, no existe a nuestro juicio fundamento jurídico para excluir tales ingresos de la base de cálculo de la exacción compensatoria que regula la Ley 15/1987.

6.- Tributación de otros operadores de telecomunicaciones.

El resto de los operadores de telecomunicaciones, esto es, la totalidad de los mismos a excepción de las empresas del Grupo ... titulares de la concesión de 1991 en los términos que acaban de ser expuestos, quedan asimismo sujetos al régimen fiscal general que regula la Ley 39/1998, dada la ausencia de disposiciones específicas que excepcionen o modifiquen dicho régimen general.

Este régimen general supone la sujeción a la tasa prevista en el artículo 24.2 de la Ley 39/1988 en la medida en que las empresas afectadas cumplan los requisitos que allí se indican, esto es, que el aprovechamiento especial del suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales se produzca a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario.

Dicho aprovechamiento especial se produce a nuestro juicio con independencia de que la empresa suministradora sea o no propietaria de la red a través de la cual se realiza el suministro, contrariamente a lo que entiende la Subdirección General de Tributos Locales (Consulta de 1 de febrero de 2000, en la que se recoge la línea sentada en consultas anteriores).

En primer lugar, porque exigir la propiedad de la red significa añadir un requisito no previsto en la Ley, lo que vulnera el principio de legalidad tributaria; y en segundo lugar, aunque no menos importante, porque el aprovechamiento especial que se grava no es cualquier ocupación de suelo público, sino el que tiene lugar por prestación de un servicio de suministro a través del suelo público, y es inescindible de la existencia de dicho suministro. Así lo confirma el hecho de que la base de cuantificación de dicho aprovechamiento sea la facturación de la empresa suministradora, facturación que constituye la medida de la utilidad derivada del aprovechamiento especial y que alude directamente a la intensidad del uso.

Ciertamente, como reconoce la Administración del Estado en las consultas antes mencionadas, la regulación de esta tasa en la Ley 39/1988 procede de un contexto jurídico y económico muy diferente del actual. Y probablemente sería conveniente su revisión para evitar excesos de gravamen, regular situaciones intermedias no previstas y, en definitiva, aumentar la seguridad jurídica. Pero esta reflexión no modifica la vigencia ni impide la aplicación actual de la norma, debiéndose recordar, además, que no es la situación de monopolio la que está en el origen de este precepto sino la complejidad de gestión de la tasa de que se trata.

7.- El recurso al artículo 24.1, párrafo tercero, de la Ley 39/1988.

El artículo 24.1, párrafo primero, de la Ley 39/1988 constituye el régimen general de común aplicación a la tasa por ocupación del dominio público local, que sólo es aplicable en defecto de que proceda utilizar el régimen especial previsto en el párrafo tercero de dicho artículo 24.1. Por tanto, las empresas suministradoras de servicios sólo estarán sujetas a dicho régimen general o común en la medida en que no cumplan los requisitos, especialmente el de afectar a la totalidad o a la mayoría del vecindario, que establece el art. 24.1, párrafo tercero.

Ambos regímenes son alternativos e incompatibles entre sí, pero no tienen carácter opcional ni para los administrados ni para la Administración, estando su procedencia debidamente reglada en la Ley 39/1988, sin perjuicio de la existencia de un fundamento jurídico común, a saber, la ocupación efectiva del dominio público local; ocupación que equivale a la prestación efectiva en el caso de las tasas por prestación de servicios, y que en el caso de las empresas explotadoras de suministros se produce, como se ha indicado anteriormente, por la realización del suministro a través del dominio público local".

III.- Los otros dos dictámenes se referían al proyecto de Ordenanzas fiscales para 2001 y a la aplicación del IVA a las operaciones y gastos facturados por el Ayuntamiento en relación con el convenio de colaboración con la Autoridad Portuaria en materia de prevención y extinción de incendios y salvamento, en el que se entendió que las facturas acreditadas como resultado de las operaciones llevadas a término en relación con el citado convenio no pueden considerarse

sujetas a tasas y sí en cambio están sujetas a tributación por el impuesto sobre el valor añadido.

ANEXO I

Expedientes tramitados

	<u>2000</u>
Total expedientes -----	653
Recursos -----	646
Quejas -----	1
Informes-----	4
Consultas-----	2
 <u>Recursos</u>	
Estimados-----	208
Conformidad con la Unidad Operativa de Recursos Jurídicos -----	69
Conformidad con la Dirección de Gestión Urbanística-----	1
Conformidad con el Distrito de Horta-Guinardó-----	4
Disconformidad con la Unidad Operativa de Recursos Jurídicos-----	133
Disconformidad con el Distrito de Sarrià-Sant Gervasi -----	1
Estimados en parte -----	125
Conformidad con la Unidad Operativa de Recursos Jurídicos -----	69
Disconformidad con la Unidad Operativa de Recursos Jurídicos-----	54
Disconformidad con el Distrito de Nou Barris-----	2
Desestimados -----	300
Conformidad con la Unidad Operativa de Recursos Jurídicos -----	285
Conformidad con el Departamento de Licencias de Obras -----	3
Conformidad con la Dirección de Gestión Urbanística-----	2
Conformidad con el Distrito de Horta-Guinardó-----	2
Conformidad con el Distrito de Sant Andreu -----	1
Conformidad con el Distrito de Nou Barris-----	2
Disconformidad con la Unidad Operativa de Recursos Jurídicos-----	5
Declarados inadmisibles-----	11

Devueltos por incompetencia del Consell -----

2

Quejas

Estimadas-----

1