

UNIVERSITAT POMPEU FABRA
DEPARTAMENT DE DRET
ÀREA DE DRET FINANCER I TRIBUTARI

Exenciones tributarias e impuestos locales

**Tesis doctoral presentada por Luis BORDALLO MONTALVO
Dirigida por la Dra. D^ª. Antonia AGULLÓ AGÜERO
Septiembre de 2006**

Dipòsit legal: B.9202-2007
ISBN: 978-84-690-6005-6

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I.- ANÁLISIS DE LA EXENCIÓN TRIBUTARIA, CON ESPECIAL ATENCIÓN A LOS IMPUESTOS LOCALES

1. Régimen jurídico-material

- 1.1. Caracterización jurídica de la figura
- 1.2. Distinción con otras figuras afines. No sujeción/exención
 - 1.2.1. El mínimo exento
 - 1.2.2. El tipo cero
- 1.3. Clasificación de las exenciones
- 1.4. El principio de reserva de ley en materia de exenciones
 - 1.4.1. Reserva de ley y reglamento
 - 1.4.2. Reserva de ley y autonomía local
- 1.5. La interpretación de los supuestos de exención
- 1.6. La modificación de las exenciones en vigor
 - 1.6.1. Derechos adquiridos en materia de exenciones
 - 1.6.2. Obstáculos de carácter objetivo

2. Régimen jurídico-formal

- 2.1. El control administrativo previo de las exenciones
 - 2.1.1. La concesión expresa de las exenciones tributarias. Ámbito
 - 2.1.2. Procedimiento para la concesión
 - 2.1.2.1. La solicitud del beneficio
 - 2.1.2.2. La acreditación de las circunstancias exigidas
 - 2.1.2.3. La Administración competente para resolver la solicitud
 - 2.1.2.4. La resolución del expediente de exención. Naturaleza y efectos de la concesión
 - 2.1.3. La impugnación de la resolución dictada
 - 2.1.4. La variación en las circunstancias que justificaron la concesión
- 2.2. El control administrativo *a posteriori* de las exenciones
 - 2.2.1. La aplicación de la exención en el marco de un procedimiento inspector
 - 2.2.2. La revisión administrativa de las exenciones indebidamente aplicadas

CAPÍTULO II.- EXENCIONES EN EL IBI

3. Exenciones totales

- 3.1. Los supuestos de no sujeción al IBI previstos en el artículo 61.5 TRLRHL
 - 3.1.1. La no sujeción de las carreteras, los caminos, las demás vías terrestres y los bienes del dominio público marítimo-terrestre e hidráulico, todos ellos de aprovechamiento público y gratuito
 - 3.1.2. La no sujeción de los bienes propiedad de los municipios en que están enclavados
- 3.2. Estudio de los diferentes supuestos de exención previstos en el TRLRHL
 - 3.2.1. La exención de determinados bienes del Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades locales
 - 3.2.2. La exención de los bienes comunales y de los montes vecinales en mano común

- 3.2.3. La exención de los bienes de la Iglesia Católica y de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas
- 3.2.4. La exención de los bienes de la Cruz Roja Española
- 3.2.5. Las exenciones derivadas de convenios internacionales y la exención de determinados bienes de los Gobiernos extranjeros
- 3.2.6. La exención de los montes poblados con especies de crecimiento lento
- 3.2.7. La exención de terrenos y edificios relacionados con los ferrocarriles
- 3.2.8. La exención de los bienes inmuebles destinados a la enseñanza por centros docentes acogidos al régimen de concierto educativo
- 3.2.9. La exención de los bienes integrados en el Patrimonio Histórico Español
- 3.2.10. La exención de los montes en que se realicen repoblaciones forestales o regeneración de masas arboladas
- 3.2.11. La exención de los bienes de que son titulares los centros sanitarios de titularidad pública
- 3.2.12. La exención de los inmuebles rústicos y urbanos cuya cuota líquida no supere determinada cuantía
- 3.3. Las exenciones contenidas en otras normas
 - 3.3.1. Entidades fiscalmente equiparadas al Estado
 - 3.3.2. En la Ley 19/1994
 - 3.3.3. En la Ley 49/2002
 - 3.3.3.1. Ámbito subjetivo de la exención
 - 3.3.3.2. Ámbito objetivo de la exención
 - 3.3.3.3. Otras cuestiones
 - 3.3.3.4. Breve referencia a la Iglesia Católica y a las demás confesiones y comunidades religiosas reconocidas por el Estado Español
 - 3.3.4. Las exenciones contempladas para atender a los daños causados por determinados fenómenos naturales

4. Exenciones parciales

- 4.1. Las bonificaciones contenidas en la TRLRHL
 - 4.1.1. La bonificación general prevista en el artículo 159.2 TRLRHL
 - 4.1.2. La bonificación de los inmuebles que constituyen el objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria
 - 4.1.3. La bonificación en favor de las viviendas de protección oficial y de las viviendas que resulten equiparables a ellas
 - 4.1.4. La bonificación en favor de los bienes de naturaleza rústica de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra
 - 4.1.5. La bonificación de los inmuebles de naturaleza urbana ubicados en determinadas áreas o zonas del municipio
 - 4.1.6. La bonificación prevista para corregir el impacto de la entrada en vigor de nuevos valores catastrales
 - 4.1.7. La bonificación prevista a favor de cada grupo de bienes inmuebles de características especiales
 - 4.1.8. La bonificación a favor de los sujetos pasivos que ostenten la condición de titulares de familia numerosa
 - 4.1.9. La bonificación para las viviendas en las que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar
- 4.2. Las bonificaciones contenidas en otras normas

5. Las exenciones en la fiscalidad inmobiliaria local en el Derecho Comparado

- 5.1. La fiscalidad inmobiliaria local en otros países
- 5.2. Las exenciones y desgravaciones en las *Taxes Foncières* y la *Taxe d'Habitation* francesas
- 5.3. Las exenciones en la *Imposta Comunale sugli Immobili* italiana
- 5.4. Las exenciones en la *Property Tax*, el caso de Massachusetts
- 5.5. Justificación de las exenciones en la *Property Tax*
 - 5.5.1. Fundamento del impuesto

- 5.5.2. Soberanía
- 5.5.3. Provecho, *quid pro quo* o subsidio
- 5.5.4. Comunidad
- 5.5.5. Algunas consideraciones finales
- 5.6. La fiscalidad inmobiliaria como instrumento de política pública
 - 5.6.1. Los efectos de la fiscalidad inmobiliaria sobre el desarrollo urbano
 - 5.6.2. Los efectos de la fiscalidad inmobiliaria sobre la política inmobiliaria
- 5.7. La valoración de los inmuebles en el Derecho Comparado

CAPÍTULO III.- EXENCIONES EN EL IAE

6. Exenciones totales

- 6.1. Estudio de los diferentes supuestos de exención previstos en el TRLRHL. La equívoca redacción del artículo 82.1 TRLRHL
 - 6.1.1. La exención en favor del Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades locales. Los organismos autónomos y las entidades de derecho público de análogo carácter
 - 6.1.2. La exención por inicio del ejercicio de la actividad
 - 6.1.3. La exención en favor de las personas físicas y de las entidades que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros
 - 6.1.3.1. Sobre la naturaleza de la figura
 - 6.1.3.2. Sobre la constitucionalidad de la medida
 - 6.1.3.3. Sobre la configuración de la exención
 - 6.1.4. La exención en favor de las entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades de previsión social
 - 6.1.5. La exención por el desarrollo de la actividad de investigación
 - 6.1.6. La exención por el desarrollo de la actividad de enseñanza
 - 6.1.6.1. Actividad desarrollada por centros costeados íntegramente con fondos públicos o por fundaciones
 - 6.1.6.2. Actividad desarrollada por centros concertados
 - 6.1.6.3. Carácter de la enseñanza impartida: "enseñanza en todos sus grados"
 - 6.1.6.4. Otras actividades realizadas por los centros docentes: entregas de bienes y prestaciones de servicios
 - 6.1.7. La exención por el ejercicio de determinadas actividades relacionadas con los disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales
 - 6.1.7.1. Ámbito subjetivo de la exención
 - 6.1.7.2. Ámbito objetivo de la exención
 - 6.1.8. La exención en favor de la Cruz Roja Española
 - 6.1.9. Las exenciones derivadas de tratados y convenios internacionales
- 6.2. Las exenciones contenidas en los Reales Decretos Legislativos 1175/1990 y 1259/1991: la cuota cero y otros supuestos previstos en las instrucciones y las tarifas del impuesto
- 6.3. Las exenciones recogidas en otras normas
 - 6.3.1. En la Ley 15/1987
 - 6.3.2. Entidades fiscalmente equiparadas al Estado
 - 6.3.3. Acuerdo con la Santa Sede de 1979 y Leyes 24, 25 y 26/1992
 - 6.3.4. En la Ley 19/1994
 - 6.3.5. En la Ley 49/2002

7. Exenciones parciales

- 7.1. Las bonificaciones contenidas en la TRLRHL
 - 7.1.1. La bonificación general prevista en el artículo 159.2 TRLRHL
 - 7.1.2. La bonificación en favor de las cooperativas
 - 7.1.3. La bonificación por inicio de actividad profesional
 - 7.1.4. La bonificación por inicio de actividad empresarial
 - 7.1.5. La bonificación por creación de empleo
 - 7.1.6. La bonificación por contribuir a la mejora medioambiental

- 7.1.7. La bonificación por rendimiento de la actividad negativo o escaso
- 7.2. Las bonificaciones contenidas en las tarifas del IAE
- 7.3. Las bonificaciones contenidas en las instrucciones del IAE
- 7.4. Las bonificaciones contenidas en otras normas
 - 7.4.1. La bonificación en favor de las cooperativas
 - 7.4.2. Las bonificaciones contempladas para atender al desarrollo de determinados acontecimientos de excepcional interés público
 - 7.4.3. Las bonificaciones contempladas para atender a los daños causados por determinados fenómenos naturales
 - 7.4.4. La bonificación contemplada para atender a la elevación del precio de los combustibles

8. Las exenciones en la fiscalidad local sobre las actividades económicas en el Derecho Comparado

- 8.1. La fiscalidad local sobre las actividades económicas en otros países
- 8.2. Las exenciones en la *Taxe Professionnelle* francesa
- 8.3. La creación de la *Imposta Regionale sulle Attività Produttive* en Italia, con especial atención a la ausencia de exención a favor de las administraciones públicas

CAPÍTULO IV.- EXENCIONES EN EL IVTM

9. Exenciones totales

- 9.1. Estudio de los diferentes supuestos de exención previstos en el TRLRHL
 - 9.1.1. La exención de determinados vehículos del Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades locales
 - 9.1.2. La exención de los vehículos diplomáticos
 - 9.1.3. Las exenciones derivadas de tratados y convenios internacionales
 - 9.1.4. La exención de las ambulancias y demás vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria o al traslado de heridos o enfermos
 - 9.1.5. La exención de los vehículos para minusválidos
 - 9.1.5.1. La exención de los vehículos para personas de movilidad reducida y los matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo
 - 9.1.5.2. La exención de los coches de minusválidos, de los adaptados para su conducción por disminuidos físicos y de los autoturismos destinados al transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas
 - 9.1.6. La exención de los autobuses, microbuses y demás vehículos destinados al servicio de transporte público urbano
 - 9.1.7. La exención de los vehículos agrícolas
- 9.2. Las exenciones recogidas en otras normas
 - 9.2.1. En la Ley 15/1987
 - 9.2.2. En la Ley 19/1994
 - 9.2.3. Entidades fiscalmente equiparadas al Estado

10. Exenciones parciales

- 10.1. Las bonificaciones contenidas en el TRLRHL
 - 10.1.1. La bonificación general prevista en el artículo 159.2 TRLRHL
 - 10.1.2. La bonificación en atención al carburante usado
 - 10.1.3. La bonificación en atención a las características del motor
 - 10.1.4. Las bonificaciones en favor de vehículos históricos y antiguos
- 10.2. Las bonificaciones contenidas en otras normas

11. Las exenciones en la fiscalidad local sobre los vehículos en el Derecho Comparado

- 11.1. La fiscalidad sobre los vehículos a motor en otros países y la preservación del medio ambiente

- 11.2. La *Taxe Différentielle sur les Véhicules à Moteur* y la *Taxe sur les Voitures Particulières des Sociétés*

CAPÍTULO V.- EXENCIONES EN EL ICIO

12. Exenciones totales

- 12.1. Las exenciones contenidas en el TRLRHL. La exención de determinadas construcciones, instalaciones y obras del Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades locales
- 12.2. Las exenciones contenidas en otras normas
- 12.2.1. Entidades fiscalmente equiparadas al Estado
- 12.2.2. Acuerdo con la Santa Sede de 1979 y Leyes 24, 25 y 26/1992

13. Exenciones parciales

- 13.1. Las bonificaciones contenidas en el TRLRHL
- 13.1.1. La bonificación general prevista en el artículo 159.2 TRLRHL
- 13.1.2. La bonificación en favor de las construcciones, instalaciones u obras declaradas de especial interés o utilidad municipal
- 13.1.3. La bonificación en favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento de la energía solar
- 13.1.4. La bonificación en favor de las construcciones, instalaciones u obras vinculadas a los planes de fomento de las inversiones privadas en infraestructuras
- 13.1.5. La bonificación en favor de las construcciones, instalaciones u obras relativas a las viviendas de protección oficial
- 13.1.6. La bonificación en favor de las construcciones, instalaciones u obras que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados
- 13.1.7. Dedución de la tasa por licencia de obras
- 13.2. Las bonificaciones contenidas en otras normas

CAPÍTULO VI.- EXENCIONES EN EL IIVTNU

14. Exenciones totales

- 14.1. El hecho imponible del IIVTNU y algunos supuestos de no sujeción. La no sujeción de los incrementos de valor manifestados como consecuencia de determinadas operaciones patrimoniales realizadas en el ámbito del matrimonio o como consecuencia de él
- 14.2. Nota sobre la clasificación de las exenciones en el IIVTNU
- 14.3. Estudio de los diferentes supuestos de exención previstos en el TRLRHL
- 14.3.1. La exención de los incrementos de valor manifestados como consecuencia de la constitución y transmisión de derechos de servidumbre
- 14.3.2. La exención de los incrementos de valor manifestados como consecuencia de la transmisión de bienes incluidos en un conjunto Histórico-Artístico o declarados de interés cultural
- 14.3.3. La exención de los incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre el Estado y otras entidades públicas
- 14.3.4. La exención de los incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre el municipio de la imposición y demás Entidades locales integradas o en las que se integre y sus respectivas entidades de Derecho Público de análogo carácter a los organismos autónomos del Estado
- 14.3.5. La exención de los incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre las instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes
- 14.3.6. La exención de los incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre las entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades de previsión social

- 14.3.7. La exención de los incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto a los terrenos afectos a éstas
- 14.3.8. La exención de los incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre la Cruz Roja Española
- 14.3.9. La exención de los incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre personas o entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en tratados o convenios internacionales
 - 14.3.9.1. La exención de los incrementos de valor producidos a favor de la Iglesia Católica
- 14.4. Las exenciones contenidas en otras normas
 - 14.4.1. El no devengo del IIVTNU con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de las operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores
 - 14.4.2. El no devengo del IIVTNU con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana derivadas de la disolución y liquidación de sociedades transparentes
 - 14.4.3. El no devengo del IIVTNU con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de las operaciones relativas a los procesos de adscripción a una sociedad anónima deportiva de nueva creación
 - 14.4.4. La no consideración como transmisión del dominio de determinadas operaciones con terrenos relativas a juntas de compensación y a reparcelaciones
 - 14.4.5. En la Ley 49/2002

15. Exenciones parciales

- 15.1. Las bonificaciones contenidas en el TRLRHL
 - 15.1.1. La bonificación general prevista en el artículo 159.2 TRLRHL
 - 15.1.2. La bonificación en los supuestos de transmisiones de terrenos y de transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de determinados familiares
- 15.2. Las bonificaciones contenidas en otras normas

CAPÍTULO VII.- CONSIDERACIONES FINALES

16. Sobre la exención tributaria

17. Sobre las exenciones en los impuestos locales

- 17.1. De las exenciones en el IBI
- 17.2. De las exenciones en el IAE
- 17.3. De las exenciones en el IVTM
- 17.4. De las exenciones en el ICIO
- 17.5. De las exenciones en el IIVTNU

18. Valoración

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA CITADA

INTRODUCCIÓN

En el momento actual estamos inmersos en una etapa de efervescente discusión sobre la transformación que debe producirse en las relaciones entre los tres ámbitos que constituyen el entramado territorial nacido de la Constitución en 1978, y consecuencia obligada de esta dialéctica es la redistribución competencial que ha de llevarse a cabo entre los niveles de la Administración -estatal, autonómica y local- y la delimitación de las fuentes de financiación necesarias para poder desarrollar adecuadamente las competencias reservadas a cada uno de ellos.

En este marco están anunciadas la reforma de la propia Constitución, de los Estatutos de Autonomía -que es la que se plantea con más intensidad- y también de la legislación básica de régimen local. Son buena prueba de esta situación, a la que el profesor Font i Llovet se ha referido como “un nuevo ciclo para el gobierno local”¹, la intensa actividad que se observa en el mundo local, que no quiere desperdiciar la ocasión de sumarse a la transformación institucional que se está produciendo.

La aprobación de la Carta municipal del Ayuntamiento de Barcelona -aplazada durante tantos años- y de la Ley de capitalidad y de régimen especial de Madrid, la elaboración del Primer borrador del Libro Blanco para la Reforma del Gobierno Local en España, fechado el 10 de enero de 2005, o la constitución el 29 de junio de 2005 de la Comisión Gobierno del Estado-Federación Española de Municipios y Provincias sobre Financiación Local son buena muestra de este movimiento interno que se está fraguando.

Refiriéndonos al Primer borrador ya mencionado, redactado en cumplimiento del mandato contenido en el artículo 2.º de la Orden APU/2648/2004, de 27 de julio, por la que se constituye la Comisión para la elaboración de Libro Blanco sobre la Reforma del Gobierno Local, ha de decirse que en el mismo se lleva a cabo un análisis de la situación del Gobierno y la Administración local en España, efectuando las propuestas necesarias para su reforma de acuerdo con el criterio de fortalecimiento del principio de subsidiariedad y de la democracia local. Pese a que del ámbito de esta iniciativa queda excluida, de entrada, la financiación de los entes locales, no puede dejarse de reconocer que dicha financiación está implícita en el marco de la reforma, ya que como

¹ Véase “El gobierno local en la reforma del Estado de las autonomías”, en AA.VV., *Anuario del Gobierno local 2004*, pág. 2.

dice la propia presentación del Primer borrador, “la variable clave son las competencias. La fijación de las competencias municipales permitirá evaluar su coste, precisar las funciones de los niveles intermedios y articular la organización y funcionamiento de los municipios para que puedan desempeñar con garantías las competencias que reciban”²; es decir, para que la Administración local desarrolle convenientemente las competencias que se le atribuyan habrá que dotarla de unos medios suficientes que le permitan asumir los costes que, según se haya evaluado, tales atribuciones van a generar, ya que las competencias sólo pueden ejercerse con un volumen de recursos financieros paralelo a su propia importancia y a la de los gastos que impliquen.

Como puede observarse, la reforma de la Administración local conlleva necesariamente la de su sistema de financiación. Así, diferentes iniciativas desde el ámbito local se ocupan de exigir una adecuada financiación de los municipios y demás entidades integrantes de ese nivel de la Administración territorial; como ejemplo, puede señalarse que entre las resoluciones aprobadas por la VIII Asamblea General de la Federación Española de Municipios y Provincias se estableció que es imprescindible tender a que la Administración local administre el 33 por 100 del gasto público³, proponiendo como modelo para definir la participación de dicho nivel administrativo en el gasto del sector público “la clarificación del marco competencial, la definición de los recursos necesarios para su financiación y la determinación de los instrumentos financieros para la obtención de esos recursos, así como la Administración encargada de su provisión”⁴.

Pero los casi 20 años transcurridos desde la promulgación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, han vuelto a evidenciar nuevamente de forma más que sobrada la complejidad de instaurar un sistema de

² Véase el “Primer borrador del Libro Blanco para la reforma del Gobierno local en España”, fechado el 10 de enero de 2005, en la página web: www.map.es, págs. 5-6.

³ Según datos recogidos de diferentes fuentes en: Observatorio de los Servicios Públicos de la Universidad Complutense de Madrid, “Informe relativo a las PPPs (Relaciones público-privadas) en el sector público local”, fechado el 16 de marzo de 2005, el sector local gestiona actualmente el 14 por 100 del gasto total del sector público, si bien las necesidades reales de financiación son mucho mayores, cifrándose tales necesidades en 565 millones de euros en 2003. Por su parte, los ingresos fiscales del sector local suponen un 3 por 100 del PIB mientras que la suma total de los ingresos de todas las Administraciones públicas en España es de un 35,66 por 100 en porcentaje del PIB. Así, la capacidad de gasto de las Corporaciones locales españolas es de 950 euros por habitante mientras que la media ponderada de los 15 miembros de la Unión Europea anteriores a la última ampliación ascendía a 2.500 euros (puede consultarse el referido informe en la dirección en Internet: www.ucm.es/info/odsp).

⁴ Resolución primera de las adoptadas en materia de Haciendas Locales (Véase Federación Española de Municipios y Provincias, “Resoluciones de la VIII Asamblea General”, Madrid, 21, 22 y 23 de noviembre de 2003, en la página web: www.femp.es).

financiación local⁵. Por un lado, el escaso margen de la materia imponible que dejan los tributos estatales a la imposición local la ha arrinconado en viejas parcelas, que acarrearán una más que proclamada contradicción con los principios más elementales de un sistema impositivo moderno como el que instaura la Constitución Española, propio de un Estado de Derecho⁶. Por otro lado, las transferencias realizadas desde el Estado no han servido para compensar el incremento de servicios públicos prestados por las Entidades locales y el consiguiente gasto que generan, y ese repunte de actividad de esta parte del Sector Público ha venido acompañado por un deseo de control del gasto público y de reducción del déficit presupuestario.

En este contexto, la reforma que se plantea puede orientarse, en el campo de la imposición, hacia dos soluciones que permitirían el acopio de mayores recursos tributarios por parte de las Haciendas locales. En primer lugar, cabría potenciar la imposición sobre la propiedad inmueble -IBI-, manteniendo los impuestos que gravan la actividad económica desarrollada en el municipio⁷. En segundo lugar, podría plantearse la existencia de recargos o, más concretamente, de una sobreimposición local sobre determinados impuestos estatales, de manera que puedan articularse incrementos sobre tipos o tarifas, bonificaciones, reducciones o deducciones locales que vengan a aplicarse sobre las figuras impositivas del Estado⁸.

⁵ Efectúa una breve reseña de la evolución histórica de la Hacienda Municipal española y de su problemática el profesor Albiñana García-Quintana en *Sistema Tributario español y comparado*, 2.ª ed., Tecnos, Madrid, 1992, págs. 751 y ss.

Como bien ha escrito Fernández Junquera, “la financiación municipal no es un problema que afecte exclusivamente a nuestra patria, sino que siempre y en la mayor parte de los países del mundo civilizado es una cuestión a resolver. (...) Por diversas razones los municipios han sufrido a lo largo de la historia grandes penurias económicas que no pueden considerarse todavía resueltas satisfactoriamente. Incluso en los países más desarrollados, como sucede en los Estados Unidos de América, la financiación de los gobiernos locales es aún un tema pendiente que preocupa a la Administración, a la doctrina e incluso a los ciudadanos” (Véase *La Hacienda Local en un Estado Federal. Un estudio de Derecho Comparado*, Marcial Pons/Generalitat de Catalunya, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Madrid, 1994, pág. 15; con cita de Davey, K. J., *Financing Regional Government*, John Wiley and Sons, Chichester, 1983).

⁶ Bien conocida es la existencia de numerosos estudios que señalan la contradicción de las figuras más importantes del sistema impositivo local con los principios elementales que rigen nuestro Derecho Tributario. Como reflejo de esta posición crítica, puede citarse lo señalado por Herrera Molina: “En definitiva, el sistema impositivo de las haciendas municipales presenta un estado lamentable desde el punto de vista de la justicia tributaria y del derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica.” (*Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Fundación Oriol-Urquijo/Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 1998, pág. 533).

⁷ Propugna esta solución Bosch Roca, N., *La hisenda municipal: líneas de reforma*, Diputación de Barcelona, Barcelona, 2001.

⁸ Sobre esta cuestión puede consultarse: Gorospe Oviedo, J. I., “El sistema de financiación mediante recargos como alternativa a los impuestos municipales”, en AA.VV., *Haciendas y finanzas municipales. Ponencias presentadas en el XIV Programa Iberoamericano de Formación Municipal organizado por la Unión de Ciudades Capitales Iberoamericanas (UCCI)*,

Respecto de estas soluciones, parece que la enunciada en segundo lugar tiene importantes ventajas y abre un amplio horizonte a la imposición local. Así, la cesión de espacios impositivos dentro de las figuras tributarias estatales, a modo de lo que ocurre con las Comunidades Autónomas, garantizaría la corresponsabilidad fiscal y la autonomía local, por lo que parece más adecuada que la mera cesión de parte de la recaudación de determinados impuestos o que el incremento de las transferencias realizadas desde otras Administraciones. De esta forma, se superaría el crónico agotamiento de la materia imponible local sin un coste económico excesivamente elevado para el Estado -que ya ve reducida la recaudación de sus impuestos sobre la renta por efecto de las deducciones de las cantidades satisfechas por determinados impuestos locales como el IBI, el IAE o el IIVTNU-, se acabaría con los reparos técnico-jurídicos que se elevan contra las figuras impositivas locales y se permitiría satisfacer las exigencias tanto de la autonomía financiera como de la corresponsabilidad fiscal de las Entidades locales⁹.

En tal marco de reforma, el análisis de las exenciones en los impuestos locales resulta de gran importancia más allá del evidente interés general de la figura, ya que sólo identificando y recopilando la problemática existente en la actualidad podrán adoptarse medidas correctoras o, cuanto menos, reducirse el impacto de las disfunciones en el futuro. Así, tanto si se potencian los impuestos ya existentes como si

Unión de Ciudades Capitales Iberoamericanas-Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2001, págs. 200 y ss.; Rodríguez Montañés, M. P., *Los recargos como ingreso tributario de los entes territoriales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991; García Frías, M. A., *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*, Ediciones Universidad de Salamanca, Salamanca, 1994.

⁹ Sin embargo, esta solución no está libre de inconvenientes. El escollo más importante, tanto desde el punto de vista de la justicia tributaria como desde el de la eficacia en la asignación de los recursos públicos, se producirá en la fase de territorialización de los flujos económicos generadores de los rendimientos, y ello porque la estructura impositiva del Estado se basa, primordialmente, en el principio de soberanía, sustrato sobre el que se construyen los impuestos personales, que sujeta a imposición a cualquier persona física o moral por el vínculo personal que como súbdito mantiene con aquél, con independencia del origen de sus rentas. Ahora bien, a la hora de repartir, aunque sea parcialmente, la proliferación de entes acreedores aflorará agravios comparativos que no admitirán una respuesta tan sencilla y fácil como la vecindad o el término al que pertenece el domicilio fiscal, mera residencia personal que no representará, en muchas ocasiones, más que el sitio idóneo para estar o para descansar, pero completamente extraño al lugar en el que se genera o se obtiene la riqueza.

De esta manera, al enfrentarnos a un hipotético reparto de un impuesto personal, basado además en la distinta presión fiscal que puede acordar el municipio donde reside el llamado a contribuir, siempre deberemos prever los movimientos de los particulares para ubicarse en el término municipal más benigno y los lamentos de los Ayuntamientos para que se compense de alguna manera la participación de su municipio en la generación de una riqueza que en principio sólo aprovechará al término en el que se haya fijado el domicilio fiscal. Además, no siempre será factible delimitar el espacio geográfico en el que se generan los ingresos, sea por la propia naturaleza de éstos o porque no puede apreciarse ninguna ligazón con una zona geográfica determinada, aunque aquí la ausencia de vínculo puede aminorar las reclamaciones por agravio comparativo y decantar el criterio de reparto hacia el lugar oficial de residencia.

se reservan parcelas a la imposición local en los tributos estatales, las exenciones seguirían manteniendo su función como elementos técnicos de corrección del tributo o como criterios para conseguir determinadas finalidades queridas por los poderes públicos, en este caso locales, por lo que la importancia de su análisis resulta clara para enmendar errores del pasado y romper dinámicas negativas enquistadas en nuestro sistema impositivo local¹⁰.

En el presente trabajo se ha tratado, por tanto, de sistematizar y analizar el régimen de la exención tributaria en el ámbito de los impuestos locales. Para materializar este objetivo, se ha partido de la doctrina general existente sobre la figura, desarrollando su régimen jurídico en los aspectos material y formal, con especial atención a aquellas cuestiones que tienen una mayor incidencia en los impuestos que conforman el sistema tributario local.

De esta forma, el estudio de la materia ha permitido y, es más, requería de manera fundamental la valoración general -y su aplicación a una rama concreta del Ordenamiento tributario- de la configuración jurídica que por parte de la doctrina científica se ha dado y se da hoy al instituto de la exención tributaria, figura que, en nuestro Derecho, fue dotada en su día de plena carta de naturaleza jurídico-tributaria por el profesor Sainz de Bujanda, quien en su trabajo “Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio”¹¹ la explicó como “el envés del tributo”, pero que ha sido revisada y reinterpretada por los autores posteriores, y hasta fecha reciente.

Así, en lo que respecta a la estructura concreta del trabajo llevado a cabo y a su división en función de las materias que son tratadas, adelantamos que se ha ordenado en seis capítulos claramente diferenciados, relativos al análisis genérico de la exención tributaria -con especial atención a los elementos que tienen una mayor incidencia en los impuestos locales- y al estudio de las exenciones en el IBI, el IAE, el IVTM, el ICIO y, finalmente, el IIVTNU, más un capítulo séptimo de consideraciones finales en el que se recopila lo más importante de los seis anteriores, todo ello tal y como se recoge en el índice que precede al trabajo. Cada uno de los seis primeros capítulos figura distribuido en dos grandes bloques y, en su caso, otro más dedicado al Derecho Comparado. Por tanto, en el primer capítulo se analiza el régimen general de la exención tributaria, tratando los aspectos materiales en el primero de sus bloques y los aspectos formales en el segundo. En los siguientes cinco capítulos se estudian los diferentes supuestos de exención previstos en los impuestos locales, distinguiendo entre las exenciones totales y las parciales.

¹⁰ Sólo fórmulas de financiación local que pasen por las transferencias irían en perjuicio de la subsistencia de las exenciones.

¹¹ Publicado en *Hacienda y Derecho*, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.

La agrupación de las cuestiones materiales y de las cuestiones procedimentales en torno a sendas rúbricas, así como su consideración individual y por separado, no parece que necesite justificación, ya que deriva de las diferencias intrínsecas que resultan predicables de cada una de tales vertientes, en cuanto analizan el fenómeno desde distintos puntos de vista. En cambio, el tratamiento autónomo de los supuestos de exención total, por un lado, y parcial, por otro, respondería no tanto al hecho de existir diferencias técnicas sustanciales entre unos y otros, sino a un propósito de seguir los esquemas tradicionales en la materia y casi a una cuestión psicológica que llevaría a separar los supuestos en que no nace la obligación tributaria de pago de aquellos otros en que sí surge esta obligación, aunque sea de manera mitigada.

Y todo ello, no obstante, tratando de vincular en la mayor medida posible el análisis efectuado en la parte general con el régimen de beneficios fiscales previsto normativamente para los distintos impuestos locales, calibrando la sintonía existente entre parte general y parte especial.

En suma, cabe destacar las siguientes cuestiones tratadas en la primera parte del trabajo:

1.- Análisis del concepto de exención. El desarrollo de este punto, exponiendo de qué modo ha sido configurada la exención a lo largo del tiempo y como se entiende en la actualidad, resulta ineludible para determinar si nos hallamos ante verdaderas exenciones o ante otro tipo de figuras que deban ser englobadas en distinta categoría jurídica, objetivo nada fácil en unos impuestos como los instaurados por la LRHL, debido a los dispersos y diferentes supuestos previstos como limitadores -tanto por afectar a la descripción del hecho imponible como por referirse a la posterior cuantificación de la deuda tributaria- de las consecuencias excesivamente gravosas a que lleva una configuración amplia de los respectivos objetos del tributo, como es la contenida en los distintos preceptos que los definen. A título de ejemplo, puede hacerse referencia al IAE, figura en la que concurren dispares modulaciones de la obligación tributaria de pago -tales como las facultades contenidas en la Regla 4.^a de la Instrucción del impuesto, o en el grupo 661 de las Tarifas, o las reducciones de la carga tributaria relativas a las agrupaciones 64 y 65, o la cuota cero y los criterios para excluir el cómputo de determinados elementos tributarios-, entre las que resulta clara la existencia de verdaderas exenciones contenidas en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del IAE, cuya adecuación a

Derecho dependerá del respeto de esta norma a la reserva de ley que rige en este ámbito.

2.- Criterios de interpretación vigentes en materia de beneficios tributarios. En este marco general, corresponde, igualmente, hacer referencia a la sucesión de teorías sobre la interpretación de las normas tributarias que se ha producido a lo largo de los años, alguna de ellas relacionada muy especialmente con las exenciones, así como poner de manifiesto la conveniencia de los criterios actualmente sostenidos de forma mayoritaria, que se afirmaban consagrados en el artículo 23 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y que hoy deben entenderse recogidos en el vigente artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que ha sustituido a la anterior; criterios que dejan albergar diferentes interpretaciones de las normas reguladoras de un fenómeno complejo como el que se analiza y que deben aportar elementos que permitan interpretar, o reinterpretar en su caso, el contenido y alcance de los preceptos que describen los supuestos exentos en aquellos casos en que el tenor literal de los mismos no resulta esclarecedor o no parecen convincentes los resultados que de él se derivan.

3.- Especial posición ocupada por la reserva de ley en materia de exenciones y, concretamente, de exenciones en las figuras impositivas locales. En este punto, se ha procurado encuadrar la reserva de ley en materia de beneficios fiscales en el marco de la autonomía local y establecer los contornos de su necesaria flexibilización, delimitando hasta dónde deben restringirla la preservación de la unidad del ordenamiento jurídico y la básica igualdad de posición de los contribuyentes que exige el Tribunal Constitucional; y ello teniendo en cuenta que el propio Tribunal referido vincula el alcance de la reserva de ley a la incidencia que la figura tributaria tenga en el patrimonio de los particulares y al carácter identificador o cuantificador que posean los distintos elementos esenciales del tributo.

4.- Estudio de las particularidades que la necesidad de solicitud previa de una parte importante de los beneficios fiscales existentes en el ámbito local añade al régimen de la exención tributaria. En este punto, y ya dentro de un análisis del aspecto jurídico-formal de las exenciones, se han procurado tratar distintas cuestiones con el objetivo de determinar el sentido en que han de solucionarse los numerosos problemas procedimentales -problemas que tienen una incidencia evidente sobre los ciudadanos- que plantea el régimen de concesión de las exenciones y la comprobación, previa o posterior a su concesión, del cumplimiento de los requisitos exigidos para su disfrute. Entre ellos, el momento

en que debe solicitarse la exención, la naturaleza -constitutiva o meramente declarativa- de la resolución dictada, la posible extensión retroactiva de los efectos de la resolución estimatoria más allá de la fecha en que se solicitó la exención, la posibilidad de revisar el régimen establecido en una resolución administrativa como consecuencia del cambio en las circunstancias que llevaron a adoptarla y teniendo en cuenta el carácter periódico del devengo del tributo, la posibilidad de reconocer el beneficio en el marco de una comprobación administrativa y sin necesidad de que sea solicitado por el obligado tributario, la necesidad de solicitar anualmente la exención ya concedida, etc. La importancia de estas cuestiones resulta evidente y ha de verse si su solución debe ir por una senda que dé preeminencia al derecho material sobre el procedimental -atendiéndose a la efectiva concurrencia de los requisitos materiales que justifican la aplicación de un concreto beneficio- o si, por el contrario, ha de exigirse un estricto cumplimiento de las normas adjetivas aún en detrimento de otras soluciones más acordes con el derecho sustantivo.

En lo tocante al análisis del contenido y régimen de los diferentes beneficios existentes -capítulos segundo a sexto del trabajo-, se ha efectuado un tratamiento individualizado de las distintas figuras que conforman el sistema global de beneficios en los impuestos locales, procurando ordenar los distintos supuestos y exponer el alcance y contenido concreto de cada uno de ellos para así poner de manifiesto, estudiar y resolver las diversas dudas y dificultades que concurren en los mismos.

Por lo que a la reunión y ordenación de supuestos se refiere, debe expresarse que tanto la existencia en la Ley 39/1988 -y hoy en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales- de distintos artículos que se refieren expresamente a los beneficios tributarios en cada uno de los impuestos que instituye, como el contenido de las previsiones derogatorias de los beneficios fiscales existentes en la normativa anterior, pudieran hacer pensar en la concentración y simplicidad del régimen normativo sobre esta materia. No obstante, la realidad es bien distinta, y ello tanto por existir un importante número de beneficios dispersos -e incluso “camuflados”, véanse si no los supuestos de cuota cero en el IAE- en otras normas de ámbito tributario local, como por la posterior introducción, después de 1988, de numerosos supuestos en la más variopinta normativa ajena a la imposición municipal, lo que provoca que tales supuestos respondan a distintas motivaciones y se configuren en atención a las dispares orientaciones políticas imperantes en cada momento, sin que exista la necesaria coordinación entre ellos.

Y, si bien se ha observado con la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, un tímido intento por introducir en el texto de la LRHL supuestos antes contenidos en otras normas, la dispersión de tales supuestos no siempre ha sido convenientemente combatida, ya que, en algún caso, como sucede con la bonificación prevista en el IAE a favor de las cooperativas, la introducción del beneficio en la normativa tributaria local se ha limitado a remitir a lo dispuesto en una norma ajena a dicho ámbito.

Estas circunstancias justifican la dedicación empleada en reunir y clasificar los distintos supuestos de exclusión -o reducción- de la carga tributaria correspondientes a los impuestos locales y provoca que las dificultades para llevar a cabo una ordenación de las exenciones en el ámbito local que atienda a sus características sustanciales resulten evidentes, y se vean incrementadas si tenemos en cuenta que la redacción de los preceptos que establecen tales beneficios fiscales no es, en demasiadas ocasiones, lo esclarecedora que la apremiante seguridad jurídica exige en un ámbito como el de las exenciones, tan dado a la angostura interpretativa por parte de la Administración y a la amplitud desde el punto de vista de los contribuyentes.

En cuanto al análisis de cada supuesto concreto, las dificultades interpretativas que se derivan de los enunciados normativos son abundantes, y es buena prueba de ello la numerosa conflictividad existente en la materia, lo que provoca que un número muy significativo del montante total de los asuntos resueltos tanto por los órganos administrativos como por los tribunales de justicia en materia tributaria local verse sobre beneficios fiscales, circunstancia que se comprobará fácilmente a poco que se observe cualquier trabajo o base de datos que reúna pronunciamientos administrativos o judiciales relativos a la fiscalidad municipal, y no debe olvidarse que ni la Administración suele actuar generalizadamente de manera ilegal o irrazonable, ni los contribuyentes suelen embarcarse en impugnaciones temerarias e irracionales de actos administrativos. A tales pronunciamientos se ha debido hacer referencia de forma necesaria en el presente trabajo, dado que generalmente el punto de partida para el tratamiento de las diversas cuestiones analizadas va a venir constituido por las normas jurídicas, que deben ser convenientemente interpretadas con la ayuda de los criterios jurisprudenciales y de las opiniones doctrinales.

De esta manera, se han procurado poner de manifiesto las posibles interpretaciones que pueden darse a los preceptos más controvertidos, buscando ofrecer criterios que permitan escoger entre unas u otras. Y todo ello debiendo tenerse como referente la prohibición de la analogía a la hora de delimitar el ámbito de los beneficios fiscales -antes contenida en el punto 3 del artículo 23 de la Ley 230/1963 y hoy consagrada en el artículo 14 de la Ley 58/2003-, de especial incidencia en la

materia objeto de estudio como consecuencia de las dificultades hermenéuticas que entrañan los textos normativos que prevén beneficios fiscales en los tributos locales y del propio “afán eminentemente restrictivo”, según expresión doctrinal y jurisprudencial generalizada, que, en esta materia, inspiró la reforma de las Haciendas locales llevada a cabo por Ley 39/1988. Precisamente, en lo tocante a esta última idea, se ha considerado si, efectivamente, puede inferirse esta característica de la regulación legal vigente y, dando un paso más allá, si puede convertirse en criterio hermenéutico determinante en la solución de problemas interpretativos.

Igualmente, se ha intentado profundizar en la delimitación del contenido de los numerosos conceptos que las normas reguladoras de los beneficios fiscales aplicables a los impuestos locales utilizan para configurar los supuestos de hecho establecidos, dotándolos de un contenido normativo que no siempre se presenta como suficientemente acabado por parte de la doctrina y que la jurisprudencia, más preocupada por el caso concreto, normalmente no se detiene a establecer. Así, se ha procurado caracterizar jurídicamente con el mayor detalle qué debe entenderse y hasta dónde se extienden conceptos como los de bienes del dominio público marítimo-terrestre e hidráulico, organismos autónomos de carácter administrativo, entidades gestoras de la Seguridad Social, organismos públicos de investigación, centros educativos concertados, etc., utilizando para ello la regulación que otras ramas del ordenamiento jurídico dedican a estas figuras.

En general, han gozado de especial consideración aquellas cuestiones relativas a los beneficios de carácter rogado que, por diferentes motivos -tener una mayor dificultad técnica en su configuración normativa, al incluir conceptos susceptibles de diferentes interpretaciones; abarcar a un amplio número de contribuyentes; estar sometidos al conflicto de intereses entre los contribuyentes, sujetos de carácter privado en su mayor parte, y la Administración que debe resolver los expedientes; poseer un mayor interés práctico debido a que ha de haber un pronunciamiento expreso y previo al disfrute en cada caso concreto; etc.- exigían un tratamiento más extenso y detenido. El mismo análisis individualizado ha permitido, por otra parte, recoger y explicitar los motivos conducentes a calificar o no como exención aquellos supuestos cuya naturaleza resulta más dudosa.

Así pues, con el trabajo efectuado se ha querido analizar el papel que desarrollan las exenciones en el marco de la imposición local, poniendo de manifiesto las mejoras que deben acometerse para que puedan llevar a cabo con las mejores garantías el papel al que han de estar llamadas en el futuro. Se ha procurado, por tanto, dar instrumentos teóricos que permitan establecer un régimen unitario y general de beneficios en los impuestos locales y que ese régimen resulte de utilidad para

resolver las dudas y problemas que se presentan actualmente en el terreno práctico a la hora de abordar los casos concretos a los que deben dar respuesta los operadores jurídicos, así como para -teniendo identificados los problemas y presentes las posibles soluciones- evitar, de cara a una futura reforma del sistema impositivo municipal, las disfunciones que la regulación de los beneficios fiscales plantea hoy en los impuestos locales.

CAPÍTULO I

ANÁLISIS DE LA EXENCIÓN TRIBUTARIA, CON ESPECIAL ATENCIÓN A LOS IMPUESTOS LOCALES

1.- Régimen jurídico-material

1.1.- Caracterización jurídica de la figura

Puede afirmarse que dos hitos fundamentales configuran la dogmática jurídica sobre la exención tributaria en el Derecho español: las obras de los profesores Sainz de Bujanda y Lozano Serrano¹², exponentes, respectivamente, de lo que algunos autores han venido a denominar como “teoría tradicional” y “teoría moderna” de la exención¹³.

Paralelamente a la concepción habitual del tributo, que lo percibía como una obligación *ex lege* de Derecho Público y contenido pecuniario que surge al realizarse un hecho imponible tipificado por la norma tributaria, la exención se entendió, tradicionalmente y casi con unanimidad, aunque con matices, con fundamento en la doctrina italiana, como un fenómeno antitético y opuesto al del tributo, consistente en que ciertas normas -las de exención- tienen la cualidad de eximir a determinados supuestos incluidos en el ámbito del hecho imponible de aquél de los efectos propios que se derivan de tal inclusión, impidiendo el nacimiento de la obligación tributaria¹⁴.

¹² Sainz de Bujanda, F., “Teoría jurídica de la exención tributaria”, ob. cit., págs. 385 y ss. La importancia del trabajo no necesita ser resaltada. A este respecto, Falcón y Tella lo califica como “el primer tratamiento sistemático” de los beneficios fiscales en nuestra doctrina (“Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos en el Impuesto sobre Sociedades”, *Crónica Tributaria*, núm. 58, 1989, pág. 45). Lozano Serrano, C., *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988.

¹³ Véanse tales denominaciones en Menéndez Moreno, A. y otros, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 6.ª edición, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 202; o Piña Garrido, M.ª D., “Notas en torno a la moderna teoría de la exención tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992, pág. 83.

Herrera Molina distingue una tercera corriente que “renuncia a establecer un concepto unitario de exención y se centra en el estudio de los beneficios fiscales. Para estos autores pasa a tener predominante importancia el interés jurídico protegido por la norma -o bien la finalidad de ésta- como nota que permite definir el beneficio tributario”. Entre los seguidores de esta posición, Herrera cita a Soler Roch, Tejerizo López, Labat Regules o Micheli (*La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, pág. 28).

¹⁴ Por ejemplo, Giannini había escrito: “La existencia en el derecho constitucional de los Estados modernos del principio fundamental según el cual las cargas tributarias deben recaer

Sainz de Bujanda, intentando elaborar un concepto unitario para la figura, refiere dos notas características que habitualmente se afirman comunes a todo tipo de exención: “1.^a La circunstancia de haberse producido el hecho imponible; y 2.^a La exclusión de la obligación tributaria”¹⁵. No obstante, el autor pasa a analizar con detenimiento tales características, concluyendo que no son del todo ciertas.

En cuanto a la primera, afirma que en las exenciones objetivas “el supuesto exento puede ya formar parte de la operación lógica que conduce a la formulación normativa del hecho imponible”; de esta manera, “la obligación no dejaría de nacer por una exclusión especial de la ley, a pesar de haberse producido el hecho imponible, sino porque éste resulte configurado por la norma de tal modo que, *en algunas de sus modalidades o especificaciones*, no genere la obligación de contribuir”¹⁶, lo que supone que no siempre es presupuesto lógico de toda clase de exenciones la efectiva realización del hecho hipotético previsto en la norma para que nazca la obligación. Falcón y Tella comenta que esta afirmación apuntaba, en lo que respecta a las

sobre todos los ciudadanos (...), es decir, sin distinciones de clases ni de personas, no impide que determinadas normas tributarias declaren que ciertas personas o categorías de personas no están obligadas al impuesto, a pesar de que se haya producido respecto a ellas el presupuesto del tributo tal como éste aparezca definido, en términos generales, por la ley. Para estas personas, por tanto, no surge la deuda impositiva, idea que suele expresarse diciendo que están exentas del tributo. Estas exenciones se llaman por ello subjetivas, debido a que están determinadas por una particular consideración del sujeto impositivo y a que, en consecuencia, sólo pueden aplicarse a él y no a otras personas que estén o que entren en relación con el presupuesto de hecho; y se contraponen a las exenciones objetivas, que tienen en cuenta tan sólo el elemento objetivo del presupuesto, por lo que despliegan su eficacia con independencia de la persona respecto a la cual el presupuesto en cuestión se realiza.” (Véase *Instituciones de Derecho Tributario*, Traducción y estudio preliminar por Fernando Sáinz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág. 110).

Afirma Sainz de Bujanda: “Por lo general, la exención supone que la obligación tributaria no llega a surgir” (“Teoría jurídica de la exención tributaria”, ob. cit., pág. 409). Lozano Serrano describe esta corriente de la siguiente forma: “A través de estas y otras formulaciones que podrían ser traídas a colación, se alcanza una *communis opinio* sobre la exención, que coincide en entenderla como el efecto de ciertas normas -las de exención- en cuya virtud determinados supuestos, incluidos en el ámbito del hecho imponible del tributo, no llegan, sin embargo, a producir las consecuencias jurídicas que derivan de éste y que se resumen en el nacimiento de la obligación tributaria. El mecanismo jurídico merced al cual se alcanza este resultado es el de una norma que enerva los efectos de la realización del presupuesto de hecho del tributo, bien porque dispone que no se desarrollen con relación a determinados sujetos (exenciones subjetivas), bien porque impide la aplicación de la norma que da los efectos al hecho imponible, ya que la norma de exención al prever los supuestos exentos ha operado una redefinición del mismo (exenciones objetivas). En cualquier caso, lo que define la exención es que se trata de un hecho integrado en el hecho imponible, pese a lo cual no se dan los efectos de hacer nacer la obligación de pago del tributo” (*Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, ob. cit., págs. 17-18). Sin embargo, algunos autores han sostenido que la obligación impositiva nace, si bien la exención dispensa de su cumplimiento; véase su mención en Herrera Molina, *La exención tributaria*, ob. cit., pág. 26, nota 1 a pie de pág.

¹⁵ “Teoría jurídica de la exención tributaria”, ob. cit., pág. 426.

¹⁶ *Ibidem*, págs. 426-427. La cursiva figura en el original.

exenciones objetivas, su propia aseveración de que en las exenciones totales, al no nacer la obligación tributaria, no se ha realizado el hecho imponible¹⁷. No obstante, si bien el contexto nos podría llevar a esta consideración -se está tratando la cuestión de si puede realmente afirmarse que constituye un presupuesto lógico de toda clase de exenciones la efectiva realización del hecho contemplado en la norma para que surja la obligación-, la redacción del aserto, tal y como lo formula Sainz de Bujanda, más bien parece encajar en la estructura terminológica expuesta por el profesor Lozano Serrano de realización del hecho imponible en una modalidad exenta¹⁸, de forma que, como fácilmente puede observarse, esta descripción se asemejaría, para los supuestos concretos de los que se predica, a los planteamientos configuradores de la teoría de la exención adoptada por este último¹⁹.

Sobre la segunda nota característica referida, la exclusión de la obligación tributaria, Sainz de Bujanda entiende que en ocasiones sí surge la obligación de pago a cargo del sujeto beneficiario a pesar de la exención, citando como ejemplos de ello los supuestos de exención parcial y de aquellas “exenciones que despliegan su eficacia excluyente de la carga tributaria mediante el sistema de reembolso de cuotas impositivas previamente satisfechas”²⁰.

De esta manera, el concepto propuesto por el autor que nos ocupa es marcadamente descriptivo, y se enuncia con el siguiente tenor literal: “La exención aparece, en efecto, como una técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la relación tributaria -al presupuesto de hecho, a la base imponible, a los tipos de gravamen, a los sujetos o a las cuotas- y que, con relación a la carga que la aplicación normal del tributo traiga consigo, se dirige a provocar un efecto

¹⁷ Así, en “Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos en el Impuesto sobre Sociedades”, ob. cit., pág. 48.

¹⁸ Véase *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, ob. cit., págs. 48-49.

¹⁹ Sainz de Bujanda parece también cercano a la denominada teoría moderna cuando afirma, refiriéndose al “hecho imponible exento”, que “se trata de un supuesto fáctico especial que la norma necesita *acotar* dentro del hecho imponible general. Resulta, pues, que la técnica jurídica de la exención no entraña una mera exclusión, sino también un proceso lógico que conduce a una *especificación* positiva del presupuesto de hecho, apta para generar un efecto jurídico distinto al nacimiento de la obligación tributaria: el efecto desgravatorio” (“Teoría jurídica de la exención tributaria”, ob. cit., págs. 449-450. Las cursivas figuran en el original).

²⁰ “Teoría jurídica de la exención tributaria”, ob. cit., pág. 427. Según Falcón y Tella, el segundo de estos supuestos, desaparecidos los impuestos a cuenta, puede explicarse con base en la distinción entre obligación tributaria principal y obligaciones a cuenta, ya que la exención de la obligación principal hace que ésta no nazca pero no implica necesariamente -puesto que la ley puede establecer lo contrario- que no nazcan las obligaciones a cuenta cuando se produzcan los presupuestos, distintos del hecho imponible, que las generan (Véase “Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos en el Impuesto sobre Sociedades”, ob. cit., pág. 48).

desgravatorio, total o parcial, en beneficio de ciertas personas, o respecto a determinados supuestos fácticos²¹.

A la hora de caracterizar la exención, la doctrina tradicional la presenta, en términos generales, como un instituto con un contenido negativo, en tanto que es negación de la obligación tributaria y constituye una situación excepcional. En este sentido, Núñez Pérez afirma que la norma de exención ha de contemplar un supuesto, el supuesto exento, que previamente ha sido definido en términos positivos como jurídicamente sujeto. Por ello, la función técnica de la norma no es la de delimitar o definir la esfera jurídica de sujeción, sino la de excepcionar de ese ámbito de sujeción un concreto supuesto o a un determinado sujeto. Así pues, cabría concluir que, mientras la formulación de la norma de no sujeción constituye un *prius*, en tanto que expresión de una valoración del legislador en torno a la idoneidad o no de un determinado supuesto de la realidad para formar parte del presupuesto de hecho de un tributo, la formulación de la norma de exención es un *posterius* que opera siempre a

²¹ “Teoría jurídica de la exención tributaria”, ob. cit., pág. 427.

Diferentes autores han hecho un importante esfuerzo por distinguir entre distintas figuras en función de como el beneficio opera en la estructura del tributo. De esta manera, Soler Roch, estableció dos grandes grupos; de una parte, las exenciones, que aparecen configuradas como situaciones específicas y excepcionales, y de otra, los distintos beneficios, que actúan sobre los elementos de cuantificación de la prestación tributaria y que en la mayor parte de casos aparecen configurados como un componente estructural de un determinado impuesto, incluyéndose en esta categoría las bonificaciones y las deducciones (*Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983, págs. 51-52). Falcón y Tella distingue también entre las exenciones, que son supuestos incluidos en el hecho imponible pero en los que concurre una falta de aptitud para el pago del tributo, por lo que la norma de exención ha de aparecer para excluir o reducir el gravamen, y los beneficios fiscales, que están dirigidos a crear posiciones ventajosas con vistas a lograr una determinada finalidad ajena a aquella típica en torno a la cual se organiza el tributo (“Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos en el Impuesto sobre Sociedades”, ob. cit., págs. 49-52). Con mayor rotundidad, Arrieta Martínez de Pisón afirma que el concepto de exención debe reservarse para aquellos preceptos que operan directamente en el hecho imponible, esto es, los que delimitan el presupuesto de hecho determinando para qué sujetos o actos no va a surgir la obligación tributaria o ésta surge reducida, mientras que el resto de técnicas desgravatorias se articulan en forma de reducciones en la base imponible, de tipos de gravamen cero, de deducciones en la cuota, etc., y despliegan diferentes efectos según el elemento desde el que operen, por lo que su equivalencia con las exenciones no puede predicarse. Por ello, según este autor, es preferible reservar para estas otras técnicas desgravatorias la expresión o denominación de deducciones, reducciones, tipos de gravamen cero, bonificaciones, etc. Evidentemente, si cada técnica asume en virtud de un concreto régimen jurídico una función específica y diferente del resto, será porque ostentan una naturaleza jurídica propia, y desde este punto de vista carecerá de sentido llamar a todas las figuras que minoran el gravamen exenciones, pues, en propiedad, no lo son, puesto que no se ubican en el hecho imponible sino en otros elementos del tributo, no siempre redefinen el hecho imponible, ni tampoco el efecto que se produce es igual en todos los casos (véase *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, págs. 172-173).

partir de la previa selección de aquellos supuestos de la realidad que han sido valorados por el legislador como idóneos para generar la obligación tributaria²².

Frente a esta visión, Lozano Serrano pone de manifiesto que la exención no constituye una situación excepcional, externa y ajena al funcionamiento normal del tributo, sino que, lejos de esta configuración, se integra en el mismo presupuesto de hecho de la norma tributaria, al lado del hecho imponible a cuya mejor definición contribuye²³. Según esta nueva corriente doctrinal, la exención forma parte del contenido del deber de contribuir en tanto discrimina entre los supuestos de hecho que integran, en principio, el hecho imponible, “matizando la obligación tributaria en los supuestos en que una excesiva uniformidad pudiera conducir a tratamientos contrarios a la equidad y a la propia justicia”²⁴.

Esta posición tiene su raíz en una visión final o sustancial del Derecho Financiero, que va más allá de su mera concepción instrumental o medial como tutelador del interés de la Hacienda Pública en el cobro del tributo. Desde este prisma, y por imperativo del artículo 31 de la Constitución, Lozano Serrano entiende esta rama del Derecho como el conjunto de normas encaminadas a realizar la justicia a través de la obtención y el empleo de recursos públicos, superando así la visión basada en el “interés tutelado por la norma”, en el interés fiscal o recaudatorio. Proyectando tal visión sobre el deber de contribuir, éste ya no puede entenderse en el sentido meramente formal de imposición de una prestación al particular, ni como deber de éste de entregar una suma de dinero al ente público en concepto de tributo. Atendiendo a los principios de justicia, su contenido es el de realizar éstos a través de la contribución al sostenimiento del gasto público, concretando su modalidad en cada supuesto²⁵. Lo anterior supone que el deber de contribuir se presente con un contenido más amplio

²² Véase “Hecho imponible. No sujeción y exención”, en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, V-I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 477-478. Por su parte, el profesor Calvo Ortega reitera el carácter excepcional que tiene la figura con relación a la norma de sujeción [véase *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario (Parte General)*, 3.ª ed., Civitas, Madrid, 1999, pág. 229].

²³ Lozano Serrano, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, ob. cit., pág. 39. Esta postura ya había sido formulada en la doctrina italiana por D’Amati, N., al afirmar que “si se parte de una visión más rica y completa del ordenamiento tributario no es posible establecer separación alguna entre la norma de imposición y la de exención; ambas están perfectamente integradas entre sí y permiten llegar a la exacta definición jurídica del hecho imponible” (“Las exenciones y la subjetividad tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. XIX, núm. 81, mayo-junio 1969, pág. 441). En la doctrina española, constituye un precedente de la posición mantenida por Lozano Serrano la obra de Pérez de Ayala y González García, *Curso de Derecho Tributario*, T-I, 3.ª ed., Edersa, 1983, págs. 211-213.

²⁴ Véase Lozano Serrano, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, ob. cit., pág. 38; y, con relación al principio de igualdad, se pronuncia en similares términos en la pág. 28 del citado trabajo.

que el habitual, no consistiendo sólo en el deber de pagar tributos sino en una exigencia genérica de sujeción al sistema tributario en los términos que éste indique, por lo que la exención aparece como contenido de ese deber de contribuir, no como opuesta al mismo. Es, en definitiva, uno de los medios a través de los cuales ese deber se concreta en los casos singulares. Resumiendo esta idea, afirma el autor citado que “no sólo existe deber de contribuir cuando hay que pagar el tributo, sino también cuando no hay que pagarlo en virtud de una exención”²⁶.

En tales concepciones del Derecho Financiero y del deber de contribuir, Lozano Serrano fundamenta su teoría de la exención tributaria y justifica la naturaleza de las normas de exención como no excepcionales y meramente configuradoras del hecho imponible, que se obtiene por la adición de supuestos gravados y supuestos exentos, ambos manifestación del deber de contribuir. La forma en que operan las exenciones queda ahora descrita afirmándose que no hay una norma tributaria que define el hecho imponible y le asocia unos efectos y una norma de exención que actúa en sentido contrario, impidiendo su nacimiento respecto de determinadas personas o impidiendo la aplicación de esa primera norma a supuestos concretos incluidos en su ámbito. Se trataría más bien de una única norma que determina la sujeción al tributo cuando se realiza su presupuesto de hecho, siendo éste susceptible de llevarse a cabo con distintas modalidades. La norma establece valoraciones específicas de cada una de ellas, definiendo el alcance y el contenido que en cada caso configurarán el deber de contribuir y que puede ir desde una mera exigencia de deberes formales hasta la imposición de un deber de pago en cuantía y condiciones diversas. En cualquier caso, todo ello constituye el contenido derivado de la propia norma tributaria y se establece en atención a los principios y criterios que la legitiman²⁷.

Por tanto, puede decirse que si el profesor Sainz de Bujanda explicó la exención como “el envés del tributo”, esta concepción ha sido revisada y reinterpretada por los autores posteriores, y hasta fecha reciente, quedando definido el hecho exento como elemento configurador, o cualificador, del hecho imponible, sucediendo que, desde esta óptica, “la exención constituye una previsión más detallada del alcance de la imposición en ciertos supuestos concretos. O, dicho de otro modo, una proyección específica para supuestos determinados de los principios de justicia y del contenido que confieren al deber de contribuir. Y, desde luego, el hecho exento no aparece como antitético o envés del hecho imponible, sino como parte integrante del mismo, como una de las múltiples modalidades en que éste puede llevarse a cabo y que no en todas ellas ha de

²⁵ Ibídem, pág. 47.

²⁶ Ibídem, pág. 48.

²⁷ Ibídem, pág. 49.

tener los mismos efectos ni las mismas consecuencias”, según han escrito los profesores Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López²⁸.

Como no podía ser de otra manera, el distinto punto de partida que adoptan una y otra teoría -entre las que no parece posible escoger una como más correcta, posicionamiento que, por otra parte, tampoco resulta necesario- origina diferentes soluciones a la hora de resolver las numerosas cuestiones que configuran el régimen jurídico de la exención tributaria, sucediendo que la insatisfacción que provocan tales soluciones consideradas de manera global y por separado, aconseja adoptar una posición integradora que permita tomar, en cada momento, los postulados que de una u otra concepción se reputen más acordes con las exigencias y principios que deben regir la materia que nos ocupa, independientemente de la corriente doctrinal a la que se adscriban, en su caso, los autores que formulen dichos postulados.

Por su parte, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha incorporado -como novedad- una definición de las exenciones en su artículo 22, disponiendo que “son supuestos de exención aquéllos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal”. La previsión supone adoptar la concepción tradicional de la figura y, en opinión de Simón Acosta, constituye una contradicción conceptual con relación a la delimitación del hecho imponible que se efectúa en el artículo 20 de la misma ley²⁹.

²⁸ Véase el *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 8.ª ed., Tecnos, Madrid, 1997.

²⁹ Afirma el citado autor con relación al Proyecto de Ley General Tributaria, donde se contenía ya la redacción de los preceptos en cuestión que ha pasado al texto definitivo:

“De un lado, dice el artículo 20 que el hecho imponible es «el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal». En otras palabras, hecho imponible y obligación tributaria están indisolublemente unidos. Como decía el maestro Berliri, el hecho imponible se define por sus efectos. Hay hecho imponible cuando existe obligación de pagar un tributo y, viceversa, si no hay obligación no hay hecho imponible. Éste es el único significado lógico que merece la expresión «origina el nacimiento de la obligación tributaria principal», dejando de lado debates estériles y artificiosos sobre si es posible originar el nacimiento de algo que no llega nunca a nacer.

De otra parte, el artículo 22 del proyecto nos informa de que «son supuestos de exención aquéllos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal».

Esta definición merece un puesto de honor en la antología del disparate, y que me perdonen quienes sostienen lo contrario. ¿Cómo es posible -me pregunto perplejo- que se realice el hecho imponible y que no nazca la obligación, si el efecto fundamental del hecho imponible es hacer nacer la obligación? ¿Alguien me puede explicar cómo nace una cosa que no nace? ¿O cómo existe una obligación que no debe ser cumplida?

Si el hecho imponible origina el nacimiento de la obligación (artículo 20), es imposible que exista un hecho imponible sin obligación (artículo 22). Por tanto, la exención definida en el proyecto de LGT es un ente imposible, puesto que si se realiza el hecho imponible la obligación nace.

La exención es diseñada como una especie de parapeto que protege al contribuyente del golpe del tributo. El hecho imponible es como un mazazo que puede tener dos efectos:

En lo que se refiere al Tribunal Supremo, ha abogado por los planteamientos de la denominada por algunos teoría moderna en sentencia de 11 de abril de 1991 (RJ 1991\2901), al afirmar: “Ahondando más en los aspectos expuestos, es obvio que el concepto de «exención» matiza y complementa la determinación del hecho imponible. La norma de exención ha venido siendo apreciada como opuesta y negadora de la norma tributaria definidora del presupuesto de hecho del tributo, al sustraer ciertos hechos concretos de los efectos previstos por ésta; desde esa perspectiva, en la que se aprecia la existencia de esas dos normas contradictorias, entre tributo y exención se da una relación de simetría o de ecuación, de modo que uno y otro son dos fenómenos antagónicos y opuestos, constituyendo la exención el «envés» del tributo. Sin embargo, si se parte de la reformulación que en los últimos años registran los principios de justicia tributaria, del progresivo reconocimiento del tributo como instituto jurídico complejo y de la evolución de los llamados impuestos sintéticos (cuyo hecho imponible se formula lo más ampliamente posible para abarcar en toda su entidad un índice o manifestación de capacidad económica), la exención ya no es un fenómeno opuesto y negador del tributo, sino, más bien, un elemento idóneo e incluso indispensable para discriminar entre los varios supuestos concretos que son susceptibles de integrarse en el hecho imponible cuáles son los que lo conforman, matizando, cuando aquélla es total y, sobre todo, parcial, las consecuencias, en ciertos casos concretos, de la realización de dicho hecho imponible, configurando la obligación tributaria surgida de él por importe inferior al ordinario y, algunas veces, eliminándola, porque, en tales casos, el hecho exento ya no es lo antitético o el envés del hecho imponible, sino una parte integrante del mismo, una de las varias plasmaciones en que éste puede llevarse a cabo, de modo que la exención es también una forma de ser del tributo, una modalidad de la imposición, en cuanto el status jurídico conformador del hecho imponible no se conoce en detalle ni en profundidad si, además de las normas especificativas de los supuestos gravados, no se contemplan también las definidoras de los supuestos total o

tributar al adversario o ser frenado con el escudo de la exención. La exención es un amagar y no dar, un caminar sin moverse.

Estas metáforas pueden ser interesantes como poesía, pero carecen de sentido en el riguroso mundo jurídico. La exención no es más que una delimitación negativa del hecho imponible. El hecho imponible termina donde empieza la exención. Hay quien habla de hechos imposables exentos, expresión que puede ser aceptada siempre que se parta de que no es esencial que el hecho imponible produzca como efecto el nacimiento de la obligación (tesis que no es la del proyecto de LGT).

El problema de fondo es distinguir la exención de lo que conocemos como supuestos de exención no meramente didácticos. Para mí la solución es clara: en ambos casos estamos ante una delimitación negativa del hecho imponible; la diferencia es que la norma de exención se fundamenta y justifica en razones o principios ajenos a la naturaleza y razón de ser del impuesto.”

(Véase “¿Qué es una exención tributaria?”, en la dirección en Internet: www.aranzadi.es/online/publicaciones/aja/diario/activos/d271103/coment.html).

parcialmente exentos, sin que ello implique incidir en una interpretación extensiva o analógica prohibida por los artículos 23 y 24 de la Ley General Tributaria, pues lo contrario supondría tanto como fraccionar la valoración que la ley realiza, a la luz de los principios tributarios, del presupuesto fáctico tipificado como hecho imponible (desde el momento en que reducir el instituto de la exención al no nacimiento de la obligación es lo mismo que reducir el contenido del instituto del tributo a dicha obligación)”.

En cambio, en la posterior sentencia de 25 de septiembre de 2000 (RJ 2000\7616) parece decantarse por la concepción tradicional a la hora de describir la operativa de las exenciones, al sostener: “el hecho de que un bien esté sujeto a un impuesto -en el caso de autos, al IBI-, no puede nunca constituir el fundamento de la inaplicabilidad de una exención tributaria, por la elemental razón de que esta última -la exención- no delimita negativamente el hecho imponible, sino que lo presupone. Es sabido que con el término exención, en Derecho Tributario, se hace referencia al efecto de ciertos supuestos de hecho que, pese a estar incluidos en el ámbito del hecho imponible del tributo de que se trate, no llevan consigo, cuando se realizan, el nacimiento de la obligación tributaria, es decir, en cuanto ahora importa, de la obligación de satisfacer la deuda tributaria. El mecanismo jurídico para que ello ocurra ha sido explicado, doctrinal y jurisprudencialmente -vgr. sentencia de esta Sala de 3 de diciembre de 1998, entre muchas más-, por la concurrencia de dos normas con sentido contrapuesto: una, la norma que define el hecho imponible y le asocia la consecuencia del nacimiento de la obligación tributaria y, otra, la norma que reconoce la exención, que enerva los efectos de la primera al disponer que no tengan lugar, o no se produzcan, respecto de determinados sujetos que realicen el hecho imponible (exenciones subjetivas), o que no se apliquen a determinados bienes, derechos, operaciones, rendimientos, etc. (exenciones objetivas)”.

En cuanto al fundamento de las exenciones, ha de referirse que la dispensa o minoración de la carga tributaria que suponen deriva de un juicio sobre la conveniencia de eximir de tal imposición ciertos supuestos incluidos en el hecho imponible. Este juicio se realiza, como afirma Sainz de Bujanda, sobre la base de determinados criterios valorativos que pueden ser inmanentes o trascendentes al ordenamiento tributario. En los primeros se apoyan las exenciones que tratan de hacer justa y técnicamente correcta la distribución de la carga; en los segundos, las que se inspiran en móviles extrafiscales de política social o económica³⁰.

³⁰ Véase “Teoría jurídica de la exención tributaria”, ob. cit., pág. 449.

Sobre este punto, resulta interesante observar que la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria había afirmado “... ya que las exenciones suponen una excepción al principio de generalidad, sólo deben admitirse las técnicas y las que resulten necesarias para dar cumplimiento a los principios y derechos protegidos

De esta manera, la exención tributaria no es una dispensa graciable como podría parecer si nos detuviésemos en un plano lógico y formal. Por el contrario, sirve a políticas y objetivos diversos y además tiene que ser así si se quiere afirmar su constitucionalidad. En primer lugar, la exención atiende a una mejor técnica tributaria y, más en concreto, a una más precisa formulación material del hecho imponible. Al respecto, no puede olvidarse que los sistemas tributarios modernos, sustentados preponderantemente en un reducido número de figuras impositivas cuyo hecho imponible se delimita de forma extraordinariamente amplia, de modo que no quede fuera de su ámbito ninguna manifestación de capacidad económica susceptible de imposición, necesitan el contrapunto de las exenciones para evitar los indeseables efectos que conllevaría la extensión indiscriminada del propio hecho imponible.

Por otra parte, la exención responde a políticas y objetivos concretos. De esta forma, la exención es excepcional “en relación con una norma tributaria concreta (la que define el hecho imponible) pero no con el principio de capacidad económica o con otros principios recogidos en la Constitución. Todas las exenciones que tratan de mantener fuera de la tributación un mínimo vital presente o futuro realizan el citado principio y el servicio de muchas de ellas a objetivos constitucionales es moneda corriente”³¹.

Ese fundamento concreto de cada exención es de vital importancia a la hora de establecerla, pero también lo deberá ser en el momento de interpretar los preceptos específicos que constituyen y regulan los diferentes supuestos previstos para cada figura impositiva -y, por descontado, para los impuestos locales-, con la finalidad de delimitar el efectivo alcance y contenido de dichos supuestos de exención.

constitucionalmente” (*Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, pág. 61).

Por su parte, el artículo 22 del Anteproyecto de Ley General Tributaria contenía un apartado 2 con el siguiente tenor literal: “podrán establecerse exenciones cuando sea preciso para el cumplimiento de los fines del tributo, cuando así lo requiera la correcta aplicación del mismo y cuando resulte necesario para dar cumplimiento a los principios y derechos protegidos constitucionalmente, a las disposiciones de la Unión Europea o a los Tratados Internacionales”. Sobre esta previsión, el Consejo de Estado dictaminó lo siguiente: “Este segundo apartado viene así a completar la definición de las exenciones que contempla el apartado primero del mismo artículo, señalando las circunstancias en que puede encontrar su fundamento una exención tributaria. La enumeración taxativa de esas circunstancias podría, sin embargo, resultar excesivamente limitativa en el futuro, y en todo caso no es necesaria, de ahí que se sugiera su eliminación”. (Véase el Dictamen sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria, con número de expediente 1403/2003, aprobado el 22 de mayo de 2003).

³¹ Véase Calvo Ortega, R., *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario (Parte General)*, ob. cit., págs. 229-230.

1.2.- Distinción con otras figuras afines. No sujeción/exención

Una cuestión habitual en el análisis de la exención es su delimitación negativa, labor que se efectúa tratando de diferenciarla de otras figuras con las que guarda semejanzas, contribuyendo así a completar, desde este otro punto de vista, la configuración inicial que haya podido realizarse. Con carácter general, se suele llevar a cabo un deslinde con los supuestos de no sujeción, y ello debido a la aparente similitud de efectos, por cuanto ambos institutos suponen que no haya de satisfacerse el tributo³².

Tradicionalmente, se había efectuado la delimitación con base en un criterio que podría describirse como lógico-normativo: la no sujeción se da respecto de aquellos hechos o sujetos que quedan fuera del alcance del hecho imponible por no venir definidos en su supuesto de hecho; en cambio, la exención concurre en los supuestos o personas lógicamente incluidos en el hecho imponible pero que no soportan sus consecuencias, o lo hacen en cuantía inferior a la habitual, por venir exceptuados por la norma de exención³³. Derivado de lo anterior, venía a establecerse que en los supuestos de exención sí se realiza el hecho imponible, pese a lo cual no nace la obligación tributaria por efecto de la norma exoneradora. Ésta es la posición, por ejemplo, de Berliri³⁴ y también de Sainz de Bujanda en cuanto a las exenciones subjetivas³⁵.

Desde este punto de vista formal, puede tanto no existir norma tributaria alguna que contemple en su presupuesto la hipótesis no sujeta -simple no sujeción-, como haber un precepto que declare explícitamente la no sujeción de un supuesto no

³² Nos referimos, claro está, a las exenciones totales. En palabras de Falcón y Tella, “las exenciones presentan una aparente similitud con los supuestos de no sujeción, pues -dejando al margen las exenciones parciales- en ninguno de los dos casos surge la obligación tributaria, por lo que inmediatamente se plantea el problema de delimitar con exactitud una y otra figura” (“Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos en el Impuesto sobre Sociedades”, ob. cit., págs. 46-47).

³³ El propio Lozano Serrano describe la situación de la siguiente manera: “Desde el punto de vista formal, la diferencia entre unas y otras ha sido nítidamente acuñada por la dogmática jurídica, pues mientras el presupuesto de hecho de la exención -se dice- integra el hecho imponible del tributo, esos otros supuestos, los de no sujeción, quedan fuera de éste, siendo, por tanto, a efectos del concreto tributo, hechos irrelevantes, ajurídicos, que escapan a las fronteras del hecho imponible y no son aptos, por consiguiente, para generar la obligación de pago del mismo. Así, en tanto en la exención se realiza el hecho imponible, siendo precisa una segunda norma -la de exención- que anule los efectos habituales de su verificación, en los supuestos de no sujeción no hay realización del hecho imponible, y es la propia norma definidora de éste la que, al tipificar ciertos hechos como relevantes, deja en la ajuricidad a los demás” (*Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, ob. cit., pág. 22).

³⁴ *Corso istituzionale di Diritto tributario*, Giuffrè, Milán, 1965, pág. 141.

³⁵ “Teoría jurídica de la exención tributaria”, ob. cit., págs. 426-427.

gravado -no sujeción expresa-³⁶; pero, en este último caso, según Sainz de Bujanda, la norma de no sujeción carece de eficacia constitutiva, teniendo el carácter de un mero “precepto didáctico” que trata, simplemente, de orientar la correcta interpretación de la norma de sujeción respecto de aquellos supuestos que pudieran producir confusión; contrariamente, la norma de exención sí tiene verdadera eficacia jurídica, constituyendo un precepto dotado de auténtica capacidad exoneradora singular³⁷.

Falcón y Tella critica esta concepción porque la calificación de un supuesto como exento se hace depender de la manera en que aparezca formulado el hecho imponible, de la forma en que esté redactada la ley, y no del contenido del mandato encerrado en la misma y, en consecuencia, del arbitrio del legislador, lo que no es una solución satisfactoria a juicio del autor citado³⁸.

En el mismo sentido, Lozano Serrano denuncia que, en la expresada construcción, no existe un criterio sustancial de delimitación entre ambas figuras que ilustre sobre qué supuestos deben ser tipificados como exención y cuáles como no sujeción³⁹. A este respecto, sostiene el autor que la diferencia entre las dos figuras, lejos de ser meramente formal, reviste también un contenido sustancial, por cuanto en la no sujeción los mismos criterios de reparto que han inducido a configurar determinados hechos como imposables son los que dejan en la irrelevancia jurídica a todos los demás. En cambio, la norma de exención encierra un contenido positivo de justicia o, en general, de un fin público que se quiere lograr, y en virtud de ello la norma tributaria antepone esta necesidad a la de pago del tributo; dicho en otros términos, el

³⁶ Las denominaciones se toman de Herrera Molina, *La exención tributaria*, ob. cit., págs. 37-38.

³⁷ “Teoría jurídica de la exención tributaria”, ob. cit., págs. 429-431. Núñez Pérez, en cambio, se muestra contrario a la atribución de un carácter meramente didáctico a las normas de no sujeción, entendiendo que producen efectos jurídicos al impedir las consecuencias que la posible asimilación de los supuestos por ellas previstos a los contemplados por la norma de sujeción podría acarrear, es decir, impiden el nacimiento de la obligación tributaria. O cuanto menos, permiten “contar con un criterio interpretativo auténtico -vinculante- en orden a fijar y definir la esfera jurídica de sujeción, impidiendo así que tales supuestos puedan en caso alguno ser conceptuados como idóneos para generar una concreta obligación tributaria” (Véase “Hecho imponible. No sujeción y exención”, ob. cit., págs. 472-474). El expresado autor refiere la posición del profesor Albiñana, contraria, también, a asignar una función meramente didáctica a las normas de no sujeción (Albiñana García-Quintana, C., *Derecho Financiero y tributario*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1979, pág. 432). Igualmente, Calvo Ortega se pregunta por el valor de los preceptos de no sujeción, expresando que poseen “el mismo de los preceptos de sujeción, dado que tienen que estar establecidos en una ley para poder jugar su efecto neutralizador” [*Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario (Parte General)*], ob. cit., pág. 178].

³⁸ “Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos en el Impuesto sobre Sociedades”, ob. cit., pág. 47. Lo anterior entronca, a su vez, con la opinión del autor de que en las exenciones totales no se realiza -en sentido propio- el hecho imponible, por lo que se necesita encontrar un nuevo criterio distintivo frente a los supuestos de no sujeción (ibídem, pág. 49).

³⁹ Véase *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, ob. cit., pág. 23.

interés en el cobro del tributo que expresa la norma tipificadora del hecho imponible, cuando se dan los hechos indicativos de capacidad económica que configuran el presupuesto del propio tributo, cede ante otros intereses igualmente públicos que el legislador entiende que deben prevalecer en ciertos supuestos, siendo éstos los que inspiran la norma de exención⁴⁰.

En términos similares, Simón Acosta establece un criterio de distinción basado en los principios jurídicos que sustentan no sujeción y exención, al afirmar que, partiendo de la existencia de normas que tutelan el interés recaudatorio de los entes públicos y principios jurídicos que legitiman la recaudación, se deben considerar supuestos de no sujeción aquellos casos en los que la no tributación está justificada por la aplicación de los mismos principios jurídicos en que se funda el tributo⁴¹; en cambio hay exención cuando el legislador establece la no tributación basándose en otros principios diferentes cuya legitimidad constitucional y compatibilidad con la institución del tributo es perfectamente defendible⁴². En suma, para el citado autor constituyen exenciones los supuestos en que se exceptúa el nacimiento de la obligación tributaria por razones distintas de, por un lado, los principios jurídicos en los que se funda el deber de contribuir y, por otro, la propia estructura o articulación de unos tributos con otros⁴³.

⁴⁰ *Ibíd.*, pág. 42. No obstante, el autor citado no parece ser consciente de que la delimitación, realizada en tales términos, al presuponer el análisis del interés tutelado como método científico -que el propio Lozano considera inadecuado-, muestra una divergencia de intereses entre tributo y exención que hace resurgir el carácter excepcional de esta última figura.

⁴¹ Núñez Pérez, en un sentido similar, aunque sin utilizarlo como criterio para distinguir entre no sujeción y exención, delimita un fundamento de carácter material para los supuestos de no sujeción consistente en la falta de idoneidad del supuesto para generar una concreta obligación tributaria sobre la base de tomar en consideración conjuntamente los fines que se persiguen con el tributo y los principios de justicia que rigen su establecimiento. Dicho en otros términos, la norma de no sujeción se conforma como mecanismo técnico a través del cual el legislador tributario excluye expresamente del ámbito jurídico de sujeción -del hecho imponible- a una serie de supuestos que en ningún caso pueden formar parte de dicho ámbito en virtud de la propia finalidad perseguida por la exacción -el objeto del tributo- y de los principios de justicia que informan su establecimiento (Véase "Hecho imponible. No sujeción y exención", *ob. cit.*, pág. 476).

⁴² Véase Simón Acosta, E., "Artículo 44. Incrementos y disminuciones de patrimonio. Concepto", en AA.VV., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez Aranzadi*, Pamplona, 1995, pág. 724.

⁴³ Véase Simón Acosta, E., "Los incrementos y disminuciones de patrimonio gravados en el IRPF: Concepto y ámbito", *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 75, julio-septiembre 1992, pág. 528, nota 6 a pie de pág.

También Agulló Agüero aporta interesantes consideraciones sobre la cuestión⁴⁴. Entiende la citada autora que las exenciones “constituyen un «añadido» impuesto por el legislador una vez terminada en sus rasgos esenciales la configuración normativa del impuesto; mientras que los supuestos de no sujeción, sean o no enumerados expresamente en la normativa reguladora del impuesto, surgen al tiempo que el legislador tributario configura sus rasgos esenciales, especialmente, cuando delimita o define el hecho imponible y el objeto del tributo. Desde este punto de vista, y a diferencia de las exenciones, los supuestos de no sujeción son siempre «implícitos» (...), constituyen una aclaración o interpretación que el legislador realiza de su propia voluntad expresada positivamente a través de la definición del hecho imponible”. No obstante, “no siempre «repiten» en versión negativa sino que, en ocasiones, «completan» realmente la definición del hecho imponible”, por lo que no es posible mantener que las normas de no sujeción carezcan de contenido propio y de valor normativo.

En una aproximación material a la distinción, la referida profesora sostiene que los supuestos de no sujeción responden a “la misma lógica que preside la configuración positiva del hecho imponible. Hecho imponible y supuestos de no sujeción delimitan genérica y conjuntamente la manifestación de capacidad económica que el legislador pretende gravar con el tributo”. Así, y como consecuencia de la libertad de que goza el legislador a la hora de decidir si define positiva o negativamente el hecho imponible y el objeto del impuesto, “el carácter general o particular del supuesto contemplado, en cuanto sirve para determinar si se está definiendo o no negativamente el hecho imponible, es el único criterio para distinguir válidamente un supuesto de no sujeción de una exención, sea cual sea la denominación o el título formalmente utilizado por el legislador”.

De esta manera, puede verse que se retoma y reelabora la distinción tradicional entre hecho imponible/no sujeción, por un lado, y exención, por el otro, que fue debilitada por algunos de los autores que han tratado la exención tributaria. Pero la delimitación será en muchos casos difícil, ya que para llevarla a cabo resulta indiferente la calificación legal que se efectúe, lo decisivo es establecer si la obligación tributaria nacería de no existir el precepto que se analiza. Además, la utilidad del esfuerzo es escasa, por cuanto no parece que haya podido determinarse de forma convincente que, excepto en algunos casos concretos -como puede ser la discutida exención, hoy no sujeción, en el IIVTNU de las operaciones económicas realizadas entre los esposos

⁴⁴ Se sigue en la exposición y citas el trabajo “Artículo 9. Rentas exentas”, en AA.VV., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 141 y ss.

y su sociedad conyugal-, los efectos de no sujeción y exención total sean sustancialmente distintos -más allá de la posibilidad de exigir determinados deberes formales, cuando se trate de supuestos de exención, o de no poderlos establecer, en los casos de no sujeción-⁴⁵, llegándose por algún autor a sostener que no existen diferencias entre ambas categorías⁴⁶.

1.2.1.- El mínimo exento

Para completar la delimitación negativa de la exención, procede mencionar otras figuras afines como son los mínimos exentos y los tipos cero, cuya caracterización doctrinal resulta polémica y se debate entre la no sujeción, la exención o la configuración autónoma.

El mínimo exento supone una no tributación como consecuencia de la ausencia de capacidad económica. Según afirma Sainz de Bujanda, “al sancionarse en la Constitución el principio de la capacidad de pago, se sitúa jurídicamente al legislador en la necesidad de reconocer en las normas tributarias ordinarias aquellas exenciones que constituyan un corolario inexcusable del expresado principio. A este grupo pertenecen, por ejemplo, los mínimos vitales exentos o la exoneración de artículos de primera necesidad. Tales exenciones quedan asimismo reconocidas en los preceptos

⁴⁵ Regla ésta que, por otra parte, no siempre parece seguir el legislador; véase si no la obligación de presentar declaraciones de alta en el IAE que se establece a cargo de las agrupaciones y uniones temporales de empresas en la nota al grupo 508 de la sección 1.ª de las tarifas del impuesto, en un supuesto que, formulado como cuota cero, resultaría de no sujeción por no contemplar el ejercicio de una actividad económica desvinculada de la propia de los sujetos que la integran, que deberán seguir contribuyendo por el impuesto.

⁴⁶ Véase La Rosa, S., voz “Esenzione (dir. trib.)”, en *Enciclopedia del Diritto*, t. XV, Giuffrè editore, 1966, pág. 567 y ss. Más recientemente, Cencerrado Millán afirma: “A nuestro parecer, el hecho imponible, las exenciones (totales) y la no sujeción constituyen elementos que se desenvuelven en el mismo plano jurídico, con el único objetivo de delimitar inequívocamente el ámbito de la sujeción al tributo. De este modo, el hecho imponible señala, en sentido positivo, aquellos hechos que hacen nacer la obligación tributaria. Por su parte, los supuestos de no sujeción ayudan a señalar los contornos precisos de aquellos hechos, clarificando aquellas situaciones que no deben entenderse comprendidas dentro de los mismos. Finalmente, las exenciones totales recortan negativamente el ámbito de la sujeción, suprimiendo aquellos hechos que, pese a ser descritos inicialmente en el precepto que regula el hecho imponible, no deben ser merecedores del surgimiento de la obligación tributaria. Como puede apreciarse, los tres elementos tienen una única y común misión: determinar los concretos hechos cuya realización conlleva el nacimiento de la obligación tributaria. Su utilización, en cada caso, dependerá de la manera en que el legislador tributario considere oportuno efectuar dicha delimitación, siempre con la finalidad de adecuar la detracción tributaria a los principios de justicia vigentes en el ordenamiento jurídico” (*El mínimo exento en el Sistema Tributario Español*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 1999, pág. 113).

constitucionales que proclaman el derecho a retribuciones mínimas suficientes para proporcionar al trabajador y a su familia una vida moral y digna⁴⁷.

La naturaleza jurídica de tal figura resulta discutida por la doctrina y dependerá de la configuración normativa que se efectúe.

Así, Herrera Molina sostiene que, en algunos supuestos, las normas sobre mínimos exentos constituyen “exenciones técnicas” que buscan adecuar las normas tributarias a las exigencias de justicia, y son verdaderas exenciones que “se refieren a hipótesis lógicamente comprendidas en la norma de sujeción, aunque su fundamento esté en la ausencia de poder tributario para gravar esas manifestaciones de riqueza”; pero, en otros casos, tales medidas desgravatorias no podrán calificarse de exenciones por ser aplicables de modo general⁴⁸.

Por su parte, Cencerrado Millán obvia esta dialéctica al configurar el mínimo exento como “el requerimiento constitucional de justicia tributaria que, ante la ausencia de riqueza o ante su presencia de forma insuficiente, impide el ejercicio del poder tributario por carecer éste del elemento básico que le sirve de fundamento y, correlativamente, exime legítimamente del deber de contribuir a los titulares de aquella

⁴⁷ “Teoría jurídica de la exención tributaria”, ob. cit., pág. 447. Para Lozano Serrano, “siendo, por tanto, indispensable que el objeto del tributo exprese no sólo la aptitud genérica para contribuir sino también la aptitud específica para soportar la carga tributaria, es una consecuencia casi evidente que en los supuestos en que no existe dicha capacidad contributiva se exima de tributar. A ello responden los mínimos exentos, cuya legitimidad está fuera de toda duda en cuanto suponen la ausencia del criterio rector y justificador de la tributación. Más aún, en cuanto que el principio de capacidad contributiva tiene acogida constitucional, puede afirmarse que también el mínimo exento goza de este respaldo, constituyéndose en exigencia lógica, jurídica y de justicia del mencionado principio. Puesto que éste no ofrece en su formulación constitucional, una medida concreta de qué debe entenderse por capacidad contributiva, y es el legislador el que debe definirla a efectos de un determinado tributo, los supuestos en que se manifieste ese índice de riqueza en abstracto, pero sin llegar a integrar el contenido del mismo fijado por la norma, serán acreedores de una exención” (*Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, ob. cit., págs. 24-25).

⁴⁸ Véase *La exención tributaria*, ob. cit., pág. 50. No obstante, el autor citado no contrapone exención/no sujeción sino exención/inmunidad, de manera que, cuando el mínimo exento no se califique como exención, constituirá un supuesto de inmunidad tributaria. Refiriendo esta posición, afirma Piña Garrido: “Pero sólo se tratará de auténticas exenciones en la medida en que únicamente sean aplicables en supuestos especiales -por ejemplo, mínimo exento en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, artículo 64.k) Ley 39/1988, en la redacción dada por el artículo 29.2 Real Decreto Ley 7/1989-. Si resulta aplicable con carácter general, la medida desgravatoria no constituiría una exención -por ejemplo, mínimos exentos en el IRPF o en el Impuesto sobre el Patrimonio-” (“Notas en torno a la moderna teoría de la exención tributaria”. ob. cit., pág. 87). En el mismo sentido, aunque contraponiendo exención/no sujeción como las categorías en las que pueden encuadrarse los supuestos de mínimos exentos, Cortés Domínguez, M., *Ordenamiento Tributario Español I*, 4.ª ed., Civitas, Madrid, 1985, pág. 331, quien concluye: “Esto significa que nuestro Derecho positivo maneja, a nuestro entender, de forma indiscriminada, los términos: mínimo exento o límite exento, para referirse, según los casos, a supuestos de exención objetiva o de no sujeción”.

riqueza”⁴⁹. De esta forma, la previsión de mínimos exentos constituye un principio general exigido por el debido respeto a la capacidad económica, pudiendo operar en relación con cada uno de los elementos esenciales del tributo. Efectivamente, en opinión del autor citado, “todos los elementos estructurales del tributo son responsables del respeto a la riqueza que no manifiesta el nivel suficiente para considerarla objeto de tributación”; así pues, “la propia definición del hecho imponible, los supuestos de no sujeción o las exenciones tributarias pueden jugar un papel fundamental en la tarea de excluir del gravamen tributario a aquellas manifestaciones de riqueza que se consideren dignas de quedar exoneradas en virtud del mínimo exento”⁵⁰.

1.2.2.- El tipo cero

Con relación a la naturaleza del tipo cero, la doctrina sostiene, igualmente, diferentes posiciones. Entre los autores que lo equiparan a la exención tributaria se encontrarían Martínez Lafuente, Casado Ollero y Herrero Madariaga⁵¹ o Falcón y Tella⁵². De manera diferente, Bayona de Perogordo y Soler Roch sostienen que es distinto el mecanismo jurídico de un beneficio según actúe sobre el hecho imponible o sobre el tipo de gravamen. En el primer caso, se impide el nacimiento de la obligación tributaria, mientras que en el segundo se determina la inexigibilidad de la obligación por inexistencia de la prestación. De esta forma, la ventaja del tipo cero frente a la exención total es la limitación del efecto desgravatorio a la obligación tributaria, sin afectar a otras situaciones jurídicas relacionadas con el devengo de dicha obligación⁵³.

⁴⁹ Véase *El mínimo exento en el Sistema Tributario Español*, ob. cit., pág. 63.

⁵⁰ *Ibidem*, pág. 150.

⁵¹ Citados por Cencerrado Millán, *Ibidem*, pág. 152.

⁵² Afirma este autor que la naturaleza de exención total del tipo cero resulta indiscutible, pues afirmar que en determinados supuestos o respecto a determinadas entidades nace una obligación de cuantía cero es tanto como decir que no nace obligación alguna. La inexistencia del objeto de la prestación supone la inexistencia de la obligación misma. Además, se observa que no se trata de una exención en el tipo, ya que la distinción entre exenciones sobre la base, sobre el tipo y sobre la cuota sólo tiene sentido cuando se trata de exenciones parciales. La exención total no afecta a los elementos de cuantificación ni al objeto de la obligación, sino a la obligación misma, que no llega a nacer, y en consecuencia también al hecho imponible, que sólo en un sentido impropio puede entenderse realizado (véase “Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos en el Impuesto sobre Sociedades”, ob. cit., págs. 58-59).

⁵³ Citados por Cencerrado Millán, quien parece mostrarse de acuerdo con este planteamiento (*El mínimo exento en el Sistema Tributario Español*, ob. cit., pág. 152). Manteniendo una opinión distinta, Falcón y Tella sostiene que “la exención en relación con la obligación tributaria principal no es incompatible con la sujeción a deberes formales e incluso a obligaciones pecuniarias de naturaleza extratributaria o a cuenta de la obligación principal. En este sentido, el tipo cero puede explicarse como una técnica legislativa abreviada para declarar la exención total, y al mismo tiempo la sujeción a cuantas obligaciones extratributarias y a cuantas obligaciones a cuenta estén previstas para la generalidad de los casos, surgiendo consecuentemente, en el momento en que nacería la obligación tributaria de no existir esa

Por su parte, Alonso Murillo, que realiza un extenso análisis de la cuestión con exposición de las diferentes posturas mantenidas por la doctrina, entiende que el tipo cero no es un tipo de gravamen en sentido técnico, pero participa de la estructura de este instituto⁵⁴; del mismo modo, afirma el autor que tampoco es posible considerar el tipo cero como un supuesto de no sujeción con carácter general, si bien en algunos casos las cuotas cero previstas en el IAE presentan grandes similitudes con supuestos de no sujeción a este impuesto⁵⁵; tampoco pueden ser calificados siempre como supuestos de exención tributaria, puesto que su aplicación generalizada en algunos casos lo impide, y si se añade el hecho contrastable de la heterogeneidad de efectos del tipo cero y de la exención tributaria, dentro del mismo tributo, concluye el autor que quizá sea necesario considerarlo como una técnica tributaria autónoma y, en cualquier caso, lo que siempre debe hacerse es analizarlo de forma independiente, puesto que es una técnica que no puede identificarse claramente ni con los supuestos de no sujeción ni con los de exención total⁵⁶.

1.3.- Clasificación de las exenciones

Las exenciones pueden clasificarse siguiendo diferentes pautas. A este respecto, la doctrina ha establecido numerosas categorías que pasan a mencionarse a continuación.

Exenciones de Derecho internacional y de Derecho interno. Atendiendo al ámbito jurídico en el que la exención se produce, diferencia Sainz de Bujanda entre estas dos categorías⁵⁷. Dentro del primer grupo, a su vez, las exenciones pueden derivar: de los principios generales -o de las costumbres generales- del Derecho internacional; de los tratados internacionales; y de la norma de reciprocidad. En el segundo de estos subgrupos puede, además, distinguirse entre aquellos convenios en que los Estados se obligan a reconocer ciertas exenciones y aquéllos en que la obligación consiste en no establecerlas. Ya en el ámbito interno, podemos diferenciar entre exenciones constitucionales y ordinarias. Las del primer tipo, sin embargo, son consideradas por el autor citado como un supuesto más teórico que real.

exención, un derecho a la devolución de las cantidades ingresadas a cuenta" ("Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos en el Impuesto sobre Sociedades", ob. cit., pág. 67).

⁵⁴ Véase *El tipo cero en el sistema impositivo español*, McGraw-Hill, Madrid, 1998, pág. 123. Manteniendo una posición distinta, Pagès i Galtés -citado por Alonso Murillo- concluye, en cambio, que el tipo cero puede ser calificado como un supuesto excepcional de tipo de gravamen.

⁵⁵ *Ibidem*, pág. 133.

⁵⁶ *Ibidem*, págs. 156-157.

Exenciones objetivas y subjetivas. En las primeras, la obligación tributaria no surge porque se ha realizado el hecho exento, hecho que debe, por ello, ser definido y valorado por la ley; lo que se pretende es que determinados hechos, situaciones o actividades queden excluidos del ámbito de aplicación del impuesto, a pesar de estar lógicamente comprendidos en el presupuesto de hecho definido por la norma de sujeción. En las segundas, aquella exclusión se produce cuando ciertas personas o categorías de personas no vienen obligadas a contribuir, a pesar de encontrarse con el supuesto fáctico de imposición en la relación definida por la ley para que la obligación pudiera producirse a su cargo; desde un punto de vista positivo, el beneficiario se encuentra con el hecho imponible en la relación prevista por la ley para que la exención surja⁵⁷. En las exenciones subjetivas, la determinación de los sujetos incluidos en su ámbito puede realizarse, básicamente, a través de dos técnicas: refiriendo la exención sólo a una entidad determinada o haciéndolo con relación a una categoría de personas. “En el primer supuesto, la ley habrá de individualizar con rigor al beneficiario; en el segundo, las normas tendrán que definir con precisión las circunstancias que determinen la inclusión de los sujetos en la categoría que colectivamente quede exenta”⁵⁸. Participando de los elementos de ambas categorías se definen las exenciones mixtas, en tanto que, como ocurre con las objetivas, con ellas se exoneran de la carga tributaria determinados hechos, situaciones o actividades, pero sólo si en tales supuestos intervienen ciertos sujetos, nota esta tomada de las exenciones subjetivas. No obstante, Sainz de Bujanda no acepta la autonomía jurídica de tal categoría, afirmando que no son otra cosa que una modalidad de las exenciones objetivas, y ello por dos motivos: primero, por cuanto lo que persiguen “es que la operación, considerada en sí misma, no atraiga la carga fiscal hacia ninguno de los sujetos que en ella participan” y, segundo, porque la estructura de la norma pone en un primer plano, para declararlo exento, no a un sujeto determinado ni a una categoría de sujetos, sino a “un hecho o una clase de hechos, respecto a los cuales se exige la presencia o intervención de una persona. Ésta, por tanto, no asume la posición jurídica de titular de la exención, sino que pasa a constituir un *elemento constitutivo del presupuesto*”⁶⁰.

⁵⁷ “Teoría jurídica de la exención tributaria”, ob. cit., págs. 441 y ss.

⁵⁸ No obstante, y como bien observa González Pueyo, este tipo de exenciones también tiene un sustrato objetivo por cuanto “se explican en función de consideraciones subjetivas o personales, aunque fundamentadas en situaciones objetivas de las que sean titulares determinadas personas o entidades” (*Manuales de ingresos locales tributarios y no tributarios*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1990, pág. 32).

⁵⁹ Sainz de Bujanda, “Teoría jurídica de la exención tributaria”, ob. cit., págs. 451-452.

⁶⁰ *Ibídem*, págs. 455 y 456. La cursiva figura en el original.

Puede verse una conceptualización jurisprudencial de esta categoría en la STS de 16 de junio de 2000 (RJ 2000\6842) -así como en las que se remiten a ella, como la STS de 10 de marzo de 2001 (RJ 2001\7225)-, donde se dice de las exenciones mixtas que son aquéllas

Exenciones permanentes y temporales⁶¹. Las primeras son aquéllas cuyo período de vigencia no aparece de antemano, al ser establecidas, determinado por la ley; son temporales las exenciones cuyo disfrute está condicionado por la fijación de un plazo o período de tiempo, transcurrido el cual dejan de surtir efectos.

Exenciones totales y parciales. Si atendemos a los efectos del beneficio sobre la cuantía de la deuda tributaria, tendremos las primeras cuando “impiden que surja la obligación tributaria, para cualquier clase de personas o para unos determinados sujetos”. En cambio, “son exenciones parciales aquéllas que no impiden el nacimiento de la obligación, pero restringen la cuantía de la deuda por razón del objeto gravado -exenciones objetivas parciales- o de la persona obligada al pago -exenciones subjetivas parciales-⁶². Según señalara Sainz de Bujanda, “para referirse a las exenciones parciales se utilizan, a veces, en la doctrina, otro tipo de vocablos. Se habla, en efecto, de bonificaciones y reducciones, cuyo sentido no puede ser otro que el que acaba de indicarse, es decir, el de una minoración de la deuda tributaria que normalmente surgiría en el caso de que la exención parcial no hubiera sido establecida⁶³”.

Exenciones con presupuesto de hecho simple y con presupuesto de hecho complejo. En las primeras, el presupuesto lo constituye un solo hecho, relacionado con

“reconocidas a determinadas entidades, pero vinculadas, también, al destino del bien o procedencia del rendimiento o producto que, en definitiva, constituya el objeto de gravamen”.

⁶¹ Como observan Cortés Domínguez (*Ordenamiento Tributario Español I*, ob. cit., pág. 328) o Eserverri Martínez, E. y López Martínez, J. (*Temas prácticos de Derecho Financiero -Parte General-*, sexta edición, Comares, Granada, 2000, págs. 330-331), esta distinción no alude a la mayor o menor duración de las exenciones, ya que éstas dependen en principio de la permanencia de las normas jurídicas que las establecen, sino que se refiere a la existencia o no de límites temporales en la concepción de las mismas.

⁶² Véase Sainz de Bujanda, “Teoría jurídica de la exención tributaria”, ob. cit., pág. 459. Calvo Ortega distingue en este punto entre exenciones generales y parciales: “Las primeras se refieren al hecho imponible y constituyen una declaración legal en virtud de la cual un determinado supuesto impide (neutraliza) el nacimiento de la obligación tributaria. (...) Las parciales pueden referirse a la base imponible (una reducción en la misma), al tipo de gravamen (un tipo más bajo que el normal) o a la cuota tributaria (estableciendo deducciones en la misma)” [*Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario (Parte General)*], ob. cit., pág. 232].

⁶³ “Teoría jurídica de la exención tributaria”, ob. cit., pág. 459. En similares términos, Cortés Domínguez observa que “estas exenciones parciales se denominan también por la doctrina bonificaciones o reducciones para indicar precisamente la minoración de la deuda que producen; sus medios de articulación son diversos, pues pueden afectar a la base (bonificaciones o reducciones en la base imponible), al tipo (bonificaciones o reducciones en el tipo) y a la cuota (bonificaciones o reducciones en la cuota)” (*Ordenamiento Tributario Español I*, ob. cit., pág. 329). A su vez, Ferreiro Lapatza afirma: “Hemos de indicar, en fin, que nuestro Derecho positivo, con todo acierto, no emplea normalmente la expresión «exención parcial» para aludir a beneficios fiscales (reducciones, bonificaciones, deducciones, etc.), que no significan, como la exención, el no nacimiento de la obligación tributaria, sino una minoración de la cantidad a pagar” (*Curso de Derecho financiero español*, 20.^a ed., Marcial Pons, 1998, pág. 376).

el hecho imponible del tributo; en las segundas, el hecho exento resulta de la conexión entre dos elementos: uno, integrado por el hecho imponible y otro, constituido por un hecho legitimador ajeno en el que residen las circunstancias que justifican la concesión de la exención⁶⁴.

Exenciones fiscales y extrafiscales, según los objetivos que legitiman, en cada caso, su concesión. Este criterio se conecta con el fundamento de la figura y no incide en su estructura jurídica, ni conceptualmente ni en su régimen jurídico⁶⁵. Las exenciones fiscales se fundamentan en una correcta articulación técnica de la estructura del tributo, por lo que se considera que respetan los principios tributarios, mientras que las extrafiscales se fundamentan en la consecución de los denominados fines no fiscales, es decir, fines no estrictamente recaudatorios⁶⁶.

Para cerrar esta cuestión, habrá de mencionarse que la mayor parte de las categorías enumeradas tiene algún exponente entre los dispares supuestos de exención previstos en el ámbito de los impuestos locales, tal y como se verá al desarrollar el análisis de la parte especial de este trabajo, momento en el cual se irán poniendo de manifiesto las notas clasificatorias predicables de cada supuesto.

1.4.- El principio de reserva de ley en materia de exenciones

Como es sabido, en nuestro Derecho Tributario rige una reserva de ley relativa. Lo anterior supone que no todos los componentes de un tributo tienen que estar establecidos y regulados por ley, sino que sólo la creación *ex novo* del mismo y la configuración de sus elementos esenciales deberán ser objeto de regulación legal⁶⁷.

⁶⁴ En palabras de Lozano Serrano, las exenciones con presupuesto de hecho complejo son aquellas "cuyo presupuesto de hecho no está constituido por un solo hecho -el propio hecho imponible del tributo-, sino por la conjunción de éste con otro distinto, ajeno a él, que aparece como hecho legitimador o justificativo de la exención, y en el cual se condensan los principios de justicia, los fines de política económica o, en general, las necesidades sociales a cubrir, que fundamentan la exención" (*Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, ob. cit., pág. 57).

⁶⁵ Véase Bayona de Perogordo, J. J. y Soler Roch, M.^a T., *Materiales de Derecho Financiero*, 3.^a ed., Librería Compás, Alicante, 1999, pág. 236; y, de los mismos autores, *Derecho Financiero*, vol. II, 2.^a ed., Librería Compás, Alicante, 1989, pág. 66.

⁶⁶ Véase Menéndez Moreno y otros, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, ob. cit., pág. 206.

⁶⁷ Véase Calvo Ortega, *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario (Parte General)*, ob. cit., pág. 86. También, con enumeración de autores y jurisprudencia, Lozano Serrano, C., "La concesión de exenciones de tributos municipales", *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 44, octubre-diciembre 1984, pág. 551. Con un carácter más general, Alvarado Esquivel, M. de J., "El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de legalidad tributaria", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. L, núm. 256, abril-junio 2000, págs. 319 y ss. Según la STC 233/1999, de 16 de diciembre, fundamento

Entre tales elementos se encuentran los beneficios fiscales, como ya sostuviera en su día Sainz de Bujanda en la doctrina española, afirmando que las exenciones “han de establecerse siempre por ley. Es éste un punto en el que coinciden la doctrina y la jurisprudencia, y que tiene, además, el claro respaldo de la opinión pública”⁶⁸.

Tradicionalmente, el fundamento de esta exigencia no se extraía de la naturaleza de la propia exención, sino de la derogación parcial del hecho imponible que supone, por cuanto la norma que prevé un supuesto exento debe tener el mismo rango que aquélla otra que establece los supuestos gravados⁶⁹.

Lozano Serrano, en cambio, justifica la reserva legal por razones intrínsecas al propio instituto de la exención, en tanto que ésta también es un contenido del tributo, una modalidad de imposición. Al formar parte la exención del deber de contribuir, no puede ser escindido este deber de forma que los supuestos gravados se sujeten a la

jurídico 22.º: “En efecto, como es reiterada doctrina de este Tribunal, la reserva de ley en materia tributaria, impuesta por el art. 31.3 CE, se extiende a la creación *ex novo* de los tributos y a la configuración de los elementos esenciales de los mismos (SSTC 37/1981, fundamento jurídico 4.º; 6/1983, fundamento jurídico 4.º; 179/1985, fundamento jurídico 3.º; 19/1987, fundamento jurídico 4.º; 221/1992, fundamento jurídico 7.º y 14/1998, fundamento jurídico 11; entre otras)”.

⁶⁸ “Teoría jurídica de la exención tributaria”, ob. cit., pág. 404. Afirma González Pueyo: “Están sometidos, según opinión doctrinal unánime, a la cobertura del principio de reserva de ley, el sujeto activo, el hecho imponible, las exenciones y bonificaciones, el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo de gravamen. Opinión doctrinal ratificada en numerosas sentencias del Tribunal Constitucional, de entre las que podemos citar las siguientes: sentencias 179/1985, 6/1983, 37/1981 y 19/1987, de 21 de diciembre. Sentencias que, por otra parte, reconocen que la reserva introducida por el artículo 33.1.º de la Constitución no puede entenderse, sin embargo, desligada de las condiciones propias al sistema de las autonomías territoriales que la Constitución consagra en el artículo 137, y, específicamente, de la garantía constitucional de los municipios, reconocida en el artículo 140” (*Manuales de ingresos locales tributarios y no tributarios*, ob. cit., pág. 21). En el mismo sentido, Herrera Molina escribe: “La doctrina ha señalado de modo prácticamente unánime la necesidad de que las exenciones se establezcan mediante ley” (*La exención tributaria*, ob. cit., pág. 119). Declara la STC 6/1983, de 4 de febrero, que “en el sistema constitucional español no rige de manera absoluta el principio de legalidad para todo lo atinente a la materia tributaria y que la reserva de ley se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración, dentro de la cual puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones o bonificaciones tributarias”. Por su parte, Alvarado Esquivel afirma que en la doctrina italiana, española o mexicana no existe acuerdo sobre qué elementos deben considerarse esenciales a fin de limitar sólo a ellos la exigencia de la reserva de ley (“El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de legalidad tributaria”, ob. cit., págs. 322-323).

⁶⁹ Refiriendo el fundamento tradicional de la reserva de ley, comenta Lozano Serrano que, “aunque de siempre se ha sostenido esa inclusión entre las materias cubiertas por la reserva de ley, ha sido frecuente justificarla no tanto por sí misma sino como consecuencia de otros aspectos del ordenamiento financiero que también debían sujetarse a dicha reserva. Bien en razón del principio de jerarquía normativa, que obliga a que si una norma -la de exención- pretende alterar los efectos de una norma con rango de ley -la definidora de los supuestos gravados- haya de presentar por fuerza este mismo rango; bien porque pudiendo considerarse la exención como un «gasto fiscal», y debiendo preverse los gastos públicos por la ley de Presupuestos, haría falta asimismo una norma con ese rango para establecer la exención” (*Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, ob. cit., pág. 50).

reserva de ley por razones propias, mientras que los supuestos exentos sólo se cubran por aquélla en cuanto constitutivos de una derogación de los primeros. Si a ello se añade ese contenido positivo que en la exención se manifiesta, de concreción de unos principios de justicia o de definición de unas necesidades y finalidades colectivas, sólo el legislador puede resultar competente para tal tarea, y de ahí la exigencia de la reserva de ley, en consonancia con el fundamento material del principio. En otras palabras, para Lozano, siendo la exención un aspecto del hecho imponible del tributo, todo él, en su integridad, se somete a la previsión legal, y en todos sus supuestos -exentos o gravados- por las mismas razones⁷⁰. Por su parte, Herrera Molina también deriva la exigencia de ley de la propia naturaleza de la exención, y lo hace en atención a todos los fundamentos que inspiran el principio de legalidad en materia tributaria⁷¹.

Más recientemente, Calvo Ortega afirma que “la importancia social y económica de una determinada materia justifica la extensión de la reserva a que nos referimos a las exenciones tributarias”⁷² y que, aunque pudiera parecer innecesaria la reserva si se entendiese sólo como un instrumento de garantía de los ciudadanos, no sería así y “estaría justificada, ya que la exención no sólo interesa a sus destinatarios, sino también a todos los contribuyentes, dada la situación de solidaridad que existe entre todos los sujetos de un Estado ante la fiscalidad. Las exenciones no son o no deberían de ser indiferentes a ninguno de ellos. (...) De cualquier manera, la importancia política, económica y social justifica sobradamente la reserva de ley a que nos referimos”⁷³.

En todo caso, la propia Constitución establece una reserva legal específica para las exenciones, que resulta independiente de la general para los tributos -aunque puede derivarse también de ésta-, al prescribir, en su artículo 133.3, que “todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley”⁷⁴. No obstante lo anterior, la doctrina ha señalado la idéntica eficacia que poseen la reserva de ley tributaria y la reserva de ley en materia de exenciones⁷⁵.

⁷⁰ *Ibíd.*, pág. 51. Sobre la aparente contradicción en que incurre el pensamiento de Lozano Serrano, véase Herrera Molina, P. M., *La exención tributaria*, ob. cit., pág. 121.

⁷¹ Según el citado autor, tales fundamentos serían: “garantizar la seguridad jurídica, «asegurar el tratamiento uniforme y la igualdad de todos los ciudadanos en relación con las prestaciones impuestas», «acentuar el contenido democrático de la intervención del Parlamento en cuanto a la materia tributaria (...) y marcar como directriz substancial la actuación del criterio de solidaridad»” (*La exención tributaria*, ob. cit., pág. 120).

⁷² *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario (Parte General)*, ob. cit., pág. 86.

⁷³ *Ibíd.*, pág. 231.

⁷⁴ El contenido del precepto plantea, no obstante, diferentes dudas que desbordan el ámbito de este trabajo. Puede citarse al respecto a Herrera Molina, *La exención tributaria*, ob. cit., págs. 124-125.

⁷⁵ Véase Herrera Molina, *La exención tributaria*, ob. cit., pág. 143; también, Calvo Ortega, *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario (Parte General)*, ob. cit., pág. 235. Para González Pueyo, J. M.^º: “... hemos de puntualizar qué se entiende por establecer un tributo. Y, en nuestra opinión, un tributo se entenderá establecido cuando se hayan determinado o descrito

1.4.1.- Reserva de ley y reglamento

En cuanto a la articulación de las exigencias del principio de reserva de ley con la potestad reglamentaria conviene, simplemente, mentar algunas cuestiones.

En primer lugar, la imposibilidad de regular por reglamento materias reservadas a la ley. Desde este punto de vista, y tal como sostiene la doctrina, la reserva de ley impide que una disposición administrativa limite el ámbito de una exención estableciendo requisitos no contemplados por las leyes⁷⁶. Por tanto, en el caso de que un reglamento establezca tales exigencias, deberían ser consideradas nulas de pleno derecho⁷⁷.

En segundo lugar, ha de expresarse que “en los casos sometidos a reserva de ley, como es la materia de exenciones, cuando hay una remisión legal a condiciones reglamentarias, sólo son admisibles las que constituyan lógico desarrollo, concreción o especificación de la disposición legal a que se refieren, pero no las que introducen nuevos requisitos, restringiendo más o menos arbitrariamente el ámbito de aplicación legal del supuesto”⁷⁸.

los elementos esenciales para fijar el importe de la deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo. Esto es, los elementos contemplados en los apartados a) a k) del artículo 10 de la Ley General Tributaria, entre los cuales, en el apartado b), se encuentra el establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias. De ahí que aún cuando el artículo 133.3.º parece que limita la exigencia de ley a los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado, ha de entenderse que están aludidas, con la expresión Estado, todas las Administraciones Públicas y no sólo la estatal. Por tanto, los Entes locales, dotados de potestad tributaria territorial, carecen de la posibilidad de establecer, suprimir o prorrogar los beneficios tributarios, manifestándose dicha potestad mediante el pase que acuerda a la ley del Estado, cuando ello es posible y no viene directamente obligado por ella, en su respectiva demarcación. Lo que se justifica por la propia significación que hemos dicho que tienen los beneficios fiscales, en cuanto constituyen excepción al régimen de generalidad e igualdad que se predicen de los principios tributarios. Si no existiese el párrafo 3.º, el beneficio fiscal habría de ser establecido y regulado mediante ley, por imperativo del párrafo 1.º, por lo que ha de suponerse que lo que pretendieron los constituyentes fue aclarar o remachar que si el establecimiento del tributo había de tener lugar mediante ley, con tanto o mayor fundamento había de exigirse el mismo rango normativo para una excepción, constitutiva de un beneficio para determinados contribuyentes” (*Manuales de ingresos locales tributarios y no tributarios*, ob. cit., págs. 34-35).

⁷⁶ En este sentido, cita Herrera la STS de 19 de junio de 1989.

⁷⁷ Véase Herrera Molina, *La exención tributaria*, ob. cit., pág. 316.

⁷⁸ Véase Agulló Agüero, “Artículo 9. Rentas exentas”, ob. cit., págs. 160-161. En este sentido, el Tribunal Constitucional declara en su sentencia 233/1999: “Recordábamos con carácter general en el fundamento jurídico 5.º de la STC 185/1995 que este Tribunal ha afirmado ya que dicha reserva de ley «exige que la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo» debe llevarse a cabo mediante ley (SSTC 37/1981, 6/1983, 179/1985, 19/1987 y 185/1995). También hemos advertido que se trata de una reserva relativa en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben

Por otra parte, el Tribunal Supremo ha entendido que no conculca la reserva de ley que rige el establecimiento de beneficios tributarios la previsión legal de determinadas bonificaciones y la remisión a la posterior decisión administrativa, dentro del marco general diseñado por la ley, de la cuantía del beneficio y de las concretas características de los beneficiarios⁷⁹.

En cuarto lugar, debe mencionarse que no existe en nuestro ordenamiento jurídico una reserva de reglamento, y así lo tiene declarado el Tribunal Constitucional: “hemos de recordar que nuestro sistema constitucional, aparte de una regla de atribución de la potestad reglamentaria en el art. 97 CE, no contiene una «reserva de reglamento», lo cual no impide, cierto es, que una determinada materia, por su carácter marcadamente técnico, resulte más propio que sea objeto de una regulación por una norma reglamentaria que por una con rango legal (SSTC 76/1983, de 5 de agosto, fundamento jurídico 24.º; y 77/1985, de 27 de junio, fundamento jurídico 16.º)” (STC 104/2000, fundamento jurídico 9.º)⁸⁰.

Finalmente, hay que referir que el Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre las relaciones entre la reserva de ley y la potestad reglamentaria en el fundamento jurídico 9.º de su sentencia 233/1999, de 16 de diciembre -que resuelve los diferentes recursos y cuestiones de inconstitucionalidad, acumulados, que habían sido formulados respecto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales-, vinculando el nivel de exigencias de aquella reserva a la intensidad con la que la figura tributaria que se analice afecte al patrimonio de los particulares o a las posibilidades de libre disposición que posean respecto de los supuestos que originan su devengo, y ello refiriéndose a la delimitación del hecho

contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia ley y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad (entre otras, SSTC 37/1981, 6/1983, 79/1985, 60/1986, 19/1987 y 99/1987)”.

⁷⁹ Véase la STS de 22 de marzo de 1995 (RJ 1995\2518).

⁸⁰ En el mismo sentido, las SSTC 5/1981 y 18/1982 y, recogiendo la doctrina constitucional, la STSJ de Murcia de 12 de abril de 1996 (JT 1996\468). Lo anterior tiene claras consecuencias en el ámbito local, por cuanto la regulación de una determinada materia por ley o reglamento impedía a los entes locales, en el primer caso, o les posibilitaba, en el segundo, la impugnación judicial de la norma dictada [la legitimación de los Ayuntamientos para la impugnación directa de reglamentos fue declarada ya por el Tribunal Supremo en sentencias de 11 de abril de 1981 (RJ 1981\1831) o 20 de octubre de 1981 (RJ 1981\4492)]. La situación se ha visto mitigada como consecuencia de la reforma de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, operada por Ley Orgánica 7/1999, de 21 de abril, de modificación de la anterior, que instaura un nuevo procedimiento para la resolución de los conflictos que se susciten en defensa de la autonomía local y que permite la impugnación por parte de los Entes locales,

imponible de las tasas municipales efectuada por la LRHL en su artículo 20. Así, después de proclamar el principio, la sentencia alude al carácter relativo de la reserva de ley, que permite la colaboración del reglamento en la creación y ordenación de los tributos y, yendo más allá, se predica una especial flexibilidad de la reserva, que ya había sido proclamada en la STC 37/1981, cuando se trata de las tasas o de otras figuras tributarias que constituyen una contraprestación por la prestación de un servicio o actividad administrativa (también en la STC 185/1995).

Lo anterior encuentra su fundamento en la finalidad de la reserva de ley, dirigida a garantizar la “autoimposición de la comunidad sobre sí misma” y, en última instancia, a “proteger la libertad patrimonial y personal del ciudadano” -según había sido declarado en las SSTC 19/1987 y 185/1995-; resultando claro que, “cuanto menor sea la intensidad de la afectación sobre dicho patrimonio o mayor sea la capacidad de libre decisión que se otorgue al particular, menos precisa será la intervención de los representantes de los ciudadanos, esto es, más participación en la determinación de la prestación de carácter público cabe relegar a normas secundarias”.

No obstante, la STC 233/1999 puntualiza a continuación afirmando que la flexibilidad no opera con la misma intensidad sobre todos los elementos integrantes del tributo, sucediendo que “el grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible⁸¹”. En lo tocante a la materia que nos ocupa, las exenciones, la doctrina contenida en el pronunciamiento transcrito produciría efectos contradictorios. Por un lado, permitiría flexibilizar la reserva legal, por cuanto los beneficios fiscales no sólo no suponen una afectación negativa sobre el patrimonio del particular -diferente sería la incidencia en el patrimonio del resto de contribuyentes, pero ésta vendría justificada por los fines de la exención-, sino que lo afectan positivamente. Por otro, en cambio, introduciría inconvenientes para la flexibilización derivados de la naturaleza de la exención, que tiene una especial vinculación con el hecho imponible, tanto si se configura como parte integrante del mismo como si se entiende que constituye un elemento que excepciona *a posteriori* determinados sujetos o supuestos sometidos a imposición.

1.4.2.- Reserva de ley y autonomía local

ante el Tribunal Constitucional, de aquellas leyes del Estado o de las Comunidades Autónomas que pudieran no resultar respetuosas de dicha autonomía.

⁸¹ En este punto, la sentencia se apoya en la anterior núm. 221/1992 que, en cuanto a la reserva de ley en materia de exenciones, afirma literalmente: “Asimismo, está reservado a la ley

Con carácter previo, debe hacerse notar que en el ámbito que ahora hemos de examinar, el de la distribución de facultades decisorias entre diferentes Administraciones territoriales -estatal y local-, la reserva de ley pierde parte del sentido que posee dentro del ordenamiento estatal, pasando de ser un principio que se alza en garantía de los ciudadanos y cuya extensión, por tanto, se conceptúa como positiva, a un instituto que restringe la capacidad de autoorganización de que goza otro ente público dotado de plena legitimidad para la defensa y representación de los intereses de la colectividad a la que encarna⁸². Varía así la perspectiva con la que debe observarse el principio, que deja de ser un garante de derechos y libertades y se convierte en un límite a las legítimas aspiraciones, reconocidas constitucionalmente, de los municipios.

De esta forma, en el ámbito tributario local el principio de reserva de ley plantea el problema adicional derivado de su necesaria coordinación con el principio de autonomía local -ambos reconocidos por la Constitución con igual rango y fuerza de obligar-, por cuanto uno situaría en la esfera estatal la imposición y la delimitación en su esencia de los tributos, mientras el otro las desplazaría hacia el ente local titular de la figura impositiva.

Refiriéndonos brevemente a la autonomía, debe expresarse que la autonomía tributaria de los municipios es un componente esencial de su autonomía política garantizada específicamente por la Constitución -artículo 140-. En palabras de Calvo Ortega: “Una autonomía política sin poder financiero (tributario y de gasto) no es posible; éste constituye una de las esencias de aquélla”⁸³. Para Galapero Flores, “podemos llevar a un momento anterior la existencia de poder tributario para las entidades municipales, este momento se encuentra en el reconocimiento de autonomía

el establecimiento de beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado (artículo 133.3 CE; STC 6/1983)”.

⁸² En opinión de García Morillo, el mayor obstáculo constitucional para poder alcanzar un alto grado de autonomía local es la extensión de la reserva de ley, “que no sólo imposibilita a los entes locales la adopción de políticas propias en no pocas materias, dada su supeditación a la ley, sino que obliga a que la regulación sea, como la emanada de toda norma con rango de ley, universal y general, lo que forzosamente impide actuar de acuerdo con las circunstancias específicas de cada lugar. La defensa de los intereses propios a que alude la Constitución queda, así, imposibilitada por la exigencia de regulación mediante norma con rango de ley, ya que la ley defiende, por definición, intereses generales, y no intereses específicos o propios de un determinado y circunscrito ámbito local” (“Ponencia: La configuración constitucional de la autonomía local”, en AA.VV., *La configuración constitucional de la autonomía local*, Diputació de Barcelona/Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 1998, pág. 32.

⁸³ Véase *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario (Parte General)*, ob. cit., pág. 478.

municipal, lo que a su vez lleva como consecuencia más inmediata, la ya señalada autonomía financiera⁸⁴.

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha afirmado que la Constitución procura integrar las exigencias diversas en este campo de la reserva de ley estatal y de la autonomía territorial, “autonomía que, en lo que a las Corporaciones locales se refiere, posee también una proyección en el terreno tributario, pues éstas habrán de contar con tributos propios y sobre los mismos deberá la ley reconocerles una intervención en su establecimiento o en su exigencia” (STC 233/1999, que recoge la doctrina contenida en las anteriores SSTC 4/1981, 19/1987 y 221/1992)⁸⁵. Igualmente, en la STC 104/2000, de 13 de abril, se dice “que el principio de autonomía (para «la gestión de sus respectivos intereses», según el artículo 137 CE) que preside la organización territorial del Estado, configura uno de los pilares básicos del ordenamiento constitucional (STC 32/1981, de 28 de julio, fundamento jurídico 3.º), ofreciendo una vertiente económica relevante ya que, aun cuando tenga un carácter instrumental, la amplitud de los medios determina la posibilidad real de alcanzar los fines (STC 135/1992, de 5 de octubre, fundamento jurídico 8.º). La autonomía de los entes locales va, entonces, estrechamente ligada a su suficiencia financiera, por cuanto exige la plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las funciones que legalmente les han sido encomendadas (SSTC 179/1985, de 19 de diciembre, fundamento jurídico 3.º; 63/1986, de 21 de mayo, fundamento jurídico 11.º; 201/1988, de 27 de octubre, fundamento jurídico 4.º; 96/1990, de 24 de mayo, fundamentos jurídicos 7.º y 14.º; 13/1992, de 6 de febrero, fundamento jurídico 6.º; 132/1992, de 28 de septiembre, fundamento jurídico 8.º; 237/1992, de 15 de

⁸⁴ Véase “La financiación municipal en la actualidad”, *Jurisprudencia Tributaria*, 1999-III, pág. 1562; con referencia a Alarcón García, *Autonomía municipal, autonomía financiera*, Cuadernos Civitas, Madrid 1995, págs. 25-35.

También puede referirse en este punto la doctrina italiana en tanto se ha señalado que la autonomía financiera es presupuesto o premisa indeclinable y al mismo tiempo garantía o consecuencia de la autonomía política -véanse: Gallo, F., “La ripartizione dell'imposizione tributaria fra lo Stato e gli enti locali”, en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1981, I, pág. 93; o Potito, E., *L'Ordinamento Tributario Italiano*, Guiffrè, Milano, 1978, pág. 671- e, incluso, que la autonomía financiera se presenta como coesencial a la autonomía política -Micheli, G. A., “Autonomia e finanza degli enti locali”, en *Opere minori di Diritto Tributario*, vol. II, Giuffrè, Milano, 1982, pág. 62.

⁸⁵ En Francia, la autonomía financiera de las colectividades locales ha sido consagrada a nivel constitucional en el artículo 72-2 de su Constitución, en la redacción dada por la Ley Constitucional núm. 2003-276, de 28 de marzo de 2003, relativa a la organización descentralizada de la República, precepto desarrollado por la Ley Orgánica de 29 de julio de 2004, relativa a la autonomía financiera de las colectividades territoriales. La referida ley orgánica impone el mantenimiento de los recursos propios, respecto del total de recursos de las colectividades, en un nivel al menos igual al existente en 2003. Esta obligación se establece para cada una de las categorías de colectividades definidas por la referida ley: *communes* y EPCI, *départements* y *régions*. De esta manera, los ingresos fiscales y el resto de recursos propios de las colectividades territoriales representan una parte determinante del conjunto de sus recursos.

diciembre, fundamento jurídico 6.º; 331/1993, de 12 de noviembre, fundamentos jurídicos 2.º y 3.º; 68/1996, de 18 de abril, fundamento jurídico 10; 171/1996, de 30 de octubre, fundamento jurídico 5; 166/1998, de 15 de julio, fundamento jurídico 10.º; y 233/1999, de 16 de diciembre, fundamento jurídico 22.º); es decir, para posibilitar y garantizar, en definitiva, el ejercicio de la autonomía constitucionalmente reconocida en los artículos 137, 140 y 141 CE (SSTC 96/1990, de 24 de mayo, fundamento jurídico 7.º; 331/1993, de 12 de noviembre, fundamento jurídico 2.ºB; 233/1999, de 16 de diciembre, fundamento jurídico 22.º; y ATC 382/1993, de 1 de diciembre, fundamento jurídico 4.º)”.

Por tanto, la autonomía financiera local constituye una parte esencial o elemento fundamental de la autonomía consagrada genéricamente en la Constitución⁸⁶. La existencia de una autonomía así configurada, tal y como ha concluido la doctrina, supone que la Constitución ha alterado la posición que venía ocupando el municipio en la distribución del poder financiero⁸⁷. De titular de meras potestades gestoras y recaudatorias, ha pasado a estar dotado de un verdadero poder tributario.

En cuanto a las exenciones, lo anterior supone que, si es cierto que la competencia en materia de exenciones sigue el reparto del poder tributario entre los diversos entes públicos, no puede más que afirmarse que, de acuerdo con las leyes que definan aquél, el municipio podría también establecer y prever exenciones de sus propios tributos. La competencia para el establecimiento de tributos y la competencia para establecer exenciones de los mismos van, en efecto, indisolublemente unidas, como contenido de un poder en materia tributaria que actúa sobre las exenciones en la misma medida en que lo hace sobre el tributo. Si desde antiguo se ha entendido la exención como elemento esencial de aquél, es obvio que la regulación de la misma compete al ente que lo regula y, en consecuencia, en lo que aquí nos afecta, podría pertenecer, claramente, al municipio.

Pese a ello, la existencia de la reserva de ley restringe ese ámbito de autodisposición, debiendo coordinarse las exigencias de ambos postulados. En palabras de Calvo Ortega, “la gran cuestión es cómo se hace compatible este poder tributario esencial a la autonomía con la reserva de ley tributaria que obliga al Poder Legislativo a regular los elementos básicos del tributo incluso en aquellos supuestos en

⁸⁶ Véase en este sentido Quintana Ferrer, E., “La participación de los entes locales en los tributos estatales y autonómicos: una aproximación constitucional”, *Tributos Locales*, nº 5, marzo 2001, pág. 16, con cita de diferentes autores.

⁸⁷ Véase Lozano Serrano, “La concesión de exenciones de tributos municipales”, ob. cit., págs. 542-543.

los que se utilice la técnica de la delegación legislativa. En otras palabras, se trata de satisfacer una exigencia en buena medida contradictoria: un contenido de ley suficiente para que se entienda cumplida la reserva de ley, y al mismo tiempo limitado para que la autonomía tributaria municipal se entienda respetada y no quede reducida a un poder reglamentario sin incidencia sobre los elementos esenciales del tributo”⁸⁸. Como ha afirmado el mismo autor, la solución “es una cierta penetración de la autonomía municipal en el campo de la reserva de ley. En definitiva, un ensamblaje y un equilibrio político y constitucional que sin reducir esencialmente la reserva de ley permita que la autonomía tributaria municipal no quede reducida a un mero poder reglamentario”⁸⁹.

De esta manera, la presencia de ambos principios obliga a establecer una forma de articular sus respectivos requisitos que permita, llegado el caso, determinar la prioridad de las exigencias de uno u otro. En este punto Calvo Ortega ha defendido un criterio de preferencia a favor de la reserva de ley para establecer las relaciones entre ambos postulados⁹⁰. Así, el citado autor sostiene que la reserva de ley es de consideración jurídica preferente por dos motivos. En primer lugar, por su especificidad en relación con la autonomía genérica que los artículos 140 y 142 de la Constitución predicen de los municipios; cuestión distinta sería que la norma fundamental contemplara una autonomía también específica. En segundo lugar, por la propia lógica de la reserva de ley, de acuerdo con el artículo 133.1 de la Constitución, ya que, en una secuencia temporal, primero estaría el establecimiento por ley del tributo, la determinación de lo que es esencial al mismo, de su contenido mínimo, y después se encontraría el respeto a la autonomía municipal. De esta manera, la reserva de ley actúa como un límite a la autonomía, que empieza donde termina aquella⁹¹. Dicho en otros términos, el principal problema con el que topan la extensión y amplitud del principio de autonomía tributaria, entendida como poder de establecimiento y de normación, es su necesaria coexistencia con el principio de reserva de ley, que por su

⁸⁸ *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario (Parte General)*, ob. cit., págs. 478-479.

⁸⁹ *Ibidem*, pág. 485.

⁹⁰ Véase “Principios tributarios y reforma de la Hacienda Municipal”, en AA.VV., *La reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 74.

⁹¹ *Ibidem*, pág. 80. Esta es la posición que parece adoptar también el Tribunal Constitucional. Entre los intentos doctrinales para encajar las exigencias de ambos postulados se encuentra la aportación de Lozano Serrano. Observa este autor la utilidad de la reserva de ley, junto con la jerarquía normativa, como principio con eficacia *ad intra* de cada ordenamiento, pero declara su improcedencia para regular las relaciones entre normas de subordenamientos distintos, proponiendo acudir para este cometido al “principio de competencia, como nuevo elemento fundamental entre los reguladores de las fuentes del Derecho” (“La concesión de exenciones de tributos municipales”, ob. cit., pág. 552; con cita de la doctrina administrativista en apoyo de su posición). No obstante, este principio, como reconoce el propio autor, no resuelve el problema que nos ocupa, por cuanto la Constitución no contempla una distribución de competencias sobre la Hacienda local ni mucho menos sobre las exenciones de tributos municipales.

naturaleza constitucional obliga al poder legislativo ordinario a precisar determinados elementos de los tributos, y en mucha menor medida y en determinados ordenamientos estatales, con el poder tributario regional. Más concretamente, la especificidad de la reserva de ley otorga a este principio una consideración prioritaria y, en consecuencia, un cierto carácter residual a la autonomía. En parecidos términos, Ramallo Massanet y Zornoza Pérez señalan que “para dar cumplimiento a las exigencias de la reserva de ley, el establecimiento de tributos locales debe realizarse por una norma de dicha naturaleza, dictada en consecuencia por alguna de las instancias dotadas de poder legislativo. Una vez que la ley haya establecido el tributo y regulado los elementos esenciales del mismo, podrá permitir que las Entidades locales integren su normativa, por supuesto en los ámbitos no cubiertos por la reserva, pero también habilitándolas para que intervengan en la determinación de dichos elementos esenciales, aunque siempre dentro de un marco prefijado por la norma legal, que no puede suponer la libre intervención de la entidad local ni implicar una simple habilitación en blanco”⁹². Así pues, y en materia de exenciones, será el legislador estatal el que, en última instancia, va a determinar, amparado en la reserva de ley que rige la figura, el espacio decisorio que deja al municipio en la regulación de este instituto jurídico.

También la jurisprudencia ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la relación entre ambos principios. Así, la STC 233/1999 se ha referido a tal relación recogiendo la doctrina constitucional existente⁹³. El Alto Tribunal tiene en cuenta el carácter especial que imprime la autonomía tributaria municipal a la reserva de ley, lo que diferencia sustancialmente las facultades de actuación en la materia que poseen las entidades locales de las que ostenta el Consejo de Ministros o el Ministro correspondiente, y ello por dos motivos. En primer lugar, porque la imposición y ordenación del tributo se lleva a cabo mediante ordenanza fiscal aprobada por el máximo órgano municipal, el Pleno de la Corporación, integrado, según el artículo 22.1 LBRL, por todos los Concejales, lo que “respeto escrupulosamente las exigencias de autoimposición o de autodisposición de la comunidad sobre sí misma que, como hemos venido señalando, se adivinan en el sustrato último de la reserva de ley”⁹⁴. En segundo término, por la restricción del ámbito

⁹² “Autonomía y suficiencia en la financiación de las Haciendas Locales”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, MAP, núm. 259, 1993, pág. 508.

⁹³ Mantiene similar posición la STC 106/2000, de 4 de mayo.

⁹⁴ STC 233/1999, fundamento jurídico 9.º. Sobre el fundamento tradicional de la reserva de ley, véase Sainz de Bujanda, “Organización política y Derecho Financiero. Origen y evolución del principio de legalidad”, en *Hacienda y Derecho*, vol. I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975, págs. 229 y ss. Actualmente, se considera superado tal fundamento de la reserva legal, que se encuentra hoy en la necesidad de asegurar la primacía del Parlamento en la elaboración y el diseño del sistema tributario, no tanto por encerrar este órgano la máxima representatividad entre los poderes del Estado como por los caracteres intrínsecos de la ley, en tanto que norma dotada de unos rasgos de estabilidad, objetividad y generalidad que la diferencian de las normas meramente reglamentarias (véase al respecto Lozano Serrano, C., “La concesión de exenciones de tributos municipales”, ob. cit., págs. 553-554). Calvo Ortega justifica también el valor actual de

de la reserva legal que viene impuesta por el sistema de autonomías territoriales que la propia Constitución consagra en su artículo 137 y, específicamente, de la autonomía de los municipios sancionada en el artículo 140, por cuanto dicha reserva no puede entenderse desligada de ese sistema organizativo. Es así la propia Constitución la que procura integrar las exigencias derivadas de la reserva de ley y de la autonomía territorial de los municipios, previendo que las corporaciones locales habrán de contar con tributos propios sobre los que la ley les deberá reconocer una intervención en su establecimiento o exigencia, según disponen los artículos 140 y 133.2.

Sin embargo, es evidente, tal y como sostiene la STC 233/1999, que este ámbito de libre decisión que debe atribuirse a los Entes locales -mayor, desde luego, que el que pudiera relegarse a la normativa reglamentaria estatal- no está exento de límites. Tales limitaciones vienen impuestas por dos elementos. Primero, por la existencia de otros principios a los que también sirve la reserva de ley, concretamente, la preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes. Segundo, porque -de acuerdo con el artículo 133.1 y 2 CE- corresponde al legislador integrar las exigencias derivadas de la reserva de ley en el orden tributario y de la autonomía de las Corporaciones locales para intervenir en el establecimiento o en la exigencia de sus tributos propios.

En este ámbito, los límites máximo y mínimo de la reserva de ley vienen delimitados por el Tribunal en el sentido de que la misma ni deberá extenderse hasta un punto tal que prive a los municipios de cualquier intervención en la ordenación del tributo o en su exigencia dentro del propio ámbito territorial, ni tampoco el legislador estatal podrá abdicar de toda regulación directa en el ámbito parcial que le reserva la Constitución. Así, declara la expresada STC 233/1999 que “las leyes reclamadas por la Constitución en su artículo 133.2 no son, por lo que a las Corporaciones locales se refiere, meramente habilitadoras para el ejercicio de una potestad tributaria que originariamente sólo corresponde al Estado; son también leyes ordenadoras -siquiera de modo parcial, en mérito de la autonomía de los municipios- de los tributos así calificados de «locales», porque la Constitución encomienda aquí al legislador no sólo

la reserva de ley en las mayores garantías para el ciudadano que ofrece el procedimiento de elaboración de las leyes [*Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario (Parte General)*], ob. cit., pág. 85]. Dicho nuevo fundamento no debe ser obstáculo para la atribución a las Entidades locales de facultades verdaderamente decisorias en materia de exenciones, por cuanto, y ello podría entenderse apuntado en la STC 233/1999 (fundamento de derecho 9.^o), las ordenanzas fiscales son aprobadas por el máximo órgano municipal, el Pleno de la Corporación, elegido con absolutas garantías democráticas, y siguen un procedimiento de elaboración que garantiza una publicidad, objetividad y generalidad que, en el ámbito local, pueden asimilarse a las que corresponden, en el marco estatal, a la ley.

el reconocer un ámbito de autonomía al ente territorial, sino también garantizar la reserva legal que ella misma establece (artículo 31.3)⁹⁵.

Según lo anterior, la articulación de las relaciones entre ley estatal y ordenanza municipal varía respecto de la que rige entre ley y reglamento estatales, porque el contenido de las ordenanzas ha de ser reflejo de la autonomía de las entidades locales, constituyendo el instrumento para llevar a cabo una singularización de los impuestos que posibilite su adaptación a las particulares realidades de cada colectividad local. Tal y como señala Fernández Montalvo, las ordenanzas fiscales son ciertamente normas reglamentarias, aunque, como ha puesto de relieve parte de la doctrina -Ferreiro Lapatza, Parejo Alfonso-, se singularizan porque responden al principio democrático de representación popular y, también como la ley, sirven para hacer efectivo el principio de autoimposición. Por ello, la ley deja de monopolizar en el caso de las ordenanzas el papel de la garantía de la autoimposición para pasar a compartir, al menos, este papel con la ordenanza. De esta forma, la ley puede y debe dejar a la representación política municipal reflejada en la ordenanza un campo de acción más amplio que el que puede y debe dejar al ejecutivo estatal, pues no deja de garantizar con ello el principio de autoimposición y garantiza, además, el principio de autonomía municipal reconocido en el artículo 140 de la Constitución, así como la responsabilidad fiscal que sin duda requiere el artículo 142 de la misma norma al fijar como pieza esencial de la Hacienda local la existencia de unos tributos propios⁹⁶. Igualmente, Aragonés Beltrán señala que las Corporaciones locales vendrán limitadas, tanto en sus competencias como en su

⁹⁵ Doctrina ya contenida en la STC 19/1987 que el Tribunal refiere abundantemente. Aragonés Beltrán valora la doctrina constitucional contenida en esta sentencia -la 19/1987, de 17 de febrero-, realizando consideraciones extensibles a las posteriores resoluciones del Tribunal, en los siguientes términos: “De este extenso examen debe concluirse, a mi juicio, que las especulaciones doctrinales sobre la autonomía local en el terreno tributario no han quedado definitivamente descartadas, sino únicamente matizadas o limitadas. Esta autonomía se sigue proclamando por el Tribunal Constitucional, aunque se insista en que no es plena ni carece de límites, manteniéndose la necesaria intervención de los municipios en la ordenación y exigencia de los tributos propios y garantizándose el principio de autoimposición o autodisposición a través de los representantes. Esta autonomía exige un encuadramiento normativo que ha de contenerse precisamente en una ley estatal, que no puede renunciar al ejercicio de la potestad tributaria originaria. Pero, ciertamente, al no precisarse los límites sigue abierta la posibilidad de un más amplio reconocimiento de la autonomía tributaria local, que si no se ha llevado a cabo ha sido por consideraciones políticas, dado el rechazo (en ocasiones, agitación) popular que provocó la libertad de tipos y el consiguiente costo político de su anulación por el Tribunal Constitucional. Las consecuencias son graves para el armónico funcionamiento de todo el sistema, pues si se parte de una efectiva descentralización, los entes autónomos deben sufrir el coste político del establecimiento de los tributos y no limitarse a las ventajas del gasto de los establecidos por el poder central, único que aparece como responsable de la imposición” (“La interpretación judicial de la autonomía local en materia tributaria”, en AA.VV., *La autonomía local. Análisis jurisprudencial*, Diputación de Barcelona/Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 1998, págs. 112-113).

gestión, por la ley pero, a su vez, la legalidad encontrará su límite en el propio principio de autonomía local. Se trata de conciliar la indispensable autonomía local con el marco o los límites fijados por la ley. La Asamblea representativa de la colectividad local ha de mantener cierta libertad de decisión, de manera que la autonomía no puede significar solamente la creación de normas reglamentarias propias, sino la posibilidad jurídica de una determinación propia con arreglo a la manera de ser de cada colectividad local. De esta forma, la relación ordenanza local-reglamento habrá de ser matizada, pues las relaciones entre el Legislativo y el Ejecutivo estatales (o autonómicos) no son idénticas a las relaciones entre legislación y poder normativo de las entidades locales⁹⁷. En el mismo sentido, afirma la STC 233/1999 que “en virtud de la autonomía de los Entes locales constitucionalmente garantizada y del carácter representativo del Pleno de la Corporación municipal, es preciso que la ley estatal atribuya a los acuerdos dictados por éste (así los acuerdos dimanantes del ejercicio de la potestad de ordenanza), un cierto ámbito de decisión acerca de los tributos propios del municipio”.

La potencialidad de la fórmula constitucional deriva, pues, de cómo se conjugue el contenido de los preceptos constitucionales: los artículos 31.3 y 133.1, reserva de ley, y el artículo 140, autonomía de los municipios y, por ello, potestad normativa. De este planteamiento constitucional podría concluirse con Calvo Ortega que, con el límite de la reserva de ley, la normación de toda la materia restante corresponde a los Ayuntamientos si de verdad se desea que la autonomía, en este caso tributaria, tenga sentido⁹⁸. Así pues, los reglamentos estatales sobre tributos municipales entrarían en conflicto con la citada autonomía municipal. Más aún, la ley tributaria debería limitarse al mínimo exigido por el principio de reserva de ley para respetar también la citada autonomía.

No obstante, la regulación legal contenida en la Ley 39/1988 no ha seguido esta línea de respeto a la autonomía tributaria municipal; según el expresado autor, en parte, probablemente, por razones de política fiscal, por insuficiencia de medios de numerosos municipios para ordenar su propia tributación, por el hecho de que la mayor parte de los impuestos municipales producen efectos en la tributación estatal y, finalmente, porque no hay un hábito de respeto a la citada autonomía, quizá debido a la convicción de la superioridad científica y técnica de las normas estatales sobre las municipales. Bajo esta perspectiva, la Ley 39/1988 constituyó una ley bastante

⁹⁶ Véase “La revisión jurisdiccional de los actos tributarios de las Entidades locales. El recurso contencioso-administrativo en materia de Hacienda local”, *Tributos Locales*, núm. 2, diciembre 2000, pág. 22.

⁹⁷ Véase “La interpretación judicial de la autonomía local en materia tributaria”, ob. cit., pág. 102.

⁹⁸ Véase “Las ordenanzas fiscales”, en AA.VV., *La reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991, págs. 88-89.

exhaustiva pero, sobre todo, con una potencialidad de producción reglamentaria y de extensión legal extraordinarias, de acuerdo con lo que disponía el párrafo primero de su disposición final y el artículo 12, llegando incluso a zonas y elementos no cubiertos, normalmente, por la reserva de ley, que se limita a los llamados elementos esenciales del tributo -hecho imponible, sujetos pasivos, etc.-. En conclusión, en cuanto a los impuestos se refiere, el campo propio de la normativa local aparece invadido por las normas estatales, bien producidas expresamente o aplicables por la remisión que a las mismas hace la propia LRHL.

Todo ello se ha visto agravado en el ámbito de los beneficios fiscales, donde el poder de decisión de las entidades locales ha sido prácticamente inexistente hasta la reforma de la Ley 39/1988 operada por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, con efectos a partir de 1999, que vino a introducir cierto margen de decisión a favor de la Administración local⁹⁹. La expresada LRHL, y hoy su texto refundido, contiene una disposición general y diferentes preceptos específicos relativos a los distintos impuestos que se establecen. Conviene ahora centrarnos en la expresada disposición general, el artículo 9, y más concretamente, en su punto primero¹⁰⁰.

⁹⁹ A la hora de establecer el sentido de la nueva facultad municipal, puede citarse la STSJ de La Rioja de 4 de abril de 2002 (JT 2002\1117), referida a la exención en su día introducida en el segundo párrafo del artículo 64.l) LRHL y hoy contenida en el 62.3 TRLRHL, en tanto enmienda interpretaciones que en modo alguno pueden ser aceptadas:

“Sostiene la entidad recurrente que la Sentencia recurrida infringe el artículo 18 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, que modifica la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, dando una nueva redacción al artículo 64 de dicha ley. Alega que el término «podrán» no se refiere en realidad a una potestad discrecional de los Ayuntamientos para establecer la exención fiscal, sino al lugar y contexto donde han de determinarse y regularse los aspectos sustantivos y formales de la exención, así como que la intención del legislador ha sido la de conceder la exención fiscal a los centros sanitarios.

(...) Estima la Sala que es correcta la interpretación que de este precepto realiza el Juez «a quo» al entender que la declaración de exención examinada es una facultad de las Entidades locales que debe enlazarse con la autonomía municipal proclamada en el artículo 14 de la Constitución. En ningún momento dicho precepto establece una exención obligada del Impuesto sobre Bienes Inmuebles para los centros sanitarios de titularidad pública, sino que permite la exención mediante una decisión discrecional de la Administración local.”

¹⁰⁰ Según afirma la STS de 6 de marzo de 2000 (RJ 2000\2800), “el artículo 9 proclama tres principios tributarios fundamentales, a saber: el de reserva de ley, es decir, no se pueden regular beneficios fiscales más que por ley, el de no disponibilidad de los recursos de la Hacienda local por parte de sus gestores (Pleno, Comisión de Gobierno y Alcalde), lo que significa que los Ayuntamientos no pueden conceder «per se» beneficios fiscales distintos a los regulados en la ley, y por último el de independencia de la Hacienda local, respecto de la Hacienda del Estado y de las Comunidades Autónomas, lo cual significa que si por ley se establecen beneficios fiscales en materia de tributos locales, es obligado compensar a los Entes locales, evitando así que la política seguida por el Estado y por las Comunidades Autónomas se lleve a cabo a cargo y a costa de las Haciendas locales”.

Delimitando negativamente el específico alcance del artículo 9.1, ha de partirse de que el mismo no puede interpretarse en el sentido de constituir una norma de derecho transitorio que convalidaría los beneficios existentes con anterioridad, sino que se trata de un precepto encaminado a prohibir que, por normas municipales, puedan concederse exenciones no previstas legalmente¹⁰¹. Por otra parte, algún autor ha afirmado que el término “reconocimiento” que emplea el artículo conecta con la naturaleza jurídica meramente declarativa de la actuación administrativa en materia de beneficios fiscales¹⁰². Sin embargo, no parece que éste sea tampoco el correcto contenido del precepto, dado su carácter general en tanto que relativo a todos los beneficios fiscales, ya sean éstos de carácter rogado o no.

Desde un punto de vista positivo, en su redacción inicial, el artículo 9.1 de la Ley 39/1988 establecía una preferencia de ley: “No podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales”; en los apartados siguientes, obligaba a la previsión de fórmulas de compensación financiera, no sólo en los casos de creación de exenciones, sino también en los de otorgamiento de moratorias y aplazamientos de pago. En consecuencia, la doctrina ha declarado que “el régimen de beneficios fiscales en materia de tributos locales derivado de la reforma de 1988 estaba construido sobre dos principios básicos: la efectividad del principio de reserva de ley y la compensación. El respeto al sacrosanto principio de reserva de ley en esta materia implicaba que sólo podían reconocerse beneficios fiscales en los tributos locales en los supuestos expresamente previstos en las leyes del Estado o en los casos derivados de la aplicación de los tratados internacionales. Y estos beneficios fiscales debían ser obligatoriamente reconocidos por las Entidades locales, sin que pudiese alegarse para no hacerlo el principio de autonomía local”¹⁰³. La justificación de

¹⁰¹ En este sentido se ha pronunciado la STS de 20 de enero de 2000 (RJ 2000\1617), al afirmar: “Finalmente, la Sala no comparte la interpretación que la recurrente hace del artículo 9.º.1 de la propia Ley de Haciendas Locales, en cuanto dispone que «no podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de ley...», que no puede entenderse como una convalidación de los anteriores sino como la prohibición de que por normas municipales puedan concederse tal clase de beneficios”.

¹⁰² Véase en este sentido, Nieto Montero, J. J., *La Gestión de los Impuestos Municipales*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 204.

¹⁰³ Granizo Labrandero, J. J., *La reforma del sistema tributario local de 1998*, 1.ª ed., CISS, Valencia, 1999, pág. 73.

Pese a la clara contravención del texto del expresado precepto y de la reserva de ley que rige en la materia, la STSJ de Cataluña de 29 de enero de 1999 (JT 1999\77) da por buena, sin llegarla a cuestionar, la concesión por un Ayuntamiento de exenciones en el ICIO y en las demás tasas e impuestos municipales que corresponda aplicar por el resto de permisos que sea preciso solicitar con motivo de la ejecución de obras de reparación de edificios afectados de aluminosis, supuestos éstos que carecen de apoyo legal. No obstante, sí conviene precisar que la cuestión planteada por las partes no era la procedencia del beneficio en sí mismo, sino su discriminatoria inaplicación a un determinado contribuyente. En términos totalmente distintos, el mismo Tribunal,

esta limitación se ha buscado por la doctrina, además, en la defensa financiera de las entidades locales; la necesidad de compensar a tales entidades cuando se establezca por ley una exención o cuando se otorguen por el Estado moratorias o aplazamientos en el pago de tributos locales se inscribe en esta línea¹⁰⁴. No obstante lo anterior, no parece que las restricciones a la autonomía local impuestas por el precepto fuesen proporcionales a ese pretendido objetivo cuando, además, la compensación a los municipios por el establecimiento de beneficios ha sido reiteradamente eludida.

La situación comienza a variar a partir de la modificación introducida en el precepto por la Ley 50/1998, que añade el siguiente inciso: “no obstante, también podrán reconocerse los beneficios fiscales que las Entidades locales establezcan en sus ordenanzas fiscales en los supuestos expresamente previstos por la ley”. Con este añadido, el legislador ha profundizado en la autonomía local, disminuyendo la rigidez con la que el principio de reserva de ley había venido operando hasta ahora, al otorgar a las entidades locales un mayor margen de maniobra para prever o no su existencia y para graduar el alcance de determinados beneficios fiscales -que no estarán ya establecidos por ley, sino meramente previstos por ella-, iniciándose así lo que podría ser un cambio de tendencia y, según algún autor, constituyendo “una de las claves de la primera fase de la reforma del sistema tributario local”¹⁰⁵. Tales beneficios tienen así un carácter potestativo y no pueden ser invocados directamente por los contribuyentes, en tanto que su efectividad no deriva de la ley sino que depende de su implantación, mediante ordenanza fiscal, por las correspondientes Entidades locales titulares del tributo respecto del que se apliquen, y de la regulación, por la misma autoridad, de los aspectos sustantivos y formales no especificados en el precepto legal que prevé su establecimiento.

en sentencia de 22 de julio de 2000, refiere: “De esta forma, si el establecimiento de las exenciones y demás beneficios fiscales está amparado por la reserva de ley, al carecer de potestades legislativas los Entes locales, consecuentemente, carecen de potestad tributaria para establecer, suprimir y prorrogar beneficios tributarios”.

¹⁰⁴ Así, Calvo Ortega, R., *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario (Parte General)*, ob. cit., pág. 486.

¹⁰⁵ Véase Granizo Labrandero, J. J., *La reforma del sistema tributario local de 1998*, ob. cit., pág. 74. Manteniendo una posición diferente, Pagès y Galtés se refiere a la redacción original del artículo 9.1 LRHL afirmando: “Lógicamente, debía interpretarse que la ley, o en su caso el tratado internacional, podían establecer y regular de forma pormenorizada todos y cada uno de los aspectos del beneficio fiscal, de tal manera que la Corporación local no tuviera otra función que la de aplicarlo; pero también podían dejar un margen de maniobra a la Corporación local, permitiendo que algunos aspectos del beneficio fueran regulados por ella, y hasta incluso permitiendo que la Corporación local decidiese libremente establecer o no el beneficio fiscal. Pues bien, esto es lo que explícitamente nos viene a decir el segundo párrafo del artículo 9.1 LRHL añadido por la Ley 50/1998...”. En consecuencia, la valoración que merece al autor expresado la reforma producida sólo puede ser la siguiente: “En realidad, pues, este segundo párrafo no viene a añadir nada que no se desprendiera ya de la anterior regulación” (“Exenciones y bonificaciones en el Impuesto sobre Construcciones”, *El Fisco*, tomo II, 1999, págs. 1107-1108).

No obstante, la valoración no puede ser más que prudente. Efectivamente, la previsión no ha impedido mantener en sus mismos términos la mayor parte de exenciones existentes con anterioridad, salvo contadas excepciones como la bonificación por inicio de actividad en el IAE, de forma que las nuevas facultades municipales se han circunscrito a beneficios de nuevo cuño, lo que permite aumentar su número sin necesidad de compensar económicamente a los municipios por su establecimiento, ya que son ellos mismos quienes lo deciden. Como ha señalado Granizo Labrandero, “el legislador está usando esta fórmula para establecer una cierta «corresponsabilidad fiscal» en el ámbito local. Las Entidades locales deberán, pues, asumir el beneficio o el coste político de disminuir más o menos o de mantener la presión fiscal local sobre sus administrados al hacer uso o no de esta posibilidad, así como los costes derivados de su gestión”¹⁰⁶.

1.5.- La Interpretación de los supuestos de exención

En el marco de esta exposición general, conviene realizar algunas breves consideraciones sobre una materia tan fundamental y discutida como es la interpretación de las normas de Derecho Tributario y, concretamente, de las normas de exención, puesto que, dependiendo de la posición que se adopte sobre la manera en que debe desarrollarse esta labor, variará la solución concreta que se dé a los problemas que surgen a la hora de aplicar esas normas, no siempre transparentes en cuanto a su sentido y, en todo caso, sometidas a las inevitables limitaciones que conlleva la utilización de un sistema comunicativo imperfecto como es el lenguaje humano.

El primer elemento que debe tenerse en cuenta a la hora de realizar una labor interpretativa de las normas jurídico-tributarias es la consideración que ha de hacerse de lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -así como de su precedente, el artículo 23 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre-, que en su apartado primero establece literalmente: “Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil” -“con arreglo a los criterios admitidos en Derecho”, decía el artículo 23.1 citado-. La opción realizada por el legislador queda así explicitada, en una norma de rango

¹⁰⁶ *La reforma del sistema tributario local de 1998*, ob. cit., pág. 75. Al margen de lo anterior, otros principios constitucionales exigen un cierto grado de libertad a favor de las Entidades locales a la hora de establecer y delimitar los beneficios fiscales aplicables en sus tributos propios. Entre ellos, Lozano Serrano refiere el principio de igualdad, el de capacidad

legal, con contundencia y total claridad, poniéndose fin a las numerosas discusiones habidas con anterioridad, que llevaron a la elaboración de dispares teorías sobre la orientación que debía presidir las cuestiones de hermenéutica en esta rama del Derecho¹⁰⁷. Las normas tributarias son normas jurídicas y como tales deben ser interpretadas. Por tanto, la propia configuración remisiva del precepto referido abre la puerta a la introducción de los criterios establecidos en el artículo 3.1 del Código Civil¹⁰⁸. Si sobre esta cuestión, en los últimos tiempos, parecía no existir discrepancia en la doctrina científica con anterioridad a la aprobación de la Ley 58/2003, después de la redacción que se ha dado a su artículo 12 las dudas resultan ya absolutamente fuera de lugar¹⁰⁹. Por tanto, la nueva Ley General Tributaria ha venido a aclarar aún más la

económica y el de progresividad (véase “La concesión de exenciones de tributos municipales”, ob. cit., págs. 544-547).

¹⁰⁷ Básicamente, se ha venido sosteniendo una interpretación restrictiva de las exenciones con fundamento en la concepción de éstas como excepción al deber de contribuir. En este sentido, hace notar Lozano Serrano que la consecuencia que deriva de esta naturaleza excepcional de la exención es que su aplicación debe realizarse con criterios estrictos, llegándose así a la paradoja de que si en un principio era el tributo en su conjunto el que como norma odiosa merecía una interpretación restrictiva ahora es su opuesto, la exención, la que debe seguir unos cauces hermenéuticos tendentes a restringir sus efectos y su aplicación a los supuestos exactamente comprendidos en los presupuestos de hecho que la establecen” (véase *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, ob. cit., pág. 20).

Como ejemplo práctico de esta posición, puede verse la SAN de 1 de marzo de 2001 (JT 2001\473), que afirma: “El Tribunal Constitucional tiene declarado que el derecho a la exención o a la bonificación tributarias, que tiene su causa en normas con rango de Ley, es un elemento de la relación jurídica obligacional que liga a la Administración y al contribuyente, doctrina que, de manera reiterada, se viene manteniendo también por el Tribunal Supremo en numerosas sentencias (por todas, la de 25 de abril de 1995) al decir que «el disfrute de un beneficio fiscal tiene carácter debilitado y subordinado al interés general por cuanto quiebra el equilibrio de la justicia distributiva inherente al reparto de la carga tributaria», lo cual constituye «una situación privilegiada» (STS de 23 de enero de 1995), de manera que, conforme a tal doctrina, todas las normas reguladoras de exenciones y, en general, de beneficios tributarios han de ser objeto de una interpretación restrictiva, como, por lo demás, exigido venía por el art. 24.1 -y hoy, igual, por el art. 23.3, tras la reforma por Ley 25/1995, de 20 de julio- de la Ley General Tributaria”.

Comentando la afirmación transcrita, González García la califica de desafortunada, fundamentalmente por dos razones. La primera, porque según el artículo 23.1 LGT las normas tributarias, todas las normas tributarias, incluidas por tanto las de exención, se interpretan con arreglo a los criterios admitidos en Derecho, debiendo llegarse en cada caso al resultado estricto, restringido o extensivo que a cada situación corresponda. La segunda, porque es absurdo calificar la norma de exención como excepcional o privilegiada respecto a la de imposición; en un sistema tributario presidido por el principio de capacidad contributiva y los restantes principios económicos constitucionalizados, lo normal, común y ordinario será pagar impuestos allí donde haya signos reveladores de riqueza y no pagarlos donde no haya tales signos, o aún habiéndolos, se dispense de su pago por razones legalmente previstas -fomento del ahorro y del empleo, lucha contra la inflación, medidas redistributivas, etc.- (véase “Breve resumen sobre teoría general de interpretación de las normas tributarias”, Presentación, *Jurisprudencia Tributaria*, 2001-I, pág. 1631).

¹⁰⁸ Así lo había escrito Checa González, C., “La interpretación de las normas tributarias”, en AA.VV., *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, pág. 32.

¹⁰⁹ En este sentido, con anterioridad a la Ley 58/2003, Martín Queralt había postulado que, en materia de exenciones tributarias, debe partirse del carácter general, normativo, de las normas que las prevén y, en consecuencia, de la ausencia de criterios interpretativos específicos, “en tal sentido se manifiesta en la doctrina italiana, Giannini, M. S., *L'interpretazione e*

situación, recogiendo en su articulado la remisión expresa al artículo 3.1 del Código Civil, lo que ha consagrado normativamente una situación que era generalmente aceptada por la doctrina científica pero que algunos pronunciamientos judiciales no acababan de asimilar, y fija un criterio que ahora no admite discusión alguna.

De acuerdo con lo anterior, son aplicables a la hora de interpretar las normas que prevén supuestos de exención, al igual que el resto del ordenamiento jurídico, los criterios de interpretación literal o según el sentido de las palabras empleadas en el texto, el criterio sistemático y contextual, el de interpretación histórica y de indagación de la *mens legislatoris* deducida de los antecedentes legislativos, el criterio teleológico o de la finalidad de la ley, el criterio de la realidad social y cualquier otro admitido en Derecho.

Sobre la preeminencia de unos criterios sobre otros, Lozano Serrano afirma que “tanto un sector importante de la doctrina como el propio Tribunal Supremo han hecho hincapié en el criterio de la finalidad, acomodando la interpretación de la exención a su *ratio legis*, de forma que ésta fuere todo lo operativa que se pudiese lograr”¹¹⁰. Por su

l'integrazione delle leggi tributarie, en «Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.», 1941, pág. 175, recogiendo la tesis ya acuñada en 1932 por Vanoni en su clásica monografía «Natura ed interpretazione delle leggi tributarie». En la doctrina española vid., por todos, Calvo Ortega, R., *La interpretación de las exenciones tributarias*, «Hac. Púb. Esp.», núm. 13, 1971, pág. 121, si bien hace mención expresa de la necesidad de aplicar el método principialista y, especialmente, el principio de capacidad contributiva” (“El incumplimiento de deberes formales en materia de exenciones tributarias”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 5, enero/marzo 1975, pág. 159).

Igualmente, Lozano Serrano había afirmado: “es hoy prácticamente unánime la interpretación de las exenciones como la de cualquier otra norma jurídica; pensando en las de naturaleza tributaria, según los criterios generales admitidos en Derecho, como reza el artículo 23 de la Ley General Tributaria y han admitido tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Económico-Administrativo Central” (*Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, ob. cit., págs. 40-41).

Para Calvo Ortega, la interpretación de las normas constitutivas de exenciones tributarias debe hacerse con los mismos métodos que cualquier otra norma por cuanto “el hecho de que la exención tenga un carácter excepcional en un plano jurídico formal no implica restricción alguna «a priori» en su conocimiento exacto y en la dimensión de sus efectos. Sería así si se admitiese (como se ha hecho y se hace por algunos autores y tribunales) la interpretación extensiva o restrictiva. No es así. La ampliación o restricción de la interpretación hace referencia sólo a un resultado en relación con un modelo previo que no tiene más valor que el puramente subjetivo de cada intérprete. En definitiva, hay que saber hasta dónde se ha querido llegar con la excepcionalidad. No hay por qué extenderla, pero tampoco restringirla con criterios previos” [*Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario (Parte General)*, ob. cit., pág. 234].

También el Tribunal Supremo se había referido a la necesaria aplicación de los criterios contenidos en el artículo 3.1 del Código Civil, pudiendo citarse al respecto la STS de 21 de junio de 1986, que transcribe otra de 27 de octubre de 1983.

¹¹⁰ *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, ob. cit., pág. 41; con cita de doctrina y jurisprudencia. No obstante, refiriéndose a la jurisprudencia, el mismo autor observa que “en resumen, la posición jurisprudencial sólo permite afirmar como conclusión general que la interpretación de las exenciones debe seguir las pautas genéricas de interpretación de todas las normas jurídicas, sin necesidad de criterios específicos derivados de la materia concreta. Entre

parte, Calvo Ortega sostiene que, al ser más intensa la producción de normas que en otros campos del Derecho, los métodos histórico y sistemático juegan un mayor papel en el ámbito tributario. De esta manera, en relación con el primero, el autor citado afirma que tener presente la finalidad de las frecuentes modificaciones en el ordenamiento tributario será siempre una herramienta interpretativa útil. Pero más fecundo aún es el método sistemático, debido principalmente a dos razones: la existencia de varios ordenamientos tributarios y la repetición de situaciones ante el gravamen paralelo de determinados fenómenos económicos -renta, elementos patrimoniales concretos, etc.-. A su juicio, ambos motivos aconsejan la contemplación, en caso de duda, de otras normas distintas de la que se interpreta pero que regulan fenómenos económicos y jurídicos similares¹¹¹.

Pero es más, según ha señalado Cazorla Prieto refiriéndose al artículo 23.1 de la Ley 230/1963, la virtualidad mayor que encierra este precepto consiste en facilitar la entrada en lo jurídico-tributario de los criterios interpretativos admitidos en nuestro Derecho y, por tanto, no sólo de los que se deriven del artículo preliminar -mencionado- del Código civil sino, y muy decididamente, de aquéllos emanados de la Constitución de 1978¹¹². En esta tesitura, el citado autor ha afirmado que el sentido que cabe dar al artículo 23.1 de la LGT es el de abrir el cauce hacia una interpretación normativa fundada sustancialmente en nuestra Carta Magna: las valoraciones y los valores que en ésta cristalizan determinan la elección y el uso de las directrices interpretativas, de la interpretación jurídica en general y de la tributaria más en particular¹¹³. A mayor abundamiento, procede afirmar que la vigencia de la interpretación normativa se funda, y ello de un modo particular en el campo tributario y, por tanto, también en materia de exenciones, en la importancia que han cobrado en el nuevo ordenamiento jurídico los principios constitucionales en general, y los de orden tributario en especial. A través de los principios jurídicos generales se configuran los objetivos abstractos de justicia que se propone conseguir el ordenamiento y, dado que éste forma una unidad, dichos fines han de ser tenidos en cuenta al interpretar una norma particular, lo que, dada la amplitud y pormenorización que en lo tributario alcanzan los principios constitucionales -véase el artículo 31.1 de la Constitución singularmente-, permite que éstos constituyan

tales criterios, sin embargo, no hay base para sostener que algunos tengan más aplicación que otros, existiendo exenciones que son interpretadas en atención a su finalidad, en relación con el contexto normativo, etc., y otras que padecen un modo de aplicación más estrictamente apegado a su formulación literal” (“Exenciones tributarias y beneficios fiscales”, en AA.VV., *Cuestiones tributarias prácticas*, 2.ª ed., La Ley, Madrid, 1990, págs. 180-181).

¹¹¹ Véase *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario (Parte General)*, ob. cit., pág. 123.

¹¹² Véase “El artículo 23 de la Ley General Tributaria: cauce para una interpretación normativa en el Derecho Tributario”, en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, V-I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 359.

una base sustancial para mantener en este campo la teoría de la interpretación normativa a que abre las puertas el artículo 23.1 de la referida Ley 230/1963¹¹⁴. No obstante, a diferencia de lo sucedido con el artículo 3.1 del Código Civil, la nueva Ley 58/2003 no ha introducido una mención a estos principios constitucionales a la hora de regular la interpretación de las normas tributarias.

Refiriéndonos a los impuestos locales, debe hacerse una consideración adicional, en cuanto que la importante reducción de exenciones que conllevó la promulgación de la Ley 39/1988 ha sido usada en ocasiones como elemento que permitiría justificar soluciones interpretativas de carácter restrictivo, lo que no puede admitirse. Según ha escrito Checa González, “la aprobación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, llevó aparejada una reducción muy significativa de los beneficios fiscales. Ello merece una explicación en la propia memoria que acompañaba al proyecto de ley. «La exceptuación fiscal descomedida no sólo arriesga la suficiencia de un impuesto, sino que también compromete la flexibilidad impositiva e impide atender a la financiación de los servicios públicos fundamentales que el propio desarrollo de la sociedad demanda imperativamente y, en la esfera local, ha de sufragar la Hacienda de los Municipios» de un lado, y de otro, el «posible problema administrativo que las exenciones tributarias pudieran plantear pues lastran la gestión de cualquier sistema fiscal, complican las labores recaudatorias con un coste obvio y, por tratarse de un derecho excepcional, debe nacer y administrarse con exquisita disciplina en el otorgamiento», son las dos razones esgrimidas por la citada memoria para justificar ese proceder. (...) Ahora bien, dicho eso, las exenciones como ya hemos dicho han de interpretarse sin ningún apriorismo. No es siempre así, en ocasiones, los intérpretes de las normas se han dejado influir excesivamente por la

¹¹³ *Ibidem*, pág. 360.

¹¹⁴ Según afirma Calvo Ortega, “la peculiaridad del Derecho Tributario, en cuanto a la interpretación de sus normas se refiere, consiste en la utilización de los principios que han presidido toda su producción normativa, para conocer en caso de duda todo lo que ha establecido la norma que se interpreta. El ordenamiento tributario no se rige por el principio más o menos abstracto del interés general (aunque no lo excluya), sino por otros concretos que hemos analizado anteriormente: generalidad tributaria, capacidad económica, progresividad, igualdad, justicia, etc. Unos, los que tienen un contenido material (por ejemplo, la capacidad económica), serán más adecuados que otros cuya esencia es la atribución de poder (reserva de ley), pero todos pueden y deben constituir métodos de interpretación” [*Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario (Parte General)*], ob. cit., pág. 124]. En similares términos, Martín Queralt entiende que el principio de capacidad contributiva “si bien adquiere una especial intensidad en la interpretación de las exenciones tributarias, es consustancial a toda la materia tributaria en cuanto principio material de justicia” (“El incumplimiento de deberes formales en materia de exenciones tributarias”, ob. cit., pág. 159). También González García atribuye gran importancia a este principio: “El fin de la norma tributaria no es cobrar impuestos donde no hay capacidad contributiva. (...) Por ello es tan importante que el principio de capacidad contributiva esté presente a todo lo largo del proceso interpretativo, y no sólo en la configuración del hecho imponible” (*La interpretación de las normas tributarias*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, núm. 6, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 61).

idea expresada en la memoria, lo que les ha conducido a realizar una interpretación restrictiva”¹¹⁵.

Por tanto, debe afirmarse que la inicial reducción del número de exenciones no obsta para que siguieran perviviendo en la propia Ley 39/1988 numerosos supuestos en los que no existe la obligación tributaria de pago a cargo del sujeto pasivo, supuestos que, por lo demás, se han visto incrementados con posterioridad, como consecuencia tanto de las modificaciones sufridas por el texto legal citado como de la inclusión en otras normas de exenciones relativas a los impuestos locales. De esta manera, se observa que la orientación inicial del legislador hacia la reducción de los supuestos de exención se ha visto alterada con posterioridad, por lo que el afán eminentemente restrictivo que presidió la Ley 39/1988 no permanece vigente en la actualidad y no puede convertirse en un elemento que sirva para dar una solución de carácter restrictivo a los problemas interpretativos que plantean las normas reguladoras de los supuestos de exención.

En cuanto a la admisión de la analogía en materia de beneficios fiscales, la doctrina se divide entre diferentes posturas. Para Lozano Serrano, al entenderse que la analogía no es creación de Derecho, sino un expediente para dotar de mayor operatividad a los principios inspiradores de las normas, se ha postulado -como respecto de las restantes normas tributarias- la admisión de la analogía en la aplicación de las exenciones. Teniendo en cuenta estas nuevas concepciones sobre la analogía, que posibilitan su aplicación a las normas tributarias, ninguna especialidad debe revestir en torno a las exenciones¹¹⁶. Piña Garrido piensa que pueden existir lagunas ocultas o impropias -aquéllas que se producen cuando se juzga, sobre la base de lo que se considera el fin de la ley general, que hubiera debido existir una norma de exención para un caso concreto- y que habría razones para integrar tales lagunas no sólo mediante una interpretación teleológica reduccionista de la norma tributaria, sino además por la interpretación analógica de la norma de exención, cuando la *ratio* que fundamenta la exención prevista expresamente por el legislador esté también presente en un supuesto distinto¹¹⁷. Por su parte, Herrera Molina afirma que la analogía es imposible en materia de exenciones por no existir lagunas, en tanto que las hipótesis exentas siempre están englobadas en el supuesto fáctico de una disposición tributaria, de modo que si el legislador no exonera cierto hecho, éste vendrá regulado por el precepto de sujeción. El mismo autor admite la analogía, únicamente, en el campo del Derecho Tributario formal, lo que en relación con las exenciones significa que podrá

¹¹⁵ “Exención en el IBI de las bibliotecas públicas estatales”, *Jurisprudencia Tributaria*, 2003-II, pág. 2100.

¹¹⁶ *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, ob. cit., págs. 40-41.

¹¹⁷ Véase “Notas en torno a la moderna teoría de la exención tributaria”, ob. cit., pág. 89.

acudirse a la analogía cuando la ley tipifique como exento un determinado presupuesto de hecho, pero no regule -por ejemplo- la forma en que tal exención ha de operar sobre la estructura del tributo o algunos aspectos del procedimiento administrativo vinculado a la exención; en estos casos no se vulnera el principio de reserva de ley, ni la prohibición contenida en la LGT, puesto que no se utiliza la analogía para extender el “ámbito” de las exenciones¹¹⁸. Rechazando la posibilidad de interpretación analógica, Calvo Ortega entiende que, dada la actividad creativa en cuanto al presupuesto de hecho que supone esta técnica, sí tiene sentido una restricción legal, doctrinal o jurisprudencial, ya que en definitiva se trata de extender la exención a un caso similar, no idéntico, al regulado por la correspondiente ley¹¹⁹. Por otra parte, “la reserva de ley impide la extensión de una norma tributaria a un supuesto de hecho no previsto en ella expresa o implícitamente, no obstante la semejanza con los casos sí contemplados”¹²⁰. De cualquier manera, la propia Ley 58/2003 proscribía la aplicación de la figura en su artículo 14 -del mismo modo que antes lo hacía el artículo 23.3 de la Ley 230/1963-, con mención expresa de las exenciones o bonificaciones¹²¹.

1.6.- La modificación de las exenciones en vigor

Una de las cuestiones que ha preocupado habitualmente a la doctrina es la problemática relativa a la modificación del régimen jurídico de exenciones en vigor, y si existen, en su caso, limitaciones que restrinjan la libertad del legislador para llevar a cabo estas modificaciones. Los obstáculos que se alzan a las facultades legislativas se

¹¹⁸ Véase *La exención tributaria*, ob. cit., págs. 233 y ss.

¹¹⁹ Calvo Ortega, *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario (Parte General)*, ob. cit., pág. 234.

¹²⁰ *Ibidem*, pág. 495.

¹²¹ González García sintetiza los criterios que deben regir la interpretación de las exenciones en los siguientes puntos: “1º. Que las normas tributarias reguladoras de exenciones son normas tributarias. 2º. Que por ser normas tributarias, como no podía ser de otro modo, les resulta plenamente aplicable el artículo 23.1 LGT, es decir, se interpretan como cualquier otra norma jurídica, y el resultado interpretativo a que se llegue podrá ser, en su caso, estricto, restringido o extensivo; por ejemplo, en el caso que nos ocupa es extensivo. 3º. Que la expresa exclusión de la analogía en tema de exenciones, perfectamente admisible en la medida que la analogía no es un resultado de la interpretación, sino un procedimiento interpretativo, en cuanto excepción a la regla general, deberá interpretarse restrictivamente. 4º. Que las normas de exención no son excepción de las de imposición, siempre que el principio de capacidad contributiva, en las exenciones fiscales, y el criterio de política económica o social en las extrafiscales, haya sido correctamente utilizado; dicho de otro modo, en presencia de una capacidad contributiva elevada lo normal u ordinario será pagar impuestos, salvo que criterios de política económica o social, también constitucionalizados, aconsejen otra cosa, de igual modo que en ausencia de dicha capacidad lo normal u ordinario será no pagarlos.” (“En torno al concepto e interpretación de las exenciones”, Presentación, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 16, diciembre 2001, págs. 12 y 13).

agrupan por Lozano Serrano en dos categorías, distinguiendo entre los de “índole subjetiva” y los de “índole objetiva”.

1.6.1.- Derechos adquiridos en materia de exenciones

En relación con los primeros surge la polémica de determinar si las exenciones otorgan una especial posición o situación jurídica al sujeto beneficiado; dicho en otros términos, si éste resulta titular de un derecho adquirido a la exención que, según parecía avalar el artículo 15 de la Ley 230/1963, debe ser respetado por el legislador.

Ya Sainz de Bujanda circunscribió la consideración como derecho adquirido a las exenciones subjetivas y, con verdaderos efectos vinculantes para el legislador, a las temporales¹²². Otros autores han limitado aún más esta calificación, y así, Piqueras Bautista circunscribe el respeto por parte del legislador a aquellos supuestos en los que se creen exenciones temporales, pero también permanentes -en este caso, por un plazo de tiempo razonable-, con la expresa intención de fomentar una determinada actividad, por cuanto, en otro caso, los particulares que actuaron contando con disfrutar de la exención verían defraudados sus intereses y la Administración estaría incumpliendo una peculiar especie de compromiso contraído¹²³.

En cambio, para Lozano Serrano las exenciones tributarias no generan en ningún caso derechos adquiridos que puedan justificar la ultraactividad de una norma ex artículo 15 LGT, porque las exenciones no constituyen derechos subjetivos que se integren en el patrimonio del particular, ni las normas de exención tutelan intereses del particular que puedan constituir la base de una situación jurídica individualizada capaz de generar un derecho adquirido. Y ello como consecuencia de la configuración que formula el autor citado de la exención, en tanto entiende la figura como una forma de imposición a través de la cual el tributo persigue cubrir determinadas necesidades sociales o incluso de justicia financiera, no dando lugar a situaciones jurídicas individualizadas constituidas para satisfacer un interés del particular¹²⁴.

Una postura semejante es la que mantiene Herrera Molina, para quien hay que tener en cuenta que no puede hablarse con propiedad de derechos adquiridos en

¹²² “Teoría jurídica de la exención tributaria”, ob. cit., págs. 452 y ss.

¹²³ Véase Piqueras Bautista, J. A., “Duración de las exenciones y derechos adquiridos: el artículo 15 de la Ley General Tributaria”, en AA.VV., *Estudios de Derecho Tributario*, tomo I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 309 y ss. En un sentido similar se pronuncia Antón Pérez, J., “Comentario al art. 15 LGT”, en AA.VV., *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, tomo I, Edersa, Madrid, 1982, págs. 126 y ss.

¹²⁴ *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, ob. cit., pág. 114.

materia de exenciones, ya que éstas no constituyen situaciones jurídicas subjetivas. No existen derechos adquiridos frente a la ley¹²⁵, aunque una nueva norma puede respetar los vínculos jurídicos creados bajo el amparo de la anterior, correspondiendo a las disposiciones de derecho transitorio determinar la solución en cada caso concreto. Así pues, el sentido de los preceptos que declaran el respeto a los derechos adquiridos en materia de beneficios tributarios no siempre resulta claro, pero, en todo caso, la pervivencia de tales derechos no deriva de su naturaleza de adquiridos, sino de la ley que decide conservarlos¹²⁶.

Según Calvo Ortega, la duración y extinción de las exenciones tributarias no ofrecen problemas por cuanto el poder legislativo puede modificar su política tributaria o cualquier otra política -de empleo, vivienda, investigación, etc.-, que hayan justificado unas concretas exenciones. Toda modificación tributaria sustantiva, es decir, la que incida sobre cualquiera de los elementos básicos del tributo, incluida la exención, supone una ventaja o desventaja patrimonial futura en relación con una situación fiscal dada. Este aumento o disminución es algo real y no una expectativa, pero no se integra en el patrimonio del sujeto como un derecho u obligación privados. En otras palabras, no es algo propio y singular de los sujetos pasivos, como puede serlo un derecho de

¹²⁵ Con similar expresión se había pronunciado sobre la cuestión Falcón y Tella al afirmar que “en sentido técnico no existen derechos adquiridos frente al legislador” (“Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos en el Impuesto sobre Sociedades”, ob. cit., pág. 63). El autor se muestra contrario a la existencia de derecho subjetivo alguno a favor del beneficiario de la exención, pero va más allá y sostiene, con cita de la STC de 20 de julio de 1981, que, aunque existiese una situación jurídica subjetiva, e incluso un derecho adquirido, el mismo podría modificarse mediante ley, aunque, en tales casos, su modificación pueda comportar el abono de una indemnización por daños y perjuicios (ibidem, págs. 64 y 65; con referencia a Martín Queralt, J., *Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional*, tomo I, pág. 273). Calvo Ortega se muestra contrario a esta posibilidad afirmando que “carece de sentido hablar de la indemnización por la pérdida coactiva de un derecho adquirido” [*Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario (Parte General)*, ob. cit., pág. 233].

¹²⁶ *La exención tributaria*, ob. cit., pág. 203.

Igualmente, para Falcón y Tella, “la prórroga de exenciones y bonificaciones, tras la entrada en vigor de la nueva ley, se produce como consecuencia de las normas transitorias contenidas en ésta, pese a su carácter genérico. Los «derechos adquiridos» son una consecuencia de la nueva norma, no algo previo que ésta deba respetar” (“Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos en el Impuesto sobre Sociedades”, ob. cit., pág. 65, nota 76 a pie de pág.).

No obstante, la supresión de ciertas exenciones puede ser contraria a la seguridad jurídica o a otros principios consagrados por la Constitución. En estos supuestos, afirma Herrera Molina que puede entenderse -a título de hipótesis- que en virtud de la tutela judicial efectiva (artículo 24 CE) nace un derecho impugnatorio a la supresión del precepto viciado, derecho que se instrumentará a través de la cuestión de inconstitucionalidad (*La exención tributaria*, ob. cit., pág. 203).

Por su parte, Calvo Ortega refiere que “si una exención constituye una medida básica para alcanzar un objetivo constitucional, su derogación podría impugnarse por inconstitucionalidad. Se trata de un planteamiento poco común pero que puede darse. Normalmente iría unido a la generalidad e importancia de la exención misma” [*Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario (Parte General)*, ob. cit., pág. 233].

usufructo, de propiedad, de crédito, etc., ni una disminución real definitiva. De aquí la imposibilidad de incorporación al patrimonio. En resumen, se trata de una situación favorable o desfavorable comparada con otra anterior, actual -no futura y, por tanto, que no puede calificarse de expectativa- y susceptible de ser modificada por una ley. Para la ley no hay más límite en este campo que los principios constitucionales. A mayor abundamiento, la lectura de la Constitución en lo relativo a la supresión de derechos, artículo 33, nos aproxima a la posición expuesta: la derogación de las exenciones es posible, constituye la regla general y sólo en supuestos concretos puede lesionar la equidad¹²⁷.

De esta manera, tal y como afirma Núñez Pérez con referencia a Lozano Serrano, puede decirse que si la LGT quería garantizar “la pervivencia de exenciones cuando la norma que las regula cesa en su vigencia, debería haber empleado una solución técnica más adecuada. Sea por el transcurso del tiempo, sea por una nueva ley sin previsiones de derecho transitorio, la aplicación del artículo 15 se ve obstaculizada, en rigor jurídico, por el hecho de que en materia de exenciones no hay «derechos», ni mucho menos «adquiridos», y los únicos casos en que así podría estimarse ya vienen resueltos por el principio de irretroactividad. No es, pues, exagerado vislumbrar en este precepto una precipitada transposición al ordenamiento tributario de un instituto ordinario en otros sectores del ordenamiento y que no encaja fácilmente con la rama en que se inserta; más cuando en sus propios sectores ya contaba con suficiente descrédito como para haber sido rechazado”¹²⁸.

Así pues, si el referido artículo 15 de la Ley 230/1963 no contemplaba la existencia de derechos adquiridos, había que determinar su verdadero sentido y alcance. A este respecto, Lozano Serrano sostiene que el precepto intenta proporcionar un principio de resolución de los conflictos de leyes de exenciones en el tiempo, no aportando nada al principio general de irretroactividad de las normas jurídicas, a menos que ellas mismas dispongan expresamente lo contrario. De esta forma, la norma que debe aplicarse a una exención es aquélla que está vigente en el momento de su devengo, ya que, de lo contrario, admitir la aplicación de una ley nueva a una exención

¹²⁷ *Ibidem*, págs. 233-235.

En sentido contrario, la STS de 30 de enero de 1999 (RJ 1999\576) sostiene: “la formalización del contrato de obra para la construcción de buques es el acto del que nace el derecho subjetivo a la bonificación, y éste constituye un derecho adquirido cuyo régimen jurídico ha de ser el vigente en aquel momento, sin que las normas que lo modifican puedan tener eficacia retroactiva en su perjuicio inclusive, y como, a su vez, declararon las sentencias, también de esta Sala, de 8 de junio de 1991 y 20 de diciembre de 1994, las normas que llevaron a cabo, como se ha dicho, la supresión o derogación del sistema desgravatorio mencionado, es decir habida cuenta que lo impediría el artículo 15 de la Ley General Tributaria”.

devengada con anterioridad a su entrada en vigor supone dotar a la norma de efectos retroactivos y, por otra parte, acudir a la ley antigua para regular una exención devengada con posterioridad a su derogación supondría reconocer a esa norma su ultraactividad, estando ambos efectos vedados salvo que se prevean expresamente. La cita de Falcón y Tella contribuye a centrar la cuestión: el artículo 15 LGT “no ha tenido virtualidad alguna -el rango de ley ordinaria es insuficiente para vincular al legislador futuro-, pero en él se han inspirado las normas de Derecho transitorio contenidas en leyes posteriores”¹²⁹ y, entre ellas, la Ley 39/1988, que mantuvo el disfrute de los beneficios fiscales durante el período de vigencia que tuvieran previsto o, si carecieran del mismo, hasta una fecha máxima que varía según el impuesto de que se trate.

La nueva Ley 58/2003 no recoge un precepto análogo al referido artículo 15 de la Ley 230/1963, por lo que ha desaparecido el anclaje normativo al que se aferraba la figura de los derechos adquiridos en materia de exenciones, circunstancia que refuerza los argumentos en contra de su existencia.

1.6.2.- *Obstáculos de carácter objetivo*

En cuanto a los obstáculos a la supresión que poseen un carácter objetivo, debe referirse que dentro de este apartado se incluye, básicamente, la existencia de ciertos principios constitucionales -igualdad, generalidad, capacidad económica, irretroactividad de las normas y seguridad jurídica- que entrarían en juego limitando la libertad del legislador a la hora de modificar el régimen jurídico de la exención. La doctrina científica niega, con carácter general, que tales principios actúen como límites frente al legislador impidiéndole variar el régimen jurídico de exenciones en vigor; no obstante, se efectúan algunas precisiones con relación al principio de seguridad jurídica, que es el que más problemas puede plantear y el que merece un cierto detenimiento en este momento¹³⁰.

¹²⁸ Véase Núñez Pérez, “Hecho imponible. No sujeción y exención”, ob. cit., pág. 480; con cita de Lozano Serrano, C., *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, ob. cit., págs. 114-115.

¹²⁹ Falcón y Tella, R., “Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos en el Impuesto sobre Sociedades”, ob. cit., pág. 62.

¹³⁰ Según ha afirmado García Calvente, Y., con cita de García Novoa (*El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 170 y 176): “«la retroactividad de las normas tributarias plantea específicos problemas de constitucionalidad completamente diferentes del resto de situaciones que pueden violar la seguridad jurídica». Recuerda además este autor cómo la jurisprudencia constitucional española ha basado el control de constitucionalidad de las normas retroactivas en la protección de la confianza. Y el problema se traslada por tanto a comprobar si «la confianza en la inalterabilidad de la norma tributaria del ciudadano que ha condicionado su conducta económica ajustándola a la legislación vigente es digna de protección atendiendo a si las circunstancias del caso concreto han permitido una

El profesor Lozano Serrano sostiene que el expresado principio impide al legislador, respecto de todos los tipos de exenciones, los cambios arbitrarios, precisando que “tal vez en relación con las exenciones que actúan como estímulos por razones de política social o económica, pueda exigirse al legislador un mayor rigor, claridad y certeza en las definiciones del interés público que realice -seguridad jurídica, desde el punto de vista objetivo- y que dote de mayor certeza a la situación jurídica en la que el particular queda situado, sobre todo en aquellos supuestos en que la propia ley fomenta la actividad del particular, haciendo que éste quede situado en la situación de exención -seguridad jurídica desde el punto de vista subjetivo-. Sin embargo, señala Lozano que no pueden extraerse conclusiones generales que impidan las modificaciones legislativas que afecten a los incentivos fiscales por contrarias a la seguridad jurídica, sino que deberá examinarse caso por caso si realmente el comportamiento del legislador ha atentado contra este principio por arbitrario, como lo sería si: a) la necesidad social o el fin general que incorpora la norma de exención no es incompatible con los tutelados por la nueva ley derogatoria, o b) la nueva ley podía haber utilizado otros medios, diferentes de la derogación de la exención, para asegurar sus nuevos fines. Ya que en ambos casos el legislador ha suprimido una exención legítima constitucionalmente, de la que ya venían disfrutando algunas personas, sin justificación objetiva, esto es, de forma arbitraria y contraria por ello al principio de seguridad jurídica”¹³¹.

Por su parte, Herrera Molina entiende que es ciertamente en las exenciones que funcionan como incentivos de política económica o social donde juega con mayor fuerza el principio de seguridad jurídica, pero acepta de la teoría tradicional la idea de que “esta inseguridad jurídica se producirá sobre todo cuando se supriman anticipadamente exenciones temporales”, aun sin negar que pueda ocurrir también en las permanentes destinadas a fomentar determinada actividad¹³².

Para Bosch Cholbi y Montesinos Oltra, la primacía del interés público podría decaer, precisamente, allí donde el interés privado confluye con él trascendiendo en su desenvolvimiento el mero logro de fines particulares, adquiriendo relieve este factor cuando la situación jurídica protegible responde no a un mero estado espontáneo y natural, sino a una iniciativa del particular, a la luz del ordenamiento vigente, que ha exigido un comportamiento activo deseable desde el punto de vista de la consecución

correcta formación de dicha confianza.» [“Retroactividad de las normas tributarias que modifican o derogan exenciones. (A propósito de la STC 234/2001, de 13 de diciembre)”, Estudio, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 4, mayo 2002, pág. 29].

¹³¹ Véase Piña Garrido, M.^a D., “Notas en torno a la moderna teoría de la exención tributaria”, ob. cit., pág. 98.

de intereses colectivos, siendo irrelevante el carácter, sea objetivo o subjetivo, sea temporal o permanente, de la exención. La exigencia de no arbitrariedad inherente al principio de seguridad jurídica en su vertiente objetiva podría vedar, en estos casos, un brusco cambio de valoración del legislador respecto de la protección de dicho interés público sin respetar situaciones iniciadas al amparo de las normas derogadas. No es menos cierto, sin embargo, que ese interés público puede detectarse, en mayor o menor medida, en todas aquellas exenciones que persiguen fines con suficiente cobertura constitucional aunque supongan un relativo alejamiento de los postulados de justicia tributaria. En este sentido, concluyen los autores citados que resultaría difícil determinar cuándo el interés público subyacente en la actuación del particular y en el consiguiente otorgamiento de una exención es lo suficientemente relevante para atribuirle fuerza jurídica a estos efectos¹³³.

Por otra parte, Calvo Ortega menciona que pueden existir supuestos en los que la exención ha sido concedida a un sujeto determinado para una situación concreta, con asunción por su parte de obligaciones determinadas y en contemplación de la exención misma -exclusivamente o dentro de un cuadro de actuaciones de la Administración-. En estos casos, la voluntad de los poderes públicos es más negocial que normativa y la supresión de la exención supone, evidentemente, una lesión patrimonial concreta. El mantenimiento de la exención por el plazo establecido no repugna en este caso a la equidad, a diferencia de lo que puede suceder en los restantes supuestos¹³⁴.

En relación con la materia a que nos venimos refiriendo, conviene mencionar la doctrina emanada del Tribunal Constitucional alemán sobre la incidencia, a la hora de suprimir beneficios tributarios, de la confianza legítima del particular en el mantenimiento de tales beneficios¹³⁵. Al igual que la española, la Constitución alemana no prohíbe que una norma tributaria pueda ser retroactiva; sin embargo, el Tribunal Constitucional de aquel país, interpretando los principios de seguridad jurídica, certeza del derecho, protección de la confianza y Estado de Derecho, ha llegado a la conclusión de que la prohibición de retroactividad es predicable de las normas que imponen un gravamen y de las disposiciones que suprimen un beneficio fiscal o una subvención. Se

¹³² *La exención tributaria*, ob. cit., pág. 188.

¹³³ “Los derechos adquiridos y las exenciones tributarias (Excursus al hilo de la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 1995)”, *Jurisprudencia Tributaria*, 1995-III, pág. 1229.

¹³⁴ Con cita de la STS de 7 de mayo de 1996, relativa a la exención de que venía disfrutando la empresa concesionaria del abastecimiento de aguas en Madrid establecida en contrato concesional [*Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario (Parte General)*], ob. cit., pág. 234].

¹³⁵ Véase García Frías, A., en el comentario a la Decisión de 3 de diciembre de 1997 (2BvR 882/97), *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 104, octubre-diciembre 1999, págs. 810 y ss.

sostiene que el principio del Estado de Derecho exige una especial justificación para que el legislador pueda modificar gravosamente y con efectos para el futuro las consecuencias jurídicas de una conducta perteneciente al pasado y, además, con ello se pondría en grave peligro la libertad del individuo, por cuanto los poderes públicos podrían vincular consecuencias jurídicas gravosas a la conducta de los particulares o a las circunstancias que la rodean, desconocidas para los mismos en el momento en que la llevaron a cabo.

Cuando el Tribunal Constitucional alemán realiza el análisis de una ley retroactiva distingue habitualmente entre retroactividad auténtica -o existencia de efectos retroactivos de las consecuencias jurídicas- y no auténtica -o vinculación retroactiva de los presupuestos de hecho-, siendo inadmisibles la primera, salvo que la confianza en la ley no pueda considerarse digna de ser tutelada. En cuanto a la segunda, para determinar si en un caso concreto la retroactividad no auténtica es constitucionalmente admisible, el Tribunal procede a examinar qué merece una mayor tutela, si el interés de la colectividad que se verá beneficiada por la modificación legislativa o, por el contrario, la confianza del ciudadano en el mantenimiento de la norma. El Tribunal ha declarado en numerosas sentencias que, cuando una ley tributaria ofrece al contribuyente la posibilidad de acogerse a una determinada ventaja fiscal, entonces dicha disposición crea un estado de confianza digno de protección, al menos durante un determinado período de tiempo, a favor del contribuyente que ha orientado su conducta basándose en ella. Por esta razón sólo es constitucionalmente admisible prohibir al contribuyente acogerse al beneficio fiscal después de que se haya anunciado su supresión. Tras el anuncio de la modificación, ya no puede admitirse la existencia de una confianza del contribuyente digna de protección.

2.- Régimen jurídico-formal

2.1.- El control administrativo previo de las exenciones

Tal y como se ha visto con anterioridad, las exenciones tributarias han de venir establecidas por ley y su disfrute por parte del sujeto pasivo resulta generalmente automático, sin necesidad de acreditar *a priori* ante la Administración circunstancia alguna¹³⁶. No obstante, en ocasiones la ley exige la declaración de los interesados a los órganos de gestión del tributo con fines de control o, yendo más lejos, establece la necesidad de solicitar la exención y obtener una declaración favorable a su disfrute o concesión. Esta concesión por parte de la Administración se configura como un paso previo para que pueda ser aplicado el beneficio, debiendo acreditar los interesados que reúnen las circunstancias que la ley establezca como presupuesto para devenir acreedores de su disfrute¹³⁷. El esquema últimamente expuesto es particularmente abundante en la regulación actual de las exenciones relativas a los impuestos locales, por lo que exige un cierto análisis de los elementos que lo configuran y de la problemática que plantea.

2.1.1.- La concesión expresa de las exenciones tributarias. Ámbito

En primer lugar, habrá que determinar si la necesidad de concesión expresa es un requisito que puede darse en todos los tipos de exención, por cuanto algún autor había limitado esta posibilidad.

Concretamente, Sainz de Bujanda circunscribe estos supuestos a las exenciones subjetivas, afirmando que las objetivas “no necesitan nunca una previa declaración administrativa de este género”, y admitiendo sólo la posible exigencia de declaraciones de los interesados “a los órganos de gestión del tributo con fines de

¹³⁶ En este sentido, Arias Velasco y Sartorio Albalat afirman: “Los beneficios tributarios operan sin necesidad de ser expresamente reconocidos o declarados, a menos que su expreso reconocimiento sea exigido por norma legal o reglamentaria” (*Procedimientos tributarios*, 6.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 392).

¹³⁷ Como afirma Herrera Molina: “La ley puede subordinar el disfrute del efecto desgravatorio a la correspondiente declaración administrativa. En estos supuestos, el acto del órgano competente constituirá un requisito legal al que se subordina la eficacia del efecto desgravatorio” (*La exención tributaria*, ob. cit., pág. 312).

control¹³⁸. El fundamento de esta distinción, que no desarrolla el autor citado, lo extrae Herrera Molina de los caracteres que permiten a Sainz de Bujanda diferenciar entre exenciones objetivas y subjetivas. Así pues, en tanto que las exenciones subjetivas generan en el beneficiario un *status* especial, fundado en que aquél reúne ciertos requisitos previstos por la ley, en muchas hipótesis los contribuyentes exentos pueden pedir a la Administración que declare la exención y esa declaración puede, incluso, convertirse, por mandato legal, en presupuesto para el disfrute de aquélla. En cambio, esto no es predicable de las exenciones objetivas, porque en ellas el hecho exento aparece perfectamente tipificado por la ley sin referencia a un sujeto determinado y carece de sentido que la Administración lo corrobore, aunque resulta lógico exigir a los interesados que declaren la realización del hecho exento. Para Herrera la argumentación es también válida cuando se considera que las exenciones subjetivas no constituyen, técnicamente, un “derecho”, y ello por cuanto, igualmente, se fundan en determinadas circunstancias del sujeto exento, siendo razonable exigir que la Administración declare la existencia de esas cualidades, lo que no sucede en el caso de las exenciones objetivas¹³⁹. Esta misma razón fundamenta que quepa subordinar el disfrute de las exenciones mixtas a la concesión administrativa, pese a que este tipo de exención se considere una modalidad de las objetivas, por cuanto exigen la concurrencia de ciertas circunstancias subjetivas susceptibles de reconocimiento por parte de la Administración.

Por su parte, Arias Velasco y Sartorio Albalat parecen sostener, en una posición que nos parece más adecuada, la posibilidad de este tipo de requisitos tanto para las exenciones subjetivas como para las objetivas, al afirmar que “la normativa de los distintos tributos prevé determinados casos en que la aplicación de la exención o beneficio tributario a cada uno de los hechos imposables singulares viene condicionada a un previo acto administrativo en que por la Administración se declara que concurren en el sujeto pasivo o en el objeto de la imposición los requisitos exigidos por la ley”¹⁴⁰. En cualquier caso, la normativa aplicable a los impuestos locales exige en multitud de supuestos la acreditación de circunstancias objetivas ante la Administración -en exenciones de naturaleza objetiva y mixta- como paso previo para la concesión del oportuno beneficio. En tal situación se encontrarían, a título de ejemplo, la exención objetiva contemplada en el IBI respecto de los bienes integrados en el Patrimonio Histórico Español, o la exención en el IVTM, de la misma naturaleza, prevista para los vehículos agrícolas. Entre las exenciones calificadas como mixtas, pueden citarse las relativas a los inmuebles destinados a la enseñanza por centros docentes acogidos al régimen de concierto educativo, en el IBI, o la exención en el IAE por el ejercicio de

¹³⁸ “Teoría jurídica de la exención tributaria”, ob. cit., pág. 461.

¹³⁹ Véase Herrera Molina, P. M., *La exención tributaria*, ob. cit., pág. 314.

¹⁴⁰ *Procedimientos tributarios*, ob. cit., págs. 396-397.

determinadas actividades relacionadas con los disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales.

2.1.2.- Procedimiento para la concesión

Tal y como se ha dicho con anterioridad, en determinadas ocasiones la normativa propia de cada tributo establece el carácter rogado de ciertos beneficios tributarios, haciendo necesaria la existencia de un procedimiento previo e independiente del acto de liquidación, de carácter declarativo, iniciado a instancia del interesado, quien deberá presentar la oportuna solicitud, y en el marco del cual se reconocerá el beneficio solicitado siempre que se cumplan los requisitos legales -en ningún caso estaremos ante una potestad discrecional de la Administración, que se verá obligada a conceder la exención si se da el supuesto de hecho contemplado en la norma-, o se denegará en el caso de no concurrir tales exigencias normativas.

Sobre la naturaleza jurídica de estas actuaciones puede sostenerse, siguiendo a Sánchez Serrano¹⁴¹, que, a primera vista, tales peticiones o solicitudes podrían considerarse como un caso más de declaraciones tributarias, y la iniciación del procedimiento autónomo de concesión o declaración del derecho al beneficio podría entenderse comprendida en la iniciación “por declaración o iniciativa” del interesado que venía prevista en el apartado a) del artículo 101 LGT de 1963. Pero existen diversos aspectos que diferencian en gran medida tales peticiones o solicitudes de las declaraciones propiamente dichas: las solicitudes o peticiones de beneficios fiscales encajan plenamente en la categoría de las instancias o solicitudes, constituyendo una manifestación más del derecho de petición; el procedimiento seguido con base en las mismas no es ya un procedimiento de oficio, sino un procedimiento de parte, en el que, en ocasiones, puede existir incluso una cierta discrecionalidad de la Administración con respecto a cuestiones de fondo y a la apreciación de las condiciones objetivas de la concesión del beneficio; en dicho procedimiento encuentran aplicación soluciones o principios desterrados del procedimiento ordinario de gestión, tales como el silencio administrativo, el carácter preclusivo de los plazos respecto del particular o la carga, más que deber, para el interesado de presentar determinados documentos o justificantes y la propia solicitud; el incumplimiento de los plazos y formalidades procedentes pueden producir no sólo la suspensión del efecto desgravatorio sino, incluso, en determinados supuestos, la pérdida del derecho a él. Valorando esta situación, el expresado autor refiere que tales características han sido señaladas en

¹⁴¹ Véase “Comentario al artículo 101 LGT”, en AA.VV., *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, tomo II, Edersa, 1983, pág. 51.

ocasiones, más o menos explícitamente, por la doctrina, “aunque con las naturales vacilaciones, por cuanto de extraño tiene la aplicación al ámbito tributario, en el que tanta fuerza tienen los principios de legalidad y oficialidad y tan poca el principio dispositivo, de normas o soluciones propias de los procedimientos seguidos a instancia de parte. Pues, evidentemente, la concesión por la Administración de beneficios fiscales con un cierto grado de discrecionalidad, aunque sea mínima, contrasta o, mejor, pugna con el sistema de principios jurídicos propios del Derecho Tributario”¹⁴².

Analizando el procedimiento de concesión, cabe afirmar con Arias Velasco y Sartorio Albalat que el mismo puede estructurarse en las tres fases siguientes: a) iniciación, mediante solicitud del interesado, a la que normalmente acompañará la documentación acreditativa de su derecho; b) comprobación o constatación por parte de la Administración de que se cumplen los requisitos condicionantes del beneficio de que se trate, previo informe, si procede, de órganos técnicos y, eventualmente, requerimiento al interesado para subsanar los defectos en la documentación presentada, c) resolución por el órgano competente¹⁴³. Con referencia a estas fases, conviene detenerse en las diferentes cuestiones que se tratan a continuación.

2.1.2.1.- La solicitud del beneficio

En este apartado deben analizarse las consecuencias predicables de la solicitud del beneficio en momento distinto al que prevé la norma¹⁴⁴. Ello tiene una incidencia

¹⁴² *Ibidem*, págs. 51 y 52.

¹⁴³ *Procedimientos tributarios*, ob. cit., pág. 397.

¹⁴⁴ Véase, por ejemplo, que en relación con el IAE el artículo 9.1 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto, dispone -en la nueva redacción que le ha dado el Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto- que “las bonificaciones o beneficios fiscales de carácter rogado deberán solicitarse al presentar la declaración de alta en la matrícula del impuesto”. Igualmente, el artículo 73.1 TRLRHL establece que tendrán derecho a determinada bonificación en el IBI, “siempre que así se solicite por los interesados antes del inicio de las obras, los inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria...”.

Sobre esta cuestión, la STSJ de Madrid de 7 de marzo de 2000 (JT 2000\1763) dilucida:

“A pesar de lo dicho hasta ahora podría entenderse que las pretensiones articuladas por el recurrente deberían ser estimadas [ya que] debe tenerse en cuenta lo siguiente:

El art. 83.3 de la Ley de Haciendas Locales establece en su tercer párrafo que; «La bonificación establecida en este apartado es de naturaleza reglada y tendrá carácter rogado».

Por su parte el RD 243/1995 establece en su artículo 9 que «Los sujetos pasivos que vayan a ejercer una actividad sujeta al IAE y consideren que la misma está amparada por... cualquier otra exención o bonificación de carácter rogado, deberán solicitar el reconocimiento de dicho beneficio fiscal al formular la correspondiente declaración de alta en la matrícula».

general en todas las exenciones que requieren de un acto administrativo de concesión, que se ve incrementada en el caso de impuestos de carácter periódico, ya que el beneficio podrá entenderse concedido o no con efectos para períodos anteriores al de la solicitud¹⁴⁵.

Sobre esta cuestión, puede afirmarse que el reconocimiento del beneficio deberá retrotraer sus efectos al tiempo en que se reuniesen los requisitos exigidos para el disfrute del mismo, con independencia del momento en que se hubiera formulado la solicitud de exención, comprendiendo así todos aquellos períodos para los que en la fecha de la solicitud no hubiese operado la prescripción¹⁴⁶. La justificación de esta

El recurrente reconoce que el alta en el IAE fue presentada el 1-5-1997 y así consta en el Expediente Administrativo. Sin embargo, no solicitó en ese momento la bonificación sino que lo hizo el 15-1-1998 por lo que debe confirmarse la resolución del IAE en relación con el ejercicio del 1997. Sin embargo debe estimarse la demanda en relación al ejercicio de 1998 y siguientes por cuanto que el art. 1 del RD 243/1995 establece que la matrícula puede modificarse hasta el 31 de enero de cada año por lo que debe entenderse que hecha la solicitud de bonificación el 15-1-1998, la misma fue planteada en plazo”.

Cuando no exista previsión normativa sobre cuándo ha de formularse la solicitud, parece claro que podrá efectuarse en cualquier momento, siempre que no haya operado la prescripción; puede verse el análisis de sendos supuestos de estas características en la STSJ de Madrid de 30 de abril de 1998 (JT 1998\793) y en la STSJ de la Comunidad Valenciana de 14 de julio de 2000 (JT 2000\1340).

¹⁴⁵ Por supuesto, en este punto damos por sentado que resulta procedente que la concesión retrotraiga sus efectos al momento de la solicitud ya que, tal y como afirma Herrera Molina: “Ahora bien, una cosa es que el disfrute de la exención no pueda iniciarse hasta que se produzca la declaración administrativa, y otra bien distinta que ésta sólo surta «efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha del correspondiente acuerdo tomado por el órgano administrativo competente». Estamos de acuerdo con Martínez Lago en que una vez que ha tenido lugar el reconocimiento administrativo de la exención, sus efectos deben retrotraerse al instante en que el sujeto pasivo formalizó su solicitud. Si interpretáramos de otro modo la exigencia de «reconocimiento previo» exigida por la ley, el instante en que despliega su eficacia el efecto desgravatorio dependería de la mayor o menor diligencia con que la Administración tramitase el expediente, lo que vulneraría el principio de legalidad” (*La exención tributaria*, ob. cit., pág. 315).

¹⁴⁶ Como exponente de la doctrina administrativa sobre la cuestión, puede citarse la contestación de la SGTL de 10 de enero de 2001, consulta núm. 10-01 (Ref. CISS: JC057528), en cuanto sostiene:

“Al margen de lo concerniente al carácter, rogado o automático, de la exención prevista en el artículo 64 j) de la Ley 39/1988, y en ausencia de previsiones al respecto en dicho precepto, cabe hacer referencia al criterio administrativo general mantenido en contestaciones a consultas (cabe citar las de fechas 31 de julio de 1996 y 26 de abril de 1999) en relación con el derecho a la aplicación de beneficios fiscales en los tributos locales.

De acuerdo con dicho criterio, en el supuesto de beneficios fiscales de carácter rogado en el ámbito de los tributos locales, dichos beneficios se disfrutaban, siempre que concurren los requisitos legalmente fijados para su aplicación, durante el período que la propia Ley tributaria señale, aun cuando se solicitase su reconocimiento en un momento posterior al tiempo en que debió comenzar su disfrute, todo ello sin perjuicio de los efectos de la prescripción. El derecho a la aplicación de los beneficios fiscales se genera desde que se dan las condiciones necesarias para su disfrute y no desde que se soliciten, de manera que, si la solicitud se efectúa después de la fecha en que se

postura tendría su fundamento en varias consideraciones que pasan a referirse seguidamente.

En primer lugar, conviene acudir al fundamento de la concesión, a su finalidad, para determinar si el mismo se ve defraudado como consecuencia de la solicitud extemporánea del beneficio. Tal como se verá posteriormente, la concesión tiene un limitado alcance y supone la mera constatación de que se cumplen los requisitos exigidos por la norma que prevé el beneficio. Se trata de un requisito formal, que permitiría la intervención administrativa previa con efectos de comprobación, intervención que tendría como resultado el simple reconocimiento de la exención, cuyos elementos vienen expresamente delimitados en la propia ley u ordenanza municipal. Por tanto, no parece adecuado atribuir a la solicitud del particular, paso previo y necesario para la concesión, unos efectos tan importantes que aboquen a la pérdida del beneficio como consecuencia de su ausencia en el momento del devengo del tributo si, acreditado en el expediente el cumplimiento de tales requisitos con anterioridad a dicha solicitud, la intervención administrativa se ha producido efectivamente -aunque con posterioridad- comprobando que se cumplían las exigencias requeridas¹⁴⁷.

En segundo lugar, debe atenderse a los efectos meramente declarativos de la concesión. Según se ha mencionado, la concesión supone la simple constatación de que se cumplen los requisitos exigidos por la norma que prevé el beneficio, y actúa a modo de reconocimiento de una situación que nace de la propia norma legal, de forma que la solicitud en un momento posterior al previsto no puede impedir que la exención haya nacido ya al concurrir los presupuestos materiales exigidos. Es decir, la exención tiene su origen en la propia ley y, cumplidos los requisitos formales de su solicitud y reconocimiento, nacerán sus efectos con independencia del momento en que se hayan materializado tales requisitos¹⁴⁸.

produzcan dichas condiciones, el reconocimiento del beneficio fiscal tendrá eficacia retroactiva a dicho momento, sin perjuicio, como se ha comentado, de los efectos de la prescripción.”

¹⁴⁷ En sentido contrario, Pagès y Galtés afirma con relación a la bonificación por inicio de actividades empresariales en el IAE: “A nuestro modo de ver, la solicitud posterior al devengo del impuesto implica la pérdida del beneficio fiscal rogado por todo el período impositivo, pues el impuesto se habría devengado sin que el beneficio fiscal pudiera desplegar efecto alguno” (“Bonificación por inicio de actividad empresarial”, *El Fisco*, tomo I, 1999, pág. 220).

¹⁴⁸ A este respecto, véase Lozano Serrano en cuanto refiere: “Por ello, no puede suscribirse cierta línea jurisprudencial que afirma que la exención no actúa *ope legis*, sino que cuando se prevé su solicitud, debe ésta instarse, perdiéndose el beneficio en caso contrario (STS de 22 de junio 1985), e incluso afirmando (aunque es tendencia que empieza a superarse) que el plazo de solicitud es de caducidad, con lo que su vencimiento hace irrecuperable la exención. En la misma línea, se afirma (véase la citada sentencia) que si la exención se preveía para diversos ejercicios, podrá aplicarse a los posteriores a la solicitud, pero no a los anteriores. Tales pronunciamientos no pueden aceptarse cuando condicionan el nacimiento de la exención a su

Un tercer motivo a favor de la posición que se sostiene sería el hecho de que, comprobado el cumplimiento de las exigencias que justifican el disfrute de la exención, se tendría por cumplida la finalidad del propio beneficio. Aquel interés que pretende conseguirse con el mismo se habría alcanzado ya, de manera que la aplicación de dicho beneficio vendría totalmente justificada¹⁴⁹.

Por último, la postura referida tendría perfecto encuadre en las normas generales reguladoras de los actos administrativos, ya que, según dispone el artículo 57.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las

solicitud y concesión por la Administración, pues se trata de un instituto legal que, integrante de la disciplina del tributo, sigue los mecanismos de éste, naciendo, en consecuencia, al realizarse los hechos previstos por la ley, y sin que quepa calificar la posible intervención administrativa más que de requisito de eficacia, comprobando que se dan los hechos y requisitos legalmente exigidos, pero no para su existencia, al igual que ocurre con los tributos que prevén una intervención administrativa para su gestión y liquidación” (“Exenciones tributarias y beneficios fiscales”, ob. cit., pág. 178).

En un sentido similar, Checa González afirma: “La doctrina aquí mantenida implica también, y esto es relevante en materia de exenciones en los impuestos locales, dado que en no pocos casos la LRHL exige expresamente la solicitud de las mismas a la Administración, que el devengo de éstas se produce directamente por mandato de la ley al realizarse el presupuesto de hecho exento, no pudiendo, pues, sostenerse, en mi opinión, que el nacimiento de la exención se produzca en virtud del acuerdo administrativo de concesión, como si éste tuviese eficacia constitutiva, acuerdo éste que, además de poder ser obviamente recurrido, deberá, en todo caso, retrotraer sus efectos al momento en que concurrían los presupuestos de hecho generadores de la exención” (*Exenciones en materia de impuestos locales*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, núm. 9, Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 22).

¹⁴⁹ Sostiene Martín Queralt que la no concesión de una exención por incumplimiento de alguno de los requisitos formales de los que se hace pender aquélla, constituye un supuesto “difícilmente justificable con base en precepto normativo alguno, que no puede encontrar justificación tampoco en la pretendida tutela de un determinado interés, sino que, muy al contrario, comporta más bien un radical desconocimiento del interés tutelado por la norma de exención y, en última instancia, una radical vulneración del ordenamiento jurídico, fruto de la inversión axiológica entre valores formales y sustanciales y de la consiguiente subordinación de estos últimos a los primeros” (“El incumplimiento de deberes formales en materia de exenciones tributarias”, ob. cit., pág. 161). Y continúa el autor: “Pero es que, además, el derecho a la seguridad jurídica, constitucionalmente sancionado por el artículo 17 del Fuero de los Españoles, veda la arbitrariedad administrativa y como tal hay que entender, en el campo tributario, el que por omisión de un trámite formal se decreta sin más, sin posibilidad de que el particular interesado subsane la omisión, la pérdida del derecho a la exención o su inaplicación” (Ibídem, pág. 163).

Para Lozano Serrano, “es inadmisibles que se supedite la exención, no a la verificación de esos presupuestos, sino a ciertos requisitos o a determinadas exigencias de carácter formal que pudieran acarrear una variación en la posición del particular por motivos ajenos a los que la ley ha tipificado y ha considerado relevantes como configuradores de esa posición. La seguridad jurídica y la certidumbre de las situaciones jurídicas es aquí exigible como en todo el ordenamiento, pero sin que ello suponga que por la apelación a estos principios se deje sin efecto la ley que ha fijado determinados hechos en los que se entiende que el deber de contribuir al gasto público ha de manifestarse en forma de exención. Teniendo en cuenta el contenido y el significado del instituto, es difícil de admitir que su efectividad dependa de unos meros requisitos formales que pueden llegar a eliminarla” (*Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, ob. cit., pág. 53).

Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común, “podrá otorgarse eficacia retroactiva a los actos (...) cuando produzcan efectos favorables al interesado, siempre que los supuestos de hecho necesarios existieran ya en la fecha a que se retrotraiga la eficacia del acto y ésta no lesione derechos o intereses legítimos de otras personas”.

A pesar de que la posición sostenida podría considerarse la más adecuada, chocaría con un obstáculo de carácter procedimental en aquellos casos en que, una vez liquidado el impuesto por la Administración, sin aplicación del beneficio por no haberse solicitado, haya transcurrido el plazo de tiempo previsto para la impugnación de tal liquidación, en tanto que la misma habría devenido firme y no podría ser modificada a instancias del particular, salvo que se considere de aplicación alguno de los restringidos supuestos especiales de revisión o de devolución de ingresos indebidos legalmente previstos. De esta manera, el sujeto llegaría a verse impedido para hacer valer su derecho a una exención no solicitada en su día en la medida en que no podría impugnar la liquidación dictada y se le habría pasado el plazo para solicitar el beneficio¹⁵⁰. La forma de superar esta situación podría venir por la vía de solicitar expresamente, aunque fuera ya del término previsto -lo que podría llevar aparejada la imposición de la correspondiente sanción por infracción tributaria-¹⁵¹, la exención aplicable, de manera que, una vez concedida, habría de dar lugar a la devolución de los

¹⁵⁰ Una situación similar también puede darse en los casos en que la exención requiere simplemente de la declaración de su procedencia por parte del sujeto pasivo por cuanto, tal y como refiere Herrera Molina, “el Tribunal Supremo ha señalado que si en la declaración del contribuyente no se alega una exención y la liquidación provisional no se impugna dentro del plazo fijado, el acto administrativo queda firme y aunque la liquidación en su consideración provisional quedase afecta a las rectificaciones procedentes en la fase de liquidación y comprobación definitiva, esas modificaciones sólo pueden derivar del contenido de la propia declaración tributaria o de las circunstancias integradoras del hecho imponible originario, pero no de una rectificación en el planteamiento de éste, lo que lleva a estimar que «con la declaración del contribuyente y el pago de la liquidación girada, se puso de manifiesto la conformidad del contribuyente con la procedencia del devengo de la tasa, y no puede ser eficaz la rectificación de esa conformidad manifestada cuando habían transcurrido más de tres meses desde que el pago había sido realizado» (Sentencia de 26 de noviembre de 1984, RA 6230)” (*La exención tributaria*, ob. cit., pág. 325). Rechazan la “devolución indirecta” de ingresos indebidos en estos casos las SSTs de 19 de enero de 1996 (RJ 1996\503), 20 de diciembre de 1996 (RJ 1996\9322) y 3 de abril de 1997 (RJ 1997\2973); las dos últimas, en supuestos de no sujeción al tributo liquidado y satisfecho.

¹⁵¹ En este sentido se pronuncia Lasarte Álvarez: “Por todo ello, coincido con Nieves Borrego en considerar el deber de presentar la solicitud de exención dentro del plazo reglamentario como una de las obligaciones accesorias del contribuyente a que se refiere el artículo 35 de la Ley General Tributaria, cuyo incumplimiento debe configurarse como simple infracción a tenor del artículo 78 de esa ley, sancionada conforme al artículo 83 con multa de 100 a 15.000 pesetas, y sin que en ningún caso origine la pérdida del derecho concedido por el artículo 17 del Texto Refundido del Impuesto de Lujo” (“Impuesto de Lujo. Efectos del incumplimiento de un plazo reglamentario de solicitud de exención”, *Crónica Tributaria*, núm. 8, 1974, pág. 254).

ingresos indebidos que se hayan producido como consecuencia de las liquidaciones practicadas.

No obstante, la pérdida del beneficio por no haberse solicitado en el momento oportuno podría originarse cuando dicho efecto estuviese previsto en una norma jurídica¹⁵². Esto sucede con la bonificación prevista en el IBI a favor de las viviendas de protección oficial y de las viviendas que resulten equiparables a ellas, en tanto que el artículo 73.2 TRLRHL dispone que la bonificación se concederá a petición del interesado, pudiendo efectuarse la solicitud en cualquier momento anterior a la terminación de los tres períodos impositivos que tiene de duración, aunque el beneficio surtirá efectos, en su caso, desde el período impositivo siguiente a aquél en que se solicite, por lo que la concesión no podrá tener efectos retroactivos al momento de la solicitud.

Íntimamente relacionada con lo anterior, está la cuestión relativa a si puede una norma reglamentaria establecer la pérdida del beneficio como efecto del incumplimiento de un plazo de solicitud. Para Lasarte Álvarez ello no sería posible, por cuanto en materia de exenciones la salvaguarda del principio de legalidad alcanza a “todos los elementos determinantes del régimen sustancial de la exención, siendo por lo tanto elemental el respeto a ese rígido principio cuando se trata de precisar quiénes tienen derecho a ella y por qué causa pueden perderla”¹⁵³. Aún así, parece que también por ordenanza fiscal podría establecerse el efecto que nos ocupa cuando esté atribuida a la entidad municipal la regulación de los aspectos no contemplados en la ley que crea el beneficio fiscal, y ello como consecuencia de las especiales características que pueden predicarse de aquella norma jurídica.

¹⁵² Tal planteamiento parece sostenerse, *a contrario*, por Lasarte Álvarez: “Pero además, y esto parece que ha quedado establecido con claridad en el apartado anterior, es que no hay ninguna norma reglamentaria que preceptúe la pérdida del derecho a la exención en caso de solicitud fuera de plazo ni tampoco hay disposición legal alguna en el régimen del Impuesto de Lujo que una al incumplimiento del plazo reglamentario la consecuencia de la caducidad del derecho” (Ibídem, pág. 251). Igualmente, la STSJ de Navarra de 17 de abril de 2000 (JT 2000\977) deduce: “... aunque en la declaración tributaria del contribuyente éste no solicitó la exención, ya reunía todos los requisitos precisos para ello, de forma que a tal omisión no puede en ningún caso atribuírsele la consecuencia de pérdida del derecho, ya que tal consecuencia debiera estar para su operatividad expresamente prevista en la norma...”.

Sainz de Bujanda contempla otros supuestos en los que cabría la pérdida del beneficio: “Cuando los sujetos no solicitan la declaración de exención en el tiempo y forma procedentes, o no acreditan las circunstancias exigidas para que aquélla les sea favorable, pueden producirse dos efectos distintos: la suspensión del efecto desgravatorio -esto es, el aplazamiento del disfrute de la exención- o su pérdida definitiva. Es justo y prudente que esta última sólo se decrete cuando el incumplimiento sea culpable, o se origine con él un sensible quebranto a la acción administrativa” (“Teoría jurídica de la exención tributaria”, ob. cit., pág. 461).

Finalmente, conviene mencionar que la posición de nuestros tribunales no es del todo coincidente con la postura que parece sostener la doctrina científica. Refiriéndose a esta cuestión, Sánchez Serrano observa que, tradicionalmente, la jurisprudencia ha venido inclinándose por la denegación del derecho a la exención en los casos de incumplimiento por el interesado de determinados requisitos formales -presentación de la solicitud, plazo, documentación que deba acompañarse, etc.-, pero, aún así, no han faltado ocasiones en las que se ha atendido a criterios más favorables a los particulares y, a la vez, más conformes con los principios de legalidad y de oficialidad del procedimiento de gestión¹⁵⁴. Por su parte, Lasarte Álvarez comenta que tanto las Delegaciones de Hacienda como los Tribunales vienen adoptando una solución operativa que se traduce en la denegación automática de la exención cuando no se han cumplido los plazos reglamentarios para su petición. A este respecto, defiende el autor citado que “frente a esta forma de resolver la cuestión, basada en una evidente simplificación tanto del problema jurídico como de los criterios de actuación administrativa, aparece como mejor fundada en derecho y doctrina la calificación del no cumplimiento del plazo como una infracción reglamentaria, que no puede traducirse en el decaimiento del derecho a la exención concedido por la ley”¹⁵⁵.

Como manifestación de la postura jurisprudencial cabe transcribir, por su claridad, lo afirmado en la STS de 19 de enero de 1996 (RJ 1996\503): “Aunque hay criterios doctrinales, e incluso jurisprudenciales, que patrocinan, en casos aislados, el carácter «ope legis» de los beneficios fiscales, no debe olvidarse que los mismos, desde un plano interpretativo general, sobre todo cuando se prevé y se exige su solicitud, han de ser instados específicamente de la Administración que ha de concederlos, perdiéndose en caso contrario su virtualidad aplicativa. Así se infiere, en

¹⁵³ “Impuesto de Lujó. Efectos del incumplimiento de un plazo reglamentario de solicitud de exención”, ob. cit., pág. 249.

¹⁵⁴ Como exponentes de esta segunda línea, el autor cita las resoluciones del TEAC de 25 de febrero de 1969, 18 de septiembre de 1973, 11 de junio de 1974 y 29 de octubre de 1974 (véase “Comentario al artículo 101 LGT”, ob. cit., pág. 52).

Por su parte, la STSJ de Cataluña de 3 de enero de 2000 (JT 2000\1194) afirma: “... el reconocimiento es un acto administrativo declarativo del derecho a disfrutar de la exención, ya que la Administración únicamente ha de comprobar su existencia. El que actúe como condición previa a su aplicación, según lo dispuesto en la propia ley a los efectos y con la finalidad antes mencionada, no obsta a su petición y reconocimiento con posterioridad al pago del Impuesto, ya que de resultar el hecho imponible exento -por mero reconocimiento de la Administración- la cuota satisfecha correspondiente a un hecho exento de tributación, deviene un ingreso indebido respecto al que procede su devolución. (...) El recurrente no ha hecho uso de la aplicación de la exención, de tal manera que cuando lo solicita, aunque sea posteriormente al pago del impuesto, sigue figurando el reconocimiento de la exención por la Administración como previo a su aplicación y disfrute. Sin duda, se cumple también el requisito legal, con la única peculiaridad de que una vez reconocida y aplicada la exención, la consecuencia subsiguiente es que el ingreso efectuado con anterioridad se ha demostrado indebido, y por tanto procede su devolución.”

¹⁵⁵ Véase “Impuesto de Lujó. Efectos del incumplimiento de un plazo reglamentario de solicitud de exención”, ob. cit., pág. 248.

el presente caso, sin que ello implique atentar contra los principios de reserva legal (que, en materia tributaria, es «relativa») o de jerarquía normativa, de lo establecido en la ordenanza fiscal reguladora de la tasa cuestionada”¹⁵⁶.

2.1.2.2.- La acreditación de las circunstancias exigidas

El análisis de las discrepancias doctrinales existentes sobre la naturaleza y el régimen jurídico de la actividad probatoria en el ámbito tributario sobrepasan con mucho el objeto de este trabajo, de manera que procede en este momento, simplemente, referir algunas cuestiones relativas a la prueba y comprobación de las circunstancias exigidas para el disfrute de la exención¹⁵⁷.

El carácter rogado, con concesión a instancia de parte, que poseen diferentes exenciones previstas en los impuestos locales, exige -como se ha visto- su reconocimiento administrativo previo al oportuno disfrute. Dicho reconocimiento deberá venir precedido de la comprobación administrativa del cumplimiento de los requisitos exigidos por la norma jurídica para el disfrute del beneficio. La carga de tal acreditación, entendemos, recae sobre el obligado tributario, quien deberá aportar al expediente, por

¹⁵⁶ La STS de 6 de mayo de 2000 (RJ 2000\4484) mantiene el criterio de que la ausencia de la previa solicitud de exención, según viene exigido por norma reglamentaria, priva del disfrute del beneficio.

¹⁵⁷ Con carácter general y con la mirada puesta en el procedimiento de inspección, la doctrina ha venido sosteniendo dos posiciones en la materia. Según señala Falcón y Tella, de lo dispuesto en el artículo 114.1.º de la LGT de 1963 y de la remisión que el artículo siguiente efectúa a la normativa civil y procesal en materia de prueba, deriva la doctrina mayoritaria la existencia de un paralelismo entre los procedimientos de aplicación de los tributos y los procesos jurisdiccionales, adoptando en los primeros el régimen probatorio propio de los segundos. Frente a esta opinión, una posición minoritaria critica la concepción probatoria del procedimiento de gestión por cuanto la Administración, cuando aplica la ley, no está probando, en sentido estricto, los hechos que justifican el acto de liquidación, sino comprobando que se dan los presupuestos que lo legitiman. No obstante, el autor citado, partidario de la segunda posición, hace notar como, aunque la Administración no tenga que “probar”, en sentido técnico, en el procedimiento de gestión, sí deberá hacerlo en vía económico-administrativa o judicial, de manera que habrá de completar los expedientes administrativos con los elementos de prueba necesarios para evitar que en su día pueda prosperar una posible impugnación por parte del sujeto pasivo. Es decir, la obtención de los medios de convicción oportunos y su inclusión en el expediente administrativo resulta claramente del principio de legalidad al que debe someterse la actuación administrativa y de la posibilidad de un control posterior (Véase “Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario”, *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992, págs. 28-29).

La descripción y revisión crítica de estas posiciones puede verse en López Molino, A. M.^a, *Régimen Jurídico de la Prueba en la Aplicación de los Tributos*, Aranzadi, Pamplona, 1998, págs. 80 y ss.; también, en Pita Grandal, A. M.^a, *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 1998, págs. 29 y ss.

Sobre la distinción entre prueba y comprobación, Agulló Agüero, A., “La comprobación de valores. Comentario crítico al artículo 52 de la Ley General Tributaria”, en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, V-I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 847 y ss.

propia iniciativa y en el momento de formular la solicitud, los elementos de prueba necesarios para demostrar ante la Administración que concurren las exigencias condicionantes de la inexistencia o reducción de la obligación tributaria de pago¹⁵⁸.

El fundamento de dicha exigencia lo extrae Herrera Molina del artículo 114 de la LGT de 1963 -hoy sustituido por el artículo 105 de la Ley 58/2003-. Para este autor, la obligación que, en ciertos supuestos, recae sobre el sujeto pasivo de probar que en su caso concurren los presupuestos previstos en la ley para tener acceso a una exención, encuentra su cobertura en dicho precepto y se traduce en una serie de actuaciones del contribuyente destinadas a probar los hechos constitutivos de su derecho¹⁵⁹. Aunque, para ello, Herrera se ve obligado a afirmar que el artículo 114 LGT no utiliza el término “derecho” en sentido estricto, sino en alusión a cualquier situación favorable al sujeto pasivo, categoría en la que pueden encuadrarse las exenciones, aunque no constituyan auténticas situaciones jurídicas subjetivas¹⁶⁰.

Sánchez Serrano, en cambio, cuestiona la aplicación del expresado artículo de la LGT por cuanto nada dice sobre a quién corresponde la prueba de los hechos

¹⁵⁸ Así, afirman Arias Velasco y Sartorio Albalat: “Corresponderá probar al contribuyente: (...) b) Los requisitos constitutivos de una exención o beneficio tributario” (*Procedimientos tributarios*, ob. cit., pág. 143).

¹⁵⁹ Pérez Royo mantiene una postura coincidente al afirmar: “El criterio o norma general en esta materia lo da el artículo 114 LGT: quien haga valer su derecho, deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo. (...) De acuerdo con esto, la Administración deberá probar, por ejemplo, que se ha producido el hecho imponible, así como los elementos restantes de la deuda tributaria. El sujeto pasivo, por su parte, si pretende que se le aplique un beneficio tributario, deberá probar que se han producido el presupuesto o los requisitos del mismo, etc.” (*Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 6.ª ed., Civitas, Madrid, 1996, pág. 196).

¹⁶⁰ En este sentido Piña Garrido, comentando la posición de Herrera, “Notas en torno a la moderna teoría de la exención tributaria”, ob. cit., pág. 91; Herrera Molina, *La exención tributaria*, págs. 320-321.

Igualmente se pronuncia la jurisprudencia, en la que se basa Herrera: “Según señala el Tribunal Supremo, es al sujeto pasivo a quien corresponde «... acreditar la concurrencia de las exenciones a que por aquél se aluden, ya que en este supuesto entra en juego lo dispuesto en el artículo 114 de la Ley General Tributaria, en cuanto dispone que quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo, y ello es así, porque, obviamente, si por el contribuyente se alude a un determinado derecho a gozar de una exención tributaria que le exima del pago de un gravamen, no puede aquél exigir de la Administración tributaria que compruebe la realidad de su derecho, sino que tendrá que ser el propio contribuyente el que acredite la evidencia de aquél, ya que de lo contrario haría inútil lo establecido en el citado artículo 114...» (STS de 22 de marzo de 1986, RA 1467)” (Ibidem, pág. 320).

En cierta contradicción con lo anterior, el propio Herrera afirma seguidamente que “no obstante, debe tenerse en cuenta que la Administración tributaria «no prueba en sentido estricto los hechos que justifican (...) la liquidación, sino que comprueba (*accerta*) que se han dado los presupuestos que la legitiman» (Palao), por lo que deberá aplicar las exenciones siempre que compruebe su procedencia, aunque no sea el sujeto pasivo quien haya suministrado los elementos acreditativos” (Ibidem, pág. 321).

impeditivos o extintivos, entre los que se encontrarían los hechos determinantes de la no sujeción y de la exención¹⁶¹.

En cualquier caso, lo que parece claro es que, teniendo en cuenta la ubicación de la materia en el marco de un procedimiento administrativo iniciado por la solicitud del contribuyente y tendente a la obtención de un beneficio a su favor, será el propio sujeto pasivo el principal interesado en acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos para el reconocimiento de la exención, ya que, de lo contrario, la Administración denegará el beneficio ante la falta de tal acreditación.

No obstante lo anterior, surge la cuestión de determinar qué sucede en caso de que el obligado no justifique la concurrencia de los elementos necesarios para el reconocimiento del beneficio. En lo que respecta a este punto, parece oportuno exigir al órgano encargado de la resolución que adopte aquellas medidas encaminadas a determinar las concretas circunstancias existentes, debiendo requerir al solicitante para que aporte los medios probatorios tendentes a la acreditación de los presupuestos exigidos y que no haya proporcionado *de motu proprio*. En este sentido, Martín Queralt señala, en referencia al supuesto concreto que comenta, en el que el incumplimiento por parte del sujeto teóricamente beneficiario de la norma de exención de un simple trámite documental -la no acreditación de la parte de un préstamo hipotecario que iba destinada a la construcción de viviendas de protección oficial- se convirtió en causa suficiente para la inaplicación de un beneficio previsto por la ley, que “con carácter previo a la denegación del mismo se hubiera debido requerir por parte del órgano de gestión al interesado para que hiciera constar claramente el extremo omitido, máxime cuando como en el caso analizado no puede afirmarse que se haya hecho dejación total por el particular de sus deberes formales, habida cuenta de que sí aportó un medio probatorio fundamental cual era la escritura en la que se hacía constar la afección del préstamo a la construcción de unas viviendas de protección oficial”¹⁶².

Tales exigencias al actuar de la propia Administración se vieron reforzadas por aplicación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y concretamente, de sus artículos 2.2, 17, 20 ó 21¹⁶³, cuyo contenido viene hoy recogido en distintos apartados del artículo 34 de la Ley 58/2003. De todas

¹⁶¹ Sánchez Serrano, L., “Comentario al artículo 114 LGT”, en AA.VV., *Comentario a las leyes financieras y tributarias*, tomo II, Edersa, Madrid, 1982, pág. 157.

¹⁶² “El incumplimiento de deberes formales en materia de exenciones tributarias”, ob. cit., pág. 166.

¹⁶³ Sobre la aplicación de la expresada ley a la Hacienda local, puede citarse a Aragonés Beltrán, E., *Novedades de Hacienda Local. 1999*, Fundación Carles Pi i Sunyer/Federació de Municipis de Catalunya/Col.legi de Secretaris, Interventors i Dipositaris d'Administració local de Barcelona/Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 1999, págs. 226 y ss.

formas, lo que no parece demandable a los órganos administrativos es que deban iniciar de oficio una actividad investigadora o propiamente de inspección, al margen del solicitante, tendente a recabar los elementos de juicio acreditativos de la procedencia del beneficio que no haya aportado el propio contribuyente¹⁶⁴.

En el caso que desatienda los requerimientos para acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos, afirma la doctrina que cabrá sancionar al solicitante. En este sentido, Piña Garrido sostiene que este tipo de obligaciones impuestas al particular por la ley para poder disfrutar de una exención tributaria no forman parte de la disciplina jurídica de la prueba, sino que constituyen deberes de colaboración del sujeto pasivo con la Administración tributaria. La solicitud de exención se incluiría, así, en la misma categoría de actos jurídicos realizados por los sujetos pasivos en la que se encuentra la declaración de realización del hecho imponible como forma de iniciación del procedimiento de gestión del tributo, lo que resulta lógico si se entiende la exención como una forma de realización del hecho imponible, que participa de su misma naturaleza. De esta manera, continúa afirmando la autora referida, tanto el deber de solicitud previa de la exención como el de acreditar que se cumplen los requisitos exigidos en las leyes para tener acceso al beneficio, son deberes formales indeclinables para el sujeto pasivo, cuyo incumplimiento dará lugar a la imposición de la correspondiente sanción por infracción tributaria simple y obligará a la Administración a ejercer sus potestades de comprobación e investigación para adquirir conocimiento sobre los datos que necesita y que no le han sido aportados por el propio interesado¹⁶⁵.

También Martín Queralt sostiene que “al margen de cuantos razonamientos han quedado expuestos, el comentado fallo es sintomático por cuanto viene a ser el reflejo de una generalizada praxis administrativa, caracterizada por un inusitado rigorismo en la conformación de los efectos que derivan del incumplimiento de algunos plazos previstos en la normativa tributaria y que, en última instancia ocasiona el que, de hecho, supuestos que tal y como se han configurado normativamente, dan lugar a la aplicación de sanciones -por presentación fuera de plazo, por ejemplo, de determinados documentos-, se conceptúen de hecho como hipótesis de caducidad de derechos, tergiversando así radicalmente las previsiones normativas”¹⁶⁶.

¹⁶⁴ Y ello, con independencia de lo que más adelante se dirá sobre el reconocimiento de beneficios en el marco de un procedimiento inspector.

¹⁶⁵ Piña Garrido, M.^a D., “Notas en torno a la moderna teoría de la exención tributaria”, ob. cit., págs. 91-92. Herrera Molina también se muestra partidario de la sanción en lugar de la pérdida del beneficio como consecuencia del incumplimiento de obligaciones formales (véase *La exención tributaria*, ob. cit., pág. 316).

¹⁶⁶ “El incumplimiento de deberes formales en materia de exenciones tributarias”, ob. cit., pág. 167-168.

No obstante, parece que esta posición, basada claramente en los postulados defendidos por la denominada visión moderna de la exención tributaria, no resulta del todo satisfactoria, ya que si se desatienden los requerimientos administrativos efectuados, lo procedente no sería tanto sancionar por el incumplimiento sino denegar el beneficio al no haberse acreditado la concurrencia de los elementos necesarios para ser reconocido, y ello puesto que no puede afirmarse que el interés general en el cumplimiento de la obligación tributaria de pago al que, primordialmente, sirven las normas sancionadoras se vea amenazado como consecuencia de la desatención por el particular de unas exigencias que se inscriben en un procedimiento iniciado por él mismo y tendente a la satisfacción de lo que viene a constituir su interés privado en ver reducida la carga tributaria.

2.1.2.3.- La Administración competente para resolver la solicitud

Con carácter preliminar debe mencionarse que, tras la supresión por la Ley 50/1998 de los informes técnicos previos en el IBI y en el IAE que venían exigidos, respectivamente, por los artículos 78 y 92 LRHL, ha quedado eliminado el último vestigio de intervención estatal en el procedimiento de concesión de exenciones en los impuestos locales¹⁶⁷.

En términos generales, puede afirmarse que los Ayuntamientos son los titulares de la competencia para reconocer la aplicación de los beneficios fiscales existentes en los impuestos de que son titulares, por cuanto dichos entes tienen encargada la gestión de sus tributos propios, y ello tanto si existe previsión normativa concreta al respecto para un determinado supuesto como si no. Sin embargo, deben hacerse algunas observaciones.

¹⁶⁷ La supresión del requisito del informe técnico en el IAE había sido justificada por la doctrina, al margen de su posible confrontación con el principio de autonomía local, con fundamento en criterios de utilidad, en atención a su finalidad de servir como mera comunicación a la Administración del Estado de la existencia de la solicitud: "Sintetizando lo expuesto podemos decir que el procedimiento de reconocimiento de beneficios tributarios en el IAE viene a ser parecido al establecido para el IBI, aunque presenta algunas salvedades, derivadas fundamentalmente del hecho de que la gestión censal puede ser delegada con más generosidad que la gestión catastral y de que el informe preceptivo no presenta ese carácter técnico que podría presentar en el IBI. Tal vez ésa sea la causa de que sea innecesario el informe cuando la gestión censal y la gestión tributaria estén atribuidas a un mismo ente, lo que a su vez justifica el informe previo más en la necesidad de conocimiento por parte de la administración encargada de confeccionar los censos que en cualquier otra circunstancia. Si esto es así, como parece, estamos ante un requisito fácilmente prescindible, ya que se podría sustituir por la simple comunicación por parte del ente competente al encargado de la gestión censal de los beneficios concedidos y denegados, a la vez que se eliminaría un requisito que sí podría suponer en realidad una tutela estatal restrictiva de la autonomía de la Administración local y recuerda formas de actuar más propias de otros tiempos" (Nieto Montero, J. J., *La Gestión de los Impuestos Municipales*, ob. cit., pág. 208).

En primer lugar, la existencia en el IAE de cuotas provinciales y nacionales para ciertas actividades a las que, obligatoria u opcionalmente, se les atribuye ese ámbito ha llevado a que la gestión censal de tales cuotas se haya encomendado a una administración supramunicipal, concretamente, a la Administración Tributaria del Estado, sin posibilidad de delegación, y que su exacción se haya reservado también a esta Administración. Como consecuencia de ello, la concesión de los beneficios que pudieran ser aplicables a tales actividades habrán de ser reconocidos por la Administración estatal y, concretamente, por “el Delegado de la AEAT del ámbito territorial en el que se desarrollen las actividades si se trata de cuotas provinciales y el del domicilio fiscal del sujeto pasivo si son cuotas nacionales”¹⁶⁸.

En otro orden de ideas, debe hacerse notar que la atribución de competencias para el reconocimiento de los beneficios fiscales en los casos en que se produce un desdoblamiento entre la gestión catastral (IBI)/censal (IAE), atribuida al Estado, y la gestión tributaria, reservada a la Administración local, puede plantear algunas dificultades en los supuestos en que no está prevista la concesión expresa del beneficio. Efectivamente, tal y como establecen los artículos 77.1 y 91.2 TRLRHL -antes 78.2 y 92.2 LRHL¹⁶⁹-, las funciones de concesión y denegación de exenciones se llevarán a cabo por los Ayuntamientos, pero nada se dice respecto de aquellos beneficios que no necesitan de una concesión expresa previa a su disfrute.

El problema se plantea, básicamente, a la hora de determinar el procedimiento de impugnación de las liquidaciones que no han incluido un beneficio tributario que el contribuyente considera que le es de aplicación, por cuanto dicho procedimiento variará según se trate de impugnar actos de gestión catastral/censal o de gestión tributaria, lo que obliga a determinar en cuál de estos ámbitos se encuentra la facultad de aplicar las exenciones que no necesitan de su concesión expresa¹⁷⁰.

¹⁶⁸ Véase Nieto Montero, J. J., *La Gestión de los Impuestos Municipales*, ob. cit., pág. 208; también Pedreira Menéndez, J., *Régimen Tributario de las Fundaciones en la Ley 30/1994: Condiciones para su Obtención*, Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 44, nota 49 a pie de pág. Por otra parte, así lo dispone el artículo 9 del Real Decreto 243/1995.

¹⁶⁹ A tales preceptos se remitía el artículo 46.2 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, en cuanto a los beneficios en ella previstos.

¹⁷⁰ Una vía distinta para procurar la aplicación del beneficio sería la apuntada en la STSJ de Madrid de 11 de mayo de 1997 (JT 1997\507) consistente en solicitar a la Administración municipal, responsable de conceder o denegar las exenciones según se verá, la aplicación de la exención no incluida de oficio en el censo del impuesto y no aplicada, por tanto, en la liquidación. No obstante, esta solución se presenta como más arriesgada en cuanto a sus posibles consecuencias ya que, en caso de no reconocerse la exención y no resolverse expresamente la solicitud, podría llegar a adquirir firmeza la liquidación girada; además, si se deniega expresamente la aplicación se tendría que acudir a la vía del recurso, de forma que nada se habría ganado.

A este respecto, en tanto que el artículo 77.1 de la LRHL establecía -en su redacción anterior a la dada por Ley 51/2002- que en el padrón del IBI debía figurar la base liquidable del impuesto, y puesto que el artículo 2.2 del Real Decreto 243/1995 -en su redacción anterior a la dada por el Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto- disponía que en la matrícula del IAE habían de constar las exenciones concedidas y los beneficios fiscales aplicables, podría pensarse que son los órganos encargados de la elaboración de tales instrumentos los que debían aplicar o no los beneficios oportunos y, por tanto, la revisión de esta aplicación seguiría la vía de impugnación de los actos de contenido catastral o censal. Sin embargo, tanto el TEAC como los tribunales de justicia han entendido, parece que acertadamente, que tales exenciones forman parte de la gestión tributaria y, por consiguiente, su aplicación corre a cargo de las Entidades locales.

Así, la resolución del TEAC de 19 de abril de 1995 (JT 1995\799) refiere (considerando 4.º): “Que la entidad recurrente postula, como segunda cuestión, se le aplique la exención regulada en el apartado a) del artículo 64 de la Ley 39/1988, para los terrenos de dominio público hidráulico y en este sentido es de señalar que la calificación de un bien como exento o no es de la competencia del órgano que tenga atribuida la gestión tributaria y como en el presente caso la competencia en la materia, para el ejercicio de 1993, la tiene el Ayuntamiento de Riudecanyes, y no el Centro de Gestión Catastral, a tenor de lo dispuesto en los artículos 14 y 78 de la Ley 39/1988, de 28 diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en relación con el artículo 108 de la Ley 7/1985, de 2 abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, resulta patente la incompetencia de esta vía económico-administrativa para hacer pronunciamiento alguno sobre la exención tributaria que se postula, revocando en este sentido el fallo del Tribunal Regional en cuanto se pronunció indebidamente sobre una materia ajena a la competencia de esta vía”¹⁷¹.

Por su parte, en cuanto al IAE, la STS de 7 de marzo de 1998 (RJ 1998\1938), dictada en un recurso en interés de ley, afirma que: “La sentencia sigue diciendo a continuación que «no es ése el criterio de este Tribunal ya que el apartado segundo del precepto últimamente citado (artículo 92 LRHL) atribuye a los Ayuntamientos no solamente las funciones de liquidación y devolución de ingresos indebidos, sino todo lo relativo a la concesión de exenciones tributarias, por lo que con mayor motivo ha de entender de la aplicación de lo que constituye una mera reducción de la cuota de matrícula» [se refiere a la reducción del 50 por 100 prevista en la regla 4.ª.2.F) de la instrucción del IAE]. (...) En la sentencia se dice simplemente que la reducción puede

¹⁷¹ En el mismo sentido, las Resoluciones del TEAC de 24 de mayo de 1995 (JT 1995\962) y 30 de abril de 1999 (JT 1999\1443). Postula también la competencia municipal para conceder o denegar exenciones la STSJ de Madrid de 10 de abril de 1996 (JT 1996\523).

efectuarse por el Ayuntamiento, lo que implica que no es necesario alterar la matrícula. Para ello se apoya, con base sólida, en el artículo 92.2 de la Ley de Haciendas Locales 39/1988, de 28 diciembre, que encomienda a los Ayuntamientos las funciones de liquidación y recaudación del Impuesto de Actividades Económicas, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria «y comprenderá las funciones de concesión y denegación de exenciones», lo que es interpretado por la Sala sentenciadora, con buena lógica, en el sentido de que también podían estimar las reducciones de la cuota que fueran procedentes. (...) Es evidente la confusión que introduce así el Ayuntamiento entre las funciones que le son propias y las de la Administración Fiscal, pues la formación de la matrícula y sus rectificaciones incumben a ésta, en virtud del apartado 1 del artículo 92, en tanto que a tenor del citado apartado 2, la concesión o denegación de exenciones -y por tanto, también de las reducciones de la cuota- son competencia de los Ayuntamientos¹⁷². Es más, como puede verse, en esta sentencia se predica el carácter local del reconocimiento de una figura que, pese a significar una reducción de la carga tributaria, no tiene el carácter de exención y ello,

¹⁷² Igualmente, la STSJ de Madrid, de 29 de marzo de 1999 (JT 1999\1156).

También la STSJ de Cataluña, de fecha 29 de diciembre de 1998 -referida a las exenciones aplicables a las cajas de ahorro en Licencia Fiscal y que habían sido consignadas por la Administración del Estado en la matrícula del impuesto correspondiente a los años 1992, 1993 y 1994, en virtud de lo establecido en la disposición transitoria tercera dos de la LRHL, pese a lo cual se emitieron las oportunas liquidaciones por el organismo encargado de la gestión tributaria-, sostiene: “Antes de entrar en el fondo del asunto ha de indicarse, frente a las alegaciones de la entidad recurrente, que la concesión de exenciones y bonificaciones es competencia exclusiva y excluyente de los Ayuntamientos, de acuerdo con el artículo 92.2 de la Ley de Haciendas Locales, al tiempo que en la matrícula del impuesto ha de contenerse la exención solicitada o concedida o cualquier otro beneficio fiscal -artículo 1.2, letra d), del Real Decreto 1172/1991, de 26 de julio, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas, vigente a la sazón-, por lo que cualquier traslado por la Administración Local de datos censales elaborados por la Administración tributaria del Estado, competente para tal elaboración, no puede significar el reconocimiento de tales beneficios, ni es por ello necesario acudir a la declaración de lesividad, que además sería inviable al referirse no a actos propios sino de otra Administración, no competente para el reconocimiento de beneficios fiscales”.

Por su parte, la STSJ de Baleares de 18 de noviembre de 1998 (JT 1998\1627), tras la transcripción del antiguo artículo 92 LRHL, afirma: “Así pues, ya se previene que «la concesión y denegación de exenciones» corresponde a los Ayuntamientos (...), sin distinguir si las mismas tienen o no carácter rogado, por lo que dicho aspecto no puede servir para negar la competencia”; la misma resolución aclara en otro punto el alcance de la previsión normativa: “En lo que se refiere al argumento de que nos encontramos con una «bonificación» y no con una «exención», debe entenderse que el precepto arriba transcrito se refiere a ambas ya que se utiliza el concepto de «exenciones» de una forma genérica. En apoyo de lo anterior, baste mencionar que no existe precepto de la citada ley que indique a quien compete la concesión de «bonificaciones» del IAE, por lo que esta omisión sólo se admite desde la perspectiva del concepto genérico de exención”.

En un sentido similar, aunque con uso de un argumento distinto, puede verse la STSJ de Madrid de 11 de mayo de 1997 (JT 1997\507), donde se afirma: “Por exención debe entenderse todo tipo de beneficio fiscal, pues el artículo 1.d) del Real Decreto 1172/1991, prevé que la matrícula del impuesto contendrá no sólo la exención solicitada o concedida sino también «cualquier otro beneficio fiscal aplicable»”.

incluso, aunque tal aplicación constituye un paso previo a la determinación de la cuota del impuesto -que es una operación atribuida a la Administración del Estado (ex artículo 92.1 LRHL)-, magnitud de claro carácter censal (artículo 2.2 del Real Decreto 243/1995).

Por tanto, puede afirmarse que la aplicación de todo tipo de beneficio fiscal corresponde decidirla a la Administración local, ya que, ostentando la competencia para conceder las exenciones de carácter rogado, resulta lógico que también le corresponda pronunciarse sobre aquellas otras de aplicación automática, de acuerdo con el principio general *cui licet quod est plus, licet utique quod est minus* (“quien puede lo más, puede lo menos”), siendo ésta, por lo demás, la solución que mejor respeta la autonomía local. Así pues, constituyendo la decisión relativa a los beneficios fiscales una atribución de las Entidades locales, englobada -por ende- en la denominada gestión tributaria, no puede ser objeto de revisión en la vía económico-administrativa estatal, sino que su impugnación deberá articularse por los cauces previstos para atacar los actos que las Entidades locales dicten en el ejercicio de sus competencias propias.

2.1.2.4.- La resolución del expediente de exención. Naturaleza y efectos de la concesión

Parece existir cierto acuerdo en la doctrina científica sobre el alcance de la intervención administrativa en esta materia, afirmándose que la Administración se limita, en los casos en que así se prevé, a comprobar la concurrencia de los requisitos exigidos por la norma para el disfrute de la exención y a reconocer, en consecuencia, la procedencia de su aplicación¹⁷³. También algunos Tribunales adoptan esta posición, pudiendo citarse la STSJ de Cataluña de 3 de enero de 2000 (JT 2000\1194)¹⁷⁴.

¹⁷³ Refiere Piña Garrido, exponiendo lo sostenido por Herrera Molina y Lozano Serrano: “Respecto a las potestades de la Administración en este ámbito coincide Pedro Herrera con Lozano en que se trata de las mismas potestades de comprobación, inspección y control que ejercita en sus tareas de gestión de los tributos, de modo que la «concesión de la exención», a que se refiere en muchas ocasiones la normativa no es más que una declaración de la Administración en la que reconoce -tras su comprobación- que se cumplen en un supuesto dado los presupuestos requeridos por la ley para acceder al disfrute del beneficio. No tiene efectos constitutivos, pues la exención deriva directamente de la ley, pero a ella «se subordina la eficacia del efecto desgravatorio» (“Notas en torno a la moderna teoría de la exención tributaria”, ob. cit., pág. 92).

Por su parte, Lasarte Álvarez sostiene: “La Administración debe comprobar que el supuesto de la vida real que pretende la exención cumpla las características exigidas por la ley (...). La Administración conoce de si se tiene o no derecho a la exención, pero ni lo concede ni lo niega porque éste es un asunto reservado estrictamente a la ley. En este sentido, la acción de la Administración y el juego de las potestades administrativas (entre ellas la reglamentaria) tiene un carácter instrumental o auxiliar que posibilita la realización de los derechos y deberes reconocidos por la normativa legal” (“Impuesto de Lujo. Efectos del incumplimiento de un plazo reglamentario de solicitud de exención”, ob. cit., pág. 249).

El fundamento de esta situación, con carácter general, parece claro: las exigencias de la reserva de ley en materia de exenciones chocan con la existencia de facultades decisorias reservadas a los órganos de la Administración que les permitan decidir cuándo y en qué grado se concede determinado beneficio fiscal, debiendo reducirse la actuación administrativa a la simple comprobación del cumplimiento de las exigencias previstas y al mero reconocimiento de la procedencia del beneficio.

En el ámbito local, la situación presenta dos vertientes. En un plano normativo, como ya se ha referido, los requerimientos de la autonomía municipal permiten, e incluso aconsejan, un margen amplio de decisión a favor de las Entidades locales en la configuración de los beneficios aplicables en sus tributos. Ahora bien, una vez establecidas y reguladas las correspondientes exenciones, nos encontraríamos ante un plano que podría denominarse ejecutivo, en el que la actuación de los órganos encargados de la efectiva aplicación del régimen vigente se encontraría plenamente sometida al dictado de las normas legales y reglamentarias, incluidas -en su caso- las ordenanzas fiscales que hubiesen sido dictadas¹⁷⁵. Es en este segundo plano donde debe situarse el análisis de la materia que ahora nos ocupa.

Según Nieto Montero, “en determinados supuestos la normativa propia de cada tributo establece el carácter rogado de ciertas exenciones y beneficios tributarios, haciendo necesario un procedimiento previo de carácter declarativo (...) en el que se reconocerá el beneficio solicitado siempre que se cumplan los requisitos legales, pues en ningún caso estaremos ante una potestad discrecional de la Administración, que se verá obligada a reconocer si se da el supuesto de hecho contemplado en la norma y a denegar sólo si no se cumplen tales previsiones normativas” (Nieto Montero, J. J., *La Gestión de los Impuestos Municipales*, ob. cit., págs. 204-205).

¹⁷⁴ Resulta interesante la distinción que se efectúa en la sentencia citada entre lo que serían “condiciones de existencia” y “condiciones de aplicabilidad” de la exención: “La existencia de la exención entraña la concurrencia de los requisitos esenciales que conforman la razón de ser y finalidad perseguida por el legislador en su establecimiento. Se trata de un compromiso del legislador respecto a determinadas situaciones de liberarlas de tributación -aunque realicen el hecho imponible- por considerarlas merecedoras de una especial consideración y protección. Los supuestos de exención, por este motivo de excepción a la regla general de gravamen de los hechos imponibles sujetos, han de ser expresamente exceptuados por ley de modo preciso en sus condiciones y requisitos, ya que afectan -por excepción- al hecho imponible que como elemento esencial del tributo está sujeto estricta y rigurosamente al principio de legalidad, es decir, a su definición por norma con rango de ley. Por esto, una vez plasmada su definición en la Ley a la Administración en vía aplicativa no le es posible sino reconocerla o confirmar su existencia, de ahí que su naturaleza sea una mera declaración de que el hecho real coincide con el configurado en la exención. Con todo, y aunque no afecte a la existencia de la exención, el acto declarativo del derecho a disfrutarla cobra en este caso una importancia fundamental ya que también se ha plasmado en la ley como condición previa de su aplicación, no de su existencia. Es decir, que no es posible liberar el pago del impuesto aplicando la exención si previamente la Administración no ha declarado o reconocido su existencia. Se trata, efectivamente de una condición legal de aplicabilidad (...). No se trata de un requisito adicional de existencia de la exención, sino una condición de su aplicación (...).”

¹⁷⁵ No compartimos lo manifestado por Pedreira Menéndez refiriéndose a los beneficios fiscales previstos en la Ley 30/1994, cuando afirma: “hemos de señalar que todo el esquema se

En suma, ciñéndonos a las exenciones establecidas en los impuestos locales, más allá de su claro fundamento en términos generales, el carácter de mero reconocimiento que tiene la actuación administrativa a la hora de conceder exenciones resultaría no tanto del propio tenor literal del artículo 9 TRLRHL -que refiere el término- al que lo ha vinculado algún autor¹⁷⁶, sino de la detallada configuración de los supuestos de exención legalmente previstos que se contienen en nuestro ordenamiento jurídico y que, prácticamente, no deja margen de decisión al órgano encargado de su concesión, fuera de la mera comprobación de la concurrencia de los requisitos exigidos. Es decir, la propia configuración legal de los supuestos ha venido a suponer que, en la práctica, la concesión de exenciones se haya circunscrito a la comprobación de los requisitos y al reconocimiento del beneficio. No obstante lo anterior, como consecuencia de la reforma realizada, con efectos a partir del año 1999, la situación varía y la distinción entre los planos a que se ha hecho mención anteriormente cobra un cierto interés.

Efectivamente, si bien los municipios podrán decidir el establecimiento y regular con una mayor amplitud el alcance de determinados beneficios fiscales a aplicar en sus tributos propios, el terreno de la discrecionalidad debe circunscribirse al ámbito normativo, ya que, una vez configurada la exención por la entidad local a través de la correspondiente ordenanza fiscal, la aplicación concreta de la misma debe limitarse a la comprobación de si se dan o no los requisitos previstos por la norma y al reconocimiento, en un caso, o a la denegación, en el otro, del beneficio que se haya solicitado. Es decir, la autonomía municipal ha de circunscribirse al plano normativo, al

basa en la previa solicitud de la exención al Ayuntamiento correspondiente, el cual es libre para concederla o no dentro de unas amplias potestades discrecionales” (*Régimen Tributario de las Fundaciones en la Ley 30/1994: Condiciones para su Obtención*, ob. cit., pág. 44).

¹⁷⁶ Observa Nieto Montero: “Al respecto, hay que tener presente lo dispuesto en el artículo 9 de la LRHL, que limita el reconocimiento de beneficios fiscales a los previstos en normas con rango de ley y a los derivados de la aplicación de tratados internacionales. El uso de la palabra reconocimiento nos conecta precisamente con la naturaleza jurídica de la actuación de la Administración en esta materia: declara la existencia del derecho, la reconoce, pero no la constituye: «el derecho a la exención o beneficio tributario nace de la ley y la Administración se limita a constatar que se dan los requisitos condicionantes». De esta configuración de los beneficios tributarios resultaría lógico derivar la innecesariedad de solicitar el reconocimiento, debiendo operar simplemente por imperio de la ley, de modo que en la declaración correspondiente el sujeto pasivo hiciese constar las circunstancias que fundamentasen la existencia del beneficio y que la Administración, tras la oportuna comprobación, lo reconociese sin más” (*La Gestión de los Impuestos Municipales*, ob. cit., pág. 204). No parece del todo acertado relacionar el alcance de la actuación administrativa local en este ámbito con lo dispuesto en el artículo 9 LRHL, por cuanto el citado precepto parece estar situado en el plano normativo, tratando de disciplinar las exigencias de la reserva de ley en el ámbito local y no la forma de llevar a cabo la aplicación efectiva de los supuestos ya previstos en una norma de exención.

que se debe exigir, por otra parte, la máxima concreción de los supuestos en los que procede conceder un determinado beneficio y de los requisitos que se exigen para ello.

Una cuestión que frecuentemente se vincula con la anterior, sin llegarse a diferenciar de ella en muchos casos, es la referida a los efectos que produce la concesión administrativa del beneficio, ya que tales efectos pueden calificarse de constitutivos o declarativos de la exclusión o la minoración de la carga tributaria. Por decirlo de otra forma, la cuestión consiste ahora en determinar si la supresión o reducción de dicha carga que el beneficio supone nacen de la ley que prevé la exención o de la declaración administrativa que la reconoce. Sobre este punto, la doctrina científica afirma de forma prácticamente unánime el carácter meramente declarativo del acto administrativo de concesión¹⁷⁷.

De esta manera, para Sainz de Bujanda la naturaleza del referido acto es puramente declarativa, habiendo de ajustarse estrictamente a lo previsto en las normas jurídicas que decreten la exención¹⁷⁸.

Por su parte, Herrera Molina desgaja la cuestión extrayendo sus conclusiones con relación a un concreto beneficio previsto en la antigua Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido¹⁷⁹, pero que serían extrapolables con carácter general. Así, concluye el autor que la eficacia del acto es puramente declarativa, pero no se declara la existencia de la exención, sino de los presupuestos subjetivos que fundamentan el “derecho” a gozar de la misma. La declaración se convierte, por mandato legal, en un requisito para el disfrute del efecto desgravatorio, siendo evidente que este disfrute no deriva del acto administrativo, sino de la ley cuando concurren todas las circunstancias exigidas por el precepto exonerador¹⁸⁰.

Lozano Serrano, criticando los pronunciamientos judiciales que afirman que la exención no actúa *ope legis*, sostiene que aquélla es “un instituto legal que, integrante de la disciplina del tributo, sigue los mecanismos de éste, naciendo, en consecuencia,

¹⁷⁷ Manteniendo una postura diferente, en la STSJ de Castilla-La Mancha de 31 de julio de 1998 (JT 1998\1080), se afirma: “... se hace constar el criterio mantenido por esta Sala, en el sentido de exigir que la solicitud de exención sea, siempre y en todo caso, previa a la matriculación, ya que con posterioridad a este momento no procede el reconocimiento de la exención. El referido reconocimiento previo se configura como un requisito constitutivo y no meramente declarativo de la exención y, consecuentemente, no cabe aplicar la exención «a posteriori» por la vía de la rectificación de la autoliquidación”.

¹⁷⁸ “Teoría jurídica de la exención tributaria”, ob. cit., pág. 461.

¹⁷⁹ Artículos 8.1.12 de la Ley 30/1985 y 13.2 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, relativos a la exención de ciertas prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorios a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por determinados organismos y entidades sin finalidad lucrativa.

¹⁸⁰ *La exención tributaria*, ob. cit., págs. 314-315.

al realizarse los hechos previstos por la ley, y sin que quepa calificar la posible intervención administrativa más que de requisito de eficacia, comprobando que se dan los hechos y requisitos legalmente exigidos, pero no para su existencia, al igual que ocurre con los tributos que prevén una intervención administrativa para su gestión y liquidación”¹⁸¹.

Según Calvo Ortega, “la necesidad de solicitud o reconocimiento administrativo no tiene carácter general ni constitutivo. Se trata de una verificación de que se dan los requisitos exigidos por la ley. Nada más”¹⁸².

Para Lasarte Álvarez, la Administración simplemente debe comprobar que el supuesto de la vida real que pretende la exención cumpla las características exigidas por la ley; su actuación es en todo caso meramente declarativa, nunca constitutiva¹⁸³.

Más contundentes, Arias Velasco y Sartorio Albalat afirman: “Entendemos, por otra parte, que aun en este último supuesto al acto de reconocimiento del beneficio habría de atribuírsele carácter meramente declarativo y, en ningún caso, constitutivo. El derecho a la exención o beneficio tributario nace de la ley y la Administración se limita a constatar que se dan los requisitos condicionantes. La idea opuesta es un anacronismo derivado de la concepción de la exención como graciosa concesión del soberano y que se proyecta en el pueril orgullo del funcionario derramando mercedes sobre los súbditos”¹⁸⁴.

2.1.3.- La impugnación de la resolución dictada

Tal y como se ha dicho con anterioridad, la Administración local tiene atribuida la competencia para determinar si corresponde la aplicación de beneficios fiscales en los impuestos que nos ocupan. Así pues, la impugnación de las decisiones relativas a esta materia seguirá el régimen ordinario previsto para combatir los actos tributarios dictados por las entidades locales: recurso de reposición, preceptivo, y recurso contencioso-administrativo.

En lo que atañe al recurso de reposición, su regulación se contiene en el artículo 108 LBRL, en el artículo 14 TRLRHL y en el Anexo 1.º del Real Decreto 803/1993, de 28

¹⁸¹ Véase “Exenciones tributarias y beneficios fiscales”, ob. cit., pág. 178.

¹⁸² *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario (Parte General)*, ob. cit., pág. 231.

¹⁸³ “Impuesto de Lujo. Efectos del incumplimiento de un plazo reglamentario de solicitud de exención”, ob. cit., pág. 249.

¹⁸⁴ *Procedimientos tributarios*, ob. cit., pág. 392.

de mayo, por el que se modifican diversos procedimientos tributarios, regulándose asimismo los plazos para resolverlos. A este respecto, debe mencionarse sólo una cuestión hondamente discutida por la doctrina y la jurisprudencia y que, actualmente, parece definitivamente resuelta por la ley: la necesidad del recurso de reposición como paso previo para acceder a la vía judicial¹⁸⁵.

Si bien la jurisprudencia había declarado la preceptividad del recurso en diferentes sentencias¹⁸⁶, la redacción de los artículos 108 LBRL y 14.4 LRHL venía a plantear dudas sobre la necesidad de interponer el expresado recurso. Sin embargo, tales dudas han sido salvadas por la Ley 50/1998, que da nueva redacción a los citados preceptos, zanjando definitivamente cualquier polémica sobre la subsistencia del recurso de reposición y sobre su carácter preceptivo¹⁸⁷. Como señala la STSJ de Cataluña de 16 de octubre de 2000¹⁸⁸, es en la enmienda núm. 288 a la Ley 50/1998, de la que procede el texto legal que propició la reforma de hasta 35 preceptos de la LRHL, donde hay que buscar las justificaciones a las modificaciones que se introducen. Tales justificaciones son, según la resolución citada: “1.º) ampliar el actual alcance de las normas generales de gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los tributos locales a los restantes ingresos de Derecho público de las Entidades locales tales como precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público y multas y sanciones, en análogos términos que en la Administración del Estado; y 2.º) consolidar en el recurso de reposición obligatorio el régimen de impugnación en vía administrativa de los actos de

¹⁸⁵ Véanse Olañeta Fernández-Grande, R., *El recurso de reposición en la Hacienda Local*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, pág. 46, y Aragonés Beltrán, E., *Anuario de Hacienda Local. 1998*, vol. II, Fundación Carles Pi i Sunyer/Federació de Municipis de Catalunya/Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 1998, págs. 1020 y ss.

¹⁸⁶ Así, por ejemplo, en las SSTs de 9 de marzo de 1992 (RJ 1992\2042), de 4 de octubre de 1995 (RJ 1995\7234) o de 20 de febrero de 1999 (RJ 1999\1221). Por su parte, el Tribunal Constitucional en sentencia 122/1999, de 28 de junio, resuelve que no lesiona el derecho a la tutela judicial efectiva la inadmisión de un recurso contencioso-administrativo como consecuencia de no haberse interpuesto previamente el recurso de reposición.

En un sentido distinto, la STS de 4 de diciembre de 1997 (RJ 1997\9296) distingue entre dos regímenes: el vigente hasta el 27 de febrero de 1993, fecha de entrada en vigor de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en el que el recurso de reposición era preceptivo -artículo 52 de la Ley de la Jurisdicción- para poder interponer el recurso contencioso-administrativo, y el régimen existente con posterioridad, una vez suprimido el artículo 52 de la Ley de la Jurisdicción por la Ley 30/1992 -artículos 107 y siguientes y disposición adicional quinta de la misma y artículo 160 LGT-, en el que, no teniendo las Corporaciones locales superior jerárquico en esta materia, sus acuerdos tributarios liquidatorios ponen fin a la vía gubernativa -artículo 109 de la Ley 30/1992- y son directamente recurribles ante los tribunales en el plazo de dos meses -artículo 58 de la Ley Jurisdiccional-.

¹⁸⁷ En sentido opuesto, Fernández Montalvo mantiene las dudas sobre tal preceptividad, resumiendo los argumentos en contra de la misma (véase “La revisión jurisdiccional de los actos tributarios de las Entidades locales. El recurso contencioso-administrativo en materia de Hacienda local”, ob. cit., págs. 28-29).

¹⁸⁸ En idénticos términos, entre otras, la STSJ de Cataluña de 12 de diciembre de 2000, que transcribe la anterior en lo fundamental.

gestión de los tributos y demás ingresos de Derecho público de las Entidades locales”; así, según la misma enmienda, con la reforma “se consolida el recurso de reposición como recurso obligatorio para la impugnación de los actos dictados en vía de gestión de los tributos y demás ingresos de Derecho público de las Entidades locales”¹⁸⁹.

En el caso de que las facultades para conceder exenciones hayan sido delegadas en una Comunidad Autónoma, resultará aplicable lo dispuesto en el artículo 7.3 TRLRHL¹⁹⁰. En tal supuesto, la revisión en vía administrativa deberá regirse por los procedimientos que correspondan al propio ente gestor.

En cuanto al régimen impugnatorio en vía jurisdiccional de los actos relativos a beneficios fiscales en el ámbito local, debe referirse que el oportuno recurso, tanto en caso de existir una resolución expresa denegatoria del beneficio como si se actúa contra los actos liquidatorios que no lo recojan, corresponde interponerlo ante los Juzgados del orden Contencioso-administrativo, según dispone el artículo 8.1.b) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. Con relación al expresado régimen pueden hacerse notar diversas cuestiones.

En primer lugar, el procedimiento que deberá seguirse para la tramitación de tales recursos en todos aquellos asuntos de cuantía no superior a 13.000 euros será el en su día novedoso “procedimiento abreviado”, cuya regulación se contiene en el artículo 78 de la expresada ley¹⁹¹. Ello supone que un buen número de cuestiones será tratado en un procedimiento oral, que no parece el más adecuado si se tiene en cuenta la complejidad técnica de muchas de las controversias referentes a los beneficios fiscales. A lo anterior se suma el efecto colateral de que la existencia de pronunciamientos dictados en procedimientos de este tipo sobre cuestiones novedosas es abundante -debido a su tramitación menos compleja, lo que permite que existan con anterioridad a los que puedan recaer en recursos tramitados por la vía del

¹⁸⁹ En el mismo sentido puede citarse a Aragonés Beltrán, E., *Novedades de Hacienda Local. 1999*, ob. cit., págs. 215 y ss., y 245 y ss.

Como consecuencia de lo anterior, el efecto de la omisión del recurso de reposición será la inadmisibilidad, conforme a lo dispuesto en la letra c) del artículo 69 LRJCA, del posterior recurso contencioso-administrativo que, en su caso, haya podido interponerse.

¹⁹⁰ Tal y como indica Aragonés Beltrán, “según la opinión doctrinal mayoritaria, las competencias de revisión en vía administrativa de los actos dictados por las entidades delegadas corresponden a estas mismas” (*Anuario de Hacienda local. 1998*, vol. II, ob. cit., pág. 923; con cita de Nieto Montero, *La Gestión de los Impuestos Municipales*, ob. cit., pág. 122).

¹⁹¹ Sobre la cuantía fijada para que el recurso deba tramitarse por el procedimiento abreviado, debe hacerse notar que, inicialmente, se estableció en 500.000 pesetas, elevándose hasta los 13.000 euros referidos por el apartado Seis de la disposición adicional decimocuarta de la Ley Orgánica 19/2003, de 23 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, que ha dado nueva redacción al artículo 78.1 de la Ley 29/1998. Como resulta evidente, la modificación operada ha incrementado el número de recursos que habrán de ventilarse por los trámites del procedimiento abreviado.

procedimiento que podemos denominar ordinario- y supone la existencia de precedentes que, frecuentemente, condicionan el sentido de los fallos posteriores.

En segundo lugar, las impugnaciones serán siempre resueltas en primera instancia por un órgano unipersonal, lo que, en materia contencioso-administrativa, ha sido visto tradicionalmente con reticencias.

En tercer lugar, las importantes cuantías que se prevén para acceder a las instancias o grados superiores -tres millones de pesetas para la apelación contra las sentencias dictadas por los Juzgados y veinticinco para la casación contra las sentencias emitidas por las Salas de los Tribunales Superiores de Justicia-, llevará a que, en multitud de ocasiones, no pueda accederse a recurso alguno. Por otra parte, el Tribunal Supremo no conocerá prácticamente en ningún caso de la materia que nos ocupa, adquiriendo un protagonismo indiscutible el recurso de casación en interés de la ley y, en menor medida, el de casación para la unificación de doctrina. Las limitaciones para acceder a los órganos superiores se ven magnificadas si tenemos en cuenta, además, lo dispuesto en el artículo 41.3 de la Ley 29/1998, que proscribire, en lo tocante al acceso a los recursos de apelación y casación, la comunicación de la cuantía entre las diferentes pretensiones. De esta regla, que tiene su precedente en el artículo 50.3 de la Ley Jurisdiccional de 1956, la jurisprudencia ha extraído las siguientes consecuencias que reducen sobremanera las posibilidades de revisar las sentencias que se dicten por los juzgados:

- 1.- se debe diferenciar entre los distintos hechos imponible incluidos en una misma liquidación¹⁹²;
- 2.- se considera el contenido económico aislado de cada cuota individual, sin acumular intereses ni sanciones¹⁹³;

¹⁹² La STS de 10 de septiembre de 1998 (RJ 1999\6366) afirma al respecto: "Según reiterada jurisprudencia, la cuantía es la de la cuota tributaria que corresponde a cada singular hecho imponible, por lo que, si como ocurre en el presente caso, en una misma liquidación se incluyen las cuotas correspondientes a trece hechos imponibles distintos, ha de atenderse a la cuantía de ellas, aisladamente consideradas, por lo que no alcanzando ninguna el límite fijado de 500.000 pesetas, ha de declararse que el presente recurso de apelación ha sido indebidamente admitido".

¹⁹³ Véanse las SSTS de 13 de mayo de 1999 (RJ 1999\3610), 26 de abril de 1999 (RJ 1999\2989), 13 de marzo de 1999 (RJ 1999\2521), 27 de marzo de 1999 (RJ 1999\2543), 30 de marzo de 1999 (RJ 1999\2960), 23 de diciembre de 1998 (RJ 1999\556).

Valorando tales pronunciamientos, con referencia al recurso de casación pero extrapolable al de apelación, afirma Plaza Vázquez que "no han tenido acceso al recurso de casación ordinario liquidaciones tributarias de cuantía muy importante, siempre que la cuota de cada ejercicio, la sanción correspondiente y los respectivos intereses de demora, no superasen aisladamente la cifra de seis millones de pesetas -aunque el importe total de la liquidación pueda ser de más de sesenta millones de pesetas- (hasta la Ley 29/1998, de 13 de julio; imagínese la

3.- con relación a la forma de determinar la cuantía tratándose de tributos periódicos, la misma debe fijarse por años independientes¹⁹⁴;

4.- como al respecto se ha pronunciado el Tribunal Supremo, es indiferente que la acumulación se haya producido en vía administrativa o jurisdiccional¹⁹⁵;

5.- se distingue entre la cuantía del procedimiento y la cuantía a efectos de admisibilidad del recurso contra la sentencia¹⁹⁶;

limitación para el acceso a la casación que supone el mantenimiento del mismo criterio, una vez elevado el límite hasta los 25 millones de pesetas)” (véase en el comentario a la STS de 7 de marzo de 1999, *Jurisprudencia Tributaria*, 1999-II, págs. 1182-1183).

¹⁹⁴ Así lo afirma el ATS de 10 de marzo del 2000: “En este caso la cuantía del recurso contencioso-administrativo quedó fijada en la instancia en 37.290.629 pesetas, sin embargo el acto administrativo recurrido tiene su origen en la solicitud de anulación de las liquidaciones que le fueron giradas a la recurrente en concepto de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, n.º 76.493-10819 correspondiente a los ejercicios de 1990 a 1992, cuyo importe asciende a 10.581.673 pesetas, n.º 76.493-10822 correspondiente a los ejercicios de 1993 y 1994, cuyo importe asciende a 17.347.308 pesetas, y la última n.º 77.603-142 correspondiente al ejercicio de 1995 por importe de 9.361.648 pesetas, cuyo desglose a continuación se detalla:

Anualidad	Deuda (ptas.)
1990	3.356.597
1991	3.524.427
1992	3.700.649
1993	8.302.238
1994	9.045.070
1995	9.361.648

(...) únicamente con referencia a los ejercicios 1993, 1994 y 1995, superaría el límite casacional de 6 millones de pesetas (...). Por tanto, procede declarar la admisión del recurso respecto a las liquidaciones n.º 76.493-10822 y 77.603-142, y la inadmisión respecto a la liquidación n.º 76.493-10819 de conformidad con lo establecido en los artículos 93.2.b) y 100.2.a) de la LRJCA”.

¹⁹⁵ Véase el ATS de 10 de marzo del 2000: “En aplicación de la regla contenida en el artículo 50.3 de la LRJCA -es indiferente que la acumulación se haya producido en vía administrativa o jurisdiccional- aunque la cuantía venga determinada por la suma del valor de las pretensiones, no se comunica a los de cuantía inferior la posibilidad de recurrir”.

Afirmando la STS de 23 de abril de 2004 (RJ 2004\2820) que: “Es doctrina reiterada y completamente consolidada de esta Sala Tercera, la cual libera de la necesidad de la cita concreta de autos y sentencias, que el elemento identificador de la cuantía en materia tributaria es cada acto administrativo de liquidación, sin que afecte a la determinación de la cuantía el hecho de que en vía de gestión o en vía de reclamaciones económico-administrativas, se dicten conjuntamente varios actos administrativos de gestión o se resuelvan acumuladamente varias reclamaciones, como ha acontecido en el caso de autos y también que en vía jurisdiccional se impugnen acumuladamente varias resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos, como ha sucedido en el recurso contencioso-administrativo de instancia, de lo cual se deduce que para determinar las cuantías debemos atenernos a los actos de liquidación iniciales, porque las acumulaciones producidas no afectan a su independencia intelectual y jurídica”.

¹⁹⁶ Según la STS de 13 de noviembre de 1999 (RJ 1999\7830): “En el caso de autos, como acabamos de ver, se trata de una pluralidad de liquidaciones de la Tasa Fiscal sobre el juego relativas a la explotación de máquinas recreativas y aunque la cuantía se haya fijado en 34.287.750 pesetas el importe individualizado asciende a 23.250 pesetas y por tanto como se dice en el Auto de 10 de noviembre de 1998 en un caso similar, habida cuenta que en los casos de acumulación -es indiferente que tenga lugar en vía administrativa o jurisdiccional como ya se

6.- con relación al IBI, la cuantía se determina en función del importe de la cuota y no del montante del valor catastral¹⁹⁷.

Por otra parte, ha de mencionarse en este punto que la jurisprudencia determina la cuantía, a efectos de valorar la procedencia del recurso contra la sentencia, delimitando la magnitud de la concreta pretensión ejercitada con independencia del importe de la liquidación, es decir, se toma en consideración la cuantía a la que se circunscribe la controversia ventilada en el procedimiento¹⁹⁸. En el ámbito de las exenciones, no obstante, el Tribunal Supremo viene a diferenciar entre aquellos supuestos en los que la solicitud de declaración de exención encierra una impugnación implícita de las liquidaciones practicadas, casos en los que la cuantía es determinada, de aquellos otros en que se pide la declaración de exención en el impuesto, sin que hayan precedido actos de liquidación tributaria, que constituyen supuestos de cuantía indeterminada¹⁹⁹. Este segundo bloque permitiría, por tanto, eludir de alguna manera

ha dicho reiteradamente- aunque la cuantía viene determinada por la suma del valor de las pretensiones objeto de aquélla, no comunica a las de cuantía inferior la posibilidad de apelación - artículo 50.3 de la LRJCA-, referencia que hoy debe entenderse hecha al recurso de casación (por todos Auto de 19 de febrero de 1996), criterio extensivo, como ya ha dicho esta Sala (Autos, entre otros, de 24 de noviembre y 22 de diciembre de 1997), a los supuestos en que se solicita el aplazamiento o fraccionamiento de pago de una cantidad que es el montante de una pluralidad de liquidaciones, la conclusión es que el recurso de casación no puede ser admitido, ya que ninguna de tales liquidaciones supera el tope legal de seis millones que establece el artículo 93.2 b) de la LRJCA, necesario para que la Sentencia impugnada sea susceptible de recurso de casación”.

¹⁹⁷ Así se sostiene en STS de 25 de octubre de 1999 (RJ 1999\9084) afirmándose: “Esta Sala Tercera -Sección Primera- mantiene, desde su Auto de fecha 29 de enero de 1999, seguido por otros autos y sentencias, que han establecido una doctrina jurisprudencial reiterada y completamente consolidada, que «respecto de la Contribución Territorial Urbana, convertida luego en Impuesto sobre Bienes Inmuebles de Naturaleza Urbana, el valor de la pretensión, que es el criterio a tener en cuenta en este caso, «ex» artículo 50.1 de la LJCA, es el importe de la cuota que aunque sea de modo informativo se fija en el acto administrativo combatido y no el montante del valor catastral»”.

Puede verse también esta posición en las SSTS de 23 de abril de 2004 (RJ 2004\2820) o 13 y 15 de julio de 2000 (RJ 2000\4878 y 2000\6871, respectivamente).

¹⁹⁸ En este sentido, pueden citarse las SSTS de 7 de marzo de 1999 (RJ 1999\2515), 18 de marzo de 1997 (RJ 1997\1929), 27 de enero de 1996 (RJ 1996\530), 30 de junio de 1993 (RJ 1993\4421), 18 de septiembre de 1991 (RJ 1991\6762).

A mayor abundamiento, se transcribe parcialmente lo afirmado en el ATS de 10 de marzo del 2000: “En consecuencia, dado que la sentencia ha concedido la bonificación del 95 por 100 sobre la cuota, el interés casacional del organismo recurrente vendría determinado por la diferencia entre cada una de las liquidaciones giradas, individualmente consideradas, y la cantidad que adeudaría la recurrente de aplicarse la bonificación discutida, cantidad que únicamente con referencia a los ejercicios 1993, 1994 y 1995, superaría el límite casacional de 6 millones de pesetas”.

¹⁹⁹ Véanse a este respecto las SSTS de 25 de octubre de 1999 (RJ 1999\9084) y 13 de julio de 2000 (RJ 2000\4878).

No obstante, una línea jurisprudencial distinta puede observarse, entre otras, en la STS de 10 de marzo de 2000 (RJ 2000\2776), donde se afirma: “... versando el litigio sobre la

en la materia que nos ocupa las estrecheces derivadas de la doctrina general en cuanto al acceso a los recursos en vía judicial.

2.1.4.- La variación en las circunstancias que justificaron la concesión

Corresponde en este momento tratar el régimen de revisión de lo acordado en la resolución administrativa, como consecuencia de la variación en las circunstancias que dieron lugar a la resolución favorable al beneficio. Dado el carácter periódico predicable del IBI, IAE e IVTM, se plantea la cuestión del control del mantenimiento de los requisitos cuyo cumplimiento en un determinado momento dio lugar a la concesión del beneficio, en aquellos casos en que éste no tiene un período determinado de disfrute, y ello porque no parece plantear dudas el hecho de que tales requisitos deben seguirse dando en la fecha de cada uno de los sucesivos devengos.

Una de las posibles fórmulas tendentes a garantizar que sigan concurriendo las condiciones para el disfrute consiste en exigir la solicitud periódica del beneficio, que sólo tendría efectos para un período impositivo. Ésta es la solución adoptada en el Real Decreto 2187/1995, de 28 de diciembre, por el que se determina el alcance y concesión de la exención establecida en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles para los centros educativos concertados y se determina el procedimiento para satisfacer las compensaciones a favor de los Ayuntamientos, previstas en el apartado 2 del artículo 7 de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre.

Otra de estas fórmulas sería prever, *ex lege*, la pérdida automática del beneficio en caso de variar las circunstancias determinantes de la concesión. Así se contempla en el artículo 14.3 de la Ley 49/2002 al establecer, para los beneficios concretos que en dicha ley se prevén: “El incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 3 de esta ley determinará para la entidad la obligación de ingresar la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento por el Impuesto sobre Sociedades, los tributos locales y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de acuerdo con la normativa reguladora de estos tributos, junto con los intereses de demora que procedan”²⁰⁰.

exención de un tributo de devengo anual, la cuantía litigiosa viene determinada por el importe de la cuota tributaria multiplicado por diez -artículo 489, regla 6ª, LECiv, en relación con el artículo 51.1 LJCA- y aunque no constan las cuotas del Impuesto Especial, notoriamente, no puede ser superior a 6 millones de pesetas, teniendo en cuenta el valor catastral y el tipo de gravamen aplicable -5%- , con arreglo a lo dispuesto en la disposición adicional sexta, uno y dos, de la Ley 18/1981, de 6 de junio”.

²⁰⁰ Ya con anterioridad, el artículo 47 de la Ley 30/1994 disponía: “El incumplimiento de los requisitos previstos en los artículos 42 y 43, así como la pérdida de la condición de asociación

Para el resto de supuestos -y también para el últimamente referido- ha de entenderse que el contribuyente deberá comunicar a la Administración encargada de la concesión del beneficio en el concreto impuesto local de que se trate, y a los efectos de su inaplicación en los períodos sucesivos, el cambio que se haya producido en las circunstancias que fueron determinantes para la expresada concesión. Ello parecía quedar claro bajo la vigencia de la Ley 230/1963, por cuanto, según disponía el artículo 79.c), constituía infracción tributaria grave el disfrute indebido de beneficios fiscales, y en el supuesto de que dejaran de concurrir las circunstancias que llevaron a la concesión de una exención parece claro que se incurriría en el tipo infractor si se seguía disfrutando del beneficio. En cambio, con la Ley 58/2003 el tipo específico contenido en el artículo 194 no parece contemplar el supuesto que nos ocupa, ya que se circunscribe a la solicitud indebida de beneficios fiscales en aquellos casos en que no proceda sancionar por las infracciones de falta de ingreso derivado de una autoliquidación -artículo 191- o de incumplimiento de la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para que la Administración pueda liquidar -artículo 192-. Pero es que tampoco parece diáfano que pueda concurrir alguno de estos dos supuestos. El primero de ellos, como consecuencia de la situación que nos ocupa y del sistema de liquidación por padrón correspondiente a los impuestos locales de naturaleza periódica, y el segundo porque, salvo en aquellos supuestos en que la obligación de formular una declaración expresa sobre el cambio de circunstancias venga normativamente establecida, podrá discutir el contribuyente que realmente tenga una obligación como la que constituye el presupuesto de la infracción -“presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos”-, por lo que afirmar la concurrencia del tipo del injusto en este caso es una tarea complicada que fácilmente va a chocar con los postulados constitucionales que rigen la potestad sancionadora de la Administración.

Por otra parte, también podrá revisarse a instancias de la propia Administración y para los devengos producidos después de la concesión, el régimen de exención fijado

de utilidad pública, determinarán, sin necesidad de declaración administrativa previa, la pérdida del derecho al disfrute de los beneficios fiscales establecidos en el presente título, en el ejercicio económico en que dicho incumplimiento se produzca, sin perjuicio de lo previsto en la Ley General Tributaria sobre infracciones y sanciones tributarias e intereses de demora y, en particular, de lo dispuesto en los artículos 84 y 87, apartado 3, de la misma, sobre sanciones que no consistan en multa”.

Como había señalado la doctrina, también era de aplicación el artículo 79.c) LGT, “que tipifica como sanción grave el disfrutar indebidamente de beneficios fiscales, en el supuesto de que una fundación, pese a haber perdido automáticamente los beneficios contemplados en la Ley 30/1994 conforme a lo dispuesto en el artículo 47, los siga disfrutando” (Véase Pedreira Menéndez, J., *Régimen Tributario de las Fundaciones en la Ley 30/1994: Condiciones para su Obtención*, ob., cit., págs. 128-129). Sobre el alcance, crítica y defensa del mencionado artículo 47, puede verse la misma obra, págs. 127-130.

en resolución administrativa firme, a través del oportuno procedimiento de comprobación. En este sentido, procede mencionar lo dispuesto en el artículo 109 de la Ley 230/1963 -precepto que “atribuye potestad a los órganos de la Administración tributaria para comprobar la existencia de los hechos que han originado una exención”²⁰¹, y hoy lo establecido en el artículo 141 de la Ley 58/2003. Así lo recoge también el artículo 68 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, directamente aplicable en el ámbito local por la remisión que a las disposiciones de desarrollo hace el artículo 12.1 del TRLRHL. En el marco de tal comprobación deberá determinarse si el sujeto, en su caso, ha podido estar disfrutando indebidamente del beneficio por pérdida de sus presupuestos, concurrentes y reconocidos en su día, lo que comportaría una conducta susceptible de regularización que, además, podría incurrir en infracción tributaria.

En cualquier caso, parece aconsejable, siquiera sea para evitar equívocos en el contribuyente, que en la propia resolución que se dicte concediendo la exención se haga constar la vinculación de la misma al mantenimiento futuro de las exigencias previstas por la norma.

Cuestión distinta es que la variación no lo sea en las circunstancias exigidas para el disfrute de la exención, supuesto visto hasta ahora, sino en la interpretación que se venga haciendo sobre los requisitos que determinan la procedencia del beneficio; en este caso, parece claro que la revisión sólo podrá hacerse por medio de los procedimientos especiales previstos en la LGT y, concretamente, a través de los previstos en el antiguo artículo 159 de la Ley 230/1963 o en el vigente artículo 218 de la Ley 58/2003²⁰².

2.2.- El control administrativo *a posteriori* de las exenciones

Dos cuestiones cabe tratar en este punto. Por una lado, si la Administración que está comprobando la situación tributaria del obligado tributario ha de aplicar, por propia

²⁰¹ Véase Herrera Molina, *La exención tributaria*, ob. cit., pág. 321.

²⁰² Una posición distinta mantiene la STSJ de Murcia de 26 de mayo de 2000 (JT 2000\1010), que, confundiendo la vigencia temporal del beneficio con su régimen formal, admite la posibilidad de girar liquidaciones en el IBI para los años 1996 y 1997 cuando se había reconocido la exención con efectos de 1 de enero de 1994, y ello sin tener que acudir a la vía prevista en el artículo 110.2 LBRL por cuanto el nacimiento de las exenciones está ligado al hecho imponible y, en los tributos periódicos, la obligación en cada período es independiente de las anteriores de manera que “en caso de exención, surgirá en cada período la que corresponda, no debiendo entenderse, por tanto, que el expresado reconocimiento de la exención realizado por el Ayuntamiento significara una concesión de las mismas para ejercicios posteriores a 1995,

iniciativa y sin solicitud previa -ni siquiera en el marco de tales actuaciones-, un beneficio de carácter rogado y, por otro lado, qué régimen deberá seguirse para revisar la aplicación de un beneficio fiscal indebidamente disfrutado *ab initio*, es decir, sin haber concurrido nunca los requisitos exigidos, tanto si ha existido resolución expresa reconociéndolo como si no y, más concretamente, si esta revisión puede llevarse a cabo a través de una actuación inspectora.

2.2.1.- La aplicación de la exención en el marco de un procedimiento inspector

En cuanto a si es posible la aplicación administrativa de una exención sin haber sido solicitada previamente por el contribuyente, las opiniones pueden ser diversas y dependerán de la posición que se adopte sobre la naturaleza y efectos de los requisitos formales exigidos para el disfrute. Desde este punto de vista y teniendo en cuenta lo afirmado anteriormente sobre solicitud y concesión, entendemos posible, y obligada, la aplicación del beneficio por parte de la Administración, previa comprobación del cumplimiento de las exigencias previstas para su disfrute.

Tal y como ha señalado la doctrina²⁰³, la función general orgánica que dentro del proceso de la gestión de los tributos atribuye el artículo 1 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, a los órganos de la inspección, tendente en definitiva a conseguir una aplicación correcta en cada caso de las normas tributarias mediante la comprobación e investigación de los hechos imposables y de todas las circunstancias que intervienen en la cuantificación de la deuda, implica la atribución por el artículo 2 del Real Decreto 939/1986 de funciones específicas a tales órganos. Entre tales funciones, se encuentra -ex artículo 2.b) y g)- la de “determinar definitivamente todos aquellos extremos que incidan en la liquidación -establecimiento de la deuda tributaria-, derivados de circunstancias objetivas (vinculadas al hecho imponible) o subjetivas (vinculadas al sujeto pasivo), en forma de beneficios fiscales (exenciones, bonificaciones, desgravaciones), deducciones, etc.”²⁰⁴. Por otra parte, el apartado e) del mismo artículo recoge la función de información que corresponde a la inspección en el marco de las propias actuaciones de comprobación e investigación. Esta función se configura en el artículo 7.2 del Real Decreto 939/1986 como el deber de informar a los sujetos pasivos sobre los que se están realizando las actuaciones de sus derechos y deberes tributarios y de la conducta que deben seguir en sus relaciones con la Administración.

no pudiendo asociarse, en fin, al primer ejercicio el devengo de la exención para los posteriores ejercicios”.

²⁰³ Se sigue en este punto a Hernani Lacasa Salas, J. y Del Paso Bengoa, J. M.^a, *Procedimiento general de la Inspección de los Tributos. Comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos*, CISS, Valencia, 1990, págs. 25 y ss.

El contenido conjunto de ambas funciones, unido al carácter meramente declarativo que tiene la actuación administrativa en la aplicación de los beneficios previstos en los impuestos locales, debe llevar, entendemos, a que la inspección compruebe si se han cumplido o se cumplen los presupuestos exigidos para el disfrute de alguna de las exenciones previstas y a que, en el caso de llegarse a establecer la concurrencia de tales presupuestos a lo largo del correspondiente procedimiento de comprobación e investigación, aplique en las liquidaciones que se dicten el beneficio que corresponda a los períodos liquidados, y ello con independencia de que tales beneficios tengan carácter rogado y de que su aplicación no haya sido solicitada, ni siquiera a lo largo de las actuaciones inspectoras, por el contribuyente²⁰⁵. No obstante, en este supuesto se plantearía el problema de que la exención no estaría formalmente reconocida por el órgano competente, siempre que esta facultad no estuviera atribuida a la inspección²⁰⁶. La solución podría venir a través de la solicitud expresa y extemporánea realizada por el sujeto pasivo en ese momento y que deberá ser resuelta en sentido favorable, de acuerdo a lo comprobado por los órganos inspectores, y con efectos retroactivos. Si esta solicitud no se formula, en caso de impuestos periódicos, parece que en los sucesivos devengos no podría mantenerse el beneficio por no existir su reconocimiento expreso por el órgano administrativo que estuviera facultado para ello.

2.2.2.- La revisión administrativa de las exenciones indebidamente aplicadas

En cuanto a los procedimientos especiales de revisión de actos administrativos dictados en materia de gestión tributaria local, debe hacerse notar que su régimen es

²⁰⁴ *Ibidem*.

²⁰⁵ Un tratamiento distinto merece, como se verá, el supuesto contrario, es decir, aquél en el que la exención esté reconocida y la inspección pretenda inaplicarla a la hora de liquidar. Según Falcón y Tella: “La Inspección no ha de probar ante la oficina liquidadora la realización del hecho imponible y la existencia y cuantía de la obligación, como podía sostenerse con cierto fundamento antes de la reforma, sino que simplemente tiene que comprobar la existencia de los presupuestos fácticos de la imposición, tanto de aquellos normalmente constitutivos de su derecho como de los que resulten favorables o beneficiosos para el particular” (“Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario”, ob. cit., pág. 28).

Hernani Lacasa Salas, J. y Del Paso Bengoa, J. M.³ afirman que “toda actuación de regularización de la situación tributaria de un sujeto pasivo comporta la verificación de los beneficios fiscales aplicados y aplicables, así como la documentación de las modificaciones pertinentes de tales beneficios en los mismos términos que cualquier otro extremo con trascendencia fiscal” (*Procedimiento general de la Inspección de los Tributos. Comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos*, ob. cit., pág. 407).

²⁰⁶ En sentido diferente, podría invocarse el principio de unicidad de la Administración frente al contribuyente, con independencia del órgano concreto que lleve a cabo la actuación,

coincidente con el que venía establecido con carácter general en los artículos 153 a 159 de la Ley 230/1963 y actualmente figura en los artículos 216 a 221 de la Ley 58/2003, con las evidentes salvedades orgánicas, pese a la existencia de una aparente regulación específica contenida en los artículos 14 TRLRHL y 110 LBRL, y ello como consecuencia del juego de remisiones que en los mismos se efectúa. En el marco de dicho régimen, surge la cuestión de determinar si la revisión de un beneficio disfrutado, de conformidad con una resolución administrativa que lo reconocía o en su ausencia, debe llevarse a cabo a través del procedimiento que venía previsto en el artículo 159 de la Ley 230/1963, y hoy figura en el artículo 218 de la Ley 58/2003, para la revisión de actos declarativos de derechos, o puede efectuarse por medio de una actuación inspectora²⁰⁷.

Según señala Herrera Molina, “las exenciones no constituyen «derechos» en sentido estricto, pero los actos que las declaran o «conceden» afectan a la posición jurídica del beneficiario, lo que justifica que sólo puedan revisarse mediante los procedimientos previstos por la Ley General Tributaria para anular los actos declarativos de derechos”²⁰⁸. No obstante, la anterior exigencia sólo puede tener virtualidad cuando se ha tramitado el oportuno expediente para la concesión del beneficio, tal y como establece el artículo 68.1 del Real Decreto 939/1986, y se ha comprobado definitivamente la concurrencia de los requisitos exigidos. En tales supuestos, parecería desprenderse del tenor literal del precepto citado y de su interpretación conjunta con el apartado dos, que la inspección no podrá regularizar la situación, dictando las oportunas liquidaciones, en caso de comprobar que realmente no concurrieron en su momento las condiciones requeridas, sino que deberá iniciar el procedimiento especial de revisión que proceda según lo establecido en la LGT.

Sin embargo, la STS de 11 de octubre de 1999 (RJ 1999\8640) mantiene una posición diferente y distingue entre la valoración que los órganos inspectores pueden hacer de la procedencia de un determinado beneficio, como paso previo a la práctica de las liquidaciones que resulten de las actuaciones y a la regularización que se proponga y con los oportunos efectos sobre ambas, y la confirmación o revocación del

para defender la suficiencia de lo actuado por la inspección de cara a entender efectivamente concedido el beneficio.

²⁰⁷ Lo que no parece ofrecer dudas es el hecho de que, por la propia finalidad a la que responde la revisión, adecuar la situación jurídico-tributaria a la realidad comprobada, se ha de procurar una operativa que facilite, sin obviar las lógicas garantías para el contribuyente, revisar lo acordado en su día, y ello teniéndose presente el distinto grado de certeza a que puede llegar la Administración en la tramitación de un expediente de exención en vía de gestión, sustentado en la información facilitada por el peticionario, del que se alcanza en el marco de un procedimiento inspector, sin limitaciones a la hora de constatar las circunstancias concurrentes que hacen posible el disfrute del beneficio, y que supone una contraposición entre lo aparentemente cierto y lo contrastadamente veraz.

beneficio que previamente haya sido reconocido o concedido por órgano distinto, dando por buena la inaplicación del beneficio cuestionado en las liquidaciones giradas tras haberse comprobado que en la entidad inspeccionada concurría la condición de sociedad de mera tenencia de bienes sometida al régimen de transparencia fiscal, lo que impedía la aplicación de los beneficios fiscales previstos para las sociedades inmobiliarias protegidas²⁰⁸. Tal solución no parece del todo acertada por cuanto supone de inseguridad jurídica y por las disfunciones que puede crear al abrir la vía a la existencia de dos posiciones concurrentes y contradictorias sostenidas por la Administración, una a favor del beneficio y otra que lo ignora e inaplica a la hora de liquidar, en clara contradicción con la anterior.

Supuesto distinto es el contemplado en el artículo 115.3 de la Ley 58/2003, precepto que prevé expresamente que los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el

²⁰⁸ *La exención tributaria*, ob. cit., pág. 322.

²⁰⁹ Afirma la referida sentencia: "la cuestión suscitada en la instancia, (...) se concretaba exclusivamente en determinar si entraba en las atribuciones de la Inspección Tributaria, a propósito de las actas levantadas a la entidad aquí recurrente con fecha 13 de febrero de 1987, en concepto de IS, ejercicios 1980 a 1984, entender aplicable el régimen de transparencia fiscal por tratarse de una sociedad de mera tenencia de bienes -artículo 19.1 de la Ley 61/1987, de 27 de diciembre, en relación con el artículo 12.2 de la Ley 44/1987 de 8 de septiembre, que serían las aquí aplicables- o, por el contrario, si, al haberse alegado y hecho constar en las actas que «Promociones G. D., S. A.» era una sociedad dedicada a la adquisición o construcción de fincas urbanas para su explotación en forma de arriendo y, como tal, sociedad inmobiliaria protegida con arreglo al régimen en su día instaurado por la Ley de 16 de diciembre de 1940, modificado por RDL 15/1977, de 25 de febrero, carecía de esa facultad, habida cuenta que ello implicaba el desconocimiento de unos beneficios fiscales -fundamentalmente reducciones en la base del IS de los ingresos procedentes del arriendo de viviendas y de la venta de determinadas viviendas sociales-, para cuya concesión, y por ende su retirada, sólo era competente el Ministro de Hacienda a través de la tramitación y propuesta de la DGT según la Orden de 21 de octubre de 1975. (...) No cabe duda de que, sin perjuicio de la posibilidad de impugnación de sus conclusiones y, en suma, de las liquidaciones a que las mismas pudieran conducir, la Inspección Tributaria podía entrar a calificar la existencia o no de una situación de transparencia fiscal y su compatibilidad con el régimen de beneficios fiscales reconocido a las entidades que, a su vez, pudieran merecer la conceptualización de sociedad inmobiliaria protegida. El hecho de que la concesión o revocación de un beneficio fiscal esté atribuido al Ministro de Hacienda no impide que la Inspección Tributaria pueda, e incluso deba, concretar los supuestos de hecho y jurídicos precisos para determinar su procedencia y aplicabilidad. (...) Con otras palabras: cuando la Inspección Tributaria estima concurre o no un determinado beneficio fiscal -exención, reducción o bonificación- que previamente haya debido ser reconocido o concedido por el Ministro de Hacienda, no está confirmando o revocando ese beneficio, sino simplemente apreciando o no la viabilidad de su aplicación, cometido éste que ha de ser forzosamente previo a la práctica de las liquidaciones resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación que proponga respecto de la situación tributaria del sujeto pasivo afectado, tal y como se desprende de los artículos 109, 140 c) y 145.1.c) LGT y, hoy, entre otros, del artículo 2.g) RGIT, de 25 de abril de 1986, que atribuye a esta última la función de verificación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la concesión o disfrute de cualesquiera beneficios, desgravaciones o restituciones fiscales, así como la comprobación de la concurrencia de las condiciones precisas para acogerse

procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional, de manera que la Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales conforme a lo dispuesto en el título V de la propia ley.

Finalmente, y en lo que respecta a las exenciones parciales que no requieren de su concesión expresa y que se hayan aplicado directamente en las distintas liquidaciones, o recibos, que periódicamente son girados, surge la cuestión de determinar si puede la inspección, que en el oportuno procedimiento de comprobación ha establecido la incorrecta aplicación de tales exenciones, proceder a su supresión sin necesidad de acudir a procedimiento especial de revisión alguno.

Como argumento en contra de dicha facultad podría esgrimirse que las liquidaciones giradas con aplicación de la bonificación constituyen actos que reconocen un derecho al obligado y, por tanto, que no pueden ser modificados por vía ordinaria de inspección; además, tendría cabida aquí la consideración como cuestión de derecho de aquélla relativa a la aplicación de una exención y las limitaciones de los órganos inspectores para decidir sobre este tipo de cuestiones que han sostenido algunas sentencias²¹⁰.

Pese a lo anterior, entendemos que tales órganos pueden, efectivamente, revisar los beneficios aplicados improcedentemente en las liquidaciones giradas, ya que no existe una concesión expresa precedida de la comprobación de la concurrencia

a regímenes tributarios especiales”.

²¹⁰ Véase la crítica de esta posición que efectúa Pedraza Bochóns, J. V., “Rectificación de liquidaciones provisionales por la Inspección de los Tributos”, *Jurisprudencia Tributaria*, 1993-I, págs. 1319 y ss., quien afirma: “Además de los argumentos expuestos, los pronunciamientos comentados fundan su criterio en una chata concepción de las actuaciones de comprobación e investigación de la Inspección, según la cual, su contenido quedaría estrictamente limitado a la fijación del hecho imponible y su valoración, de modo que cualquier utilización de dichas actuaciones para rectificar elementos de derecho, incurriría en desviación de poder (en especial, SAN de 8 de noviembre de 1985). Sin embargo, no parece que este planteamiento deba extenderse más allá de los concretos supuestos determinantes de las sentencias estudiadas, pues resulta difícilmente compatible con la también arraigada noción de liquidación provisional y con la actual ordenación de las funciones de la Inspección de los Tributos. (...) Asimismo, no puede asumirse la antedicha y restrictiva delimitación de las funciones y actuaciones de comprobación, que no vienen limitadas a los aspectos materiales del hecho imponible, sino que, comprendiendo también la valoración -artículo 120.2.a) LGT- y teniendo como fin la integración definitiva de las bases imponibles -artículo 140.b) LGT-, exigen tanto la constatación y comprobación de los hechos como la aplicación o interpretación de las normas tributarias, legitimando a la Inspección para entrar en cuestiones de derecho, so pena de privar a la liquidación provisional de este calificativo (Res. TEAC de 5 de julio 1983)” (Ibídem, págs. 1321-1322).

de los requisitos exigidos, con la única limitación de que tales liquidaciones no sean definitivas por concurrir alguno de los presupuestos contemplados en el artículo 101.3 de la Ley 58/2003 -anteriormente, artículo 120.1 de la Ley 230/1966-, por cuanto las mismas no pueden entenderse actos declarativos de derechos dado su carácter provisional, susceptible de posterior comprobación, y los órganos de la inspección tienen atribuida precisamente la función de comprobar los hechos imponibles y los demás elementos del tributo y la facultad de regularizar, practicando las oportunas liquidaciones definitivas, la situación del obligado tributario de conformidad con lo comprobado a lo largo de las actuaciones, según disponen los artículos 141 de la Ley 58/2003 -antes 140.1 de la Ley 230/1963- y 1 y 2 del Real Decreto 939/1986. De esta manera, la procedencia de la revisión del régimen de beneficios fiscales llevada a cabo a través de los órganos de la inspección puede derivarse de las facultades que tienen estos órganos para modificar las liquidaciones provisionales que fueron giradas en su día. Es decir, en la medida en que la inspección tributaria puede variar, previa la oportuna comprobación, las liquidaciones provisionales emitidas en los años sucesivos, es evidente -por pura coherencia lógica- que también podrá modificar los elementos que llevaban a la cuantificación de la deuda tributaria contenida en tales liquidaciones y, entre ellos, los beneficios fiscales que hubiesen sido aplicados²¹¹.

²¹¹ La competencia de la inspección para modificar las liquidaciones provisionales que hubieran sido giradas en su día no parece que pueda ponerse en duda y figura ampliamente reconocida por nuestra jurisprudencia, en este sentido: STS de 21 de diciembre de 1996 (RJ 1996\9329), STS de 11 de junio de 1998 (RJ 1998\4503), STS de 21 de enero de 1999 (RJ 1999\65); también, la resolución del TEAC de 14 de enero del año 2000 (Voc. 1.ª RG 2948-96).

CAPÍTULO II

EXENCIONES EN EL IBI

3.- Exenciones totales

Con carácter introductorio, debe mencionarse que la importante reducción de exenciones en los impuestos locales que originó la promulgación de la Ley 39/1988 no obsta para que sigan perviviendo en la propia norma numerosos supuestos en los que no existe la obligación tributaria de pago a cargo del sujeto pasivo, supuestos que, por lo demás, se han visto incrementados con posterioridad, como consecuencia tanto de las modificaciones sufridas por el texto legal citado como de la inclusión en otras normas de exenciones relativas a los impuestos locales²¹².

Lo anterior se enmarca en una tendencia que viene a ser generalizada en nuestro Derecho Tributario y que origina la existencia de una cierta dispersión normativa de los supuestos exentos, repartidos a lo largo y ancho del ordenamiento jurídico, y lo que resulta más preocupante, provoca que tales supuestos respondan a distintas motivaciones y se configuren en atención a las diferentes orientaciones políticas imperantes en cada momento, sin que exista la necesaria coordinación entre ellos. Como consecuencia de esta situación, las dificultades para llevar a cabo una sistematización de las exenciones en el ámbito local que atienda a sus características sustanciales resultan evidentes, y se ven incrementadas si tenemos en cuenta que la redacción de los preceptos que establecen tales beneficios fiscales no es, en demasiadas ocasiones, lo esclarecedora que la apremiante seguridad jurídica exige en un ámbito como el de las exenciones, tan dado a la angostura interpretativa por parte

²¹² La situación queda perfectamente resumida en la STS de 6 de marzo de 2000 (RJ 2000\2800), donde se afirma que: “Esta disposición adicional novena de carácter esencialmente derogatorio, constituye un verdadero expurgo de la pléyade de exenciones, bonificaciones, reducciones, deducciones y demás beneficios fiscales, regulados en disposiciones distintas a las propias del Régimen Local, conducta que ha sido frecuente en nuestro Ordenamiento jurídico-tributario, en el que, cuando se reforma sustancialmente un tributo, se regulan en su texto los beneficios fiscales que se consideran vigentes de acuerdo con su nuevo planteamiento, suprimiendo todos los no regulados en la nueva ley, sin perjuicio del respeto transitorio de los derechos adquiridos, y de determinados beneficios fiscales que no se derogan de inmediato. Normalmente, las exposiciones de motivos y las memorias justificativas de las leyes reformadoras muestran su propósito futuro de no admitir más beneficios fiscales que los expresamente regulados en los nuevos textos, pero lo cierto es que tales beneficios vuelven a proliferar en las más variadas leyes sectoriales”.

de la Administración y a la amplitud desde el punto de vista de los contribuyentes. De esta forma, la sistemática que se sigue en la exposición realizada, tanto en este impuesto como en los otros que se analizan, consiste en atender, en primer lugar, al efecto del beneficio sobre la obligación tributaria de pago, distinguiendo así entre dos grandes grupos, las exenciones totales y las parciales o bonificaciones, para, a partir de estas categorías generales, separar los beneficios existentes en función de la norma jurídica en la que se encuentran contenidos, lo que obligará, por lo demás, a mencionar en cada supuesto otras características clasificatorias de especial interés que no son tenidas en cuenta a los efectos de la sistemática adoptada, y entre ellas, la naturaleza permanente o temporal de la exención, su carácter subjetivo, objetivo o mixto, o su establecimiento por ley o en virtud de ordenanza municipal.

Por otro lado, debe referirse que hasta la reforma de la LRHL operada por Ley 51/2002, era el artículo 64 el que principalmente contenía los supuestos de exención en el IBI. A partir de dicha reforma, ha venido a desarrollar esta función el artículo 63 LRHL, primero, y hoy el artículo 62 TRLRHL, debiendo hacerse notar que sus respectivos artículos anteriores -el 62 LRHL y, después, el 61 TRLRHL-, contemplan en su apartado 5 una serie de supuestos que son expresamente calificados como no sujetos al impuesto y que hasta la Ley 51/2002 venían incluidos dentro de las exenciones.

Además, hay que tener en cuenta que la disposición transitoria tercera.¹ de dicha ley vino a establecer que los beneficios fiscales en el IBI reconocidos a su entrada en vigor cuyos supuestos de disfrute se encuentren recogidos en la misma, se mantendrán sin que, en caso de que tengan carácter rogado, sea necesaria su solicitud; añadiéndose que perdurarán hasta la fecha de su extinción aquellos beneficios fiscales reconocidos en dicho impuesto cuyos supuestos de disfrute no se recogen en la expresada ley, con excepción de la exención prevista en el párrafo k) del antiguo artículo 64 LRHL, que queda extinguida a la entrada en vigor de la Ley 51/2002, operada, en lo que ahora interesa, el 1 de enero de 2003²¹³.

Será a los supuestos de no sujeción a los que debamos referirnos en primer lugar.

²¹³ La letra k), redactada por el artículo 29.Dos del Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre, y posteriormente recogida en el artículo 25.Dos de la Ley 5/1990, de 29 de junio, disponía la exención de: "Los bienes de naturaleza urbana cuya base imponible sea inferior a 100.000 pesetas, así como los de naturaleza rústica, cuando para cada sujeto pasivo la base imponible correspondiente a la totalidad de sus bienes rústicos sitios en el municipio sea inferior a 200.000 pesetas. Estos límites podrán ser modificados en la Ley de presupuestos generales del Estado para cada año".

3.1.- Los supuestos de no sujeción al IBI previstos en el artículo 61.5 TRLRHL

Constituyó una novedad la inclusión, en el apartado 5 del artículo 62 LRHL -hoy artículo 61 TRLRHL-, de una serie de supuestos de no sujeción al IBI, supuestos que, como ya se ha dicho, no nacen *ex novo* sino que formaban parte con anterioridad de las exenciones reguladas en el antiguo artículo 64 LRHL.

Según ha declarado la doctrina científica, ninguno de tales supuestos se conceptuaría como de no sujeción si no fuera por la declaración legal expresa²¹⁴. Como ya se ha referido en la parte general de este trabajo, relativa a la exención tributaria, la delimitación con los supuestos de no sujeción resulta difícil en muchas ocasiones, pero no en este caso en el que el carácter ominicompreensivo de la definición de los bienes sujetos al tributo deja lugar a pocas dudas. Así, sucede que, de no estar expresamente declarados como no sujetos, los bienes a que se refiere el artículo 61.5 TRLRHL estarían claramente sometidos al IBI al quedar lógicamente incluidos en el hecho imponible del impuesto tal y como éste viene configurado por la norma, en tanto constituyen bienes inmuebles rústicos, urbanos o de características especiales, según los casos, objeto de alguna de las titularidades que conllevan la sujeción.

De igual manera, desde un punto de vista material, no puede afirmarse que los mismos criterios de reparto que han inducido a configurar determinados hechos como imponibles son los que dejan en la irrelevancia jurídica los supuestos que ahora nos ocupan, sino que, muy al contrario, la norma de exoneración encerraría un contenido positivo de justicia o, dicho en otros términos, un fin público que se quiere lograr, y en virtud de esta circunstancia antepone este objeto al pago del tributo, sucediendo que el interés en el cobro del impuesto que expresa la norma tipificadora del hecho imponible, cuando se dan los hechos indicativos de capacidad económica que configuran el presupuesto del propio tributo, cede ante aquellos otros intereses igualmente públicos que el legislador entiende que deben prevalecer, siendo éstos los que inspiran la norma de exoneración. No parece pues que los supuestos de no sujeción ahora analizados respondan a la misma lógica, a los mismos principios jurídicos que presiden la configuración positiva del hecho imponible del IBI, en tanto que tributo que grava el valor de los bienes inmuebles en atención a determinadas titularidades sobre los mismos.

²¹⁴ En este sentido se pronuncian Checa González y Merino Jara, en *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2003, pág. 62.

No creemos que esta sea una buena manera de legislar, por cuanto tiene de desnaturalización del contenido de las instituciones y de erosión del concepto sujeto a imposición, que se vería sometido a una artificiosa, errónea y excesiva casuística en su delimitación negativa mediante la enumeración legal de unos supuestos de no sujeción que realmente no son tales.

Refiriéndonos, no obstante, al dictado de la norma, habrá que decir que la no sujeción al IBI se prevé en los casos que a continuación se analizan, advirtiendo, eso sí, que la mayor parte de las referencias a autores y jurisprudencia que se realizan seguidamente tienen por objeto las exenciones antes vigente, ya que su interés resulta indudable dada la práctica identidad de los supuestos antes exentos y ahora no sujetos, lo que obligará a extender sus planteamientos a la situación actualmente vigente.

3.1.1.- La no sujeción de las carreteras, los caminos, las demás vías terrestres y los bienes del dominio público marítimo-terrestre e hidráulico, todos ellos de aprovechamiento público y gratuito

Supuesto antes contemplado en el artículo 64.a) y configurado como una exención total, permanente y de carácter objetivo²¹⁵.

El supuesto que se analiza incluye una serie diversa de bienes de los que se predica una nota común, el ser de aprovechamiento público y gratuito. Dicho en otros términos, como únicos requisitos se exigirían que tales inmuebles sean de aprovechamiento público, aún cuando puedan ser de titularidad privada, y que por su uso no se perciba contraprestación alguna -empero, la posibilidad de declarar exentos bienes privados no era pacífica en la doctrina, según se verá más adelante-. Tras la redacción dada al antiguo artículo 64.a) LRHL por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, se resolvieron las dudas hasta entonces existentes respecto de que ambos requisitos eran predicables de la totalidad de bienes recogidos en el precepto, superándose así la anterior controversia sobre este punto, que dio lugar a planteamientos jurisprudenciales claramente contradictorios²¹⁶. Pero es más, la modificación legislativa vino también a aclarar cuál era el régimen precedente, añadiendo así a los sólidos argumentos dados por la doctrina científica una

²¹⁵ No obstante, la STS de 15 de julio de 2000 (RJ 2000\6871) aceptó el planteamiento de la sentencia de instancia, que afirmaba, refiriéndose a la exención de los bienes del dominio público marítimo-terrestre, que "la exención requiere la concurrencia de requisitos subjetivos (la titularidad del bien) y objetivos (afección del mismo a un uso o servicio público)".

²¹⁶ Checa González los expone en *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., págs. 27-32; también en *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2000, págs. 72-74.

interpretación auténtica de la norma, que avalaría la postura de quienes entendieron que el aprovechamiento público y gratuito fue siempre predicable con carácter general de los distintos tipos de bienes contenidos en el precepto²¹⁷.

Efectivamente, en la exposición de motivos de la Ley 13/1996 se señalaba que el nuevo tenor del artículo 64.a) venía a despejar las dudas interpretativas suscitadas por la anterior redacción, manifestando claramente la que siempre fue voluntad del legislador y de la norma: condicionar el beneficio fiscal a que los bienes previstos en el precepto sean de aprovechamiento público y gratuito. A pesar de ello, la recepción de esta expresión de voluntad no fue unánime por parte de nuestros tribunales. Así, el TSJ de Baleares, como consecuencia de la nueva redacción del artículo 64.a), varió la interpretación que venía realizando del precepto, tal y como puede verse en sentencias de 10 de junio de 1997 (JT 1997\663), 30 de junio de 1998 (JT 1998\868) y 18 de febrero de 2000 (JT 2000\208). En cambio, la STSJ de Andalucía de 3 de noviembre de 1997 (JT 1997\1475) limitó los efectos de la modificación normativa a la fecha de su entrada en vigor, concluyendo que, con anterioridad, los bienes del dominio público marítimo-terrestre gozaban de exención en el IBI sin sometimiento a cláusula o condición alguna. Se mostraron también contrarias a extender el criterio interpretativo contenido en la Ley 13/1996 a la redacción anterior a su vigencia las SSTSJ de Valencia de 29 de enero de 1999 (JT 1999\166) y 30 de enero de 1999 (JT 1999\167) o la STSJ de Andalucía de 5 de junio de 2000 (JT 2000\1059). Por su parte, el propio Tribunal Supremo tuvo oportunidad de acogerse, sin hacerlo, al nuevo redactado de la norma como criterio interpretativo en sentencias de 13 de julio de 2000 (RJ 2000\4877 y RJ 2000\4878), 15 de julio de 2000 (RJ 2000\6871), 14 de diciembre de 2000 (RJ 2000\9499), 18 de junio de 2001 (RJ 2001\6289), 27 de julio de 2002 (RJ 2002\8272) o 17 de septiembre de 2003 (RJ 2003\7371).

En lo que respecta a la configuración actual del supuesto, debe hacerse notar que el legislador no ha aprovechado el alto grado de claridad que se había alcanzado en el redactado de la norma tras la reforma del año 1996, sino que ha dado una nueva redacción al precepto en la que vuelven a asomar las dudas sobre el alcance de la previsión relativa al ámbito del “aprovechamiento público y gratuito”. Efectivamente, si la enumeración de los bienes que disfrutaban de la exención vino últimamente formulada en los siguientes términos: “asimismo y siempre que sean de aprovechamiento público y gratuito: las carreteras, los caminos, las demás vías terrestres y los del dominio público marítimo-terrestre e hidráulico”, que no dejaba lugar a dudas, la relación de los bienes no sujetos se ha convertido en la siguiente: “las

²¹⁷ Rubio de Urquía y Arnal Suria argumentan sólidamente esta postura (*Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, tomo I, 2.ª ed., El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Publicaciones Abella, Madrid, 1996, págs. 353-354).

carreteras, los caminos, las demás vías terrestres y los bienes del dominio público marítimo-terrestre e hidráulico, siempre que sean de aprovechamiento público y gratuito”, mucho menos concluyente. Por tanto, podría plantearse de nuevo la controversia, ahora referida a si todos los bienes enumerados han de ser de aprovechamiento público y gratuito o sólo deben serlo los pertenecientes al dominio público marítimo-terrestre e hidráulico; decididamente, nos inclinamos por la primera opción.

En cuanto a los bienes contemplados por el precepto, conviene repasar lo afirmado por la doctrina científica sobre la exención antes vigente. Así, Rubio de Urquía y Arnal Suria expresan que la norma “se refiere fundamentalmente a los bienes que el artículo 339.1.º del Código civil califica como «destinados al uso público», pero no los vincula de modo expreso con el dominio público estatal, autonómico o local, con lo que podría también incluir (...) calles de aprovechamiento público y gratuito aunque fueran de titularidad privada”²¹⁸. Igualmente, el propio Arnal Suria sostiene que “en la mayoría de los casos en que resulte aplicable la exención se tratará de bienes calificables de «dominio y uso público» (...) pero tratándose de «caminos» y demás «vías terrestres», el requisito de que su titularidad corresponda o haya pasado a una Entidad pública territorial ya no es en modo alguno exigible, pues ni figura en la ley, ni en ésta se incluye la expresión «bienes de uso público» que implícitamente lo exigiría”; de esta manera, caminos y calles abiertos al público como urbanizaciones particulares, estarán exentas siempre que su utilización sea libre, aún antes de que se produzca el acto formal de su cesión al municipio correspondiente²¹⁹. No obstante, esta posición no es compartida por la generalidad de la doctrina científica.

Así, Martínez García-Moncó vincula la relación contenida en la norma fiscal a la categoría de bienes de uso público prevista en el Código civil, lo que no parece oportuno porque, precisamente, se estarían excluyendo aquellos bienes que sean de titularidad privada, cosa que no hace el precepto legal²²⁰. Por su parte, Checa González afirma que lo pretendido, en definitiva, con tan prolija redacción fue el exentar los bienes del dominio público a los que se refiere el artículo 339 del Código civil²²¹. Y

²¹⁸ *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 353. En el mismo sentido se pronuncia Arnal Suria, S., en la obra *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, El Consultor de los Ayuntamientos y los Juzgados, Madrid, 1991, pág. 69.

²¹⁹ *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, ob. cit., págs. 67 y ss.

²²⁰ “El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles”, en AA.VV., *La reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991, págs. 320-321; también *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, 2.ª ed., Lex Nova, Valladolid, 1995, págs. 92-93.

²²¹ *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 26; en similares términos se pronuncia el autor en *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., págs. 71-72; con cita, en ambos casos, de Martínez García-Moncó y Casana Merino.

Sánchez Galiana sostiene que, en tanto que el segundo inciso del antiguo artículo 64.a) emplea el término “asimismo”, parece establecer una continuidad entre los incisos primero y segundo, “concurriendo en la citada exención un elemento subjetivo, puesto que excluiría la propiedad privada”²²². La exposición de motivos de la Ley 13/1996 parece avalar esta posición contraria a la posibilidad de incluir bienes de titularidad privada en el ámbito de la exención cuando afirma: “También se da nueva redacción al apartado a) del artículo 64 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en lo que atañe a la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de determinados bienes públicos...”.

En cualquier caso, la exención antes y la no sujeción ahora se circunscriben a las vías terrestres (carreteras, caminos, etc.), a los bienes del dominio público marítimo-terrestre y a los bienes del dominio público hidráulico, no pudiendo referirse a otros inmuebles ajenos a estas categorías²²³. A la hora de delimitar concretamente tales bienes, habrá que acudir a la normativa donde aparecen regulados, siendo lo más oportuno establecer una relación directa entre los términos usados por el legislador tributario y las categorías jurídicas existentes en el Derecho Administrativo.

De esta manera, son carreteras y caminos los definidos como tales en los artículos 2 y 3, respectivamente, de la Ley 25/1988, de 29 de julio, de carreteras y caminos; concretamente, “se consideran carreteras las vías de dominio y uso público proyectadas y construidas fundamentalmente para la circulación de vehículos automóviles”; clasificándose en autopistas, autovías, vías rápidas y carreteras convencionales²²⁴. Por su parte, no tienen la consideración de carreteras los caminos

²²² *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Municipal*, Comares, Granada, 2002, pág. 52.

²²³ Según lo establecido en el segundo párrafo del artículo 45 de la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de régimen económico y de prestación de servicios de los puertos de interés general, “el régimen tributario del dominio público portuario será el mismo que el establecido para el dominio público marítimo-terrestre”.

²²⁴ Definiendo tales categorías, el citado artículo 2 establece que:

“3. Son autopistas las carreteras que están especialmente proyectadas, construidas y señalizadas como tales para la exclusiva circulación de automóviles y reúnen las siguientes características:

a) No tener acceso a las mismas las propiedades colindantes.

b) No cruzar a nivel ninguna otra senda, vía, línea de ferrocarril o tranvía ni ser cruzada a nivel por senda, vía de comunicación o servidumbre de paso alguna.

c) Constar de distintas calzadas para cada sentido de circulación, separadas entre sí, salvo en puntos singulares o con carácter temporal, por una franja de terreno no destinada a la circulación o, en casos excepcionales, por otros medios.

4. Son autovías las carreteras que, no reuniendo todos los requisitos de las autopistas, tienen calzadas separadas para cada sentido de la circulación y limitación de accesos a las propiedades colindantes.

5. Son vías rápidas las carreteras de una sola calzada y con limitación total de accesos a las propiedades colindantes.

(...)

de servicio, entendiendo por tales los construidos como elementos auxiliares o complementarios de las actividades específicas de sus titulares, ni los caminos construidos por las personas privadas con finalidad análoga a los caminos de servicio²²⁵.

En cuanto a los bienes integrantes del dominio público marítimo-terrestre, vienen recogidos en los artículos 3, 4, 5 y 6 de la Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas, que establecen que son bienes de dominio público marítimo-terrestre estatal, en virtud de lo dispuesto en el artículo 132.2 de la Constitución:

1. la ribera del mar y de las rías²²⁶;
2. el mar territorial y las aguas interiores, con su lecho y subsuelo, definidos y regulados por su legislación específica;
3. los recursos naturales de la zona económica y la plataforma continental, definidos y regulados por su legislación específica.

Del mismo modo, el citado artículo 4 dispone que también pertenecen al dominio público marítimo-terrestre estatal:

1. las accesiones a la ribera del mar por depósito de materiales o por retirada del mar, cualesquiera que sean las causas;
2. los terrenos ganados al mar como consecuencia directa o indirecta de obras, y los desecados en su ribera;

7. Son carreteras convencionales las que no reúnen las características propias de las autopistas, autovías y vías rápidas.”

²²⁵ No obstante lo anterior, el apartado 2 del referido artículo 3 dispone que “cuando las circunstancias de los caminos de servicio lo permitan y lo exija el interés general, deberán éstos abrirse al uso público, según su naturaleza y legislación específica. En este caso habrán de observar las normas de utilización y seguridad propias de las carreteras y se aplicará, si procede, la Ley de Expropiación Forzosa a efectos de indemnización”.

²²⁶ Según el citado artículo 2, la ribera del mar y de las rías incluye:

“a) La zona marítimo-terrestre o espacio comprendido entre la línea de bajamar escorada o máxima viva equinoccial, y el límite hasta donde alcanzan las olas en los mayores temporales conocidos o, cuando lo supere, el de la línea de pleamar máxima viva equinoccial. Esta zona se extiende también por las márgenes de los ríos hasta el sitio donde se haga sensible el efecto de las mareas.

Se consideran incluidas en esta zona las marismas, albuferas, marjales, esteros y, en general, los terrenos bajos que se inundan como consecuencia del flujo y reflujo de las mareas, de las olas o de la filtración del agua del mar.

3. los terrenos invadidos por el mar que pasen a formar parte de su lecho por cualquier causa;
4. los acantilados sensiblemente verticales, que estén en contacto con el mar o con espacios de dominio público marítimo-terrestre, hasta su coronación;
5. los terrenos deslindados como dominio público que por cualquier causa han perdido sus características naturales de playa, acantilado, o zona marítimo-terrestre;
6. los islotes en aguas interiores y mar territorial;
7. los terrenos incorporados por los concesionarios para completar la superficie de una concesión de dominio público marítimo-terrestre que les haya sido otorgada, cuando así se establezca en las cláusulas de la concesión;
8. los terrenos colindantes con la ribera del mar que se adquieran para su incorporación al dominio público marítimo-terrestre;
9. las obras e instalaciones construidas por el Estado en dicho dominio;
10. las obras e instalaciones de iluminación de costas y señalización marítima, construidas por el Estado cualquiera que sea su localización, así como los terrenos afectados al servicio de las mismas;
11. los puertos e instalaciones portuarias de titularidad estatal, que se regularán por su legislación específica.

Y el artículo 5 de la norma afirma que también son de dominio público estatal “las islas que estén formadas o se formen por causas naturales, en el mar territorial o en aguas interiores o en los ríos hasta donde se hagan sensibles las mareas, salvo las que sean de propiedad privada de particulares o entidades públicas o procedan de la desmembración de ésta, en cuyo caso serán de dominio público su zona marítimo-terrestre, playas y demás bienes que tengan este carácter, conforme a lo dispuesto en los artículos 3 y 4”.

b) Las playas o zonas de depósito de materiales sueltos, tales como arenas, gravas y guijarros, incluyendo escarpes, bermas y dunas, tengan o no vegetación, formadas por la acción del mar o del viento marino, u otras causas naturales o artificiales”.

Finalmente, el artículo 6 establece que “los propietarios de los terrenos amenazados por la invasión del mar o de las arenas de las playas, por causas naturales o artificiales, podrán construir obras de defensa, previa autorización o concesión, siempre que no ocupen playa ni produzcan fenómenos perjudiciales en ésta o en la zona marítimo-terrestre, ni menoscaben las limitaciones y servidumbres legales correspondientes”, regulando a continuación que “en otro caso, los terrenos invadidos pasarán a formar parte del dominio público marítimo-terrestre, según resulte del correspondiente deslinde”.

En cuanto a los bienes pertenecientes al dominio público hidráulico, vienen recogidos en el artículo 2 del Texto Refundido de la Ley de aguas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio de 2001, que dispone que constituyen el dominio público hidráulico del Estado, con las salvedades expresamente establecidas en la propia ley:

- a) las aguas continentales, tanto las superficiales como las subterráneas renovables con independencia del tiempo de renovación;
- b) los cauces de corrientes naturales, continuas o discontinuas;
- c) los lechos de los lagos y lagunas y los de los embalses superficiales en cauces públicos;
- d) los acuíferos, a los efectos de los actos de disposición o de afección de los recursos hidráulicos;
- e) las aguas procedentes de la desalación de agua de mar una vez que, fuera de la planta de producción, se incorporen a cualquiera de los elementos señalados en los apartados anteriores.

Profundizando más en el contenido de los conceptos empleados por la norma, corresponde determinar las características que debe reunir el “aprovechamiento público y gratuito”. Con relación al aprovechamiento público, resultará oportuno exigir que sea directo -ya que un aprovechamiento indirecto parece incompatible con el carácter gratuito que también se requiere-, identificable con el uso del bien por los particulares, y general, es decir, que el bien sea susceptible de disfrute por la generalidad de los ciudadanos, no pudiendo venir limitado o restringido a determinado sector de

población²²⁷. Así pues, no parece suficiente el aprovechamiento en beneficio de la generalidad, si el uso concreto del bien viene limitado o incluso atribuido a un sujeto determinado en aras a la mejor consecución de esa finalidad provechosa para la comunidad²²⁸.

²²⁷ A este respecto, la STSJ de Baleares de 10 de junio de 1997 (JT 1997\663) afirma que no procede la exención ahora sustituida por cuanto, además de su carácter no gratuito tal y como se verá seguidamente, el aprovechamiento de diferentes superficies de un aeropuerto no puede efectuarse por la generalidad de los ciudadanos, sean o no pasajeros o clientes de la compañía aérea.

²²⁸ Mantienen una posición distinta, las SSTSJ de Madrid de 10 de abril de 1996 (JT 1996\523) y 30 de mayo de 1997 (JT 1997\927), que afirman la existencia de aprovechamiento público respecto de una presa de agua cuya explotación había sido cedida a la entidad correspondiente, por cuanto dicha presa "se construye y se utiliza para el bien y servicio de la comunidad en general sin perjuicio de los condicionamientos que para su uso se establezcan en las normas correspondientes".

Relacionada también con las presas de agua, cabe citar la STS de 15 de enero de 1998 (RJ 1998\793), dictada en un recurso de casación en interés de la ley -cuya tesis ha sido reiterada, después, en distintos pronunciamientos, entre otros, las SSTS de 21 de enero de 1999 (RJ 1999\66); 17 (RJ 2000\7586) y 22 de julio de 2000 (RJ 2000\7596); 9 de junio y 13 de julio de 2001; 14 de febrero, 29 de mayo y 2 de octubre de 2002 (RJ 2002\8999); 12 (RJ 2003\1803) y 13 de febrero (RJ 2003\1729), 19 de junio (RJ 2003\4772), 7 de julio (RJ 2003\6624) y 22 de diciembre de 2003 (RJ 2004\470); o 16 de marzo de 2004 (RJ 2004\2274)-, en la que se afirma:

"Tanto en la Ley de aguas de 1985 como en su Reglamento de 1986 se regula el uso común general (sin condicionamiento genérico alguno), el uso común especial (para el que se exige autorización o licencia) y el uso privativo (que se otorga mediante concesión) del dominio público hidráulico.

Pues bien, en el caso de que una presa o salto de agua o una central hidroeléctrica como la de los presentes autos (cuya propiedad pertenece al Estado -a través del Ministerio correspondiente- y cuya utilización, administración y explotación está otorgada normativamente a la Confederación Hidrográfica del Tajo) tenga conferida la concesión de su aprovechamiento o uso privativo a una entidad mercantil, como es, en el caso que analizamos, la empresa eléctrica «Unión Fenosa, SA», no puede considerarse que el aprovechamiento de dicho dominio público hidráulico sea, además de público, gratuito [como exige, para la exención del IBI, el mencionado artículo 64, a) de la Ley 39/1988], habida cuenta que:

a) En toda concesión, con un fin hidroeléctrico, ha de intervenir, y así debe ser de hecho (con abstracción de los posibles informes moduladores en contra de la confederación, como el vertido con fecha 12 de julio de 1996), «un canon anual integrado por una cantidad fija y otra en función de la energía producida», de acuerdo con lo prescrito en los artículos 115, i) y 133 del Reglamento de 1986 y a tenor de la fórmula al efecto fijada en el último ($I = F + C$ por P ; en la que I es el importe anual del canon en pesetas, F es la cantidad fija independiente de la energía producida y expresada en pesetas/año, C es la cantidad en pesetas por KWh generado y P es la producción anual en KWh).

b) La utilización privativa que requiera concesión de los bienes del dominio público hidráulico en los cauces de corrientes naturales, continuas o discontinuas, y en los lechos de los lagos y lagunas y los de los embalses superficiales en los cauces públicos, se gravará con un «canon de ocupación, destinado a la protección y mejora de dicho dominio», según lo previsto en los artículos 104 de la Ley de 1985 y 284 a 288 del Reglamento de 1986 (si bien «los concesionarios de aguas estarán exentos del pago por la ocupación o utilización de los terrenos de dominio público necesarios para llevar a cabo la concesión»).

c) Los beneficiados por las obras de regulación de aguas superficiales o subterráneas realizadas total o parcialmente a cargo del Estado satisfarán un «canon de regulación destinado a compensar la aportación del Estado y a atender los gastos de explotación y

En cuanto al requisito de gratuidad, ha de referirse que, para respetar el tenor literal del precepto, el carácter gratuito del aprovechamiento debe ser absoluto, es decir, ni directa ni indirectamente se podría recibir contraprestación alguna. En este sentido puede citarse la STSJ de Baleares de 10 de junio de 1997 (JT 1997\663), que declara improcedente la aplicación del beneficio ahora derogado teniendo en cuenta que el aprovechamiento de las superficies, locales y almacenes de un aeropuerto no puede efectuarse por la generalidad de los ciudadanos y que el coste derivado de los usos de tales bienes está contenido en el precio de los servicios cobrados a los pasajeros o clientes. Por otra parte, no parece suficiente para tener por cumplida esta exigencia legal la ausencia de utilidad o beneficio particular para el sujeto pasivo, ya que no resulta equiparable la gratuidad del aprovechamiento con la ausencia de lucro en su materialización, por cuanto el primer requisito se predica del usuario mientras el segundo se refiere al titular del bien, y ello con efectos claramente dispares²²⁹.

De esta forma, teniendo en cuenta el tipo de bienes a los que se circunscribe la no sujeción y las exigencias de su aprovechamiento público y gratuito, podría pensarse en una equiparación con la categoría administrativista del “uso común general”, establecida como una de las modalidades de utilización de los bienes demaniales por

conservación de tales obras» y, en su caso, unas «tarifas de utilización del agua» (de acuerdo con lo establecido en los artículos 106 de la Ley de 1985 y 296 a 312 del Reglamento de 1986).

Existiendo, en el caso examinado, una concesión a favor de «Unión Fenosa, SA», que debe regirse, al menos, por lo prescrito normativamente en las disposiciones reseñadas en la precedente letra a), y siendo así que la citada concesionaria es una entidad privada con ánimo de lucro que explota, como beneficiada en exclusiva, la Central Hidroeléctrica de la Presa y Embalse de San Juan, es evidente que el aprovechamiento de la misma, oponible, por su naturaleza, frente a terceros e inscribible, por tanto, en el Registro de la Propiedad, no es público ni gratuito, y, en consecuencia, no se cumplen todos los requisitos necesarios para que pueda entrar en juego la controvertida exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles”.

²²⁹ No lo han entendido así las SSTSJ de Madrid de 10 de abril de 1996 (JT 1996\523), 13 de febrero de 1997 (JT 1997\325) y 30 de mayo de 1997 (JT 1997\927), que admiten la exención ya que el bien, una presa de agua, se explota sin ánimo de lucro. Igualmente, la STSJ de Madrid de 10 de marzo de 2000 (JT 2000\1767), afirma que “... el hecho de que por el Canal de Isabel II se perciba un canon o precio público por el aprovechamiento del agua de las instalaciones que gestiona, ello no supone que explote los bienes referidos con ánimo de lucro en beneficio de su propio patrimonio, de forma que no se puede considerar como utilidad o beneficio propio, ya que el canon o precio público está delimitado en su cuantía y conceptos por disposiciones legales de la Comunidad de Madrid. En definitiva hemos de entender que en relación con la exención denegada, ha de seguirse el mismo criterio que ya se ha aplicado por este Tribunal respecto de las presas destinadas al abastecimiento de agua, consideradas como bienes de dominio público y exentas del IBI, aunque la Confederación Hidrográfica perciba un canon por la cesión de la explotación”.

los particulares, pudiendo exigirse la condición de que el aprovechamiento de tales bienes se realice con las características propias de esta modalidad de uso²³⁰.

Efectivamente, según señala Parada Vázquez, la utilización colectiva o uso común es el “tipo de utilización que corresponde a las vías públicas terrestres (carreteras, calles, plazas, paseos), al mar territorial y sus riberas y, asimismo, a las riberas de los ríos y cursos de agua”, teniendo lugar “por el público en general y, por tanto, indiscriminadamente, en forma anónima, sin necesidad de título alguno”²³¹. Por su parte, el mismo autor señala que “el uso común general, o régimen normal de las utilidades colectivas, se rige por los principios de libertad, igualdad y gratuidad, principios que deben respetar los actos administrativos o disposiciones que se dicten sobre la utilización de estos bienes”, teniendo presente que el principio de libertad implica normalmente los de igualdad y gratuidad²³². En cuanto a la aplicación normativa de este régimen, el artículo 31 de la Ley de Costas establece que “la utilización del dominio público marítimo-terrestre y, en todo caso, del mar y su ribera será libre, pública y gratuita para los usos comunes y acordes con la naturaleza de aquél, tales como pasear, estar, bañarse, navegar, embarcar y desembarcar, varar, pescar, coger plantas y mariscos y otros actos semejantes que no requieran obras e instalaciones de ningún tipo y que se realicen de acuerdo con las leyes y reglamentos o normas aprobadas conforme a esta ley”. Igualmente, el artículo 48 de la Ley de Aguas establece que “todos pueden, sin necesidad de autorización administrativa y de conformidad con lo que dispongan las leyes y reglamentos, usar de las aguas superficiales, mientras discurren por sus cauces naturales, para beber, bañarse y otros usos domésticos, así como para abreviar el ganado”.

²³⁰ Tal y como señala el Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Bienes de las Entidades locales, el uso común es el que corresponde “por igual a todos los ciudadanos indistintamente, de modo que el uso de unos no impida el de los demás interesados” -artículo 75.1-, añadiendo que “el uso común general de los bienes de dominio público se ejercerá libremente, con arreglo a la naturaleza de los mismos, a los actos de afectación y apertura al uso público y a las Leyes, Reglamentos y demás disposiciones generales” -artículo 76-.

La STS de 25 de septiembre de 2000 (RJ 2000\7616) parece estar cercana a esta posición cuando afirma: “Por lo demás, ya se ha anticipado la imposibilidad de extrapolar a la exención aquí enjuiciada las exigencias de uso o aprovechamiento general y gratuito que la exención del ap. a) del art. 64 de la Ley de Haciendas Locales impone, para reconocer la exención, a las carreteras, caminos, restantes vías terrestres y a los bienes de dominio público marítimo-terrestre e hidráulico, según la redacción recibida de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, y que cuadra perfectamente con su naturaleza de bienes de dominio público, subespecie de uso público -dominio natural, en la antigua denominación-, pero que sería difícilmente exigible en bienes afectos a un servicio público que, aun prestado con los caracteres de generalidad antes expuestos, suele suponer la retribución del servicio de que se trate sin por ello obstar a la virtualidad de una exención del IBI fundada en esa particular condición”.

²³¹ *Derecho Administrativo III, Bienes públicos. Derecho urbanístico*, 8.ª ed., Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2000, pág. 76.

²³² *Ibidem*.

La exención antes vigente excluía las autopistas de peaje, tal y como fue tempranamente declarado por la contestación de la DGCHT de 5 de mayo de 1989 y se refiere, *obiter dicta*, en SSTs de 13 de julio de 2000 (RJ 2000\4877 y RJ 2000\4878)²³³, lo que resulta aplicable a la actual no sujeción. Por otro lado, la STS de 15 de julio de 2000 (RJ 2000\6871) excluyó la exención para los bienes que formaran parte del dominio público marítimo-terrestre y estuvieran explotados en régimen de concesión, por cuanto era necesario que el titular de tales bienes los tuviese afectos a un uso o servicio público, lo que no concurrirá desde el momento en que tales bienes son explotados en dicho régimen concesional.

3.1.2.- La no sujeción de los bienes propiedad de los municipios en que están enclavados

La nueva redacción del artículo 62.5.b) LRHL dada por la Ley 51/2002 -hoy recogida en el artículo 61.5.b) TRLRHL- vino a resolver algunos de los importantes problemas que había planteado la anterior configuración de la exención contemplada en el artículo 64.b) LRHL²³⁴. Dicho beneficio venía configurado como una exención total, permanente y de carácter mixto. No obstante, Rubio de Urquía y Arnal Suria la calificaban como subjetiva, si bien reconocían que, según la formulación normativa, parecía más una exención de carácter mixto²³⁵. Por su parte, Martínez García-Moncó la englobaba entre las objetivas²³⁶.

²³³ En tal sentido se pronuncian: Rubio de Urquía y Arnal Suria, *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 352; Arnal Suria, *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, ob. cit., pág. 69; Martínez García-Moncó, “El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles”, ob. cit., pág. 321; Checa González, *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 32.

Con la anterior redacción del precepto, y en consonancia con la interpretación según la cual el aprovechamiento público y gratuito estaba circunscrito a “las restantes vías terrestres”, Falcón y Tella había hecho notar que era perfectamente posible sostener que las autopistas de peaje quedaban totalmente exentas del IBI por cuanto, según la Ley 25/1988, las autopistas son carreteras (ex artículo 2.2) y, por tanto, están fuera de las exigencias del aprovechamiento público y gratuito (en AA.VV., *Medidas fiscales para 1997*, Civitas, Madrid, 1997, pág. 583; citado por el propio Checa González, *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 32).

²³⁴ Para Checa González y Merino Jara, “es muy positivo que tales bienes se declaren no sujetos en lugar de exentos, que es otra alternativa, pues no tienen mucho sentido las exenciones, cuando, por imperativo del derecho común, hay confusión entre deudor y acreedor, al ser ambos el ente local.” (*La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, ob. cit., pág. 63).

²³⁵ *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 361, y *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, ob. cit., págs. 64-65; en el mismo sentido se pronuncia Checa González, *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 23.

²³⁶ “El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles”, ob. cit., pág. 321; también en *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, ob. cit., pág. 93.

Analizando la nueva redacción de la norma, ha de hacerse notar, en primer lugar, que se han desgajado los bienes comunales y los montes vecinales en mano común, que antes venían incluidos en el artículo 64.b) LRHL junto con los bienes propiedad de los municipios en que estén enclavados y que tras la reforma llevada a cabo por la Ley 51/2002 son individualmente considerados como un supuesto de exención independiente en el artículo 63.1.b) LRHL -hoy 62.1.b) TRLRHL-, lo que resuelve algunas dudas antes existentes, como se analizará en su lugar.

Por otra parte, la redacción del antiguo artículo 64.b) LRHL planteaba un importante problema que mantuvo enfrentada a la doctrina científica con el literal del precepto, cuestión que era de facilísima solución y que, pese a ello, no se resolvió por el legislador hasta la Ley 51/2002, a pesar de las distintas modificaciones que había sufrido el precepto a lo largo de sus años de vigencia. Efectivamente, tal y como habían señalado Rubio de Urquía y Arnal Suria, según la formulación normativa, “sólo quedarían exentos del IBI los siguientes bienes de los municipios: los bienes de dominio público municipal (bienes destinados al uso o servicio público: artículo 79.3 LBRL), los bienes comunales y los montes vecinales en mano común. En consecuencia con lo anterior, quedarían fuera del ámbito de aplicación de la exención los bienes patrimoniales de los municipios, que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 79.2 de la LBRL, son todos aquellos que no tengan la condición de bienes de dominio público”²³⁷. Éste es el régimen que resultaba del precepto y no parece que pudiera afirmarse que existían elementos de duda a la hora de establecer exactamente el sentido de sus términos, que permitieran su extensión por vía interpretativa. Más allá de este ámbito, parece que sólo podía acudir a la analogía para aplicar el beneficio a otros bienes municipales, lo que, entendemos, con independencia de lo acertado del precepto y de lo fundado de las posiciones doctrinales en contra de su reducido ámbito de aplicación, proscribía el artículo 23.3 de la Ley 230/1963. Es decir, el resto de bienes de los municipios titulares del tributo no parece que pudieran disfrutar de la exención, y ello con independencia de que, seguramente, tampoco se les debiera exigir materialmente a los Ayuntamientos -por absurdo en términos económicos- el pago del impuesto²³⁸.

Pese a la claridad de la norma, la doctrina científica no era unánime a la hora de postular cómo debía aplicarse. Así, Checa González y Rubio de Urquía y Arnal Suria sostuvieron la existencia de exención a favor del resto de bienes del municipio; el

²³⁷ *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 361.

No obstante, los autores citados califican de “verdaderamente arriesgado” mantener a ultranza la interpretación anterior, abogando por una interpretación favorable a la exención del IBI para la totalidad de los bienes inmuebles de los municipios en los que estén enclavados.

²³⁸ Sin embargo, la exención o no de los bienes que nos ocupan sí tenía incidencia en lo que se refiere al recargo sobre el IBI que pueden establecer las áreas metropolitanas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 134 LRHL -hoy artículo 153 TRLRHL-.

primero de tales autores, en tanto que la exención, “más allá de una interpretación puramente literal, se extiende a todos los bienes propiedad de los municipios, incluidos los patrimoniales”²³⁹; los segundos, por cuanto cabe abogar “por una interpretación favorable a la exención del IBI de la totalidad de los bienes inmuebles de los municipios en los que estén enclavados”²⁴⁰. Por otro lado, Martínez García-Moncó no parece que postulara directamente la existencia de exención a favor de los referidos bienes, sino que apelaba a la figura de la “«confusión de derechos» como forma de extinción de la obligación, en virtud de la remisión que efectúa el artículo 9.2 de la Ley General Tributaria a las normas de Derecho Común como normas supletorias en el Ordenamiento Tributario”²⁴¹.

En el polo opuesto, Huesca Boadilla señalaba que el apartado b) del artículo 64 declaraba exentos los bienes que sean propiedad de los municipios en que estén enclavados, afectos al uso o servicio público, así como los comunales propiedad de dichos municipios, y valoraba la exención afirmando que la misma “implica la paradoja de que los bienes patrimoniales o de propios del municipio titular del impuesto, no destinados al uso público ni afectos a un servicio público (...) van a estar sujetos al impuesto, debiendo resaltarse de nuevo aquí la contradicción que supone que un mismo ente sea sujeto activo y pasivo del impuesto. No obstante, el Ordenamiento tributario español parece ser, como vemos, que se ha inclinado claramente (nos imaginamos que para no dejar margen alguno a la duda interpretativa) a la sujeción también de los municipios a sus propios impuestos”²⁴².

Esta situación se ha corregido y en la actualidad los patrimoniales se encuentran en la lista de bienes no sujetos, exceptuados los que estén cedidos a terceros mediante contraprestación.

²³⁹ *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 23, y *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., pág. 37.

²⁴⁰ *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 361.

Por su parte, Arnal Suria hace notar que “los bienes patrimoniales pertenecientes al municipio en el que se encuentren ubicados -que, según la letra de la ley, no quedan incluidos en la exención- difícilmente pueden ser considerados como elemento objetivo de la relación jurídica tributaria derivada del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, puesto que toda relación jurídica, por definición, se caracteriza por su alteridad, es decir, por requerir la existencia de sujetos distintos en los extremos de la misma; de manera que, si el sujeto es el mismo en ambos extremos, la relación desaparece. (...) Por lo que, si la confusión se produce en el mismo momento de nacimiento de la obligación, cabe considerar a ésta como no nacida” (*El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, ob. cit., pág. 65).

²⁴¹ “El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles”, ob. cit., págs. 315 y 322; también en *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, ob. cit., págs. 82 y 94.

²⁴² “Los entes públicos como sujetos pasivos de los tributos”, *Impuestos*, 1989-II, pág. 335.

Desde un punto de vista subjetivo, tanto la exención ahora derogada como la vigente no sujeción no alcanzan a los bienes inmuebles de los organismos autónomos, empresas o sociedades mercantiles dependientes del municipio, ya que es un régimen que sólo cabe predicar de los inmuebles del municipio, considerando a éste como persona jurídica propia e independiente²⁴³.

A la hora de determinar el ámbito objetivo de la no sujeción, la misma alcanza, según el tenor del precepto, a los siguientes bienes:

- a) los de dominio público afectos a uso público;
- b) los de dominio público afectos a un servicio público gestionado directamente por el Ayuntamiento, excepto cuando se trate de inmuebles cedidos a terceros mediante contraprestación;
- c) los bienes patrimoniales, exceptuados los cedidos a terceros mediante contraprestación.

La delimitación de tales inmuebles debe atender a su regulación normativa propia. Así, tal y como señala el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local, aprobado por el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, “son bienes de uso público local los caminos y carreteras, plazas, calles, paseos, parques, aguas, fuentes, canales, puentes y demás obras públicas de aprovechamiento o utilización generales cuya conservación y policía sean de la competencia de la Entidad local” (artículo 74.1). Por su parte, “son bienes de servicio público los destinados al cumplimiento de fines públicos de responsabilidad de las

²⁴³ Así lo manifiestan respecto de la antigua exención: Rubio de Urquía y Arnal Suria, *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 361; Arnal Suria, *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, ob. cit., pág. 66; Checa González, *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 24, y *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., pág. 37.

Por su parte, en diferentes sentencias del TSJ de Cataluña se hace aplicación de esta restricción legal en el ámbito subjetivo. Así, la sentencia de 23 de septiembre de 1996 (JT 1996\1419) declaró que no era aplicable el beneficio a una Mancomunidad, que goza de personalidad jurídica propia; la sentencia de 8 de mayo de 1998 (JT 1998\910) entendió improcedente la aplicación del beneficio a un cementerio cuya titularidad correspondía a un consejo comarcal y que había sido cedido en concesión a una empresa privada; la sentencia de 25 de junio de 1998 (JT 1998\1058) denegó la exención en favor de una planta depuradora de aguas residuales que era propiedad de una Entidad Metropolitana, de naturaleza distinta al municipio.

Y la situación no ha variado con la nueva configuración del supuesto.

Predicando la sujeción de los bienes pertenecientes a los entes distintos del propio municipio, puede verse lo afirmado por Checa González y Merino Jara, en *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, ob. cit., pág. 63.

Entidades locales, tales como Casas consistoriales, Palacios provinciales y, en general, edificios que sean sede de las mismas, mataderos, mercados, lonjas, hospitales, hospicios, museos, así como los montes catalogados de propiedad provincial” (artículo 74.2)²⁴⁴. Igualmente, “son bienes patrimoniales o de propios los que, siendo propiedad de la Entidad local, no estén destinados a uso público ni afectados a algún servicio público y puedan constituir fuente de ingresos para el erario de la entidad” (artículo 76).

Otra cuestión controvertida que resulta hoy superada pero sobre la que merece la pena detenerse es la relativa a las concesiones administrativas y, concretamente, a las referidas a aparcamientos, respecto de los cuales se habían planteado importantes problemas aplicativos a la hora de determinar si les era o no predicable la exención contenida en el antiguo artículo 64.b) LRHL²⁴⁵. Sobre esta materia pueden extraerse distintas consideraciones de la STS de 25 de septiembre de 2000, dictada en recurso de casación en interés de ley, que resultaron de utilidad en su momento:

- a) No es equiparable la situación de los cesionarios del uso de las plazas de aparcamiento y la de la entidad concesionaria del aprovechamiento del aparcamiento subterráneo en cuestión, no pudiendo atribuirse a aquéllos la condición de concesionarios. A este respecto, no debe olvidarse que los artículos 61 y 65 LRHL -actuales artículos 61 y 63 TRLRHL- se refieren, precisamente, a la titularidad sobre una concesión, es decir, a tal titularidad como hecho imponible y a los concesionarios como sujetos pasivos²⁴⁶.

²⁴⁴ Contribuyendo a la delimitación del concepto de servicio público, corresponde referir lo declarado en la STS de 19 de diciembre de 2003 (RJ 2004\613) respecto de la exención en el precio público -hoy tasa- por aprovechamiento especial del dominio público local inherente a los servicios públicos de comunicaciones que exploten directamente el Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades locales, que venía contemplada en el artículo 43 LRHL -hoy artículo 21.2 TRLRHL-: “Tanto la patente finalidad de la norma, como su aplicación a todos los servicios públicos de concesiones que no sean objeto de gestión privada, no se alteran por el hecho de que, en el concreto supuesto de autos, los cables instalados en el dominio público municipal se destinen a las comunicaciones entre los departamentos de la Administración de la Comunidad Autónoma, sin que la ausencia de apertura al público en general prive al servicio de su condición de público, en sentido administrativo, al estar desprovisto de otro interés que no sea el general, que no puede vincularse -como pretende la recurrente- con el cobro de una tarifa a los usuarios”.

²⁴⁵ Analizados por Barberena Belzunce, I., “El concesionario de aparcamiento subterráneo ante el Impuesto sobre Bienes Inmuebles”, *Tributos locales*, núm. 3, enero 2001, págs. 91 y ss.

²⁴⁶ A este respecto, resulta interesante la posición mantenida por el Consell Tributari Municipal de Barcelona, en el sentido de atender a la relación comercial existente entre el titular de la concesión administrativa y los nuevos titulares del derecho al uso del parking, para establecer que, en los casos en los que el negocio jurídico se ha calificado como cesión de uso, debe entenderse que el sujeto gravado es el concesionario inicial, mientras que en los casos en los que se habla de una concesión sobre la concesión inicial, subconcesión que autoriza al ente municipal, el nuevo concesionario de la plaza de aparcamiento individualizada deviene sujeto pasivo del impuesto al mismo tiempo que el concesionario inicial ve reducir su cuota, que puede llegar a desaparecer si transmite todas las plazas (AA.VV., *El Consell Tributari Municipal de*

- b) La exención que venía contenida en el artículo 64.b) LRHL es autónoma de la contemplada en el apartado a) del mismo artículo y, por tanto, no está supeditada a los particulares requisitos de ésta, y concretamente a la necesaria concurrencia de un aprovechamiento público y gratuito del bien. Así pues, el beneficio regulado en el apartado b) solamente exige dos circunstancias: propiedad municipal y destino de los bienes de que se trate al uso o servicio público.
- c) El segundo de los requisitos expresados se entiende cumplimentado en lo que respecta a las concesiones de aparcamientos, como consecuencia de tres factores. Primero, porque los aparcamientos subterráneos vienen a satisfacer la necesidad general de estacionar sus vehículos que tienen los residentes en determinadas zonas de las poblaciones, por lo que se llena así adecuadamente uno de los caracteres tradicionales del servicio público, la satisfacción de necesidades generales. Segundo, porque la explotación del aparcamiento a través de la concesión, como una de las fórmulas previstas para la gestión indirecta de los servicios públicos, presupone que se está ante un servicio de este tipo. Tercero, porque la propiedad municipal de los bienes y su adscripción a un servicio público, elementos que han configurado siempre el concepto de bienes de servicio público municipal, no es incompatible con el otorgamiento de aprovechamientos de los mismos y con el pago por ese aprovechamiento de cánones, tarifas o incluso cantidades alzadas²⁴⁷.

Barcelona. Diez años de actividad e interpretación de las normas tributarias en la Hacienda Municipal: 1989-1998, 1.ª ed., Fundació Carles Pi i Sunyer d'Estudis Autònomic i Locals, Barcelona, 1999, pág. 74).

²⁴⁷ Manteniendo una posición diferente, puede citarse la posición del Consell Tributari Municipal de Barcelona en el sentido de que "los aparcamientos municipales no pueden calificarse de bienes municipales afectos a un uso público, pues se exige el pago de una tasa o precio público, ni de bienes afectos a un servicio público. Esta segunda afirmación es, sin duda, más discutible, pero está basada en el hecho de no existir una declaración formal municipal por la que se califique la actividad de servicio público, requisito necesario para que una actividad de contenido económico, de competencia municipal, adquiera la condición de servicio público (en la actualidad, artículo 158 y siguientes del Reglamento de obras, actividades y servicios, Decreto 179/1995). Falta la «publicatio» de la actividad, la declaración de su condición de servicio público, y por tanto, la imposición de un régimen especial de prestación. Los aparcamientos públicos implican una concesión de dominio público y de obra pública, pero no de servicio. La actividad de explotación del aparcamiento es una actividad económica privada intervenida y regulada como actividad de interés general, y sometida a una autorización reglamentada, pero no es un servicio público" (AA.VV., *El Consell Tributari Municipal de Barcelona. Diez años de actividad e interpretación de las normas tributarias en la Hacienda Municipal: 1989-1998*, ob. cit., págs. 73-74). En un sentido similar se pronuncia la STSJ de Cataluña de 7 de marzo de 1997 (JT 1997\457).

Posteriormente, y en cuanto a los bienes afectos al uso o servicio público, la nueva redacción dada a los artículos 64.b) y 65 LRHL por el artículo 22 de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, excluyó expresamente el beneficio cuando sobre tales bienes o sobre el servicio público al que se hallaran afectados recayese una concesión administrativa u otra forma de gestión indirecta. En este punto la regulación legal modificaba la situación existente con anterioridad, de manera que si los expresados bienes se hallaban afectos a un uso o servicio público gestionado directamente por el Ayuntamiento tenían la consideración de bienes exentos y su titular no sería sujeto pasivo del IBI; en cambio, si dicho servicio público se prestaba en régimen de concesión u otra fórmula de gestión indirecta, y ello conllevaba la afección de bienes de titularidad del municipio de la imposición, el hecho imponible se producía sin exención y el sujeto pasivo del mismo lo era quien determinaba el artículo 65 LRHL²⁴⁸. Actualmente, la situación es similar -sustituyendo exención por no sujeción- y la regulación legal de la materia se ha aclarado y sistematizado aún más, previendo expresamente la norma que para que exista no sujeción, el servicio público ha de ser gestionado directamente por el Ayuntamiento y los bienes inmuebles no podrán estar cedidos a terceros mediante contraprestación; igualmente, los bienes patrimoniales, para estar no sujetos, tampoco podrán haber sido cedidos a terceros mediante contraprestación.

3.2.- Estudio de los diferentes supuestos de exención previstos en el TRLRHL

El tenor del artículo 62 TRLRHL -anterior artículo 63 LRHL que, a su vez y en virtud de la Ley 51/2002, vino a suceder al artículo 64 LRHL-, precepto donde se establecen la mayor parte de exenciones en el IBI, resulta más correcto que el de su homólogo para el IAE, el artículo 82 TRLRHL, por cuanto figura estructurado desde un punto de vista objetivo, declarando la exención respecto de determinados bienes, lo que hace coincidir el objeto del tributo -los bienes inmuebles- con el objeto del que se predica la exención, algunos de esos mismos bienes, calificados con las circunstancias y requisitos de índole subjetiva u objetiva que el legislador considera pertinentes, por supuesto.

Así, en términos generales, estará exenta del IBI tanto la propiedad de tales bienes como la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie, o de una concesión administrativa sobre los mismos o sobre los servicios públicos a los que

²⁴⁸ Al respecto puede verse la opinión de Muñoz Merino, A., "Reseña General de Jurisprudencia. Comentario a la STS de 25 de septiembre de 2000", *Tributos locales*, núm. 4, febrero 2001, pág. 32.

estén afectados, es decir, gozarán de la exención los diferentes supuestos de titularidad que constituyen el hecho imponible del impuesto, siempre y cuando recaigan sobre los bienes enumerados en el precepto; todo lo cual no se dice de forma expresa en él, pero se deduce necesariamente de su interpretación sistemática con el artículo 62 TRLRHL. Los bienes se constituyen así en el elemento central respecto del que se predicen los distintos supuestos de exención, lo que merece una valoración positiva.

No obstante lo anterior, de nuevo el silencio legal, unido a la configuración de determinados supuestos con elementos de carácter subjetivo, podría plantear la cuestión de si el titular del derecho que origina el hecho imponible, el sujeto pasivo del tributo, debe coincidir con el sujeto previsto por la norma para definir el ámbito de la exención como requisito necesario para que ésta sea aplicable, o si, por el contrario, puede ampliarse el alcance del beneficio predicándolo también cuando no exista tal coincidencia y es un tercero ajeno a la relación jurídico-tributaria, por ejemplo un arrendatario, la persona que encaja en la figura subjetiva prevista por la norma de exención. Podrían avalar la segunda posición, básicamente, dos argumentos.

En primer lugar, parece claro que la finalidad de la exención sólo podrá conseguirse si la misma resulta aplicable también en este segundo caso, de forma que el titular del bien pueda disfrutar del beneficio en el supuesto de que la persona a quien se ha cedido el derecho sobre dicho bien sea uno de los sujetos previstos por la norma de exención, de manera que la supresión de la carga tributaria repercuta, directa o indirectamente, sobre tal sujeto ajeno a la relación jurídico-tributaria pero cuyo favorecimiento pretende la norma.

El segundo argumento estaría en la propia exclusión legal de tal planteamiento en determinados casos, lo que llevaría a su admisión en todos los demás. Efectivamente, la posición que ahora se analiza no podrá tener virtualidad cuando la norma exige que el bien sea propiedad de la persona para la que se prevé el beneficio -lo que sucedía en los supuestos previstos en los apartados a), inciso primero, y b) del artículo 64 LRHL en su redacción anterior a la Ley 51/2002 y ocurre hoy en el supuesto contenido en el artículo 62.1.a) TRLRHL-, o cuando la ley prevé la condición de sujeto pasivo en el titular del bien, lo que acontecía, fuera de dicha norma, en el artículo 58.1 de la Ley 30/1994 -hoy en el artículo 15.1 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo-, supuestos ambos que constituyen exclusiones expresas que podrían llevar a la posición de que, como regla general, la aplicación del beneficio es independiente de la coincidencia entre el sujeto pasivo y el sujeto que prevé el precepto para definir el ámbito subjetivo de la exención.

A pesar de ello, esta conclusión merece las graves reservas derivadas de la falta de un pronunciamiento normativo claro y del posicionamiento contrario mantenido por la actuación administrativa, la doctrina científica y la propia jurisprudencia²⁴⁹, lo que obliga a dejarla simplemente planteada. De esta manera, sólo cabe mencionar que tal consideración convertiría en objetivos todos los supuestos de exención a que afecte, ya que en esos casos la característica subjetiva predicada por la norma no sería ya referida al sujeto pasivo sino al usuario del bien, que es un tercero respecto de la relación tributaria.

En lo tocante al régimen formal de las exenciones en el IBI, debe plantearse, con carácter general, la cuestión de determinar si, en aquellos supuestos en que la norma nada dispone, dichas exenciones tienen naturaleza rogada o, por el contrario, son de aplicación automática. A este respecto, parece oportuno afirmar que, fuera de los casos en que expresamente se exige la solicitud del beneficio, éste deberá aplicarse de oficio y desde el momento en que se tenga constancia de la concurrencia de los requisitos previstos por la norma para su disfrute, ya que no parece posible demandar la previa solicitud cuando no figura recogida en el texto normativo²⁵⁰. Por lo

²⁴⁹ Afirma la STS de 3 de diciembre de 1998 (RJ 1998\10203): “El «hecho imponible» está conformado, por tanto, por la propiedad o titularidad de un derecho real sobre los bienes inmuebles. En consecuencia -como indica el Consejo de Estado en su dictamen-, los supuestos de exención habrán de referirse bien, si son exenciones objetivas, a ciertos hechos imponderables sujetos a tributación, es decir, a titularidades sujetas respecto de determinados bienes inmuebles, o bien, si son subjetivas, a ciertos sujetos que, aun produciéndose el presupuesto de hecho, no resultan obligados a contribuir. En el caso de autos, el artículo 64 de la Ley 39/1988 establece exenciones referidas a determinados bienes, aun cuando en la enunciación de los mismos pueda concurrir, aislada o conjuntamente con otras circunstancias, la presencia de ciertos sujetos que ostenten las titularidades que constituyen el hecho imponible. (...) El artículo 64 antes citado señala que «gozarán de exención los siguientes bienes» y, a continuación, en once apartados, enuncia tales bienes, utilizando expresiones tales como «los que sean propiedad de» o «los de» (cuando, en este último caso, se refiere a un tipo de bienes caracterizado por razón de su titular, como sujeto pasivo, y algunos, además, por su afectación). En suma, no puede desconectarse el establecimiento de la exención de la configuración del hecho imponible del Impuesto, que se efectúa en razón de determinadas titularidades”.

Ante una problemática equiparable, aunque relativa al IIVTNU, Casana Merino recuerda: “La aplicación de las exenciones suscitó problemas bajo la vigencia del Real Decreto 3250/1976 y del Texto Refundido 781/1986, pues ambos distinguían entre contribuyente y sustituto del contribuyente. Se planteó si la exención era sólo aplicable en los casos en que el designado en la norma era el contribuyente o también en los supuestos en que la persona referida en la norma de exención coincidía con el sustituto. La jurisprudencia del Tribunal Supremo señaló, en repetidos fallos, que el derecho de exención se refiere siempre a la persona o Entidad sobre la que recae el Impuesto, con total abstracción de la persona obligada al pago. [Entre otras, pueden verse en este sentido las SSTs de 23 de junio de 1986 (Aranzadi núm. 3590), de 10 de noviembre de 1986 (Aranzadi núm. 6185) y de 24 de febrero de 1989 (Aranzadi núm. 1393).] Con la LRHL estos problemas interpretativos han quedado suprimidos al desaparecer la figura del sustituto del contribuyente.” (*El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 74, nota 3 a pie de pág.).

²⁵⁰ En este sentido se pronuncia Arnal Suria, *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, ob. cit., pág. 96.

demás, así lo han venido entendido tanto el TEAC, véase la resolución de 5 de julio de 1995 (JT 1995\1282), como la Administración Tributaria del Estado en las circulares del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria núms. 45.03/1989, de 20 de diciembre, y 06.03/1990, de 7 de febrero, previstas para los casos en que la gestión tributaria del impuesto se lleve a cabo por dicha Administración, pero cuyos criterios serían igualmente aplicables con carácter general en atención a que partían del tenor literal del actualmente derogado artículo 64 LRHL.

La cuestión que nos ocupa tenía gran importancia como consecuencia del silencio del artículo 64 LRHL, en tanto que dicho precepto no se pronunciaba -a diferencia de lo que ocurría, por ejemplo, con el artículo 83 LRHL en lo tocante al IAE- sobre el carácter, rogado o no, que tenían los supuestos de exención que contemplaba. Con la reforma operada por Ley 51/2002, la situación ha variado, ya que el artículo 63 LRHL -hoy 62 TRLRHL- vino a regular las exenciones en el impuesto distinguiendo en sus apartados 1 y 2 dos situaciones distintas, en tanto que, en primer lugar, se

Por su parte, Nieto Montero mantiene una posición distinta al entender que, por lo que hace a las exenciones permanentes, "presentan carácter rogado las contempladas en el artículo 64 y la bonificación del artículo 74 LRHL"; añadiendo que "el hecho de que todas las exenciones contempladas en el IBI tengan ese carácter parece la única interpretación posible del texto de la ley, y así lo ha considerado la doctrina, poniéndolo en relación con diversos pronunciamientos del TEAC sobre las antiguas Contribuciones Territoriales", con cita al respecto de García Novoa, C., "El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Hecho Imponible. Sujetos Pasivos. Exenciones", en AA.VV., *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Diputació de Barcelona/Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 621. No obstante, valorando tal exigencia, el propio Nieto Montero afirma que esta situación "no deja de resultar en buena medida absurda, ya que por ejemplo incluye entre las exenciones que precisan ser declaradas por la Administración a las que afectan al dominio público" (*La Gestión de los Impuestos Municipales*, ob. cit., pág. 205).

Igualmente, la STSJ de Andalucía de 18 de noviembre de 1996 (JT 1996\1740) parece dar por supuesta la necesidad de solicitar la exención prevista en el artículo 64.d) LRHL.

En lo que se refiere a la Contribución Territorial Urbana, puede citarse la doctrina jurisprudencial contenida en el STS de 26 de julio de 1996, donde se afirma:

"Enlazando con lo anterior es preciso señalar que la presentación del alta en la Contribución Territorial Urbana, es el momento adecuado para ejercitar el derecho de opción, al que se ha hecho referencia, pues, en este impuesto como tiene declarado esta Sala, en su Sentencia de 13 de noviembre de 1983, dictada en un recurso extraordinario de revisión, las exenciones y bonificaciones no se producen «ope legis», siendo necesario su reconocimiento por el órgano competente de la Administración Tributaria.

Tal criterio se reitera en la Sentencia de esta Sala de 18 de diciembre de 1986, dictada en un recurso extraordinario en interés de ley, al decir, entre otras declaraciones, lo siguiente: «Si la ley hubiera querido que la bonificación se produjera "ope legis", lo hubiera dicho así, como lo dice respecto del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, Actos Jurídicos Documentados y Arbitrio -hoy Impuesto- sobre el incremento del valor de los terrenos, respecto de los cuales basta con consignar en el documento que los contratos que se celebren se otorgan con la finalidad de construir viviendas de protección oficial; al no haberse hecho esta precisión respecto de la Contribución Territorial Urbana, debe seguirse la norma general de que las exenciones y bonificaciones no se producen por ministerio de la ley, sino que deben ser solicitadas al órgano competente». [Esta posición se recoge en otros pronunciamientos como las SSTS de 26 de julio de 1996 (RJ 1996\6318), 9 de mayo de 1998 (RJ 1998\3947) o 30 de enero de 1999 (RJ 1999\574)].

contempla una serie de supuestos bajo la fórmula “estarán exentos los siguientes bienes inmuebles” y, en segundo lugar, se recogen otro grupo de casos afirmándose “asimismo, previa solicitud, estarán exentos”. Por tanto, en el primer punto se incluirían una serie de exenciones que se aplicarían *ope legis*, por mandato directo del propio artículo 63.1 LRHL, en oposición al segundo grupo, que vendría constituido por una sucesión de beneficios aplicables previa solicitud y reconocimiento expreso -así debe entenderse- de su procedencia. Es decir, la previsión expresa de la solicitud previa contenida en el apartado 2, llevaría a entender que dicha solicitud no es necesaria en el apartado 1²⁵¹.

Ahora bien, una cuestión distinta es determinar si a través de la oportuna ordenanza fiscal podría establecerse la exigencia del reconocimiento expreso de la exención²⁵². A priori, al tratarse de un requisito formal, no parece que tal previsión estuviera amparada por la reserva de ley, de manera que la intervención normativa local sería factible²⁵³, e incluso deseable con la anterior regulación. Sin embargo, teniendo en cuenta los términos en que figuraba redactado el derogado artículo 64 LRHL -donde se establecía que “gozarán de exención los siguientes bienes...”, en tanto que no preveía la posibilidad de que pudiera exigirse la solicitud o el

²⁵¹ En sentido similar, Checa González y Merino Jara encabezan el apartado correspondiente de su obra *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria* bajo la rúbrica “Exenciones obligatorias «ope legis»”, apartado del cual afirman: “Se incluyen aquí las exenciones que se aplican por mandato directo del artículo 63.1 de la LRHL, de acuerdo con la nueva redacción dada a este precepto por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre. Las mismas son las que seguidamente se enumeran, debiendo también indicarse que respecto a estas exenciones no se ha previsto que los Ayuntamientos sean compensados. El párrafo primero de la disposición adicional tercera de la referida Ley 51/2002 señala en este sentido que a efectos de lo establecido en dicha Ley, no será de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 9 de la LRHL.” (Ob. cit., pág. 63).

²⁵² Parece favorable a esta posibilidad la SGTL que, con relación al beneficio previsto en la antigua letra j) del artículo 64 LRHL a favor de los bienes de carácter histórico, declara, en contestación de 10 de enero de 2001 -consulta núm. 10-01 (Ref. CISS: JC057528)- lo siguiente: “El artículo 64 de la Ley 39/1988 no hace referencia alguna al carácter, rogado o automático, de la exención contemplada en su letra j). A juicio de este Centro Directivo, cabe entender por ello que lo esencial para la Ley 39/1988 es la exención en sí misma, no su forma de aplicación. De esta manera, la aplicación de la exención, en lo que se refiere al carácter rogado o automático de la misma, puede considerarse una cuestión propia de la gestión autónoma de cada Ayuntamiento y respecto de la cual podrá pronunciarse, en su caso, la respectiva Entidad local, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13 de la Ley 39/1988.”

No obstante, el pronunciamiento administrativo no parece circunscribirse exactamente a la cuestión que ahora nos ocupa ya que, al fijar su anclaje en el artículo 13 LRHL, relativo a la competencia para evacuar consultas, más que pronunciarse sobre si cabe o no exigir por ordenanza el reconocimiento expreso de la exención, lo que se hace es residenciar en el ente local la declaración de si es rogado o no el beneficio.

²⁵³ Arnal Suria manifiesta una posición diferente al entender que el derecho del administrado a la exención o bonificación no puede ser condicionado más que por normas de rango legal, de manera que no puede hacerse depender el devengo de la exención de la previa solicitud del particular, salvo en los casos en que sea la propia ley la que así lo indique (*El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, ob. cit., pág. 96).

reconocimiento administrativo, no parece que las entidades locales estuvieran facultadas para añadir tal requisito a lo expresamente previsto por la ley. Y mucho menos lo estarían actualmente, si tomamos en consideración lo que decía el artículo 63.1 LRHL tras ser redactado por la Ley 51/2002 -hoy, artículo 62.1 TRLRHL-, en tanto se dispone que “estarán exentos los siguientes inmuebles...”, y si tenemos en cuenta que el silencio del apartado 1 del artículo 62 constituye, a la vista de la previsión del apartado 2, una clara opción por la aplicación de las exenciones que contempla sin necesidad de solicitud y reconocimiento previos.

3.2.1.- La exención de determinados bienes del Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades locales

Exención total, permanente y mixta. Manteniendo una opinión diferente, Martínez García-Moncó la califica como subjetiva, al entender que en ella prevalece la condición del titular de los bienes y, por tal circunstancia, al menos desde un punto de vista descriptivo, es más conveniente incluirla en dicha categoría²⁵⁴.

El actual artículo 62.1.a) TRLRHL establece la exención en el IBI para aquellos bienes que sean propiedad del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las Entidades locales y estén directamente afectos a la seguridad ciudadana, los servicios educativos o los servicios penitenciarios; igualmente, prevé la exención de los bienes del Estado afectos a la defensa nacional. Pocas variaciones ha experimentado el enunciado del beneficio -que viene del artículo 63.1.a) LRHL modificado por Ley 51/2002- con relación al que tenía el artículo 64.a) LRHL; no obstante, merece la pena destacar tres diferencias.

Por un lado, la referencia a los bienes afectos a la defensa nacional se incluía antes junto con la mención a los otros bienes propiedad de los tres niveles administrativos que se contemplan en el precepto, mientras que ahora se configura por separado y se reserva a los bienes del Estado²⁵⁵. Por otro, la afección directa que antes se exigía con carácter general para las cuatro categorías de bienes previstas en las norma, ahora se ha omitido en lo que respecta a los expresados bienes del Estado

²⁵⁴ *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, ob. cit., pág. 81.

²⁵⁵ Tal y como refieren Checa González y Merino Jara, “la inclusión de este último inciso: bienes del Estado afectos a la defensa nacional, se debe a una enmienda presentada por el Grupo Parlamentario Popular en el Senado con objeto, se dijo, de reforzar la seguridad jurídica en el supuesto del IBI correspondiente a los bienes afectos a un interés público tan relevante y exclusivo del Estado como es la defensa nacional.” (*La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, ob. cit., pág. 64).

“afectos a la defensa nacional”²⁵⁶. Por lo demás, hay que mencionar el desmembramiento que ha sufrido la norma al convertirse en un supuesto de no sujeción la exención antes contemplada en favor de las carreteras, los caminos, las demás vías terrestres y los bienes del dominio público marítimo-terrestre e hidráulico, y ello según se ha expuesto ya.

Sobre el fundamento de la exención de gravamen de las entidades públicas, procede referir con carácter general que la misma se ha justificado como una consecuencia de la naturaleza substancial del hecho imponible, en correspondencia con su causa jurídica. Efectivamente, según ha explicado Jarach, el presupuesto de hecho de todo impuesto tiene naturaleza económica, consiste en una actividad o situación económica de la que resulta capacidad contributiva. Esta capacidad significa apreciación por parte del legislador de que el hecho económico que se ha verificado para el sujeto le permite distraer una suma de dinero de sus necesidades privadas para destinarla a contribuir a los gastos públicos, sucediendo que estos conceptos básicos del hecho imponible no tienen sentido cuando se predicen del Estado o las demás entidades públicas, ya que las situaciones o las actividades económicas de estos entes nunca representan capacidad contributiva en tanto que toda su riqueza ya sirve directamente a las finalidades públicas y no tendría sentido atribuirles una capacidad de contribución a las finalidades para las cuales toda su actividad y su existencia misma están destinadas²⁵⁷.

En el presente caso, el beneficio que nos ocupa se predica únicamente de los bienes de que sean titulares los entes públicos territoriales como tales personas jurídico-públicas, quedando fuera del mismo aquellos bienes pertenecientes a cualesquiera otros organismos de Derecho Público que tengan personalidad jurídica propia distinta de la del Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidades locales²⁵⁸.

²⁵⁶ Según han señalado Rubio de Urquía y Arnal Suria con relación al antiguo artículo 64.a), “es en el ámbito de los bienes del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las demás Entidades públicas, en donde se advierte con mayor claridad el criterio restrictivo que ha inspirado la conformación del régimen de exenciones en el IBI. Así, en efecto, de la formulación de la exención que afecta a estos bienes, contenida en el inciso inicial de la letra a) del artículo 64 de la ley, se desprende claramente, que la mayor parte de los bienes pertenecientes al Estado y a las demás Entidades públicas van a quedar fuera del ámbito de efectividad de la referida exención, devengando, por consiguiente, la correspondiente cuota a favor del Ayuntamiento en cuyo término municipal estén enclavados los respectivos bienes” (*Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 363).

²⁵⁷ Véase *El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario sustantivo*, 3.ª ed., reimpresión, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, págs. 199-200.

²⁵⁸ Así lo afirman: Rubio de Urquía y Arnal Suria, *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., págs. 363-364; Arnal Suria, *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, ob. cit., pág. 80; Martínez García-Moncó, “El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles”, ob. cit., pág. 314; también en *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, ob. cit., pág. 81

Diferentes pronunciamientos jurisdiccionales han venido a mantener esta posición denegando el beneficio, por ejemplo, al Consejo de Seguridad Nuclear, por ser un organismo independiente de la Administración Central, que ostenta la propiedad y la posesión del inmueble que se pretendía exento²⁵⁹, o al Servicio Militar de Construcciones, por tener personalidad propia y autonomía en relación con la Administración General del Estado²⁶⁰. No obstante, la STSJ de Madrid de 8 de marzo de 2002 (JT 2002\1271) adoptó un criterio diferente, al afirmarse en ella que la configuración de la personalidad jurídica de los organismos autónomos es “una técnica instrumental que no puede conducir al resultado de un patrimonio propio de estos organismos desvinculado de las reglas sustanciales que afectan a la obligada titularidad estatal de sus bienes”. De esta manera los organismos autónomos son entes instrumentales que han de adscribirse a los de base territorial, “que son los titulares reales de su patrimonio desvirtuándose así la ficción de unos bienes propiedad de entes que no son sino mecanismos de actuación de los que aquéllos dependen”. Por tanto, según la sentencia expresada, era procedente la inclusión de tales bienes inmuebles en el ámbito de la exención contemplada en el artículo 64.a) LRHL, si bien en el caso concreto se declaró la improcedencia de dicho beneficio fiscal por no existir afección directa del bien a los servicios educativos, que era el segundo de los requisitos necesarios para aplicar el beneficio que se cuestionaba en aquella ocasión.

Según manifiesta Checa González, lo verdaderamente decisivo es que la titularidad la ostente el Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidades locales, aunque la gestión o la administración del bien de que se trate la lleven a cabo organismos autónomos dependientes de los citados entes²⁶¹. Así pues, parece adecuado entender que la actividad o el servicio de que se trate pueden ser desarrollados por una entidad distinta del propio ente territorial previsto por la norma, siempre y cuando se cumplan el resto de requisitos, por cuanto la circunstancia que ineludiblemente exige el precepto es que la propiedad del bien sea estatal, autonómica o local, pero no la titularidad de la actividad o el servicio que en él se desarrolla²⁶². A

(si bien con fundamento en una supuesta interpretación restrictiva exigida, en materia de exenciones, por el principio de generalidad tributaria y que no compartimos); Checa González, *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 39 (con cita de otros autores en el mismo sentido); y, del mismo autor, en *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., pág. 51.

²⁵⁹ SSTSJ de Madrid de 26 de enero de 1996 (JT 1996\70) y de 17 de abril 1996 (1996\528).

²⁶⁰ STSJ de Castilla y León de 11 de julio de 1997 (JT 1997\916).

²⁶¹ *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 40; refiriendo en este sentido la STSJ de Baleares de 22 de marzo de 1996 (JT 1996\251).

²⁶² Sobre este extremo puede verse también la STSJ de Galicia de 20 de febrero de 1998 (JT 1998\352), que entendió aplicable la exención al inmueble en el que la Fábrica de Armas de

este respecto, ha de precisarse que el adverbio “directamente” usado por la norma vincula el bien con el servicio o la actividad y no a éstos con el propietario del bien²⁶³.

Por otra parte, la mención a las Entidades locales ha de entenderse circunscrita a todas aquéllas distintas del municipio en el que están enclavados los bienes, y ello -entendemos- no porque este último goce de exención subjetiva en todo caso, como se sostiene por algunos autores²⁶⁴, sino porque los bienes a que se refiere el apartado a) quedaban antes incluidos entre los previstos en el apartado b) del artículo 64 LRHL -siendo éste de aplicación preferente por su especialidad en lo subjetivo- y hoy se declaran no sujetos por el artículo 61.5.b) TRLRHL. No obstante, de darse un supuesto en el que no fuese posible hacer valer esta segunda exención/no sujeción, cabría atender al beneficio contenido en el apartado a) del artículo 62.1 TRLRHL, que analizamos.

Con referencia al aspecto objetivo del beneficio, el precepto lo circunscribe a los bienes que estén “directamente afectos a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios”. El tenor literal del artículo 62.1.a) TRLRHL plantea algunas dudas. En primer lugar, una de fácil solución y que, pese a ello, se repite en las sucesivas redacciones del precepto: las distintas actividades y servicios que se prevén figuran enlazados por medio de la conjunción copulativa “y”, lo que podría dar a entender que la afección debe ser a todos ellos; no obstante, lo anterior llevaría el beneficio a su inoperancia práctica, de forma que ha de entenderse que la enumeración es en términos de disyuntiva, bastando la dedicación directa del bien a una de las actividades o servicios que se contemplan por la norma.

En segundo lugar, más problemas plantea concretar qué debe entenderse por bienes que estén “directamente afectos”, y más dificultoso aún será delimitar los supuestos concretos en los que se dé esta circunstancia²⁶⁵. En cuanto al sentido de la

A Coruña, gestionada por la Empresa Nacional Santa Bárbara de Industrias Militares, S. A., desarrollaba su actividad.

²⁶³ No obstante, la STSJ de Galicia de 20 de febrero de 1998 (JT 1998\352) parece admitir ambos sentidos o, cuanto menos, no se pronuncia en contra del que aquí se considera erróneo y que fue alegado por el Ayuntamiento demandado.

²⁶⁴ Así lo hacen: Rubio de Urquía y Arnal Suria, *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 364; Martínez García-Moncó, “El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles”, ob. cit., pág. 315; también *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, ob. cit., pág. 82 (este autor fundamenta dicha conclusión en la “confusión de derechos”, como forma de extinción de las obligaciones, que se produciría de ser el Ayuntamiento titular de un derecho de crédito y una deuda por el mismo concepto).

²⁶⁵ Según sostiene Martínez García-Moncó, la afectación a que se refiere el precepto no puede circunscribirse al concepto estrictamente administrativista porque, en ese caso, se hubiera aludido por la norma a la demanialidad de los bienes (“El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles”, ob. cit., pág. 315; también en *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, ob. cit., pág. 83).

expresión, cabe delimitarla positiva y negativamente. En el plano positivo, Rubio de Urquía y Arnal Suria afirman que el beneficio se predica de “aquellos bienes en los que de forma efectiva se llevan a cabo” las actividades y servicios previstos por el precepto²⁶⁶. Por su parte, Martínez García-Moncó adopta esta misma idea precisando más sus contornos; para este autor la norma se refiere a “los bienes en que se desarrollan de una manera efectiva, las actividades propias y típicas de la defensa, seguridad y de los servicios educativos y penitenciarios”²⁶⁷. Por otro lado, el Tribunal Supremo tiene declarado que no procede la exención de aquellos edificios que constituyen sede administrativa de diferentes competencias, en tanto que “la mezcla de funciones, sin acreditar distinción de espacios a que se destinan, impide el reconocimiento del requisito expresado de que la adscripción pueda calificarse de «directa»”²⁶⁸, y, en lo que respecta a los servicios educativos, ha afirmado que cuando la norma se refiere a ellos, aunque los términos estén precedidos por el adverbio directamente, “no alude, únicamente, al sistema público educativo (puesto que así lo hubiera indicado taxativamente), sino a los servicios educativos entendidos como todos aquellos relacionados directamente con la enseñanza, la investigación y la cultura (sin que ello implique, dada la tendencia jurisprudencial reflejada respecto de situaciones que guardan con la presente una patente sinonimia, una interpretación amplia o extensiva del citado precepto)”²⁶⁹.

A este respecto, resulta de interés lo afirmado en la STSJ de Galicia de 20 de febrero de 1998 (JT 1998\352): “Hay que señalar que la afectación de bienes de dominio público, como es la Fábrica de Armas, a un servicio público (en sentido amplio) como es la defensa nacional, puede venir determinada por el propio hecho de prestar ese servicio; el artículo 8.4.b) del Reglamento de Bienes de las Entidades Locales incluso prevé la afectación tácita de bienes de titularidad local al dominio público. Así pues, la regla general del artículo 119 de la Ley del Patrimonio del Estado, de 15 de abril de 1964, puede considerarse una previsión general, pero no cabe duda de que, cuando, aun sin afectación expresa, se utilizan unos bienes de titularidad estatal para un servicio público, esos bienes son de dominio y servicio público”.

Mantiene una posición distinta la STSJ de Cataluña de 9 de mayo de 2000 (JT 2000\1004) al afirmar que “para estimar la exención solicitada hubiera sido preciso demostrar -cosa que no se ha hecho- la afectación de tales bienes al servicio penitenciario, afectación que supone un plus respecto al mero destino y que permite distinguir entre los bienes de dominio público y los meramente patrimoniales”.

²⁶⁶ *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 364.

²⁶⁷ Véase “El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles”, ob. cit., págs. 315-316, también *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, ob. cit., pág. 83.

La STSJ de Galicia de 20 de febrero de 1998 (JT 1998\352), refiriéndose a la defensa nacional sostiene que “puede entenderse la expresión «directamente» en el sentido de que la actividad que se desarrolla en ciertos inmuebles tenga una relación íntima con la defensa, por constituir una actividad esencial o necesaria para la misma, sin la cual quedaría diluido el propio concepto de defensa nacional”.

²⁶⁸ La cita se toma de la STS de 18 de diciembre de 2002 (RJ 2003\48) que, a su vez, refiere y transcribe las SSTs de 8 de julio de 2000 (RJ 2000\4715), 12 de junio de 2001 -recurso 1745/96- y 29 de junio de 2001 -recurso 3771/96- (RJ 2001\6733).

²⁶⁹ La cita corresponde a la STS de 2 de julio de 2003 (RJ 2003\4596) en la que se concluye que las bibliotecas públicas del Estado están destinadas a un servicio que puede considerarse como educativo, correspondiéndoles, por tanto, la exención que nos ocupa. Puede

Desde la vertiente negativa, el propio Martínez García-Moncó hace notar que “quedan, por tanto, fuera de la exención aquellos bienes en que se desenvuelvan otras actividades que, aunque necesarias para el ejercicio de aquéllas, no estén directamente relacionadas con las mismas, como centros directivos, servicios complementarios, etc.”²⁷⁰.

A la hora de determinar en qué supuestos concretos existe o no la afección directa que exige la norma es donde se plantean mayores dificultades, ya que sólo puede procederse analizando individualmente cada caso, lo que han llevado a cabo los tribunales en una multiplicidad de ocasiones con resultados no siempre coincidentes²⁷¹.

verse el comentario de esta sentencia que realiza Checa González, “Exención en el IBI de las bibliotecas públicas estatales”, ob. cit., págs. 2099 y ss.

²⁷⁰ Véase “El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles”, ob. cit., págs. 315-316; también *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, ob. cit., pág. 83.

La delimitación que hace este autor es prácticamente transcrita en la STSJ de Madrid de 25 de marzo de 1996 (JT 1996\404) y en la STSJ de Castilla-La Mancha de 12 de junio de 1996 (JT 1996\953).

²⁷¹ Puede verse el análisis pormenorizado de los pronunciamientos existentes que realiza Checa González en *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., págs. 43-54; también en *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., págs. 56-70.

En lo que respecta a las viviendas de los funcionarios que llevan a cabo los servicios previstos por la norma, el Tribunal Supremo se viene pronunciado a favor de su consideración como directamente afectas al servicio, lo que origina que les sea de aplicación el beneficio fiscal. En este sentido, puede referirse lo afirmado en la STS de 17 de septiembre de 2003 (JT 2003\2004\81) y en las que se citan en ella. En tal resolución se sostiene:

“... se trata de inmuebles destinados al servicio público del Estado y que vienen a formar un conjunto con la prisión, aunque no estén incluidos en su recinto, pues albergan pabellones-vivienda y están destinados exclusivamente al uso de los funcionarios destinados en el centro penitenciario, en virtud de los cometidos que desempeñan en el centro y de las necesidades de permanencia e inmediatez que les son exigibles por razón del servicio; por ello, sin duda, fueron construidos simultáneamente con el centro penitenciario, porque están directamente afectos a ese servicio penitenciario de Badajoz. La construcción simultánea del establecimiento penitenciario y de pabellones-vivienda para el uso exclusivo de los funcionarios destinados al servicio del establecimiento no permite negar a tales pabellones el carácter de parte integrante del complejo que constituye el Centro Penitenciario de Badajoz sin violentar la finalidad misma de la obra. Y es que, como decía la sentencia de esta Sala de 24 de marzo de 2001 (recurso de casación núm. 6146/1994), que consideró exentas del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas las 50 viviendas para funcionarios destinados en el Centro Penitenciario de Almería, en los modernos centros penitenciarios no cabe incluir solo las celdas, patios y comedores destinados a los internos, sino que se componen de otras edificaciones de destino diverso, no sólo construidas para el uso de los penados, sino de quienes prestan sus servicios en la prisión y en razón de la naturaleza de tales servicios. No cabe duda que cuando la Administración penitenciaria afecta unas viviendas al uso de los funcionarios destinados en un centro penitenciario, aunque no estén dentro del propio recinto del complejo carcelario, no lo hace para el beneficio particular de los servidores públicos destinados en él, sino para situarlos en la inmediatez de su delicado trabajo y facilitar, de esta manera, su destino y disponibilidad para el servicio.

Y la situación se ha complicado aún más con la reforma operada por la Ley 51/2002, que vino a añadir una duda adicional, en concreto, si la afección de los bienes del Estado a la defensa nacional ha de ser directa, como hasta ahora, o no. En principio, al no exigirlo expresamente la norma, cabrá entender que no es necesario este requisito, lo que justificaría el cambio en el redactado del precepto, provocando una ampliación del ámbito del beneficio en lo que se refiere a esta categoría de bienes. No obstante, teniendo en cuenta que esta ampliación no se produce de manera clara y expresa y que, en todo caso, perjudicaría a los municipios en términos de recaudación, viniendo a situarse en una línea contraria al pretendido fortalecimiento de su autonomía y suficiencia financiera proclamado por la exposición de motivos de la Ley 51/2002, bien puede defenderse que la afección de los bienes que nos ocupan ha de seguir siendo directa, como sucede con el resto de los inmuebles a los que se refiere el precepto.

3.2.2.- La exención de los bienes comunales y de los montes vecinales en mano común

El nuevo artículo 62.1.b) TRLRHL contempla la exención para los bienes comunales y los montes vecinales en mano común -antes recogida en el artículo 64.b) LRHL-, bienes que, tras la reforma operada por Ley 51/2002 en el artículo 63.1.b) LRHL, se han visto separados de los bienes propiedad de los municipios en que estén enclavados afectos al uso o servicio público, con los que antes venían regulados.

El beneficio viene configurado como una exención total, permanente y de carácter objetivo por cuanto se define, exclusivamente, en atención a dos concretas categorías de bienes.

A la hora de determinar su ámbito objetivo, el beneficio alcanza, según el tenor del precepto, a los bienes comunales y a los montes vecinales en mano común. La

En la misma línea pueden citarse las sentencias de esta Sala de 27 de septiembre de 2001 (recurso de casación en interés de la ley núm. 3338/2000) y de 1 de marzo de 2003 (recurso de casación núm. 2199/1998), en las que la cuestión controvertida era la exención en el IBI de los inmuebles destinados a viviendas de miembros de la Guardia Civil y sus familias que formen parte, ya sea de manera directa o discontinua, de los acuartelamientos de dicho Instituto. Pues bien, en ambos casos se reconoce la exención en el IBI de los inmuebles destinados a viviendas de los miembros de la Guardia Civil y sus familias porque su utilización como tales viviendas obedece a la mejor y más eficiente prestación del servicio de seguridad ciudadana y a la vinculación que dicha utilización presenta con la función pública desempeñada por sus ocupantes. Es evidente que

delimitación de tales inmuebles debe atender a su regulación normativa. Así, en cuanto a los bienes comunales, tienen tal consideración aquéllos cuyo aprovechamiento corresponda al común de los vecinos; de esta forma, la categoría que nos ocupa no es definida por el dato de la titularidad dominical, sino en función de su aprovechamiento y disfrute en régimen de explotación colectiva y comunal (artículo 75 del Real Decreto Legislativo 781/1986 y 79.3 LBRL)²⁷². Esta circunstancia, unida a las dificultades que plantea determinar a quién corresponde la titularidad de estos bienes²⁷³, originaba problemas derivados del hecho que el sustituido artículo 64.b) LRHL circunscribiese la exención a aquellos bienes comunales que sean propiedad de los municipios²⁷⁴. Actualmente, el artículo 62.1.b) TRLRHL no exige ya esta condición, limitándose a declarar exentos los bienes comunales.

Por su parte, la Ley 55/1980, de 11 de noviembre, de montes vecinales, define esta categoría de bienes como aquellos terrenos de naturaleza especial que, con independencia de su origen y de su destino forestal, agrícola o ganadero, pertenezcan a agrupaciones vecinales en su calidad de grupos sociales y no como entidades administrativas, cuya titularidad dominical corresponde, sin asignación de cuotas, a los

análogas consideraciones pueden hacerse respecto a los funcionarios de prisiones y a las viviendas que se les asignan por razón de su destino y servicio”.

²⁷² Tal y como señala Guedea Martín, “la nota definitoria del carácter comunal de un bien no es su titularidad, sino su aprovechamiento en común” (“Propiedades públicas y propiedades de interés público”, en AA.VV., *Derecho Administrativo. Parte Especial*, 4.ª ed., Civitas, Madrid, 1999, págs. 315-316; con referencia a lo sostenido por el profesor Guaita, A., *Derecho Administrativo, Aguas, Montes, Minas*, 2.ª ed., Civitas, Madrid, 1986).

²⁷³ A este respecto, Parada Vázquez afirma: “Confuso aparece también el problema de la titularidad, pues de una inicial consideración de los bienes comunales como *res communis omnium*, parece que aquélla se atribuye a medida que se consolida la organización municipal al Concejo, como representante de la totalidad del pueblo o de un grupo vecinal dentro de él. No faltan tampoco argumentos para considerar que, históricamente, la titularidad de las tierras de aprovechamiento común, como la de los baldíos o despoblados, donde ese aprovechamiento era más esporádico y menos organizado, pertenecía a la Corona, aunque la posesión y utilización correspondiese a los vecinos. Una titularidad dividida que hizo imposible, o dejó sin efecto, las ventas por los Reyes de las tierras realengas con aprovechamiento vecinal, y que justificará su exención de venta por la legislación desamortizadora (*Derecho Administrativo III, Bienes públicos. Derecho urbanístico*, ob. cit., págs. 54-55).

Por su parte, Guedea Martín señala con relación a los bienes comunales que “para el profesor Guaita constituyen una «especialísima propiedad compartida (municipios-vecinos) de naturaleza jurídico-administrativa: el municipio aparece como un propietario relativamente maniatado y teórico; los vecinos son titulares de un auténtico derecho real de goce que limita y completa los derechos dominicales de aquél»” (“Propiedades públicas y propiedades de interés público”, ob. cit., pág. 316”).

²⁷⁴ Decía el precepto:

“Gozarán de la exención los siguientes bienes:

(...)

b) Los que sean propiedad de los municipios en que estén enclavados afectos al uso o servicio público, salvo que sobre ellos o sobre el servicio público al que se hallen afectados recaiga una concesión administrativa u otra forma de gestión, indirecta, así como los comunales propiedad de los mismos y los montes vecinales en mano común.”

vecinos integrantes en cada momento del grupo comunitario de que se trate, y vengan aprovechándose consuetudinariamente en mano común por los miembros de aquéllos en su condición de vecinos con casa abierta. De esta forma, “los montes vecinales son, pues, por definición legal propiedades privadas que se rigen por su ley especial y, supletoriamente, por el Código civil (...). Sin embargo, los rasgos administrativos de los bienes comunales, que es lo que siempre han sido los vecinales, no han desaparecido de su régimen jurídico”²⁷⁵.

Por tanto, la reforma operada por Ley 51/2002 no puede más que valorarse positivamente en este punto, ya que ha separado los bienes comunales y los montes vecinales en mano común de los bienes propiedad de los municipios, adecuando la regulación del beneficio fiscal a la naturaleza jurídica de tales bienes y, en concreto, a las especiales características que se predicán de su titularidad.

3.2.3.- La exención de los bienes de la Iglesia Católica y de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas

La Ley 51/2002 dio nueva redacción al artículo 63.1.c) LRHL -que ha pasado a ser el actual artículo 62.1.c) TRLRHL- reuniendo dos supuestos de exención que antes venían recogidos en dos apartados distintos, el d) y el e), del artículo 64 LRHL. Poco añade la agrupación en este caso, si tenemos en cuenta que el precepto se limita a remitir a la regulación específica de las entidades a las que se refiere sin contener previsiones normativas concretas que pudieran aconsejar la unificación.

En ambos supuestos, nos encontramos ante una exención total, permanente, de carácter mixto. En este sentido, las SSTSJ de Cataluña de 11 de diciembre de 2002 (JT 2003\742) o de 12 de julio de 2001 (JT 2001\1384), con cita de la STSJ de Cataluña de 19 de julio de 2000 (JT 2000\1289), habían afirmado: “El presente recurso de apelación se fundamenta en esencia en los mismos motivos articulados en la demanda de primera instancia y es semejante al resuelto en nuestra sentencia

²⁷⁵ Parada Vázquez, *Derecho Administrativo III, Bienes públicos. Derecho urbanístico*, ob. cit., pág. 59.

Según establece el artículo 11.4 de la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes: “Los montes vecinales en mano común, tienen naturaleza especial derivada de su propiedad en común, sujeta a las limitaciones de indivisibilidad, inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad. Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 2.1 de esta ley, se les aplicará lo dispuesto para los montes privados.”

Y el artículo 2.1 establece:

“Esta ley es de aplicación a todos los montes españoles de acuerdo con el concepto contenido en el artículo 5. En el caso de los montes vecinales en mano común, esta ley les es aplicable sin perjuicio de lo establecido en su legislación especial.”

858/2000, de 19 de julio -recurso de apelación 41/2000-, en la que dijimos lo siguiente: «II.- La exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles respecto de los bienes de los que la Iglesia Católica sea propietaria o titular (en los términos del artículo 65 LHL no tiene una naturaleza subjetiva, sino mixta, exigiéndose para la misma la concurrencia de diversos presupuestos, tanto subjetivos como objetivos. Además, la exención puede proceder de la aplicación del artículo 64.d) LHL, que se remite al acuerdo con la Santa Sede de 3 de enero de 1979, o de la aplicación de la normativa sobre Fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (Ley 30/1994, de 30 de noviembre y Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo). El campo de aplicación de una u otra normativa es por completo diverso, tanto en los presupuestos de la exención como en el ámbito temporal de la misma.» No obstante, Martínez García-Moncó había mantenido una posición distinta clasificando este supuesto entre las exenciones subjetivas²⁷⁶.

El artículo 62.1.c) TRLRHL contempla la exención de los bienes de la Iglesia Católica en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, sobre Asuntos económicos, de 3 de enero de 1979.

La doctrina científica había cuestionado, ya con relación al artículo 64.d) LRHL, la necesidad, desde un punto de vista jurídico, del precepto, por cuanto la primacía de los tratados y convenios internacionales, y tal es el Acuerdo con la Santa Sede²⁷⁷, sobre la ley ordinaria en el sistema de fuentes del Derecho obviaba la necesidad de remisión expresa a su aplicación, y ello además teniendo en cuenta que dicha primacía quedaba recogida en los artículos 1.3, 9.1 y 64.h) de la propia LRHL²⁷⁸.

²⁷⁶ “El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles”, ob. cit., págs. 316 -en lo que se refiere a la Iglesia Católica- y 318 -en cuanto al resto de asociaciones confesionales no católicas-; también en *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, ob. cit., págs. 84 -en lo que respecta a la Iglesia Católica- y 86 -en relación con las otras entidades a que se refiere la norma-.

²⁷⁷ El propio Tribunal Constitucional ha declarado el rango de tratado internacional que tiene el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede en sentencia 66/1982, de 12 de noviembre.

²⁷⁸ Rubio de Urquía y Arnal Suria se refieren al “carácter innecesario de esta declaración de exención” (*Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 365). Martínez García-Moncó afirma que, “desde un punto de vista estrictamente jurídico, el apartado d) era innecesario no sólo porque el artículo 1.3 de la ley consagra la aplicación de los tratados y convenios internacionales en la materia, sino también porque el artículo 9.1 en particular reconoce los beneficios fiscales establecidos en tratados internacionales. Por último, el precepto mencionado es reiterativo porque el propio artículo 64 en su apartado h) señala que están exentos los bienes de «aquellos organismos y entidades a los que sea de aplicación la exención en virtud de convenios internacionales en vigor», e indudablemente la Iglesia Católica es una de estas entidades” (“El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles”, ob. cit., págs. 326-327; también en *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, ob. cit., págs. 84-85). Checa González escribe que “el establecimiento expreso de esta exención era, en puridad, innecesario” (*Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 54; en similares

No obstante lo anterior, podría verse la utilidad -y la necesidad- del precepto si se entiende que viene a prever la exención en el IBI en los términos contemplados en el acuerdo con relación a la Contribución Territorial Urbana. Es decir, el artículo 62.1.c) TRLRHL vendría a remitir el régimen de exención en el IBI al ya previsto en la citada contribución, refiriéndolo a aquellos bienes de la Iglesia Católica exentos en ella²⁷⁹. De esta forma se habrían resuelto ya los problemas que deriva la doctrina de la sucesión de una figura impositiva por la otra, provocados por la referencia que se efectúa en el acuerdo a la Contribución Territorial Urbana. Dicho en otros términos, en lugar de regularse expresamente el alcance de la exención en la propia ley, el precepto remite al contenido de lo acordado entre el Estado y la Santa Sede, contenido que, a partir de ese momento, será de aplicación en el nuevo impuesto. La remisión no sería así meramente formal, por lo demás innecesaria, sino material; lo que se hace es delimitar la exención en el IBI según el alcance que tenía en la Contribución Territorial Urbana, incorporando su contenido al nuevo tributo.

Sin embargo, la doctrina no ha interpretado así la norma, lo que origina disfunciones en el régimen del beneficio. A este respecto, Rubio de Urquía y Arnal Suria afirman que la remisión al Acuerdo con la Santa Sede a efectos de concretar el alcance de la exención en favor de los bienes de la Iglesia Católica plantea, teóricamente, graves problemas, por cuanto el artículo IV.1.A) de dicho acuerdo refiere la exención al ámbito estricto de la Contribución Territorial Urbana, impuesto que quedó suprimido a partir del 1 de enero de 1990. En consecuencia, y desde una interpretación ortodoxa de la materia en cuestión, debería entenderse que los bienes de la Iglesia

términos, *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., pág. 76).

La jurisprudencia se ha hecho eco de esta opinión y así, las SSTSJ de Cataluña de 11 de diciembre de 2002 (JT 2003\742) o de 12 de julio de 2001 (JT 2001\1384), con cita de la STSJ de Cataluña de 19 de julio de 2000 (JT 2000\1289), afirman que “la remisión del art. 64-d) LHL se ha estimado redundante, no sólo con las reglas generales de la propia LHL (arts. 1º.3 y 9º.1), sino incluso con la letra h) del mismo art. 64 LHL, donde se mencionan los «convenios internacionales» en vigor. Aunque el acuerdo de 1979 se refiere a la suprimida Contribución Territorial Urbana, ha de entenderse sustituida esta referencia al Impuesto sobre Bienes Inmuebles”.

²⁷⁹ De esta forma se habría adelantado la declaración expresa y con carácter general de la sucesión entre ambos impuestos que se articuló a través de la disposición adicional séptima de la Ley 5/1990, de 29 junio, de Medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria (procedente del Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre de 1989) (BOE de 30 de junio de 1990, corrección de errores en BOE de 2 agosto 1990), al establecer: “A partir de 1 de enero de 1990, las referencias contenidas en la normativa reguladora de los tributos a las Contribuciones Territoriales Urbana y Rústica y Pecuaria, y al Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos se entenderán realizadas, respectivamente, al Impuesto sobre Bienes Inmuebles y al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, siempre que resulten compatibles con los preceptos de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales y, en particular, con lo dispuesto en su disposición adicional novena”.

Católica quedaron exentos del IBI solamente durante el período previsto en la disposición transitoria segunda de la ley. Sin embargo, desde el punto de vista teleológico, resulta difícil admitir que la finalidad prevista en un tratado internacional puede ser obviada por el sencillo procedimiento de cambiar la denominación y ciertos aspectos del régimen de un tributo, cuya exención se había pactado en aquél. Por eso -concluyen los autores citados-, en la práctica, el beneficio se ha venido manteniendo sin dificultad alguna²⁸⁰. Igualmente, Checa González efectúa la siguiente descripción: “Hay que tener presente que el artículo IV.1.A) del acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede se refería a la Contribución Territorial Urbana, y esta circunstancia, unida al hecho de que no se haya dictado hasta el presente una orden interpretativa para concretar lo recogido en el protocolo adicional al Acuerdo de 3 de enero de 1979 (...), ha dado lugar a que desde determinados sectores se haya entendido y postulado que la exención en el IBI para los bienes de la Iglesia Católica tenía una vigencia meramente transitoria, en los términos establecidos por la disposición transitoria segunda dos de la LRHL”²⁸¹.

La remisión -entendemos, a pesar de las opiniones mencionadas- no puede suponer otra cosa que la aplicación al nuevo tributo del régimen convencional, por lo que estarían exentos en el IBI los bienes inmuebles a que se refiere el artículo IV.1.A) del acuerdo. En cualquier caso, cabe afirmar que tanto la doctrina como los pronunciamientos jurisprudenciales recaídos al respecto coinciden a la hora de aplicar en el IBI, a la Iglesia Católica, el régimen de beneficios de que disfrutaba en la Contribución Territorial Urbana²⁸².

Así pues, por una u otra vía, gozarían de la exención la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes y congregaciones religiosas y los institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas²⁸³, por los siguientes bienes²⁸⁴:

²⁸⁰ *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 365.

²⁸¹ *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 55; en similares términos se pronuncia en *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., pág. 77.

²⁸² Pueden verse, además de las opiniones ya mencionadas, los autores y las sentencias citados por Checa González en *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 55-56; también, en *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., pág. 77-78.

²⁸³ No podrán disfrutar de esta exención los bienes que sean de otros propietarios, tal y como afirma la resolución del TEAC de 6 de abril de 1994 respecto de las iglesias o capillas de propiedad particular (citada por Rubio de Urquía y Arnal Suria, *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 366). Parece claro el carácter mixto del beneficio.

²⁸⁴ Al fundamento del beneficio se refieren las SSTSJ de Cataluña de 11 de diciembre de 2002 (JT 2003\742) o de 12 de julio de 2001 (JT 2001\1384), con cita de la STSJ de Cataluña de 19 de julio de 2000 (JT 2000\1289), en los siguientes términos: “El fundamento de la exención responde, tal como señala la Circular de la Secretaría de Estado de Hacienda de 4 de octubre de

- a) Los templos y capillas destinados al culto, y asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral²⁸⁵.
- b) La residencia de los Obispos, de los Canónicos y de los Sacerdotes con cura de almas²⁸⁶.
- c) Los locales destinados a oficinas, a la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.
- d) Los Seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.
- e) Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las órdenes, congregaciones religiosas e institutos de vida consagrada²⁸⁷.

1986, dictada en cumplimiento de lo acordado por la Comisión Mixta Iglesia-Estado para el desarrollo de los Acuerdos con la Santa Sede, «a la especial situación de la Iglesia, que cuenta -por razones históricas o de otro tipo- con un patrimonio inmobiliario de gran valor histórico o artístico, pero de muy escaso rendimiento, con lo que se produce un importante desfase entre la importancia de su patrimonio y su utilidad económica. Muchos de los bienes de las entidades eclesiásticas están además afectos a obras benéficas, docentes o culturales, lo que les impide enajenarlos; en otros casos, han recibido calificaciones urbanísticas que los deprecian mucho en el mercado, por las limitaciones que aquéllas implican».

²⁸⁵ La STSJ de Cataluña de 6 de mayo de 1997 (JT 1997\844) predica la exención de los espacios destinados a cementerio, “por formar parte de la parroquia y estar asimilados, por el Código Canónico, en su artículo 1205, a los lugares destinados al culto divino (por su condición de lugares sagrados)”.

La STSJ de Canarias de 17 de abril de 1998 (JT 1998\1013) consideró un garaje como anejo a la Casa parroquial, dada su proximidad física y su destino objetivo; en un sentido diferente, el Consell Tributari Municipal de Barcelona se ha pronunciado denegando el derecho a la exención para una plaza de aparcamiento (AA.VV., *El Consell Tributari Municipal de Barcelona. Diez años de actividad e interpretación de las normas tributarias en la Hacienda Municipal: 1989-1998*, pág. 70).

Por su parte, la STSJ de Cataluña de 15 de enero de 1999 (JT 1999\64) considera que procede incluir en la exención las fincas destinadas a actividades de catequesis, retiros, convivencias religiosas y a actividades de carácter asistencial, tanto material como espiritual, realizadas a favor de marginados sociales, que deben considerarse comprendidas en el concepto de actividad pastoral.

²⁸⁶ La referida STSJ de Cataluña de 6 de mayo de 1997 (JT 1997\844) sostiene que es suficiente que el bien esté destinado a residencia de un sacerdote con cura de almas, aunque no esté ocupado de forma permanente, “en atención a la conocida situación de falta de sacerdotes que obliga a que en el área rural un solo párroco desempeñe varias parroquias a fin de atender, de la mejor manera posible, las necesidades espirituales de los fieles o miembros, en este caso, de la Iglesia Católica”.

²⁸⁷ La STSJ de Cataluña de 11 de febrero de 1997 (JT 1997\363) declaró que las casas de las congregaciones religiosas están comprendidas en la exención, no pudiendo denegarse ésta porque los miembros de la congregación se dediquen a la actividad de enseñanza en un colegio anexo.

Desde un punto de vista negativo, diferentes resoluciones judiciales se han pronunciado excluyendo determinados bienes del ámbito de la exención; entre ellos estarían los siguientes²⁸⁸:

- a) Las residencias universitarias con ideario educativo católico y sin ánimo de lucro²⁸⁹.
- b) Los inmuebles de congregaciones religiosas dedicados a fines asistenciales, aun cuando la exención podía venir por la vía del artículo 58.1 de la ahora derogada Ley 30/1994²⁹⁰.
- c) Las edificaciones de órdenes y congregaciones religiosas, que estén destinadas a la enseñanza y a campos deportivos, sin perjuicio de que les sea aplicable lo dispuesto en el apartado l) del propio artículo 64 LRHL, hoy artículo 62.2.a) TRLRHL²⁹¹.
- d) La dependencia de una casa rectoral destinada a gimnasio y arrendada por la Parroquia al Ayuntamiento para uso de los habitantes del pueblo, por no estar destinada al culto, a la actividad pastoral ni a ninguna otra de las finalidades recogidas en el acuerdo²⁹².
- e) La parte de un inmueble dedicado a casa de oración para grupos de cristianos²⁹³.
- f) Un solar perteneciente a la Iglesia Cristiana Evangélica de Palma de Mallorca en el que estaba prevista la construcción de un lugar de culto²⁹⁴.

²⁸⁸ Puede consultarse en este punto a Checa González, *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., págs. 58-59; también *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., págs. 82-83.

²⁸⁹ STSJ de Castilla y León de 4 de julio de 1996 (JT 1996\1040).

²⁹⁰ STSJ de Castilla y León de 6 de septiembre de 1996 (JT 1996\1169).

²⁹¹ Resolución del TEAC de 5 de julio de 1995 (JT 1995\1282).

²⁹² STSJ de Cataluña de 6 de mayo de 1997 (JT 1997\844).

²⁹³ STSJ de Castilla y León de 18 de julio de 1997 (JT 1997\920).

²⁹⁴ STSJ de Baleares de 30 de septiembre de 1995 (JT 1995\1067).

Manteniendo una posición diferente, que parece poco acertada, la STSJ de Castilla-La Mancha de 28 de octubre de 1997 (JT 1997\1418) entiende aplicable la exención a favor de dos solares donados con la carga modal de dedicarlos a construir una iglesia o capilla destinada al culto divino, apostolado propio de determinada Cofraternidad y al bien de las almas, por cuanto “la vinculación de la donación a dicho tipo de actividades religiosas, habiendo sido aceptada por la donataria y por el Arzobispado de Toledo que acepta la donación justamente para esos fines religiosos, según certificación extendida por el Canciller Secretario General del Arzobispado de Toledo de fecha 20 de junio de 1994, determina una afección del inmueble en cuestión a los

Por otra parte, para evitar las dudas que podría plantear la inclusión entre los bienes exentos de los huertos, jardines y otras dependencias de los inmuebles a los que resulta aplicable el beneficio, el propio acuerdo ha sido interpretado por Orden de 24 de septiembre de 1985, por la que se aclara el alcance de la exención por la Contribución Territorial Urbana, pronunciándose de manera favorable a tal inclusión.

No obstante, quizá podría sostenerse que dicha orden no es directamente aplicable en el IBI, ya que el TRLRHL no se remite expresamente a ella, como hace con el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, ni, en términos estrictos, constituiría el propio acuerdo²⁹⁵. Pero este planteamiento choca con varios obstáculos. En primer lugar, con lo dispuesto en el protocolo adicional, apartado 2, 2.º párrafo, del acuerdo, en tanto dispone que “siempre que se modifique sustancialmente el ordenamiento jurídico-tributario español, ambas Partes concretarán los beneficios fiscales y los supuestos de no sujeción que resulten aplicables de conformidad con los principios de este acuerdo”, pareciendo superfluo que la norma tributaria local deba remitir expresamente a una orden interpretativa, siendo suficiente con que se refiera al acuerdo en sí, porque se ha de entender que también lo está haciendo, implícitamente, a su normativa subordinada de desarrollo. Por otro lado, no debe perderse de vista la inclusión que, para los mismos bienes de las asociaciones confesionales no católicas, efectúa la Orden de 2 de febrero de 1994, por la que se aclara el alcance de la exención concedida en el IBI a tales asociaciones, de manera que un tratamiento distinto en uno y otro caso no sería de recibo dada la igualdad de regímenes a que se tiende para ambos tipos de entidades.

En el ámbito del artículo V del Acuerdo sobre asuntos económicos, las entidades allí comprendidas gozarán del régimen hoy previsto en la Ley 49/2002 y antes en la Ley 30/1994. Por otra parte, y con anterioridad a la entrada en vigor de esta última norma, se había planteado la duda de si resultaba o no aplicable el beneficio,

fines de culto previstos en la donación; por lo que, en definitiva, siendo cierto que la simple titularidad dominical de un inmueble por la Iglesia Católica no determina por sí sola el reconocimiento del derecho al beneficio fiscal solicitado, en el presente caso la afección del inmueble a la construcción de una iglesia o capilla destinada al culto viene a vincular de tal modo la naturaleza propia del mismo que permite concluir que el inmueble debe gozar de la exención total y permanente del Impuesto sobre Bienes Inmuebles -antigua Contribución Territorial Urbana- por así exigirlo el artículo IV.1.A) del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede”.

²⁹⁵ En un sentido distinto, la ya mencionada STSJ de Cataluña de 15 de enero de 1999 (JT 1999\64) parece utilizar dicha orden como apoyo a la hora de fundamentar su decisión de declarar exentas diferentes dependencias destinadas a actividades de catequesis, retiros, convivencias religiosas y asistencia, tanto material como espiritual, en favor de marginados sociales, que deben considerarse comprendidas en el concepto de actividad pastoral.

habiendo recaído diferentes resoluciones judiciales favorables a esta aplicación²⁹⁶. No obstante, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en contra en la sentencia de 10 de marzo de 2001 (RJ 2001\7225), en la que se afirma: “Es obvio que las [exenciones] aplicables a las entidades sin fin de lucro o benéfico-docentes y asimiladas, de las que podía haberse beneficiado la Comunidad recurrente por la vía de remisión a la legislación estatal del art. V del referido Acuerdo, al no haber sido recogidas en la nueva Ley [39/1988, de 28 de diciembre] a diferencia de lo que hizo el Texto Refundido de 1986, no podían serle reconocidas o aplicadas en los ejercicios aquí concretamente considerados (años 1993 y 1994)”²⁹⁷.

²⁹⁶ Véanse en este sentido las SSTSJ de Madrid de 30 de marzo de 1996 (JT 1996\407) y 30 de abril de 1998 (JT 1998\795), afirmándose en este último pronunciamiento: “... no procede hacer aquí un estudio del alcance de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, en cuanto a la exención que establece en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles en su art. 58, ya que la misma según la disposición adicional 3.ª de tal Ley sólo será aplicable para las cuotas devengadas el día 1 de enero de 1994, y en el presente caso el ejercicio que se debate es el de 1993, ha de entenderse que subsisten los beneficios fiscales a favor de las asociaciones y entidades religiosas a que se refiere el art. V del Acuerdo 3 enero 1979 entre el Estado Español y la Santa Sede, en los mismos términos y límites en que se fijaron y para la fecha en que tal acuerdo entró en vigor y por tanto que se mantiene la exención total que ha venido disfrutando primeramente en la Contribución Territorial Urbana y a partir de la entrada en vigor de la Ley 39/1988, en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, la finca del recurrente sita en Madrid...”.

²⁹⁷ Por lo demás, para el caso concreto entonces enjuiciado, la sentencia que nos ocupa continúa afirmando:

“CUARTO.- Los anteriores razonamientos, que conducen insoslayablemente a la desestimación de los motivos casacionales aquí articulados, presentan, sin embargo, una singularidad especial, que por cierto ha pasado desapercibida a la parte recurrente pese a que el escrito formulando el recurso de casación lleva fecha de 11 de enero de 1996. Se trata de la retroactividad reconocida en la Disposición Final Tercera, ap. 1, de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones, en vigor desde el 26 del mismo mes, respecto del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, en concreto, respecto del régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos y, particularmente y en cuanto aquí importa, en relación con los tributos locales. Establece, en efecto, la referida Disposición Final que la «exención prevista en el art. 58.1 de la esta Ley será aplicable a las cuotas devengadas desde el día 1 de enero de 1994» y que «los contribuyentes que, teniendo derecho a la exención establecida en el art. 58.1, hubieran satisfecho los recibos correspondientes, tendrán derecho a la devolución de las cantidades ingresadas». Por su parte, la disposición adicional quinta, ap. 2, de la propia Ley añade que «el régimen previsto en el art. 58.1 de la esta Ley será de aplicación a las entidades que tengan legalmente equiparado su régimen fiscal al de las entidades sin fin de lucro, benéfico docentes, benéfico-privadas o análogas en la forma prevista en el art. 46.2 de esta Ley». En el aludido art. 58.1, primero de la Sección relativa a los tributos locales, se determina que, «sin perjuicio de las exenciones actualmente previstas en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, gozarán de exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en el art. 65 de dicha ley, las fundaciones y asociaciones que cumplan los requisitos establecidos en el Capítulo I del presente título siempre que no se trate de bienes cedidos a terceros mediante contraprestación, estén afectos a las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica y no se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan su objeto o finalidad específica».

En consecuencia, pese a la necesidad de desestimar el recurso, por cuanto la sentencia aquí impugnada no pudo tener en cuenta las previsiones de retroactividad a que acaba

En cuanto a los requisitos necesarios para aplicar el beneficio, la jurisprudencia viene exigiendo, de acuerdo con la doctrina contenida en la STS de 16 de junio de 2000 (RJ 2000\6842), una serie de condiciones relativas tanto al bien como a la entidad; según se afirma en la ya referida STS de 10 de marzo de 2001 (RJ 2001\7225): "... para que una Comunidad religiosa como la de que aquí se trata (o, en términos generales, una entidad comprendida en el núcleo básico de la Iglesia Católica -art. IV.1 del Acuerdo- o perteneciente a las demás a que se refiere el art. V -también del Acuerdo-) pueda beneficiarse de las exenciones reconocidas en el Ordenamiento tributario a las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, a las entidades benéfico-privadas, es que ha de ser una entidad dedicada «a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias» -exigencia esta impuesta directamente por el tan repetido art. V del Acuerdo- y, «además», ha de reunir las mismas condiciones o requisitos que esas entidades sin fin de lucro, o esas entidades benéfico-privadas en todo caso, han de acreditar para que pueda reconocérseles la exención correspondiente. En conclusión: si para las referidas entidades sin fin de lucro o benéfico-privadas el reconocimiento de una exención de la naturaleza de la aquí controvertida -la del art. 64.d) de la Ley de Haciendas Locales en cuanto ahora importava indisolublemente unido no ya sólo a la acreditación, con carga de la prueba para quien pretenda el beneficio, de su condición de asociación o entidad sin fin de lucro o benéfico docente, sino fundamentalmente a que el hecho imponible -en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, y en el caso aquí enjuiciado, según el art. 61 de la LHL, la propiedad de los inmuebles urbanos a que al principio se hizo referencia- se encuentre vinculado a esa finalidad no lucrativa o, en todo caso, benéfico-docente, ha de resultar imposible reconocerla -la exención, se entiende- si ese inmueble urbano no está destinado a alguna de las finalidades que justifiquen que, no obstante haberse realizado el hecho imponible del tributo, no pueda surgir la obligación tributaria, precisamente, por particular previsión del legislador en atención a las concretas

de hacerse referencia y aplicó correctamente las normas entonces en vigor, será necesario reconocer el derecho de la Comunidad Religiosa aquí recurrente al reconocimiento de los beneficios fiscales establecidos en la Ley de Fundaciones acabada de mencionar, solicitándolo del Ayuntamiento de Granada, tal y como previene el art. 46.2 de dicha Ley, y, en su caso y si no lo tuviere acreditado, previa demostración, en forma legal, de que el bien o bienes sobre que pudiera o pudieran recaer las exenciones se halla afecto a la persecución y cumplimiento de fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o cualesquiera otros fines de interés general, como los de culto, sustentación del clero, sagrado apostolado y ejercicio de la caridad, tal y como esta Sala declaró en la precitada Sentencia de 16 de junio de 2000, sentando doctrina en recurso de casación en interés de la ley. Y todo ello, también, de conformidad y con arreglo a lo establecido en la disposición adicional segunda del Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, de desarrollo de los Incentivos fiscales previstos en la tan repetida Ley 30/1994."

finalidades de ciertas entidades que haya querido proteger o fomentar. Y esto por aplicación del principio general que rige el tratamiento de las exenciones tributarias, en particular de las no puramente subjetivas, sino, como la presente, mixtas, o, lo que es lo mismo, reconocidas a determinadas entidades, pero vinculadas, también, al destino del bien o procedencia del rendimiento, producto o valor de dicho bien que, en definitiva, constituya el objeto del gravamen. Por ello, en el art. IV del Acuerdo, se vincula el reconocimiento de la exención total y permanente de, en cuanto aquí importa, la Contribución Territorial Urbana -hoy Impuesto sobre Bienes Inmuebles- a determinados bienes de estricto destino religioso y, por eso, también, cabría añadir para el caso de autos, el reconocimiento de exenciones en este mismo impuesto -en el IBI- por la vía del art. V de aquel instrumento en relación con el art. 64.d) de la Ley de Haciendas Locales (LHL) exige, asimismo, que el bien inmueble de que se trate se halle afecto a la consecución y cumplimiento de finalidades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias y, además y como se ha dicho antes, a las propias de las entidades sin fin de lucro o benéfico-privadas a las que la legislación estatal, a su vez, reconozca exención en dicho tributo, porque no puede olvidarse que este expreso reconocimiento legislativo de exención para estas entidades constituye también condición indispensable para que pueda reconocerse a las Asociaciones y Entidades religiosas del art. V del Acuerdo, habida cuenta que, en este caso, no se trata de exenciones autónomas, sino de exenciones por remisión a la legislación estatal de que se pueden beneficiar también las entidades comprendidas en el art. V.”

Por otra parte, el artículo 62.1.c) TRLRHL prevé la exención de los bienes pertenecientes a las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas con las que se establezcan acuerdos de cooperación y en los términos que se contengan en dichos acuerdos. Hasta la fecha, se han suscrito acuerdos con las Iglesias pertenecientes a la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, las Comunidades pertenecientes a la Federación de Comunidades Israelitas y la Comisión Islámica de España, que fueron aprobados, respectivamente, por Leyes 24, 25 y 26/1992, de 10 de noviembre. En cada uno de tales acuerdos, sus artículos 11.3.A) prevén la exención del IBI y de las Contribuciones especiales que, en su caso, correspondan, a favor de los siguientes bienes de tales entidades:

- a) Los lugares de culto y sus dependencias o edificios anejos, destinados al culto o a la asistencia religiosa.
- b) Los locales destinados a oficinas.
- c) Los centros destinados a la formación de ministros del culto, cuando impartan únicamente enseñanzas propias de su misión.

- d) Los huertos, jardines y dependencias de todos ellos siempre que no estén dedicados a industrias o a cualquier otro uso de carácter lucrativo, según interpreta la Orden de 2 de febrero de 1994.

3.2.4.- La exención de los bienes de la Cruz Roja Española

Exención total, permanente y subjetiva. Por su parte, Checa González la incluye entre las de naturaleza mixta²⁹⁸. A este respecto, debe hacerse notar que el artículo 62.1.d) TRLRHL -y antes los artículos 63.1.d) y 64.f) LRHL- configura el beneficio con un carácter subjetivo, de manera que no se establece ningún condicionamiento para limitar la exención a los bienes afectos a las actividades típicas de la entidad exenta, lo que supone que quedan exentos del impuesto la totalidad de los bienes de que sea titular esta institución, aun cuando no estén destinados a los fines propios de la misma²⁹⁹.

No obstante, Checa González entiende que una interpretación lógica de la exención debe llevar a limitar su aplicabilidad a los bienes inmuebles afectos a las actividades propias de esta entidad benéfica³⁰⁰, tesis que adscribiría la exención al grupo de las mixtas, por cuanto debería limitarse a las actividades que fueran propias de los fines específicos de la entidad³⁰¹. Como se ha dicho ya, parece difícil sostener la naturaleza mixta del beneficio en contra de la literalidad del precepto, que se decanta claramente por su configuración subjetiva, y sobre todo teniendo en cuenta el carácter tanto de la institución como de sus fines específicos y de las actividades que puede desarrollar, según vienen establecidos en el Real Decreto 415/1996, de 1 de marzo, de ordenación de la Cruz Roja Española, y en la Orden de 4 de septiembre de 1997, por la que se publican los estatutos de la Cruz Roja Española.

²⁹⁸ *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 60. Sin embargo, parece haber un cambio de postura en *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, ob. cit., pág. 68, donde Checa González y Merino Jara afirman: "La exención es subjetiva, esto es, se extiende a todos los bienes de la Cruz Roja Española, y no sólo a los afectos a actividades propias de dicha entidad benéfica."

²⁹⁹ Véanse: Martínez García-Moncó, *El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles*, ob. cit., pág. 319; también *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, ob. cit., pág. 87; o Rubio de Urquía y Arnal Suria, *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 362.

³⁰⁰ *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 61; con cita, en apoyo de esta posición, de García Novoa ("El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Hecho imponible. Sujetos pasivos. Exenciones", en AA.VV., *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Diputació de Barcelona/Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 629) y de Martín Fernández (*Régimen tributario del mecenazgo en España*, La Ley-Actualidad, Madrid, 1996, pág. 161).

³⁰¹ *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 75.

Efectivamente, según dispone el artículo 1.1 del Real Decreto 415/1996, la referida entidad “es una institución humanitaria de carácter voluntario y de interés público que desarrolla su actividad bajo la protección del Estado a través del Ministerio de Asuntos Sociales, ajustándose a lo previsto en los convenios internacionales sobre la materia en los que España sea parte, al presente real decreto, a la legislación que le sea aplicable y a sus propias normas internas”. En este sentido, el mismo artículo, en su punto 6, configura la entidad como “auxiliar y colaboradora de las Administraciones públicas en las actividades humanitarias y sociales impulsadas por las mismas”. Por otra parte, establece el punto 4 del mismo precepto que Cruz Roja Española desarrolla su actividad “gozando de los beneficios inherentes a las entidades públicas”, refiriéndose en el artículo 2 los fines, de interés general, en los que han de concretarse sus actividades, disponiendo el artículo 5.dos de sus estatutos que la institución “podrá desarrollar cualquier tipo de actividad relacionada con sus fines específicos”.

En suma, se observa que el carácter subjetivo de la exención podría venir justificado en orden al interés público que poseen las finalidades de la entidad, a su especial protección por parte de la Administración, con la que colabora directamente en el desarrollo de actividades humanitarias y sociales, y a una naturaleza semipública que sería predicable de la propia institución.

Como consecuencia del carácter absolutamente subjetivo de la exención, se ha afirmado que la misma sólo será de aplicación cuando la Cruz Roja ostente la propiedad o la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie sobre el bien, o la titularidad de una concesión administrativa sobre el bien o sobre un servicio público al que esté afecto³⁰². Lo anterior supondría que no podría aplicarse el beneficio en los casos, por ejemplo, de utilización del bien en virtud de una relación arrendaticia.

3.2.5.- Las exenciones derivadas de convenios internacionales y la exención de determinados bienes de los Gobiernos extranjeros

El artículo 63.1.e) LRHL en su redacción derivada de la Ley 51/2002 -hoy 62.1.e) TRLRHL- unió en un sólo apartado dos supuestos de exención que venían antes recogidos por separado en las letras g) y h) del artículo 64 LRHL.

³⁰² Véase Rubio de Urquía y Arnal Suria, *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 362; también en *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, ob. cit., pág. 66.

Así, en primer lugar, se prevé la exención de los inmuebles que estén exentos en virtud de convenios internacionales en vigor. El carácter de la exención en este supuesto dependerá de cómo venga configurada en cada caso concreto por la norma de Derecho Internacional que la prevea. No obstante, Rubio de Urquía y Arnal Suria la incluyen entre las totales, permanentes y de carácter mixto³⁰³, mientras Martínez García-Moncó la engloba entre las totales, permanentes y subjetivas³⁰⁴.

La innecesariedad e, incluso, la redundancia de la previsión normativa resulta evidente y viene siendo denunciada por la doctrina científica³⁰⁵.

En segundo lugar, se prevé la exención, a condición de reciprocidad, para los bienes inmuebles de los Gobiernos extranjeros destinados a su representación diplomática, consular, o a sus organismos oficiales. Dicho beneficio constituiría una exención total, permanente y de carácter mixto. No obstante, y manteniendo una postura distinta, Martínez García-Moncó clasifica este supuesto entre las exenciones subjetivas³⁰⁶.

Tal y como ya se había señalado con relación al ahora sustituido artículo 64.g) LRHL, el contenido de la exención está integrado por tres elementos distintos, uno subjetivo, otro objetivo y un tercero de carácter formal³⁰⁷.

Desde un punto de vista subjetivo, la exención se predica de los bienes de los Gobiernos extranjeros. De nuevo, aquí se plantea la duda de determinar si cabe que el sujeto pasivo del impuesto sea un tercero. Para Rubio de Urquía y Arnal Suria, la exención sólo alcanza a los bienes de los que sean titulares los Gobiernos extranjeros, entendiendo por titularidad la que se desprende del artículo 61 en relación con el artículo 65 -hoy artículo 63 TRLRHL-, ambos de la LRHL. Ello significa que los bienes

³⁰³ *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 369.

³⁰⁴ “El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles”, ob. cit., pág. 320; también en *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, ob. cit., pág. 90.

³⁰⁵ Véanse: Rubio de Urquía y Arnal Suria, *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 369; Martínez García-Moncó, “El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles”, ob. cit., pág. 320; del mismo autor *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, ob. cit., pág. 90; Checa González, *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 69; también *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., pág. 46.

³⁰⁶ “El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles”, ob. cit., pág. 319; también en *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, ob. cit., pág. 90.

³⁰⁷ Véase Rubio de Urquía y Arnal Suria, *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 367; también, la obra de Arnal Suria *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, ob. cit., pág. 82.

ocupados por los referidos Gobiernos en virtud de título jurídico distinto -arrendamiento, por ejemplo- no quedan afectados por la exención³⁰⁸.

Como requisito objetivo, la norma prevé que los bienes deberán estar destinados a representación diplomática o consular o a los organismos oficiales del Gobierno extranjero de que se trate.

Finalmente, se exige la presencia de un elemento formal en virtud del cual la exención se concede a condición de reciprocidad -o conforme a los convenios internacionales en vigor, por mor del inciso primero del precepto-.

3.2.6.- La exención de los montes poblados con especies de crecimiento lento

En lo que se refiere a los montes, los dos supuestos de exención antes contenidos en el artículo 64.c) LRHL se separaron a raíz de la Ley 51/2002 y se reubicaron en dos preceptos distintos, sin que variara su regulación más allá de algunos retoques en la redacción de la norma. Tales preceptos fueron el artículo 63.1.f) LRHL, relativo a la superficie de los montes poblados con especies de crecimiento lento, y el 63.2.c) LRHL, correspondiente a la superficie de los montes en que se realicen repoblaciones forestales o regeneración de masas arboladas -hoy artículos 62.1.f) y 62.2.c), respectivamente, del TRLRHL-, lo que comporta que el segundo supuesto exija para su disfrute la previa solicitud del contribuyente y su consiguiente reconocimiento por parte de la Administración. Corresponde ahora ocuparnos del primero de los beneficios mencionados, refiriéndonos al segundo más adelante.

En cuanto a las notas predicables de la exención, habrá que mencionar que es total, permanente y de carácter objetivo.

Analizando su contenido, vemos que, desde un punto de vista subjetivo, la exención será aplicable tanto si la titularidad del bien es pública como privada, sin hacerse distinciones entre uno y otro caso y sin mención expresa a esta circunstancia personal, que ahora queda suprimida, a diferencia de lo que ocurría en la redacción anterior del precepto.

En su aspecto objetivo, la exención se circunscribe a los montes poblados con especies de crecimiento lento cuyo principal aprovechamiento sea la madera o el

³⁰⁸ *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 368. Así lo afirman también Checa González y Merino Jara, *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, ob. cit., pág. 70.

corcho, limitándose a aquella superficie del monte efectivamente poblada por tales especies y siempre y cuando la densidad del arbolado sea la propia o normal de la especie. La delimitación del ámbito de la exención no se contiene de una forma acabada en la norma tributaria, sino que el precepto se limita a predicar la exención de los montes poblados con especies de crecimiento lento, remitiendo el artículo 62.1.f) TRLRHL, como antes hacían los artículos 63.1.f) y 64.c) LRHL, para la determinación concreta de cuáles son estas variedades a la norma sectorial *ad hoc*, si bien ahora se ha eliminado la referencia expresa que antes se realizaba a una norma determinada, lo que facilita la adecuación a las sucesivas modificaciones normativas que se van produciendo en el tiempo. A este respecto, puede hacerse notar como el antiguo artículo 64.c) LRHL, que se refería a los anexos 1, 2 y 3 del Real Decreto 378/1993, de 12 de marzo, pronto quedó desfasado en cuanto dicha norma fue derogada por el Real Decreto 152/1996, de 2 de febrero, y éste a su vez fue sustituido por el Real Decreto 6/2001, de 12 de enero. De esta manera, la nueva forma de remisión no puede más que calificarse positivamente, si bien cabe hacer notar que su utilización no se ha generalizado y la LRHL reformada sigue remitiendo en numerosos supuestos a normas concretas que, inevitablemente, se verán sustituidas con el transcurrir del tiempo.

3.2.7.- La exención de terrenos y edificios relacionados con los ferrocarriles

Exención total, permanente, de carácter objetivo.

El artículo 62.1.g) TRLRHL -de idéntica redacción a la que antes tuvieron el artículo 63.1.g) y el artículo 64.i) LRHL- establece la exención en el IBI para determinados bienes relacionados con el transporte por ferrocarril. La delimitación del contenido de la exención se efectúa desde las vertientes positiva y negativa. En primer lugar, se predica el beneficio con carácter general para los terrenos ocupados por las líneas de ferrocarriles y para los edificios enclavados en dichos terrenos que estén dedicados a estaciones, a almacenes o a cualquier otro servicio que sea indispensable para la explotación de dichas líneas. La redacción del precepto en este último aspecto parece dar a entender que los edificios destinados a almacenes están exentos siempre, lo cual podría contradecir en ocasiones la nota -que exigiría el precepto como requisito general- de que las edificaciones estén dedicadas a un servicio indispensable.

En la segunda parte del mencionado artículo 62.1.g) TRLRHL se contribuye a la delimitación de su ámbito enunciando una serie de bienes a los que no resulta aplicable la exención, y ello sin tener del todo en cuenta lo dispuesto en el párrafo primero del precepto. Así, se relacionan determinados bienes dedicados a servicios que no son indispensables para la explotación de las líneas férreas -establecimientos de hostelería,

espectáculos, comerciales y de esparcimiento, instalaciones fabriles-, pero también otras edificaciones afectas a servicios que sí son indispensables para la explotación de tales líneas, si bien no están relacionados directamente con dicha explotación -viviendas de los empleados y oficinas de la dirección-. De esta manera, puede afirmarse que, con carácter general, los bienes exentos deben reunir dos requisitos: dedicación a cualquier servicio indispensable para la explotación de las líneas de ferrocarriles y relación directa con tal finalidad. Este requisito de la relación directa con tales servicios no se contiene expresamente en la norma; no obstante, se afirma por parte de la doctrina y se puede derivar, como se ha visto, de la delimitación negativa que efectúa el precepto en su segundo párrafo³⁰⁹.

Contribuyendo a la configuración del beneficio, puede mencionarse la STSJ de Castilla y León de 12 de mayo de 1999 (JT 1999\957), que deniega la exención para los talleres de reparación y mantenimiento de material ferroviario fijo y rodante por cuanto “el artículo 64.i) en su segundo párrafo declara expresamente no exentas «las instalaciones fabriles», concepto éste en el que fácilmente pueden comprenderse los talleres que la empresa utiliza para el mantenimiento y reparación de las máquinas y demás bienes afectos a la explotación. Y de la prueba practicada no cabe deducir que tales talleres no sean otra cosa que «instalaciones fabriles» y desde luego, no imprescindibles para el funcionamiento del servicio”. Por su parte, la STSJ de Asturias de 8 de mayo de 2000 (JT 2000\1448) predicó la exención a favor de los edificios destinados a la prestación de transporte de mercancías, correo y automóviles.

Por otro lado, según afirma Arnal Suria, ha de entenderse por ferrocarril “no sólo el de superficie sino también el subterráneo (el «Metro»)”³¹⁰.

3.2.8.- La exención de los bienes inmuebles destinados a la enseñanza por centros docentes acogidos al régimen de concierto educativo

El beneficio que ahora nos ocupa viene regulado en el artículo 62.2.a) TRLRHL -tras la reforma operada por Ley 51/2002, se incluyó en el artículo 63.2.a) LRHL- y resulta aplicable a los “bienes inmuebles que se destinen a la enseñanza por centros

³⁰⁹ La doctrina científica refiere habitualmente tal exigencia; así: Rubio de Urquía y Arnal Suria, *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 358; Martínez García-Moncó, “El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles”, ob. cit., pág. 323 y 324; del mismo autor *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, ob. cit., pág. 96; Checa González, *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 35; también en *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., pág. 39.

³¹⁰ Arnal Suria, *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, ob. cit., pág. 71.

docentes acogidos, total o parcialmente, al régimen de concierto educativo, en cuanto a la superficie afectada a la enseñanza concertada”.

Si se compara el nuevo enunciado con el que antes tenía el artículo 64.l) LRHL -que preveía la exención para “los centros docentes privados acogidos al régimen de conciertos educativos, en tanto mantengan su condición de centros total o parcialmente concertados”-, se observan algunas mejoras en la redacción y una limitación del beneficio a la superficie de los inmuebles afecta a la enseñanza concertada, que ya venía contenida, en términos equiparables, en el artículo 1 del Real Decreto 2187/1995, de 28 de diciembre, por el que se determina el alcance y concesión de la exención establecida en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles a los centros educativos concertados y se determina el procedimiento para satisfacer las compensaciones a favor de los Ayuntamientos, previstas en el apartado 2 del artículo 7 de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, en cuanto se refería a la unidad o unidades afectadas a las actividades educativas concertadas.

A la hora de referirnos a la naturaleza del beneficio, cabe calificarlo de exención total, permanente, rogada y de carácter mixto. De forma distinta, y con referencia a la redacción anterior a la Ley 51/2002, Rubio de Urquía y Arnal Suria incluyen la exención entre las temporales³¹¹, mientras Martínez García-Moncó, la clasifica como subjetiva³¹²; también parece ser ésta la posición del Consell Tributari Municipal de Barcelona, que en los casos de disociación entre el titular del edificio gravado y el titular del concierto educativo que ejercía la actividad en el edificio para el que se solicitaba la exención, ha mantenido el carácter subjetivo del beneficio, denegando el derecho al mismo y declarando que sólo en el caso de que se hubiera constituido un derecho real sobre el inmueble habría sido posible reconocer la exención al amparo del artículo 65 LRHL -hoy 64 TRLRHL-³¹³.

El carácter mixto de la exención merece algunas consideraciones. La anterior redacción del precepto parecía formular el beneficio en términos objetivos, por cuanto disponía que “gozarán de exención los siguientes bienes: (...) l) Los centros docentes privados acogidos al régimen de conciertos educativos, en tanto mantengan su condición de centros total o parcialmente concertados”; así, se estaría circunscribiendo la exención a los centros docentes concertados como objeto imponible del tributo, como un tipo de bienes susceptible de imposición. No obstante, “los centros docentes”, en sí mismos considerados, estarían más próximos a la categoría de sujetos que de

³¹¹ *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 370.

³¹² *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, ob. cit., pág. 91.

³¹³ AA.VV., *El Consell Tributari Municipal de Barcelona. Diez años de actividad e interpretación de las normas tributarias en la Hacienda Municipal: 1989-1998*, ob. cit., pág. 72.

objetos, sobre todo si se tiene en cuenta que de ellos se predica el carácter de privados y el hecho de estar acogidos al régimen de concierto educativo. De esta forma, no quedaba clara en el texto de la ley cuál era la naturaleza del beneficio.

En este punto, el Real Decreto 2187/1995 establece en su artículo 1 que gozarán de la exención “la unidad o unidades sometidas a tributación por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles que se integren en los centros docentes privados afectadas a las actividades de enseñanza protegibles en régimen de concierto”, y ello siempre que en dichos centros docentes concurren dos requisitos: a) que estén en régimen de concierto educativo en el momento del devengo, y b) que ostenten la condición de sujetos pasivos en el IBI por los edificios que ocupen. Seguidamente, dispone: “A tal efecto, la titularidad de los bienes o derechos objeto de exención deberá estar necesariamente vinculada con la finalidad educativa del centro acogido al correspondiente concierto educativo”³¹⁴.

Así pues, y pese a la poco clara redacción del precepto, podía concluirse que gozaban de la exención los inmuebles correspondientes a la unidad o unidades afectadas a las actividades educativas concertadas cuya propiedad, o la titularidad sobre ellos de uno de los derechos previstos en el derogado artículo 61 LRHL -hoy del TRLRHL-, fuera ostentada por un centro docente privado. Bajo estas premisas, el beneficio podía calificarse como mixto, ya que sólo podrán disfrutar del mismo los sujetos dedicados a la actividad educativa y, únicamente, por aquellos bienes afectos a tal actividad desarrollada en régimen de concierto, presuponiendo esta última circunstancia la titularidad privada del centro.

A pesar de las dudas que podía plantear la redacción tanto del artículo 64.1) LRHL como del real decreto dictado en su desarrollo, las sentencias que se pronunciaron sobre la cuestión no parecían participar de tales interrogantes y sostuvieron una posición claramente favorable al carácter mixto del beneficio.

³¹⁴ Resumiendo el contenido del precepto, Agulló Agüero manifiesta: “Respecto del alcance de la exención, el artículo 1 de este real decreto despeja gran parte de las dudas que suscitaba la aplicación de dicha exención. Concretamente, se incluyen todos los centros concertados, ya lo sean total o parcialmente, siempre y cuando sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en el momento del devengo; se delimita su objeto, por referencia a la unidad o unidades sometidas a tributación en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, integradas en tales centros y afectadas a las actividades de enseñanza protegibles en régimen de concierto; y se exige la necesaria vinculación de la titularidad que ocasiona la sujeción al impuesto con la finalidad educativa del centro concertado, entendiéndose por tal no sólo la docente, sino los servicios complementarios de comedor escolar, de asistencia sanitaria al alumno y los demás que sean declarados de carácter necesario en virtud de una norma de rango suficiente” (“Tributos y Haciendas Locales”, en AA.VV., *Anuario de Gobierno Local 1996*, Diputació de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 381-382).

Efectivamente, la STS de 3 de diciembre de 1998 (RJ 1998\10203), que desestima la impugnación dirigida contra el propio Real Decreto 2187/1995, formulada por la Confederación Española de Centros de Enseñanza, viene a sostener el carácter mixto de la exención afirmando que “la referencia a «los centros docentes privados acogidos al régimen de conciertos educativos, en tanto mantengan su condición de centros total o parcialmente concertados» ha de interpretarse de acuerdo con la delimitación de supuestos similares enunciada en el mismo artículo 64 de la Ley 39/1988, es decir, como los bienes de tales centros, en cuanto sujetos pasivos del impuesto, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 61 y 65 de la citada ley. Así se entendía, también, en la formulación del beneficio fiscal respecto de determinados centros educativos en el mencionado artículo 264 del Real Decreto Legislativo 781/1986, que excluía, expresamente, como antes se ha dicho, la relación arrendaticia. Y, en el mismo sentido, se manifiesta el también citado artículo 58 de la Ley 30/1994, sobre Fundaciones, al establecer la exención en el IBI «de los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en el artículo 65 de la Ley 39/1988, las fundaciones y asociaciones que cumplan los requisitos fijados en el precepto: bienes no cedidos a terceros mediante contraprestación, afectos a las actividades que constituyan su objeto social o especialidad específica y no utilizados principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan su objeto o finalidad específica»”.

A un resultado similar llegaba la STSJ de Castilla y León de 27 de mayo de 1997 (JT 1997\577), afirmando que, “con independencia del requisito objetivo, referido genéricamente en el encabezamiento del artículo 64 LRHL con la expresión «bienes», y que es requisito común a todas las exenciones que regula, el tenor literal del apartado que examinamos alude a «los centros docentes privados», cualidad personificante -centro docente- que por notoriedad no concurre en la entidad financiera recurrente, y precisa que estén «acogidos al régimen de conciertos educativos», extremo que exige el desarrollo directo de una actividad específica -la docencia- que tampoco es propia de una entidad financiera. Por tanto, la norma discutida lo que hace es resaltar y permitir con la exención al titular -centro docente- del bien inmueble que directamente lo destina a la actividad educativa concertada, requisitos que obviamente no concurren en el caso examinado”.

Así pues, no estarían exentos aquellos inmuebles cuyo titular no fuera el propio sujeto pasivo del impuesto, aclarando así el Reglamento, norma con un rango que parece inadecuado para tales menesteres, esta cuestión que permanece dudosa con relación a otros supuestos, tal y como ya se ha referido³¹⁵. Para Checa González y

³¹⁵ A este respecto, la contestación de la DGCHT de 12 de julio de 1999 afirma que podrán disfrutar de la exención, por ejemplo, los propietarios, usufructuarios o superficiarios de

Merino Jara, “el alcance de esa exención se determinó mediante el Real Decreto 2187/1995, de 28 de diciembre; y la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 1998 (RJ 1998\10203) confirmó que es conforme a Derecho supeditar la exención a una doble condición: una, que la titularidad de los bienes ha de corresponder al centro docente, quedando, por consiguiente, excluidos los bienes que se tienen en alquiler -sentencia del TSJ de La Rioja de 21 de diciembre (JT 2002\160)-; y, otra, que el bien se encuentre afectado específica y concretamente al objeto del concierto celebrado entre el centro y la Administración. Por tanto, no están exentos los terrenos que son propiedad de una persona física que no es la titular del centro [sentencia del TSJ de Murcia de 28 de febrero de 2000 (JT 2000\357)], ni siquiera en el caso de que esa persona los ceda gratuitamente al centro docente [sentencia del TSJ de Castilla y León (Valladolid) de 27 de mayo de 1997 (JT 1997\577)]. Tampoco lo están los terrenos propiedad del colegio que no estén afectos a dicha actividad”³¹⁶.

La situación podría haber variado con la nueva regulación, ya que la exención se predica ahora de los bienes inmuebles que se destinen a la enseñanza por centros docentes acogidos al régimen de concierto, sin que parezca exigirse ningún requisito de carácter adicional, bastando la afección del bien a la actividad de enseñanza concertada, con independencia de quién sea el sujeto pasivo del tributo.

A la hora de delimitar el alcance de la exención, el artículo 1 del Real Decreto 2187/1995 dispone que, entre las finalidades educativas, se comprenderán no sólo las docentes, sino también los servicios complementarios de comedor escolar, de asistencia sanitaria al alumno “y los demás que sean declarados de carácter necesario en virtud de una norma de rango suficiente”. A este respecto, parece oportuno entender incluidos en la exención los inmuebles, o la parte de los mismos, donde se desarrollen las actividades complementarias y de servicios que vengán autorizadas en el correspondiente concierto educativo.

Concretando con mayor profundidad el ámbito objetivo de la exención, la contestación de la Dirección General de Tributos de 24 de octubre de 1996 señala que deben entenderse comprendidas en la misma otras superficies, tales como vestíbulos, despachos del profesorado, salón de actos, espacios deportivos, piscinas y patios de recreo, siempre que se encuentren vinculadas a la prestación del servicio de enseñanza que se realice en los centros y sean del uso exclusivo de los mismos, ya que en el propio Real Decreto 1004/1991, de 14 de julio, sobre requisitos mínimos de

los locales en que se hallen instalados los centros docentes, pero no los arrendatarios o prearistados de los mismos.

³¹⁶ Véase *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, ob. cit., pág. 73.

los Centros docentes no universitarios, se considera a tales superficies como necesarias e indispensables para la prestación de la actividad docente, y ello -según la contestación- aunque alguna de tales superficies pueda ser objeto de arrendamiento o cualquier otra cesión de uso, retribuida o no, a favor de terceros, siempre que dichas cesiones tengan un carácter eventual y concreto, puesto que ello no impide el que habitualmente tales espacios se destinen a la actividad educacional realizada por el centro docente.

Desde un punto de vista negativo, la contestación de la DGCHT de 12 de julio de 1999 afirma que no pueden incluirse en el ámbito de la exención prevista en el artículo 64.1) LRHL, aunque se hallen ubicadas en centros docentes, las zonas de los mismos que se destinen a servicios religiosos, residencias de religiosos, etc., y ello sin perjuicio de que les pueda ser aplicable el beneficio en atención a otros preceptos, así como tampoco aquellas zonas de tales centros que se dediquen a actividades ajenas a la enseñanza, por ejemplo, a residencia de alumnos o de profesores. Por otra parte, la STSJ de Cataluña de 10 de junio de 1999 entiende que no es aplicable la exención a las dependencias constitutivas del garaje de un centro docente privado en régimen de concierto, aunque venga destinado única y exclusivamente al uso de su personal docente con carácter gratuito, ya que tal aparcamiento no es connatural y absolutamente necesario e imprescindible para un centro docente y la actividad que le es propia³¹⁷.

Otros pronunciamientos judiciales se han referido a distintas cuestiones relativas al beneficio, señalando que:

-no es suficiente que el centro reúna las condiciones para acogerse al concierto, es preciso que éste esté efectivamente suscrito, según se afirmó en la STSJ de Andalucía de 25 de enero de 1999 (JT 1999\1311);

-es necesario que el centro esté ya construido, no bastando que esté prevista, o en marcha, su construcción, de acuerdo con lo declarado por la STSJ de La Rioja de 19 de julio de 1996 (JT 1996\934);

-no está exento un inmueble dedicado a guardería, según se declaró por la STSJ de Castilla y León de 29 de mayo de 1997 (JT 1997\1015).

Tal y como ha señalado la doctrina, el artículo 1.a) del Real Decreto 2187/1995 aclara que “el año en que se suscribe el concierto por primera vez, el impuesto se

³¹⁷ Sentencia publicada en *Gaceta Fiscal*, núm. 181, noviembre-1999, págs. 133-135.

devenga íntegro por todo el año, sin exención, y el año en que el concierto termina, sin ser renovado, la exención alcanza a todo el período impositivo anual”, y ello como consecuencia de las fechas en que suelen suscribirse los conciertos³¹⁸.

El citado Real Decreto 2187/1995 -y también la LRHL a partir de la redacción dada por Ley 51/2002 y hoy el TRLRHL- atribuye expresamente a la exención que nos ocupa carácter rogado, debiendo solicitarse y obtenerse su concesión de los Ayuntamientos respectivos o de la Administración que gestione por cuenta de ellos el tributo, como requisito previo al disfrute.

Como nota adicional, ha de expresarse que la exención origina la correspondiente compensación a los Ayuntamientos, de conformidad con lo previsto en el artículo 9.2 TRLRHL. Lo anterior va a tener una incidencia en el régimen formal del beneficio, por cuanto el artículo 4 del Real Decreto 2187/1995 exige que, anualmente, se remita determinada documentación al órgano competente de la Administración tributaria estatal a los efectos de proceder a dicha compensación³¹⁹, figurando entre esta documentación “un certificado de la Administración educativa correspondiente en el que conste que el centro docente beneficiario de la exención sigue manteniendo la condición de centro total o parcialmente concertado con referencia al curso escolar vigente en el momento del devengo del tributo”, documento que deberá ser aportado

³¹⁸ Véanse: Rubio de Urquía y Arnal Suria, *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., págs. 370-371; Checa González, *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 65; del mismo autor *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., pág. 44.

Ya había sido entendido así antes de la vigencia del Real Decreto 2187/1995 por Montero Luna, J. L., “Novedades introducidas en la imposición municipal por las Leyes 21/1993, de presupuestos generales del Estado para 1994, y 22/1993, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de protección por desempleo”, *Impuestos*, 1994-II, pág. 105; también por la resolución del TEAC de 5 de julio de 1995 (JT 1995\1282).

³¹⁹ No obstante lo anterior, Checa González y Merino Jara han afirmado:

“Ya hemos dicho anteriormente que no está previsto que por ninguna de las exenciones de oficio se compense a los Ayuntamientos. Sin embargo, tratándose de la exención rogada que ahora nos ocupa aquéllos sí deben ser compensados «por la administración competente», de acuerdo con lo señalado por el párrafo final del artículo 63.2 a) de la LRHL, en la redacción dada al mismo por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre.

Normalmente, esta Administración será la autonómica. Está cuestión no pasó desapercibida en el trámite parlamentario. Al contrario, el Grupo Parlamentario Catalán presentó una enmienda con objeto de suprimir dicha referencia, pues de lo contrario se conculcarían los principios de financiación autonómica establecidos en la LOFCA, la suficiencia de recursos y la lealtad constitucional, y otros Grupos Parlamentarios (Socialista, Entesa Catalana de Progrés y Mixto), presentaron enmiendas proponiendo que la compensación fuera a cargo del Estado.” (Véase *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, ob. cit., págs. 73-74. La cursiva figura en el texto original).

por el propio contribuyente y que supondrá -en la práctica- la revisión anual del mantenimiento de los requisitos exigidos para el disfrute del beneficio³²⁰.

3.2.9.- La exención de los bienes integrados en el Patrimonio Histórico Español

Exención total, permanente, rogada y de carácter objetivo.

La regulación del beneficio figura recogida en el artículo 62.2.b) TRLRHL, heredero del artículo 63.2.b) LRHL en la redacción dada en virtud de la reforma operada por la Ley 51/2002, que vino a sustituir el anterior artículo 64.j) introduciendo una única diferencia en el redactado de la norma, sin consecuencias prácticas, consistente en la sustitución -a la hora de delimitar los bienes que, ubicados en sitios y conjuntos históricos, pueden gozar del beneficio- de la referencia que antes se efectuaba al artículo 86 del Reglamento de Planeamiento Urbanístico por la cita concreta de esta norma como Real Decreto 2159/1978, de 23 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de planeamiento para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre régimen del suelo y ordenación urbana -publicado en los BBOOE núms. 221 y 222, de 15 y 16 de septiembre de 1978-.

Analizando el contenido del supuesto que nos ocupa, debe hacerse notar que la exención es predicable tanto si los bienes son de titularidad pública como privada, en consonancia con el contenido del artículo 46 de la Constitución y la propia ley especial que regula la materia, la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, que incluye dentro de este concepto bienes de uno y otro tipo, lo que está plenamente justificado por el especial régimen jurídico de estos bienes³²¹.

³²⁰ Tal y como señala Agulló Agüero, “El real decreto regula asimismo la documentación mínima que ha de acompañar la solicitud de dicha exención, que tiene carácter rogado y duración anual y cuya concesión ha de ser expresa” (“Tributos y Haciendas Locales”, ob. cit., pág. 382).

³²¹ Parada Vázquez refiere que “la ley y la Constitución hacen abstracción para definir el concepto de Patrimonio Histórico de la titularidad pública o privada de los bienes. Esta circunstancia, unida a la gran amplitud del concepto, comporta una variedad de regímenes jurídicos a través de los cuales se consiguen las finalidades unitarias de protección, conservación y disfrute colectivos antes mencionados” (*Derecho Administrativo III, Bienes públicos. Derecho urbanístico*, ob. cit., pág. 284).

Por otra parte, no debe perderse de vista que “estos bienes se caracterizan porque, sin perjuicio de la utilidad privada que a sus propietarios pueden reportar, cumplen en su destino fines similares a los que integran el patrimonio de las diferentes Administraciones públicas” (Guedea Martín, “Propiedades públicas y propiedades de interés público”, ob. cit., pág. 325).

Para determinar el alcance del beneficio debe enumerarse el grupo de bienes a los que resulta aplicable; así, estarían exentos los siguientes bienes³²²:

- a) Los declarados expresa e individualizadamente monumento o jardín histórico de interés cultural mediante real decreto, en la forma establecida por el artículo 9 de la Ley 16/1985, e inscritos en el Registro General a que se refiere su artículo 12 como integrantes del Patrimonio Histórico Español. Tal y como señala la expresada ley, “son monumentos aquellos bienes inmuebles que constituyen realizaciones arquitectónicas o de ingeniería, u obras de escultura colosal siempre que tengan interés histórico, artístico, científico o social” -artículo 15.1-; por otro lado, “jardín histórico es el espacio delimitado, producto de la ordenación por el hombre de elementos naturales, a veces complementado con estructuras de fábrica, y estimado de interés en función de su origen o pasado histórico o de sus valores estéticos, sensoriales o botánicos” -artículo 15.2-.
- b) Los comprendidos en la disposición adicional primera de la Ley 16/1985, que son aquellos bienes inmuebles que, con anterioridad a la entrada en vigor de dicha ley, hubiesen sido declarados histórico-artísticos o incluidos en el Inventario del Patrimonio Artístico y Arqueológico de España.
- c) Los incardinados en la disposición adicional segunda de la Ley 16/1985, que señala que se consideran de interés cultural, quedando sometidos al régimen previsto en dicha ley, los bienes a que se contraen los Decretos de 22 de abril de 1949 (Castillos de España), 571/1963, de 14 de marzo (monumentos de antigüedad superior a cien años³²³) y 449/1973, de 22 de

³²² Véanse: Rubio de Urquía y Arnal Suria, *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., págs. 359-360; Arnal Suria, *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, ob. cit., págs. 74-79; Martínez García-Moncó, “El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles”, ob. cit., págs. 324-325; también *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, ob. cit., págs. 97-98; Checa González, *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., págs. 35-36; también *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., págs. 39-40.

³²³ Tales monumentos son, según el artículo 1 del citado Real Decreto, los “escudos, emblemas, piedras heráldicas, rollos de justicia, cruces de término y demás piezas y monumentos de análoga índole cuya antigüedad sea más de cien años”.

Esta delimitación plantea la duda de determinar si puede entenderse que un edificio, por el simple hecho de tener un escudo, emblema o piedra heráldica en su fachada o en el interior queda todo él exento del IBI. A este respecto, Arnal Suria considera que “el hecho de disponer de alguno o de varios de aquellos elementos, situados en su lugar original (ya que el decreto prohibió precisamente su cambio de lugar), lo que implica que el edificio entero es también centenario, confiere a éste, entendido como un todo, carácter monumental” (*El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, ob. cit., pág. 75).

febrero (“hórreos” o “cabazos” de no menos de cien años de antigüedad existentes en Asturias y Galicia).

- d) Los incluidos en la disposición adicional quinta de la Ley 16/1985, es decir, los bienes inmuebles que formen parte del Patrimonio Nacional y puedan incluirse en el ámbito del Patrimonio Histórico Español, sin perjuicio de su afectación y régimen jurídico propio. De esta manera, además del requisito formal de la pertenencia del bien al Patrimonio Nacional, se exige que tenga, de acuerdo con el artículo 1 de la Ley 16/1985, interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico, o que se trate de yacimientos o zonas arqueológicas o sitios naturales, jardines y parques que tengan valor artístico, histórico o antropológico.
- e) Los bienes inmuebles que, aun no habiendo sido declarados de forma expresa e individualizada monumento o jardín histórico de interés cultural, estén ubicados en zonas arqueológicas y hayan sido incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico a que alude el artículo 20 de la Ley 16/1985³²⁴.
- f) Los bienes inmuebles que, aun no habiendo sido declarados de forma expresa e individualizada monumento o jardín histórico de interés cultural, estén situados en sitios o conjuntos históricos, cuenten con una antigüedad igual o superior a cincuenta años y estén incluidos en el catálogo previsto en el Real Decreto 2159/1978, de 23 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de planeamiento para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre régimen del suelo y ordenación urbana, como objeto de protección integral en los términos previstos en el artículo 21 de la Ley 16/1985³²⁵.

³²⁴ Según el artículo 15.5 de la Ley 16/1985, “zona arqueológica es el lugar o paraje natural donde existen bienes muebles o inmuebles susceptibles de ser estudiados con metodología arqueológica, hayan sido o no extraídos y tanto si se encuentran en la superficie, en el subsuelo o bajo las aguas territoriales españolas”.

³²⁵ De acuerdo con el artículo 15.3 de la Ley 16/1985, “conjunto histórico es la agrupación de bienes inmuebles que forman una unidad de asentamiento, continua o dispersa, condicionada por una estructura física representativa de la evolución de una comunidad humana por ser testimonio de su cultura o constituir un valor de uso y disfrute para la colectividad. Asimismo es conjunto histórico cualquier núcleo individualizado de inmuebles comprendidos en una unidad superior de población que reúna esas mismas características y pueda ser claramente delimitado”.

Por su parte, el apartado 4 del mismo artículo define el sitio histórico como “el lugar o paraje natural vinculado a acontecimientos o recuerdos del pasado, a tradiciones populares, creaciones culturales o de la naturaleza y a obras del hombre, que posean valor histórico, etnológico, paleontológico o antropológico”.

Tal y como ha hecho notar la doctrina, en los dos últimos casos es necesaria la intervención administrativa de la Entidad municipal para completar los requisitos exigidos por el precepto³²⁶.

Con relación a la primera categoría de bienes, ha de mencionarse que, según establecen los artículos 11 y 16 de la Ley 16/1985, “la incoación del expediente para la declaración de bien de interés cultural determina, por este simple hecho y como medida cautelar, la aplicación provisional del mismo régimen de protección previsto para los bienes ya declarados como tales bienes de interés cultural. Si se trata de bienes inmuebles, la incoación del expediente determina la suspensión de las correspondientes licencias municipales de parcelación, edificación o demolición en las zonas afectadas, así como de los efectos de las ya otorgadas”³²⁷. No obstante, creemos que esta anticipación del régimen propio de los bienes de interés cultural no tiene reflejo en el ámbito tributario, por cuanto el artículo 62.2.b) TRLRHL parecería exigir la existencia de la efectiva declaración expresa e individual como monumento o jardín histórico y la inscripción del bien en el Registro General, como requisitos previos y necesarios para la aplicación del beneficio³²⁸.

Diferentes pronunciamientos jurisprudenciales han venido a referirse al ámbito objetivo de la exención. Así, la STSJ de Murcia de 18 de febrero de 1997 (JT 1997\152) entendió que no procedía aplicarla a un inmueble que tenía el carácter de finca de interés cultural, porque el mismo no podía ser incluido en ninguno de los supuestos previstos en la norma. La STSJ de Galicia de 20 de marzo de 1997 (JT 1997\274) declaró que no correspondía la exención en favor de tres inmuebles integrados en el casco histórico de Santiago de Compostela, al no haber sido declarados de forma expresa e individualizada monumentos histórico-artísticos, ni aparecer comprendidos en el perímetro que configura la zona monumental de la ciudad de Santiago, declarada como conjunto histórico-artístico, sin que pudiera entenderse que su inclusión en el Plan especial de protección del patrimonio construido de interés cultural del término

³²⁶ Así lo ponen de manifiesto Rubio de Urquía y Arnal Suria, *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 360; Martínez García-Moncó, *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, ob. cit., pág. 98.

³²⁷ La cita se toma de Parada Vázquez, *Derecho Administrativo III, Bienes públicos. Derecho urbanístico*, ob. cit., pág. 300.

³²⁸ En un sentido contrario la STSJ de Madrid de 30 de marzo de 2000 (JT 2000\1772) expresa: “Ha de considerarse que la incoación del propio expediente administrativo para proceder a declarar el bien como de interés cultural e histórico artístico, provoca la aplicación de la exención que se discute por dos razones fundamentales. En primer lugar de dicha incoación se derivarán una serie de limitaciones previstas en la Ley 16/1985 de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Artístico, que constituye el propio fundamento de la exención debatida. Y, en segundo lugar, dicho edificio se encontraba ya incluido en el catálogo de edificios protegidos por el Plan General de Ordenación Urbana de Madrid, según se acredita por la certificación obrante en la pieza de prueba de la recurrente”.

municipal de Santiago de Compostela constituyese instrumento adecuado y suficiente para dotar a aquellas edificaciones del carácter de bienes de interés cultural a efectos de lo establecido en la Ley 16/1985, e integrados, por ello, en el Patrimonio Histórico Español³²⁹. La STSJ de Canarias de 8 de enero de 1999 (JT 1999\321) consideró improcedente la exención porque los inmuebles en cuestión no estaban incluidos como objetos de protección integral en el catálogo elaborado al efecto por el Ayuntamiento. Por otra parte, la STSJ de Cataluña de 11 de abril de 1997 (RJ 1997\644) entiende aplicable la exención al Castillo de Cerdanyola, al haberse declarado que quedara inscrito en el Registro General de Bienes de Interés Cultural del Patrimonio Histórico Español con la categoría de monumento, en virtud de una resolución de la Dirección General de Bellas Artes y Archivos del Ministerio de Cultura.

En cuanto al Tribunal Supremo, en la sentencia de 16 de noviembre de 2002 (RJ 2002\10806) considera procedente el reconocimiento de la exención a favor de un hotel integrado en el Conjunto histórico-artístico de Las Murallas Reales y Foso de San Felipe de Ceuta, entendiendo que concurren los requisitos de tratarse de bienes urbanos con antigüedad igual o superior a 50 años y estar incluidos en el catálogo a que hace referencia el artículo 86 del Reglamento de Planeamiento Urbanístico, dado que el hotel comprende parte de “Las Murallas” y también las bóvedas de un antiguo acuartelamiento que constituyen bóvedas de habitaciones, declarando el tribunal que “en tales condiciones, cualquiera que sea el aspecto moderno de la fachada, no puede haber duda acerca de que el hotel «La Muralla» contiene importantes elementos arquitectónicos y estructurales pertenecientes a las propias Murallas Reales y a dependencias anejas a las mismas de indudable antigüedad superior a 50 años. Incluso cabría deducir que la sentencia recurrida, al menos implícitamente, viene a considerar que el hotel forma lo que arquitectónicamente se conoce como auténtica «macla» con las tan repetidas murallas y bóvedas y que, en consecuencia, resultaba imposible, o al menos ejercicio de auténtica dificultad, cualquier separación entre elementos de nueva construcción y elementos estructurales pertenecientes al conjunto histórico-artístico.” Afirmando a continuación que “está también admitida la inexistencia de aprobación definitiva del Planeamiento de desarrollo del Plan General de Ordenación Urbana de Ceuta en punto al conjunto histórico-artístico de referencia y, por ende, la imposibilidad de inscripción en el catálogo a que hace referencia el artículo 86 del Reglamento de Planeamiento Urbanístico que aprobara el Real Decreto 2159/1978, de 23 de junio.”

³²⁹ A similares conclusiones llega la STSJ de Galicia de 30 de mayo de 1997 (JT 1997\644) así como la STSJ de Extremadura de 24 de abril de 1997 (JT 1997\533).

3.2.10.- La exención de los montes en que se realicen repoblaciones forestales o regeneración de masas arboladas

En lo que se refiere a los montes, como ya se ha dicho, los dos supuestos de exención antes contenidos en el artículo 64.c) LRHL se separaron y se reubicaron en dos preceptos distintos, el artículo 63.1.f), relativo a la superficie de los montes poblados con especies de crecimiento lento, y el 63.2.c) LRHL, correspondiente a la superficie de los montes en que se realicen repoblaciones forestales o regeneración de masas arboladas -hoy artículos 62.1.f) y 62.2.c), respectivamente, del TRLRHL-, lo que provoca que este segundo supuesto requiera para su disfrute de la previa solicitud por el contribuyente y de su reconocimiento por parte de la Administración. Procede ahora ocuparnos brevemente de la segunda categoría referida.

Se trata de una exención total, temporal -prevista por un plazo de quince años-, rogada y objetiva, a favor de determinados montes donde se realicen repoblaciones forestales y regeneración de masas arboladas. Siguiendo a Martínez García-Moncó, que se refiere a la regulación anterior del beneficio, pueden distinguirse tres requisitos necesarios para disfrutar de la exención³³⁰. En primer lugar, es necesario que los árboles repoblados no sean de las especies a que se refiere la exención permanente recogida en el artículo 62.1.f) TRLRHL, ya que, en ese caso, les sería aplicable ésta. En segundo lugar, “es preciso que se trate de las partes repobladas por corporaciones, entidades o particulares en fincas donde se efectúa una repoblación forestal, o bien, tramos en regeneración de masas arboladas como consecuencia de una actuación administrativa (proyectos de ordenación o planes técnicos de la Administración forestal)”. En tercer lugar, la exención tiene carácter rogado, debe solicitarse para que pueda ser aplicada en el período impositivo siguiente y tendrá que ser concedida, en su caso, por el Ayuntamiento respectivo.

3.2.11.- La exención de los bienes de que son titulares los centros sanitarios de titularidad pública

Exención total, de carácter mixto y de establecimiento potestativo.

El artículo 18 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, añadió un último párrafo al artículo 64 LRHL, para contemplar la posibilidad de que, mediante ordenanza fiscal, las entidades municipales

³³⁰ “El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles”, ob. cit., pág. 327; también, *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, ob. cit., págs. 100-101.

podieran regular una exención en favor de los bienes de que sean titulares los centros sanitarios de titularidad pública, siempre que estén directamente afectados al cumplimiento de los fines específicos de los referidos centros. Dicha exención pasó a regularse, tras la reforma operada por Ley 51/2002, en el artículo 63.3 LRHL, que mantuvo en sus mismos términos la redacción del precepto anterior, y hoy se encuentra en el artículo 62.3 TRLRHL.

Como primera característica de la exención está su establecimiento potestativo por el Ayuntamiento, lo que abunda en la tendencia favorecedora de la autonomía local ya comentada, que podrá implantarla o no y que deberá regular sus aspectos materiales y formales en lo no previsto por el propio TRLRHL. Entre tales circunstancias, podrá la entidad local establecer el carácter temporal o indefinido, o la aplicación rogada o automática del beneficio.

En cuanto al ámbito subjetivo de la exención, la misma se circunscribe a los centros sanitarios de titularidad pública. A este respecto, entendemos que el centro sanitario podrá estar gestionado de cualquiera de las formas previstas en la legislación vigente, siempre y cuando la titularidad del propio centro o del ente gestor sea pública³³¹.

Desde un punto de vista objetivo, la exención se circunscribe a aquellos bienes que estén directamente afectados al cumplimiento de los fines específicos de los centros sanitarios.

3.2.12.- La exención de los inmuebles rústicos y urbanos cuya cuota líquida no supere determinada cuantía

El derogado artículo 64.k) LRHL contemplaba dos supuestos de mínimo exento relativos a aquellos bienes que, por su escaso valor económico, se veían liberados de tributación por el impuesto. De esta manera, quedaban exentos, por un lado, los bienes de naturaleza urbana cuyo valor catastral fuera inferior a 100.000 pesetas y, por otro, los bienes de naturaleza rústica cuando, para cada sujeto pasivo, el valor catastral conjunto correspondiente a la totalidad de sus bienes rústicos sitios en un determinado municipio fuese inferior a 200.000 pesetas. Según se había hecho notar, a diferencia

³³¹ Sobre gestión de centros sanitarios, cabe citar la Ley 15/1997, de 25 de abril, de Habilitación de nuevas formas de gestión del Sistema Nacional de Salud, el artículo 111 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, que regula las fundaciones públicas sanitarias, y el Real Decreto 29/2000, de 14 de enero, sobre nuevas formas de gestión.

de lo que sucedía respecto de los bienes de naturaleza urbana, el mínimo exento en el ámbito de los de carácter rústico no se formulaba en términos objetivos, esto es, no se establecía atendiendo al valor individual de cada bien, sino que se formulaba en términos subjetivos y, además, se territorializaba³³².

Con la reforma operada por la Ley 51/2002, se creó el artículo 63.4 LRHL, hoy artículo 62.4 TRLRHL, y se alteraron diferentes aspectos del beneficio, tal y como se repasa seguidamente.

En primer lugar, se explicita el fundamento que siempre tuvo, en cuanto viene justificado por criterios de eficiencia y economía en la gestión recaudatoria del impuesto, estando ahora expresamente recogido en el redactado de la norma³³³. En consecuencia, el beneficio fiscal deberá limitarse a los inmuebles urbanos y rústicos que, por su escaso valor catastral, den lugar a cuotas de una reducida cuantía cuya exacción sería antieconómica. Esta circunstancia justificaría que no se mencionen por la norma los bienes inmuebles especiales, a los que se presupondría unas cuotas líquidas de una cuantía significativa³³⁴.

En segundo lugar, se ha configurado como de establecimiento potestativo, permitiendo a los Ayuntamientos que puedan establecerlo o no y que determinen, mediante ordenanza fiscal, el límite cuantitativo por debajo del cual ha de permanecer la cuota líquida.

En tercer lugar, la magnitud a tener en cuenta no es la base imponible, como sucedía antes, sino la cuota líquida a satisfacer por un determinado bien o, en el caso de los inmuebles de naturaleza rústica sitios en un mismo municipio, la cuota agrupada a que se refería con anterioridad el artículo 78.2 LRHL y se refiere ahora el artículo 77.2 TRLRHL, correspondiente a todos los inmuebles de esta naturaleza de un mismo sujeto pasivo. La cuantía de esta cuota, como ya se ha dicho, debe ser establecida por el propio Ayuntamiento, que deberá tener en cuenta el fundamento del beneficio, ahora explicitado como guía que ha de orientar el ejercicio de la autonomía local que se

³³² Véase Rubio de Urquía y Arnal Suria, *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 374.

³³³ A este respecto, cabe recordar que siempre se había entendido que la justificación de la medida estaba en evitar a la Administración unos costes de gestión que van a ser normalmente superiores al importe del tributo recaudado. Así lo declaraba la Memoria que acompañaba al Proyecto de Ley 39/1988 y lo ponía de manifiesto la doctrina científica, véanse: Martínez García-Moncó, "El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles", ob. cit., pág. 326; también *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, ob. cit., pág. 99; Checa González, *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 70; así como los autores citados por ellos.

concede a los entes locales. Por consiguiente, tal y como expresan Checa González y Merino Jara, los Ayuntamientos tienen la máxima libertad para decidir dónde situar el umbral y, por tanto, ya no será el mismo en todos los términos municipales, diferencia que se justifica porque los costes de gestión no son uniformes, pues en cada Corporación local son diferentes, dependiendo, entre otros factores, de su tamaño y organización³³⁵.

En cuarto lugar, la exención incrementa la territorialidad que ya tenía, porque ahora la existencia del beneficio dependerá de la decisión de cada municipio. Sobre el problema que se origina con la existencia de predios rústicos que se extiendan por más de un municipio, parece oportuno computar por separado a estos efectos el valor de la parte proporcional de la finca que se sitúe en cada término municipal³³⁶.

Respecto a la naturaleza jurídica de la figura, ha de expresarse que el TRLRHL la incluye entre las exenciones, aplicándole así esta denominación. Por su parte, la doctrina científica viene calificando el supuesto de mínimo exento. Sin entrar ahora en polémicas sobre este aspecto, sí debe hacerse notar que la justificación de la figura, evitar a la Administración unos costes de gestión que van a ser normalmente superiores al importe del tributo recaudado, se aparta de lo que constituye el fundamento de los mínimos exentos, en tanto tratan de dispensar de tributación ante la presencia de una capacidad económica que se reputa insuficiente.

3.3.- Las exenciones contenidas en otras normas

Contrariamente a lo que sucede con las exenciones totales relativas al IAE, en lo que respecta al IBI los beneficios de este tipo contenidos en leyes ajenas al propio TRLRHL son escasos y, en algunos supuestos, vienen incorporados al propio texto normativo expresado en virtud de las remisiones que en él se efectúan, lo que sucede con las exenciones aplicables a la Iglesia Católica y a las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas por el Estado Español. A este respecto, corresponde hacer mención a los supuestos que siguen.

³³⁴ En este sentido se pronuncian Checa González y Merino Jara, en *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, ob. cit., pág. 76.

³³⁵ Véase *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, ob. cit., pág. 76.

³³⁶ En este sentido se habían pronunciado, con respecto a la regulación anterior: Martínez García-Moncó, "El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles", ob. cit., pág. 326; también *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, ob. cit., pág. 100; Checa González, *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 70; del mismo autor, *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., pág. 47.

3.3.1.- Entidades fiscalmente equiparadas al Estado

La inexistencia de una exención subjetiva en favor del Estado hace que tampoco puedan disfrutar de la misma todas aquellas entidades fiscalmente equiparadas a él en virtud de ley. No obstante, la exención sí será aplicable a los bienes de que sean titulares tales entidades, siempre y cuando reúnan los requisitos previstos por el TRLRHL para los bienes estatales en los términos ya analizados.

En estas circunstancias se encuentran, entre otras, las siguientes entidades:

- a) La Agencia Estatal de Administración Tributaria, en virtud de lo dispuesto en el artículo 103.dos.5 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 1991.
- b) Las Autoridades Portuarias y Puertos del Estado, según lo establecido en el artículo 45 de la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de régimen económico y de prestación de servicios de los puertos de interés general³³⁷.
- c) El Banco de España, en virtud de lo regulado en el artículo 5 de la Ley 13/1994, de 1 de junio, de autonomía del Banco de España.
- d) El Museo Nacional del Prado, según lo ordenado en la disposición final quinta de la Ley 46/2003, de 25 de noviembre, reguladora del Museo Nacional del Prado.

3.3.2.- En la Ley 19/1994

La Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, modificada en esta materia por el Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio, prevé en su artículo 48 la posibilidad de que el Consorcio de la Zona Especial Canaria

³³⁷ La entrada en vigor de la expresada ley se ha producido, según la disposición final quinta, a los tres meses de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, circunstancia acontecida el 27 de noviembre de 2003. Con anterioridad a la misma, venían equiparados al Estado a los efectos que ahora nos ocupan, el ente público Puertos del Estado -en virtud de lo establecido en el artículo 33 de la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante- y las Autoridades Portuarias -según disponía el artículo 51 de la misma Ley-, preceptos ambos expresamente derogados por la disposición derogatoria única de la Ley 48/2003.

pueda suscribir conciertos fiscales con las Entidades locales, en los que éstas determinen una cifra global de tributación, que podrá ser inferior a la suma de todos los tributos de pago único o periódico, las tasas municipales y, en su caso, las contribuciones especiales devengadas a lo largo de cada ejercicio económico por las entidades de la Zona Especial Canaria establecidas dentro de áreas geográficas restringidas. Por otra parte, conciertos similares, referidos exclusivamente al ámbito impositivo, podrán suscribirse entre el Consorcio de la Zona Especial Canaria y las Entidades locales canarias en relación con las entidades de la Zona Especial Canaria establecidas fuera de esas áreas. Lo anterior supondrá la existencia de un convenio con claros efectos exoneratorios.

De manera una tanto sorprendente por lo superfluo del mandato en términos jurídicos y por lo que denota de falta de confianza en las administraciones locales, el artículo 49 de la expresada ley dispone que las Entidades locales afectadas por la creación de la Zona Especial Canaria incorporarán a sus ordenanzas fiscales las necesarias previsiones a los efectos de aplicación de los conciertos fiscales que se suscriban al amparo de lo que establece el artículo 48, añadiendo que el incumplimiento por las Entidades locales del mandato referido no impedirá la total aplicación de los conciertos fiscales a los que se refiere la norma.

Finalmente, el apartado 3 del artículo 49 de la Ley 19/1994 deja sin efecto la previsión de compensación a las Entidades locales a que se refería el párrafo primero del artículo 9.2 LRHL -hoy del TRLRHL-.

3.3.3.- En la Ley 49/2002

El régimen jurídico general de las entidades sin fines lucrativos, y el fiscal en particular, se ha modificado profundamente con dos leyes promulgadas a finales del año 2002 y que han venido prácticamente a coincidir en el tiempo con la reforma operada en las Haciendas locales por las leyes 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario, y la tantas veces citada Ley 51/2002. Nos referimos a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y a la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, sucediendo que la intención confesa del legislador ha sido desgajar de su ordenamiento general el régimen fiscal que instaura para tales entidades, y de ahí la aprobación de dos normas distintas.

La Ley 49/2002 surge con el propósito de dar una regulación autónoma a los incentivos fiscales que se contenían en el Título II de la Ley 30/1994, de 24 de

noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, título al que deroga y sustituye, porque la experiencia acumulada hasta el momento había puesto de manifiesto la necesidad de flexibilizar los requisitos exigidos para acogerse a los incentivos que prevé la nueva ley, dotando de seguridad jurídica suficiente a las entidades sin fines lucrativos en el desarrollo de las actividades que realicen en cumplimiento de los fines de interés general que persiguen, según reza su exposición de motivos. Valorando la reforma, Herrero Mallol afirma que en conjunto, la Ley 49/2002 mejora y favorece notablemente la fiscalidad del sector no lucrativo, sucediendo que la reducción de controles administrativos previos y el desarrollo de los incentivos para estimular la participación del sector privado en actividades de interés general son sus mayores novedades y avances³³⁸.

Según se afirma en la referida exposición de motivos, “por lo que respecta a la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos en materia de tributos locales, el legislador ha decidido mantener las exenciones previstas en la Ley 30/1994, ampliando su ámbito”, lo que claramente se constata de la lectura de los nuevos preceptos. Circunstancia que, por lo demás, ha venido a suponer, de nuevo, un solapamiento en los beneficios, ya que el estatuto personal que específicamente se ha diseñado para las entidades sin fines lucrativos supone, en algunos casos, reiterar beneficios a los que ya son acreedoras estas entidades según la normativa propia del correspondiente tributo, como explícitamente reconoce ahora el artículo 15.5 de la Ley 49/2002.

Efectivamente, ya el artículo 58 de la Ley 30/1994 había creado nuevas exenciones en los tributos locales, es decir, no suprimía ni sustituía sino que añadía nuevos beneficios a los que ya existían en la LRHL o en otras leyes especiales; pero esto no se afirmaba expresamente en la propia norma, sino que había que derivarlo -para lo que no se requería excesivo esfuerzo- de los términos en que figuraba redactado el precepto³³⁹. Actualmente, el reconocimiento es expreso, figurando recogido en el artículo 15.5 de la ley, en tanto establece que “lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de las exenciones previstas en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales”. La circunstancia mencionada lleva

³³⁸ Véase *Comentarios a la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo*, Aranzadi, Pamplona, 2003, pág. 140.

³³⁹ Concretamente, el inciso con que comenzaba el apartado 1 -“Sin perjuicio de las exenciones actualmente previstas...”-, que parece darse por reproducido al principio del apartado 2 -“Asimismo, ...”-, llevaban a entender que las exenciones reconocidas por el ordenamiento subsistían y a ellas se añadían las que introducía el propio artículo 58, tal y como lo habían entendido, por ejemplo, Giménez-Reyna Rodríguez y Zurdo y Ruiz-Ayúcar, “Comentario al artículo 58 de la Ley 30/1994”, en AA.VV., *Comentarios a la Ley de fundaciones y de incentivos fiscales*, Colección Solidaridad núm. 7, Fundación ONCE/Escuela Libre Editorial/Marcial Pons, pág. 491.

a que, en algunas ocasiones, una determinada entidad podrá disfrutar de la exención con fundamento tanto en el TRLRHL como en la Ley 49/2002³⁴⁰.

En lo tocante al impuesto que nos ocupa, el artículo 58.1 de la Ley 30/1994 contemplaba la exención en el IBI para los bienes de los que fuesen titulares, en los términos previstos en el artículo 65 LRHL, las fundaciones y asociaciones que cumplieran los requisitos establecidos en el capítulo I del título II de la propia Ley 30/1994, siempre que no se tratara de bienes cedidos a terceros mediante contraprestación, estuvieran afectos a las actividades que constituyesen su objeto social o finalidad específica y no se utilizaran principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyeran su objeto o finalidad específica³⁴¹.

³⁴⁰ Esta circunstancia genera el problema de determinar la norma que resulta de aplicación prioritaria, lo que tendrá importantes consecuencias prácticas en algunos casos.

La cuestión es analizada por Agulló Agüero afirmando -con referencia a la legislación anterior- que, dado que las exenciones del IBI y del IAE previstas en la Ley 30/1994 "no originan para los Ayuntamientos el derecho a la compensación económica por la disminución de ingresos que establece el artículo 9.2 de la Ley 39/1988 (artículo 58.3 de la Ley 30/1994), hay que destacar el problema que plantea la superposición que en ocasiones se puede producir entre las exenciones ex Ley 30/1994, sin derecho a compensación, y las procedentes de otras leyes, como, por ejemplo, la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, que estableció la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles para los centros de enseñanza concertados, con derecho a compensación, actualmente prevista en el artículo 64 *in fine* de la Ley 39/1988. En estos casos, la hermenéutica exige que se entienda preferentemente aplicable la ley anterior a la Ley 30/1994, ya que los beneficios fiscales que prevé esta última se establecen «sin perjuicio de las exenciones actualmente previstas en la Ley 39/1988» (artículo 58.1) y, por consiguiente, como un añadido y no como una sustitución con efectos derogatorios" ("Tributos y Haciendas Locales", ob. cit., págs. 393-394).

³⁴¹ A este respecto las SSTSJ de Cataluña de 11 de diciembre de 2002 (JT 2003\742) o de 12 de julio de 2001 (JT 2001\1384), con cita de la STSJ de Cataluña de 19 de julio de 2000 (JT 2000\1289), habían afirmado:

"Por el contrario, y en la medida en que deba entenderse tal sentencia como sustentadora de la tesis de que basta que concurra alguno de los fines del art. 42.1.a) de la Ley 30/1994 para gozar de la exención, siempre que no se haya probado que se trate de una explotación económica ajena a tales fines, abstractamente considerados, hemos de apartarnos expresamente de la misma, en virtud de cuanto ha quedado expuesto.

En efecto, no basta con que los bienes estén afectos a cualquiera de los fines del art. 42.1.a) citado, considerados genéricamente, sino que, por expresa disposición del art. 58.1 de la misma Ley, han de estarlo a las actividades que constituyan la finalidad específica de la entidad, sin que puedan utilizarse principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan tal finalidad específica. En tal sentido, hay que compartir el criterio que se refleja en la sentencia de la misma Sección de 9 de marzo de 1998, acompañada por la parte apelada a su escrito de oposición al recurso, en cuyo fundamento cuarto se insiste en la necesidad de afección del inmueble a la actividad que constituya su finalidad específica (en aquel caso, instituto de vida consagrada que persigue la perfección de la caridad y cuya finalidad es la asistencia gratuita a los enfermos en hospitales y recogida y amparo de ancianos).

De las presentes actuaciones resulta, tal y como queda reflejado y suficientemente razonado en la sentencia de instancia, que el inmueble de que se trata no está afecto a la finalidad específica de la congregación recurrente, que según la certificación obrante al folio 32 del expediente, expedida por la Superior Provincial, no es otro que el cuidado tanto físico como psíquico de las personas necesitadas, y que según el Registro de

Actualmente, la exención se prevé para “los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades”.

Si la exención antes vigente podía calificarse como total, permanente, rogada y de carácter mixto -sin embargo, algunos autores la incluían entre las de carácter subjetivo; así lo hacían: Martínez García-Moncó³⁴², Giménez-Reyna Rodríguez y Zurdo y Ruiz-Ayúcar³⁴³, o Pedreira Menéndez³⁴⁴; y también la STSJ de Valencia de 12 de febrero de 1999 (JT 1999\1434)-, la actual mantiene las dos primeras notas pero resulta hoy de aplicación automática -bastando la comunicación al Ayuntamiento correspondiente y el cumplimiento de determinados requisitos, sin que se exija la existencia de un pronunciamiento expreso reconociendo la aplicación- y ha visto potenciado su aspecto subjetivo, en tanto que ahora la exención se define por referencia a los bienes de que sean titulares las entidades sin fines lucrativos, permaneciendo como única nota objetiva el hecho de que tales bienes no podrán estar afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

3.3.3.1.- Ámbito subjetivo de la exención

En cuanto al ámbito subjetivo de la exención, ésta se circunscribe a las entidades sin fines lucrativos, considerándose como tales las previstas en el artículo 2 de la Ley 49/2002, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3 de la misma ley. La relación de entidades viene hoy recogida en un único precepto, pero

Entidades Religiosas consiste esencialmente en el ejercicio de la caridad, desarrollando su actividad mediante la asistencia a toda clase de enfermos, por cuanto para el ejercicio de 1996 constan en la cuenta de resultados unos ingresos de más de 98 millones de pesetas provenientes de ingresos privados y casi 58 millones de pesetas provenientes de estancias subvencionadas por el Institut Català de la Salut.

Por tanto, existe una genérica actividad asistencial pero no una específica y exigible finalidad asistencial, referida a personas necesitadas, esto es, carentes de recursos económicos para procurarse aquella actividad asistencial, lo que lleva a concluir en la improcedencia de la exención por faltar el esencial presupuesto recogido en el art. 58.1 de la Ley 30/1994 de que el bien esté afecto a las actividades que constituyan su finalidad específica. O dicho “a sensu contrario”, no constituye la finalidad específica de la recurrente la asistencia geriátrica a personas no necesitadas ni carentes de recursos, mediante la oportuna contraprestación económica (directa o a través del ICS) en el inmueble de que se trata y que está afecto a dicha asistencia geriátrica, con la consiguiente necesidad de desestimar el recurso de apelación».”

³⁴² *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, ob. cit., pág. 88.

³⁴³ “Comentario al artículo 58 de la Ley 30/1994”, ob. cit., pág. 492.

³⁴⁴ *Régimen Tributario de las Fundaciones en la Ley 30/1994: Condiciones para su Obtención*, ob. cit., pág. 42.

resulta similar a la que antes se desprendía del artículo 41 y de diferentes disposiciones adicionales de la Ley 30/1994. Tales entidades son las siguientes³⁴⁵:

- a) Las fundaciones³⁴⁶.
- b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública³⁴⁷.
- c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación internacional para el desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los apartados anteriores.
- d) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones³⁴⁸.
- e) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español³⁴⁹.
- f) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los apartados anteriores³⁵⁰.

³⁴⁵ Según refiere Herrero Mallol, C., “a efectos fiscales, no se consideran entidades sin fines lucrativos a las asociaciones declaradas de interés público por las Comunidades Autónomas. Tampoco se consideran entidades sin fines lucrativos las entidades a que hace referencia el artículo 26.2.d) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades: los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales, los sindicatos de trabajadores ni los partidos políticos” (*Comentarios a la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al mecenazgo*, ob. cit., págs. 29-30).

³⁴⁶ Reguladas en su régimen sustantivo en la ya referida Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

³⁴⁷ Reguladas en la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de asociación, y en especial en su artículo 32, “Asociaciones de utilidad pública”.

³⁴⁸ La disposición adicional decimosexta de la Ley 30/1994 extendía a la actividad de la delegación en España de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones, el régimen fiscal previsto en el Impuesto sobre Sociedades, el IBI y el IAE para las entidades sin fines lucrativos.

³⁴⁹ De la disposición adicional duodécima de la Ley 30/1994 se desprendía ya que las Federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas y el Comité Olímpico Español gozaban del régimen fiscal previsto en la propia ley, y así lo había declarado la contestación de la DGCHT de 4 de octubre de 1995 en cuanto a las Federaciones deportivas españolas.

Por otra parte, la misma contestación afirmaba que no resultaba aplicable el beneficio a la Liga Nacional de Fútbol Profesional por cuanto, según lo dispuesto en el artículo 41.2 de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, las Ligas Profesionales “tendrán personalidad jurídica y gozarán de autonomía para su organización interna y funcionamiento respecto de la Federación deportiva correspondiente de la que formen parte”.

Dichas entidades deberán ser, por otra parte, sujetos pasivos del IBI, por lo que no cabe la exención en aquellos casos en que la titularidad del bien pertenezca a un tercero. Los expresados requisitos -previstos en el artículo 3- que han de cumplir las entidades citadas pueden relacionarse, a grandes rasgos, de la siguiente forma:

a) Perseguir alguno de los siguientes fines:

- de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social;
- cívicos;
- educativos;
- culturales;
- científicos;
- deportivos;
- sanitarios;
- laborales;
- de fortalecimiento institucional;
- de cooperación para el desarrollo;
- de promoción del voluntariado;
- de promoción de la acción social;
- de defensa del medio ambiente;
- de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales;
- de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos;
- de fomento de la tolerancia;
- de fomento de la economía social;
- de desarrollo de la sociedad de la información; o
- de investigación científica y desarrollo tecnológico.

Por su parte, la disposición adicional novena de la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes, ha establecido que “a efectos de lo previsto en el apartado 1 del artículo 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, del régimen

³⁵⁰ La disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1994 extendía a las federaciones y asociaciones de entidades contempladas en la ley el régimen tributario previsto en el Impuesto sobre Sociedades, el IBI y el IAE para tales entidades, siempre y cuando los requisitos previstos en el título II se cumplieran tanto por las federaciones y asociaciones respectivas como por las entidades integradas en las mismas, requisito este último que no es ahora expresamente recogido por la norma.

fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, se considerarán incluidos entre los fines de interés general los orientados a la gestión forestal sostenible”.

- b) Destinar a la realización de tales fines, al menos, el 70 por 100 de las siguientes rentas e ingresos:

- las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen;
- las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad;
- los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, sin incluir las aportaciones o donaciones recibidas como dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior.

Las entidades sin fines lucrativos deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.

El plazo para el cumplimiento de este requisito será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

- c) Realizar una actividad que no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria.

Se entenderá cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.

Como novedad, el artículo 3.3.º de la Ley 49/2002 define el concepto de explotación económica, disponiendo que “se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción

o distribución de bienes o servicios”³⁵¹. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.

- d) Que, salvo determinadas excepciones previstas por la norma, los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.
- e) Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas como dietas exceptuadas de gravamen, debiendo además tales personas carecer de interés económico en los resultados económicos de la entidad.
- f) Que, en caso de disolución, el patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de la Ley 49/2002, a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, o a la obra social de las cajas de ahorro³⁵², y esta circunstancia esté expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta.
- g) Estar inscrita en el registro correspondiente.
- h) Cumplir las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rija la entidad o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias.
- i) Cumplir las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica. En ausencia de previsión legal específica, deberán

³⁵¹ La definición es idéntica a la utilizada por el artículo 79.1 TRLRHL para atribuir -a efectos del IAE- carácter empresarial, profesional o artístico al ejercicio de una actividad.

³⁵² Posibilidad prevista en la disposición adicional undécima de la Ley 49/2002.

rendir cuentas antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado del registro correspondiente.

- j) Elaborar anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

La Ley 49/2002 ha suprimido la necesidad, contemplada en el artículo 42.1.c) de la Ley 30/1994, de acreditar ante el Ministerio de Economía y Hacienda la titularidad -directa o indirecta- de participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles, y de que tal titularidad coadyuvaba al mejor cumplimiento de los fines de interés general y no suponía una vulneración de los principios fundamentales de actuación de las entidades sin fines lucrativos. Valorando esta circunstancia, Herrero Mallol afirma que la desaparición de este requisito con rango legal es uno de los de mayor calado de la ley, porque deja abierta la posibilidad de ser titular de una cartera de valores sin justificar ante el Protectorado (como con la anterior ley) que ello coadyuve al mejor cumplimiento de los fines de interés social³⁵³. En consecuencia, actualmente el artículo 24.2 de la Ley 50/2002 establece, únicamente, que las fundaciones podrán participar en sociedades mercantiles en las que no se responda personalmente de las deudas sociales, aunque si esta participación deviene mayoritaria deberán dar cuenta al Protectorado en cuanto dicha circunstancia se produzca.

La delimitación subjetiva se completa con las siguientes previsiones legales:

- a) La disposición adicional quinta extiende a la Cruz Roja Española y a la ONCE el régimen tributario previsto -en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de la ley- para las entidades sin fines lucrativos, siempre que cumplan, como novedad, el requisito establecido en el penúltimo párrafo del artículo 3.5.º, relativo a la necesaria gratuidad de los cargos de los administradores nombrados en las sociedades mercantiles en las que participen, salvo que las retribuciones percibidas se reintegren a la entidad. Esta extensión a las expresadas entidades del régimen tributario privilegiado que se establece venía anteriormente contemplada en la disposición adicional cuarta de la Ley 30/1994. Por otra parte, debe mencionarse que la referida disposición adicional quinta prevé, además, que conservarán su vigencia las exenciones concedidas con anterioridad a la entrada en vigor de la ley.

³⁵³ Véase *Comentarios a la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo*, ob. cit., pág. 42.

En este punto se había planteado la cuestión de determinar si la ONCE podía disfrutar de la exención por los locales donde desarrolle la venta del cupón prociegos.

La respuesta parece que debía ser positiva, por cuanto dicha actividad forma parte de las que constituyen su finalidad específica. Así, el artículo 5 de los estatutos de la entidad, publicados como anexo a la Orden del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales de 23 de marzo de 2000³⁵⁴, disponía que “la ONCE explota en exclusiva la concesión estatal de la venta del cupón prociegos y otras modalidades de juego de naturaleza activa o pasiva distinta del cupón que pueda autorizar el Consejo de Ministros o, en su caso, cualquier otra Administración competente por razón de la materia”; por su parte, el artículo 6 de dichos estatutos establecía que la ONCE “ordenará su actuación a la consecución de la autonomía personal y plena integración social de los deficientes visuales”, desarrollando, para ello, entre otras, las actividades encaminadas a la capacitación profesional de dichas personas y a garantizar un puesto de trabajo acorde con sus capacidades a todas las personas con limitaciones visuales afiliadas a la entidad. A este respecto, entre los derechos de los afiliados figura “el acceso a la venta del cupón, y a otras modalidades de juego autorizadas que comercialice” -artículo 10-³⁵⁵.

Tal planteamiento ha sido confirmado por el punto 2 de la disposición final quinta de la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea, que ha dado nueva redacción a la disposición adicional quinta de la Ley 49/2002, añadiendo un nuevo párrafo en el que se establece que “tendrá la consideración de explotación económica exenta, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 7 de esta ley, la comercialización por la Organización Nacional de Ciegos Españoles de cualquier tipo de juego autorizado por el

³⁵⁴ Dichos estatutos han sido sustituidos por los aprobados por el Consejo de Protectorado de la ONCE en reunión celebrada el 27 de julio de 2006 y que figuran como anexo a la Orden TAS/2533/2006, de 27 de julio, por la que se dispone la publicación de los nuevos Estatutos de la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

³⁵⁵ En un sentido similar se había pronunciado la STSJ de Madrid de 12 de enero de 1998 (JT 1998\67) bajo la vigencia de la disposición adicional cuarta de la Ley 30/1994.

Gobierno de la Nación, de conformidad con el régimen jurídico previsto en la disposición adicional cuarta de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social”.

- b) La disposición adicional sexta extiende a la Obra Pía de los Santos Lugares el régimen tributario previsto -en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de la ley- para las entidades sin fines lucrativos, siempre que cumpla el requisito establecido en el número 5.º del artículo 3 de la ley.
- c) La disposición adicional novena de la ley extiende el régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de la ley a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español, sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos existentes.

Igualmente, el régimen previsto en la Ley 49/2002 será también de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede, así como a las entidades contempladas en el apartado 5 del artículo 11 de la Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España; en el apartado 5 del artículo 11 de la Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España, y en el apartado 4 del artículo 11 de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España, siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por la propia Ley 49/2002 a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen.

Por su parte, la disposición adicional octava de la ley prevé que lo dispuesto en la misma se entiende sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos con la Iglesia Católica y en los acuerdos y convenios de cooperación suscritos por el Estado con las iglesias, confesiones y comunidades religiosas, así como en las normas dictadas para su aplicación, para las fundaciones propias de estas entidades, que podrán optar por el régimen fiscal establecido en los artículos 5 a 25 de la ley, siempre que, en este último caso, presenten la certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas y cumplan el requisito establecido en el número 5.º del artículo 3 de la ley, relativo a la necesaria gratuidad de los cargos de los

administradores nombrados en las sociedades mercantiles en las que participen, salvo que las retribuciones percibidas se reintegren a la entidad³⁵⁶.

Con anterioridad, el punto 1 de la disposición adicional quinta de la Ley 30/1994 extendía a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tuvieran suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español, el régimen tributario previsto en el Impuesto sobre Sociedades, el IBI y el IAE para las entidades sin fines lucrativos, si bien la disposición adicional tercera de la misma ley dejaba a salvo “lo establecido en los acuerdos con la Iglesia Católica y en los acuerdos y convenios de cooperación suscritos por el Estado con las iglesias, confesiones y comunidades religiosas, así como en las normas dictadas para su aplicación, para las fundaciones creadas o fomentadas por las mismas³⁵⁷”.

³⁵⁶ Por tanto, tal y como afirma Herrero Mallol, “no es necesario que cumplan los demás requisitos de las entidades sin fines lucrativos establecidos en el artículo 3 de esta Ley” (*Comentarios a la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al mecenazgo*, ob. cit., pág. 122).

³⁵⁷ Según había declarado el TSJ de Cataluña en sentencias de 11 de diciembre de 2002 (JT 2003\742) o de 12 de julio de 2001 (JT 2001\1384), con cita de la STSJ de Cataluña de 19 de julio de 2000 (JT 2000\1289):

“V.- De la casuística regulación legal y reglamentaria que ha quedado transcrita, resulta que, en lo que aquí interesa, para gozar de la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a que se refiere el art. 58.1 de la Ley 30/1994 no bastará con tratarse de una Congregación religiosa sino que, además, han de concurrir acumulativamente los siguientes presupuestos: I.- La entidad ha de perseguir fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o cualesquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga -art. 42.1.a) de la Ley 30/1994- o los referidos en el artículo IV.1.C del Acuerdo de 1979 (esto es, culto, sustentación del clero, sagrado apostolado y ejercicio de la caridad) -ap. 1 de la DA 2.ª del RD 765/1995-. II.- Los bienes sobre los que se pretenda la exención han de estar afectos a las actividades que constituyan la finalidad específica de la entidad y no han de utilizarse principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan tal finalidad específica -inciso final del art. 58.1 de la Ley 30/1994-. III.- La certificación de la autoridad competente, definida en el ap. 6 de la misma DA 2.ª del RD 765/1995, ha de acreditar que dichos bienes están afectos a tal finalidad específica -ap. 5 de la misma DA 2.ª-. En suma, el elemento decisivo a efectos de resolver la presente litis, se encuentra en esta afección de los bienes sobre los que se pretende la exención a las actividades específicas de la Congregación apelante.

(...) En efecto, no basta con que los bienes estén afectos a cualquiera de los fines del art. 42.1.a) citado, considerados genéricamente, sino que, por expresa disposición del art. 58.1 de la misma Ley, han de estarlo a las actividades que constituyan la finalidad específica de la entidad, sin que puedan utilizarse principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan tal finalidad específica”.

En este sentido, la STSJ de Madrid de 27 de abril de 2000 (JT 2000\1794), afirmó:

“El art. 58 de la misma Ley [la 30/1994] dentro de los tributos locales con referencia al IBI reconoce la exención en el Impuesto de los bienes que cumplan los requisitos del capítulo I del mismo título (y entre ellos alguno de los fines de interés general

- d) La disposición adicional décima extiende las exenciones en los tributos locales establecidas en el artículo 15 de la ley al Instituto de España y a las Reales Academias integradas en el mismo, así como a las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.
- e) La disposición adicional decimotercera establece que las entidades benéficas de construcción constituidas al amparo del artículo 5 de la Ley de 15 de julio de 1954 podrán optar por el régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, siempre que cumplan los requisitos establecidos en la normativa propia reguladora de estas entidades, se encuentren debidamente inscritas en el registro correspondiente de la Administración central o autonómica, y cumplan el requisito establecido en el número 5.º del artículo 3 de la Ley 49/2002.

Finalmente, cabe referir que el punto 2 de la disposición adicional quinta de la Ley 30/1994 establecía que el régimen previsto en el artículo 58.1, relativo al IBI, “será de aplicación a las entidades que tengan legalmente equiparado su régimen fiscal al de las entidades sin fin de lucro, benéfico-docentes, benéfico-privadas o análogas”. Esta previsión había hecho entender a Pagès y Galtés que, en sentido contrario, parecía desprenderse de la norma que tales entidades fiscalmente equiparadas no podrían disfrutar de los otros beneficios fiscales contemplados en la ley³⁵⁸. La desaparición en el nuevo texto normativo de una previsión similar impide cualquier limitación en los beneficios que pueden disfrutar las entidades a las que nos referimos.

3.3.3.2.- Ámbito objetivo de la exención

enumerados por el art. 42) y no sean cedidos a terceros mediante contraprestación, estén afectos a las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica y no se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan su objeto o finalidad específica.

En el caso de autos quiebra este último requisito negativo, ya que aun tratándose de una congregación religiosa de la Iglesia Católica titular del bien y constando las finalidades específicas y de interés general que recoge la propia recurrente, la explotación de una residencia de estudiantes universitarias a las que se cobra por su estancia y manutención no encaja en aquéllas y desde luego no cumple la exigencia de no utilizarse principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad específica”.

³⁵⁸ *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Diputación de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 225.

Con relación al aspecto objetivo del beneficio, el artículo 15.1 de la Ley 49/2002 declara la exención en el impuesto de los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto de aquéllos afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades. De esta manera, puede observarse que la exención viene contemplada con un carácter general y es delimitada negativamente por referencia al Impuesto sobre Sociedades, excluyendo de su ámbito a un determinado grupo de bienes como consecuencia de su afección al desarrollo de determinadas explotaciones económicas.

Comparando el alcance de la exención vigente con el que tenía el beneficio contenido en el artículo 58.1 de la Ley 30/1994, debe afirmarse que se ha simplificado la configuración legal de la exención y se ha ampliado su ámbito de aplicación, al eliminarse la concurrencia de los requisitos que antes se exigían para disfrutarla³⁵⁹.

Así, únicamente quedan ahora fuera del beneficio los bienes afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades, por lo que deberá delimitarse cuáles son estas explotaciones. Para ello, habrá de acudirse a lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 49/2002, que recoge las explotaciones económicas exentas del impuesto mencionado, para deducir, a renglón seguido, que, en principio, el resto de explotaciones económicas integrará la categoría de no exentas de ese impuesto. Así, resulta que el ámbito de las explotaciones exentas del Impuesto sobre Sociedades es amplio y engloba las de carácter social, hospitalario, de investigación científica y desarrollo tecnológico, cultural, educativo, medioambiental o deportivo, así como las auxiliares o complementarias de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos, así como las explotaciones económicas de escasa relevancia, que serán aquéllas con importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no superior a 20.000 euros.

³⁵⁹ El artículo 58.1 de la Ley 30/1994 exigía que los bienes no permanecieran cedidos a terceros mediante contraprestación, estuviesen afectos a las actividades que constituyesen el objeto social o finalidad específica de la entidad y no se utilizaran principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyeran dicho objeto o finalidad específica.

Para Casanellas Chuecos, M., "en el actual marco normativo están exentos de tributación aquellos bienes inmuebles que, habiendo sido recibidos vía herencia o donación, todavía no tienen un destino específico, así como aquéllos que se encuentren afectos a una actividad económica que, no coincidiendo con su objeto o finalidad específico, tenga el carácter de actividad auxiliar o de escasa relevancia. Asimismo, resulta novedosa la exención aplicable a los bienes inmuebles que se encuentren cedidos a terceros mediante contraprestación, circunstancia que era motivo de denegación de la exención en el marco del derogado art. 58 de la Ley 30/94." ("Reflexiones sobre la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos en el marco de la imposición local", *Tributos Locales*, núm. 49, marzo 2005, pág. 23).

3.3.3.3.- Otras cuestiones

En cuanto al aspecto formal del beneficio, el artículo 15.4 de la Ley 49/2002 vincula directamente su aplicación al régimen fiscal especial establecido en el Título II de la ley, limitando la intervención de las Entidades locales a la mera recepción de la comunicación efectuada por la entidad sin fines lucrativos acogiéndose a dicho régimen³⁶⁰.

En este sentido, el precepto expresado dispone que la aplicación de las exenciones previstas para los impuestos locales estará condicionada a que las entidades sin fines lucrativos comuniquen al Ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la opción regulada en el artículo 14.1 y al cumplimiento de los requisitos y supuestos de hecho relativos al régimen fiscal especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002³⁶¹. Por su parte, el artículo 14 regula la aplicación del mencionado régimen fiscal especial y disciplina también expresamente las consecuencias del incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 3 de la ley.

Así, dispone el precepto que el incumplimiento de dichos requisitos determinará para la entidad la obligación de ingresar la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento por el Impuesto sobre Sociedades, los tributos locales y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de acuerdo con la normativa reguladora de estos tributos, junto con los intereses de demora que procedan; precisando que la obligación establecida se referirá a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se obtuvieron los resultados e ingresos no aplicados correctamente, cuando se trate del requisito establecido en el número 2.º del artículo 3 -obligación de destinar a la realización de los fines protegidos

³⁶⁰ La anterior regulación del beneficio, contenida en el Real Decreto 765/1995, atribuía expresamente a la exención carácter rogado, debiendo solicitarse y obtenerse su concesión de los Ayuntamientos donde estuvieran situados los bienes inmuebles respectivos como requisito previo al disfrute, lo que, por otra parte y como ya se ha puesto de manifiesto con carácter general, no significaba que la Administración tributaria pudiese reconocer o denegar la exención discrecionalmente, sino que debía examinar si en el supuesto al que se refiriese la solicitud concurrían los requisitos que especificaba la normativa jurídica aplicable y, si llegaba a la conclusión de que esto sucedía, debía conceder la exención. Así lo había afirmado, por ejemplo, De Luis Díaz de Monasterio-Guren quien, no obstante, valorando esta circunstancia había hecho notar que “en la práctica, la facultad de enjuiciar si concurren o no todos los requisitos legales proporciona a la Administración un amplio poder de decisión, sin perjuicio del control jurisdiccional que pueda proceder” (*Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos*, Edersa, Madrid, 1998, págs. 74-75).

³⁶¹ El desarrollo reglamentario del artículo 15.4 de la Ley 49/2002 ha sido efectuado por el artículo 2 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

al menos el 70 por 100 de las rentas e ingresos previstos por la norma-, y a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento y a los cuatro anteriores, cuando se trate del establecido en el número 6.º del mismo artículo -reglas sobre el destino del patrimonio en caso de disolución-, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, procedan.

Por su parte, la disposición transitoria primera de la Ley 49/2002 establece que las exenciones concedidas a las entidades a las que se refiere el artículo 2 de la ley, al amparo de la Ley 30/1994, mantendrán su vigencia durante un período de dos años a partir de la entrada en vigor de la nueva norma, mientras que la disposición final tercera prevé que las disposiciones relativas al IBI y al IAE surtirán efectos sólo para los períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de la ley, circunstancia ocurrida el 25 de diciembre de 2002.

Finalmente, la disposición adicional decimosexta de la Ley 49/2002 excluye la compensación a favor de las Entidades locales contemplada en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 9 de la LRHL -hoy del TRLRHL-, como hacía ya el artículo 58.3 de la Ley 30/1994.

3.3.3.4.- Breve referencia a la Iglesia Católica y a las demás confesiones y comunidades religiosas reconocidas por el Estado Español

Expuesto el régimen aplicable, en términos generales, a las entidades sin fines lucrativos y teniendo en cuenta la existencia en la Ley 49/2002 de determinadas particularidades relativas a la Iglesia Católica y las demás confesiones y comunidades religiosas reconocidas por el Estado, que existían ya en la Ley 30/1994, conviene señalar tales diferencias, siquiera sea de modo sumario.

Atendiendo, en primer lugar, a la regulación anterior, la disposición adicional quinta de la Ley 30/1994 declaraba aplicable a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tuvieran suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español, el régimen fiscal previsto en los artículos 48 a 58, ambos inclusive. La anterior previsión planteaba algunas consideraciones. En cuanto a su alcance, la opinión doctrinal claramente dominante entendió que la disposición adicional quinta se limitaba a considerar aplicable el régimen fiscal previsto en la ley para unas entidades concretas a otras de naturaleza distinta, sin que se exigiera a estas últimas que reuniesen los requisitos que determinaban la inclusión de las primeras en el citado régimen; los requisitos subjetivos que debían concurrir para que

una específica clase de entidad pudiera ser considerada sin fin lucrativo, sólo podían exigirse a ésta³⁶².

Sobre los fines de las actividades desarrolladas, el punto uno de la disposición adicional segunda del Real Decreto 765/1995 asimilaba los fines referidos en el artículo IV.1.C) del Acuerdo sobre asuntos económicos suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede a los contemplados en el artículo 42.1.a) de la ley, en lo que atañía a las entidades eclesíásticas del artículo IV del acuerdo citado, a las iglesias pertenecientes a la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, a las comunidades pertenecientes a la Federación de Comunidades Israelitas y a la Comisión Islámica de España, así como a sus comunidades miembros.

Por tanto, la disposición adicional quinta extendía la exención en el IBI a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español. A este respecto, no era necesario que tales entidades reuniesen los requisitos que determinaban la inclusión de las fundaciones y asociaciones entre las definidas por la Ley 30/1994 como entidades

³⁶² Véase De Luis Díaz de Monasterio-Guren y De Luis Villota, *Régimen fiscal de la Iglesia Católica*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, núm. 14, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 63; con referencia a Cruz Amorós, M., "Régimen tributario de las entidades sin fin de lucro", en *Las Fundaciones. Su nuevo régimen jurídico, fiscal y contable*, Dykinson/Fundación Futuro, Madrid, 1995, pág. 12. Parece mantener una posición distinta la STSJ de Madrid de 9 de marzo de 2000 (JT 2000\1766), que afirma:

"Se trata en efecto de un problema estrictamente jurídico de si la entidad actora «Instituto de Hermanos Maristas de la Enseñanza» integrado en la Iglesia Católica tenía derecho a la exención en el IAE por el ejercicio de la actividad docente reglada que lleva a cabo en el Colegio de su propiedad San José del Parque situado en la calle Champagnat núm. 2 de Madrid.

La actora para fundamentar su pretensión invoca el contenido del art. IV del Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado Español sobre Asuntos Económicos, el art. 42.1 a) y la Disposición Adicional de la Ley 30/1994. Así como el informe favorable a la exención de la AEAT y el reconocimiento por el Ayuntamiento de la Exención en el IBI del mismo Colegio.

A pesar del contenido de los arts. 42.1 a); 58.2 y de la Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1994 de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general, que con carácter general reconocen la exención en el IAE para la Iglesia Católica, en el supuesto de autos no se cumple el requisito también exigido por el art. 40 de la misma Ley de que se trate de entidades sin fines lucrativos sin el cual no puede aplicarse el régimen fiscal que a continuación establece en los arts. siguientes y en especial en el art. 58.2 relativo a la exención en el referido impuesto y ello es consecuente con lo dispuesto en el art. IV del Acuerdo de 3 de enero de 1979 entre la Santa Sede y el Estado Español que excluye de la exención las actividades docentes ajenas a la formación del clero diocesano y religioso y a las universidades eclesíásticas cuando impartan enseñanzas ajenas a las disciplinas eclesíásticas. Este es el caso del Colegio de la entidad actora, donde imparte enseñanza reglada a alumnos de Educación General Básica y Bachillerato ajena por tanto a la formación del clero y a la docencia de disciplinas eclesíásticas como exige la norma para poder aplicar la exención y estimar el

sin fines lucrativos³⁶³, pero lo que sí debía concurrir era el resto de exigencias contenidas en el artículo 58.1 de la mencionada ley³⁶⁴.

De esta forma, la STS, Sala Tercera, de 16 de junio de 2000 (fallo, rectificado por Auto de 20 de septiembre de 2000, publicado en el BOE de 6 de noviembre de 2000), por la que se fijó doctrina legal en relación con el alcance de la exención en el IIVTNU a favor de la Iglesia Católica y sobre el disfrute por la misma de los beneficios fiscales previstos en el Ley 30/1994, de 24 de noviembre, declaró: “B) Que el disfrute de los beneficios fiscales prevenidos en la Ley 30/1994, de Fundaciones, aplicables a la Iglesia Católica e instituciones de ella dependientes según lo en la misma establecido, se encuentra condicionado a que la entidad que los solicite acredite, en la forma legal, que el bien sobre el que pudiera recaer la exención se halle afecto a la persecución y cumplimiento de fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o cualesquiera otros fines de interés general, como los de culto, sustentación del clero, sagrado apostolado y ejercicio de la caridad”.

Por su parte, en lo tocante al régimen formal, la disposición adicional segunda del Real Decreto 765/1995 adaptaba a las entidades eclesiásticas las exigencias establecidas para la aplicación de los beneficios, teniendo en cuenta así sus particulares características³⁶⁵.

La nueva regulación, contenida en la disposición adicional novena de la Ley 49/2002, establece que el régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de la ley será de aplicación a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado

recurso y se trata además del ejercicio de una actividad por la que se recibe la correspondiente contraprestación económica de los alumnos”.

³⁶³ Así lo había entendido la doctrina mayoritaria, véase De Luis Díaz de Monasterio-Guren y De Luis Villota (*Régimen fiscal de la Iglesia Católica*, ob. cit., pág. 63), y también el Consell Tributari Municipal de Barcelona (*El Consell Tributari Municipal de Barcelona. Diez años de actividad e interpretación de las normas tributarias en la Hacienda Municipal: 1989-1998*, ob. cit., pág. 76).

³⁶⁴ No obstante lo anterior, la STSJ de Madrid de 16 de marzo de 1998 consideró aplicable la exención a Cáritas Española por un edificio que tenía cedido en arrendamiento, con base en una interpretación claramente espiritualista que partía de la consideración de que dicha entidad “se dedica íntegramente a la caridad, mientras que las fundaciones y asociaciones pueden tener actividades mercantiles al margen de su propia finalidad lo que justifica las limitaciones que contiene el artículo 58 de la ley” (véase De Luis Díaz de Monasterio-Guren y De Luis Villota, *Régimen fiscal de la Iglesia Católica*, ob. cit., pág. 65).

³⁶⁵ Se refería a este régimen la STSJ de Baleares de 6 de noviembre de 1998 (JT 1998\1626), afirmando que tales entidades no habían de aportar los documentos detallados en el artículo 2.1 del Real Decreto 765/1995, en contra de lo que defendía la Entidad local demandada.

Español, sin perjuicio de lo establecido en tales acuerdos. Igualmente, según el punto dos de la misma disposición adicional, el régimen previsto en la ley será también de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede, así como a las entidades contempladas en el apartado 5 del artículo 11 de la Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España; en el apartado 5 del artículo 11 de la Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España, y en el apartado 4 del artículo 11 de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España, siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por la propia Ley 49/2002 a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen.

De esta manera, se estaría exigiendo a determinadas entidades -las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo con la Santa Sede y las entidades contempladas en los apartados referidos de las Leyes 24, 25 y 26/1992- el cumplimiento de los requisitos que determinan la inclusión de las entidades sin fines lucrativos en el régimen fiscal especial. En cambio, y en tanto que no existe una exigencia expresa, tales requisitos no se demandarán a la Iglesia Católica ni a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español, que mantendrán así la situación que venían disfrutando con anterioridad.

Por otro lado, la disposición adicional octava de la ley establece que lo dispuesto en ella se entiende sin perjuicio del régimen instaurado en los acuerdos con la Iglesia Católica y en los acuerdos y convenios de cooperación suscritos por el Estado con las iglesias, confesiones y comunidades religiosas, así como en las normas dictadas para su aplicación, para las fundaciones propias de estas entidades, que podrán optar por el régimen fiscal establecido en los artículos 5 a 25 siempre que, en este último caso, presenten la certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas y cumplan el requisito establecido en el número 5.º del artículo 3 de la ley, relativo a la gratuidad de los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno.

La distinta situación de que gozan unas y otras entidades queda también reflejada en el régimen formal diseñado por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre. Así, la disposición adicional única de dicha norma establece que la Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos

acuerdos de cooperación con el Estado Español, si deciden aplicar el régimen fiscal especial previsto en los artículos 5 a 15 de la Ley 49/2002 no tendrán que efectuar las comunicaciones reguladas en la norma, sino que dicho régimen fiscal se aplicará directamente por el sujeto pasivo cuando se trate de tributos objeto de declaración o autoliquidación, y por la Administración tributaria en los demás casos. En cambio, a las restantes entidades a las que se viene haciendo referencia les será de aplicación el régimen general de declaraciones y comunicaciones previsto por la normativa y correspondiente al ejercicio de la opción a favor de la aplicación del régimen fiscal especial.

3.3.4.- Las exenciones contempladas para atender a los daños causados por determinados fenómenos naturales

Cerrando el régimen de beneficios, debe simplemente dejarse constancia de la existencia de diferentes exenciones -totales o parciales- que coyunturalmente se establecen en los impuestos locales, tendentes a paliar, en cuanto ello es posible con una medida de estas características, los daños producidos por distintos fenómenos naturales.

A este respecto, cabe mencionar -a título de ejemplo- que el Real Decreto Ley 6/2004, de 17 de septiembre, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por los incendios e inundaciones acaecidos en las Comunidades Autónomas de Aragón, Cataluña, Andalucía, La Rioja, Comunidad Foral de Navarra y Comunidad Valenciana -corrección de errores en BOE núm. 230, de 23 de septiembre de 2004³⁶⁶-, establece la exención de las cuotas del IBI correspondientes al año 2004 a

³⁶⁶ El expresado Real Decreto Ley ha sido convalidado por acuerdo del Congreso de los Diputados adoptado en sesión de 30 de septiembre de 2004, según resolución de la misma fecha que ordena su publicación (BOE núm. 242, de 7 de octubre de 2004). El ámbito territorial de aplicación de la norma se ha concretado por Orden INT/3425/2004, de 7 de octubre, por la que se determinan los municipios a los que son de aplicación las medidas previstas en el Real Decreto Ley 6/2004, de 17 de septiembre, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por los incendios e inundaciones acaecidos en las Comunidades Autónomas de Aragón, Cataluña, Andalucía, La Rioja, Comunidad Foral de Navarra y Comunidad Valenciana.

Con un contenido similar, se ha dictado la Ley 2/2005, de 15 de marzo, por la que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por los incendios e inundaciones acaecidos en las Comunidades Autónomas de Aragón, Cataluña, Andalucía, La Rioja, Comunidad Foral de Navarra y Comunidad Valenciana. El ámbito territorial de aplicación de la norma se ha concretado por Orden INT/1296/2005, de 29 de abril, por la que se determinan los municipios a los que son de aplicación las medidas previstas en la Ley 2/2005, de 15 de marzo, por la que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por los incendios e inundaciones acaecidos en las Comunidades Autónomas de Aragón, Cataluña, Andalucía, La

favor de las viviendas, establecimientos industriales y mercantiles, explotaciones agrarias y forestales, locales de trabajo y similares, dañados como consecuencia directa de los incendios e inundaciones a que se refiere la norma, cuando se acredite que tanto las personas como los bienes en ellos ubicados hayan tenido que ser objeto de realojamiento total o parcial en otras viviendas o locales diferentes hasta la reparación de los daños sufridos, o los destrozos en cosechas constituyan siniestros no cubiertos por ninguna fórmula de aseguramiento público o privado. La misma norma prevé una reducción en el IAE para el año 2004 proporcional al tiempo durante el que se hubiera debido cesar en el ejercicio de actividades económicas como consecuencia de los fenómenos expresados.

Por otra parte, se contemplan tres previsiones adicionales en el artículo 5 del referido real decreto ley que corresponde ahora mencionar:

1. las exenciones y reducciones de cuotas en los tributos señalados comprenderán las de los recargos legalmente autorizados sobre ellos;
2. los contribuyentes que, teniendo derecho a los beneficios establecidos, hubieran satisfecho los recibos correspondientes al año 2004 podrán pedir la devolución de las cantidades ingresadas; y
3. la disminución de ingresos en los tributos locales que se produzcan en los Ayuntamientos y Diputaciones provinciales será compensada con cargo a los presupuestos generales del Estado, de conformidad con lo establecido en el artículo 9 TRLRHL.

Con esta misma finalidad de reparar las consecuencias negativas de otros fenómenos naturales, se han dictado diferentes normas, entre ellas las siguientes:

-El Real Decreto Ley 1/2005, de 4 de febrero, por el que se adoptan medidas urgentes para paliar los daños ocasionados en el sector agrario por las heladas acaecidas en el mes de enero de 2005, que concede la exención de las cuotas del IBI correspondientes al ejercicio 2005 que afecten a las explotaciones agrarias situadas en el ámbito geográfico de aplicación del propio real decreto

Rioja, Comunidad Foral de Navarra y Comunidad Valenciana, y se establecen normas para la concesión de ayudas por daños en viviendas previstas en el artículo 10 de dicha Ley 2/2005.

ley y que acrediten haber sufrido daños en sus producciones en los términos regulados en el mismo³⁶⁷.

-El Real Decreto Ley 2/2005, de 11 de febrero, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por los movimientos sísmicos acaecidos el 29 de enero y los primeros días del mes de febrero de 2005 en Lorca (Murcia), que prevé la exención de las cuotas del IBI correspondientes al ejercicio 2005 que afecten a viviendas, establecimientos industriales y mercantiles, locales de trabajo y similares, de naturaleza urbana, situados en las pedanías de Zarcilla de Ramos y La Paca, del municipio de Lorca (Murcia), dañados como consecuencia de los movimientos sísmicos a que se refiere la norma, cuando se acredite que, tanto las personas como los bienes ubicados en aquéllos, hayan tenido que ser objeto de realojamiento total o parcial en otras viviendas o locales diferentes hasta la reparación de los daños sufridos³⁶⁸.

-El Real Decreto Ley 8/2005, de 27 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por las inundaciones acaecidas en la isla de La Gomera, que concede la exención de las cuotas del IBI correspondientes al ejercicio de 2005 que afecten a viviendas, establecimientos industriales y mercantiles, explotaciones agrarias, locales de trabajo y similares, dañados como consecuencia directa de las inundaciones, cuando se acredite que tanto las personas como los bienes en ellos ubicados hayan tenido que ser realojados total o parcialmente en otras viviendas o locales diferentes hasta la reparación de los daños sufridos o los destrozos en cosechas constituyan

³⁶⁷ El expresado Real Decreto Ley ha sido convalidado por acuerdo del Congreso de los Diputados adoptado en sesión de 10 de marzo de 2005, según resolución de la misma fecha que ordena su publicación (BOE núm. 64, de 16 de marzo de 2005).

Con posterioridad, se han dictado las siguientes normas relativas al beneficio que nos ocupa:

- el Real Decreto Ley 6/2005, de 8 de abril, por el que se establece la aplicación del Real Decreto Ley 1/2005, de 4 de febrero, por el que se adoptan medidas urgentes para paliar los daños ocasionados en el sector agrario por las heladas acaecidas en el mes de enero de 2005, a los daños ocasionados por las heladas acaecidas durante los meses de febrero y marzo de 2005 -convalidado por acuerdo del Congreso de los Diputados adoptado en sesión de 28 de abril de 2005, según resolución de la misma fecha que ordena su publicación (BOE núm. 109, de 7 de mayo de 2004)-, y
- la Orden APA/1109/2005, de 25 de abril, por la que se delimitan los ámbitos territoriales afectados por las heladas acaecidas durante los meses de enero, febrero y marzo de 2005, y se establecen criterios para la aplicación de las líneas de préstamos del Instituto de Crédito Oficial, de conformidad con lo previsto en el Real Decreto Ley 1/2005, de 4 de febrero.

³⁶⁸ El referido Real Decreto Ley ha sido convalidado por acuerdo del Congreso de los Diputados adoptado en sesión de 10 de marzo de 2005, según resolución de la misma fecha que ordena su publicación (BOE núm. 64, de 16 de marzo de 2005).

sinistros no cubiertos por ninguna fórmula de aseguramiento público o privado³⁶⁹.

La única diferencia destacable con relación a lo expresado al referirnos al Real Decreto Ley 6/2004, es que en las dos primeras normas no se contempla beneficio alguno para el IAE. Esta omisión tiene una justificación lógica en lo que se refiere al Real Decreto Ley 1/2005, por cuanto viene a paliar daños producidos en explotaciones agrarias y éstas no están sujetas al IAE en virtud de lo dispuesto en el artículo 78 TRLRHL; en cambio, en lo tocante al Real Decreto Ley 2/2005 no se observa motivación alguna para no recoger el beneficio relativo a dicho impuesto.

³⁶⁹ Este Real Decreto Ley ha sido convalidado por acuerdo del Congreso de los Diputados adoptado en sesión de 23 de junio de 2005, según resolución de la misma fecha que ordena su publicación (BOE núm. 155, de 30 de junio de 2005).

4.- Exenciones parciales

Corresponde ahora analizar los distintos supuestos de minoración de la carga tributaria existentes en el IBI y calificables como exenciones parciales o bonificaciones. Para el desarrollo de los mismos se tomará como base su correspondiente ubicación normativa.

4.1.- Las bonificaciones contenidas en el TRLRHL

Diferentes supuestos de exenciones parciales se contemplan en el TRLRHL, tal como se expone a continuación, debiendo referirse que su ubicación viene sistematizada en tres preceptos distintos. Por un lado, en el artículo 159.2, que contempla una bonificación genérica establecida para determinados territorios del Estado Español. Por otro lado, en los artículos 73 y 74 TRLRHL, que vienen encabezados bajo los conceptos de “bonificaciones obligatorias”³⁷⁰ y “bonificaciones potestativas”, respectivamente, lo que responde al carácter del beneficio que en cada caso se regula³⁷¹.

³⁷⁰ Con relación a esta categoría, Checa González y Merino Jara han afirmado que “el grado de autonomía es, en materia de bonificaciones, muy elevado, puesto que el apartado 4 del artículo 74 de la LRHL remite a las Ordenanzas fiscales locales la regulación no sólo de los aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones hasta ahora examinadas, sino también las condiciones de compatibilidad con otros beneficios fiscales.” (*La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, ob. cit., pág. 100. La referencia normativa ha de entenderse hoy hecha al artículo 73.4 TRLRHL). No obstante la cita transcrita, parece que la disponibilidad local sobre las condiciones de compatibilidad con otros beneficios fiscales no añade demasiado a la autonomía de los municipios si se tiene en cuenta el carácter obligatorio de las bonificaciones previstas en el mencionado artículo 73 TRLRHL, ya que esa disponibilidad no parece que en ningún caso pueda afectar a la efectiva aplicación de tales bonificaciones, que deberán tenerse en cuenta en todo caso por la Entidad local.

³⁷¹ No obstante, dentro de la primera rúbrica se incluye un supuesto de bonificación potestativa, el recogido en el segundo párrafo del artículo 73.2 TRLRHL, previsto para las viviendas de protección oficial y las que resulten equiparables a éstas conforme a la normativa de la respectiva comunidad autónoma, que puede establecerse por los Ayuntamientos y resultará de aplicación una vez transcurrido el plazo de tres años a que se circunscribe la bonificación obligatoria también contemplada en el precepto.

4.1.1.- La bonificación general prevista en el artículo 159.2 TRLRHL

Resulta aplicable al IBI la bonificación general -para todos los impuestos municipales-, objetiva, permanente, con vigencia indefinida, de aplicación automática y del 50 por 100, que venía prevista en el artículo 140.2 LRHL y hoy figura en el artículo 159.2 TRLRHL, en favor de las cuotas tributarias correspondientes a los bienes inmuebles situados en las ciudades de Ceuta y Melilla.

4.1.2.- La bonificación de los inmuebles que constituyen el objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria

Exención parcial, temporal, rogada y de carácter mixto. Contrariamente a esta configuración, Martínez García-Moncó califica la exención que nos ocupa como objetiva³⁷².

Este beneficio venía regulado en los tres primeros apartados del artículo 74 LRHL. Con la reforma operada por la Ley 51/2002, se concentró en un único apartado -el primero- de dicho precepto toda la previsión legal al respecto, habiéndose producido algunas modificaciones en la configuración del beneficio, según se expone más adelante, y en el TRLRHL la figura ha pasado a ubicarse en el artículo 73.1.

Tal y como expresan Rubio de Urquía y Arnal Suria, la finalidad de esta bonificación no es la de fomentar ni proteger la actividad que realizan las empresas para las que se prevé, sino la de paliar la situación de “agravio comparativo” en la que las mismas se encuentran a consecuencia de la especial naturaleza de las mercancías objeto de su tráfico mercantil, es decir, los bienes inmuebles³⁷³. O, como indica el Tribunal Supremo en sentencia de 8 de abril de 2002 (RJ 2002\3622), “la finalidad de la bonificación controvertida es la de reducir (durante tres años) al 10% de la cuota, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles que recaiga sobre aquéllos que, por pertenecer a empresas cuya actividad es la de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria y por no formar parte de su patrimonio permanente, constituyen un verdadero «stock» de existencias, equivalente al que, en otro tipo de entidades mercantiles, integran las «mercancías de almacén»”. Estando de acuerdo con lo anterior, no puede más que afirmarse que lo coherente hubiera sido declarar totalmente exentos los expresados bienes.

³⁷² “El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles”, ob. cit., pág. 329; también *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, ob. cit., pág. 101.

³⁷³ Véase *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 450.

Para que resulte aplicable el beneficio se exige la concurrencia de tres circunstancias. Una primera de carácter subjetivo, ya que ha de tratarse de empresas cuyo objeto consista en la construcción, urbanización o promoción inmobiliaria; dado que no se precisa qué debe entenderse por el mencionado objeto, “habrá que suponer que el aludido término se utiliza en sentido amplio, como sinónimo de actividad material propia de la empresa, aunque ello no significa que la actividad inmobiliaria tenga que ser la única de la empresa”³⁷⁴. Por su parte, la SGTL ha señalado que no procede aplicar la bonificación en un supuesto en el que una sociedad civil particular adquiere un solar para la construcción de viviendas por parte de un tercero que serán adjudicadas a los miembros de la sociedad dado que “la entidad consultante no actúa como empresa urbanizadora ni como empresa constructora. Por lo que respecta a la actividad de promoción inmobiliaria, no cabe entender que la entidad consultante realice tal actividad, a los solos efectos del disfrute de la bonificación prevista en el artículo 74.1 de la Ley 39/1988, ya que el destino exclusivo de las viviendas es la adjudicación a los socios o miembros de la entidad, por lo que no cabe hablar de la existencia de bienes inmuebles objeto del tráfico mercantil del sujeto pasivo”³⁷⁵.

Por otro lado, ha de entenderse que, al no especificar nada la ley sobre la condición de estas entidades, debe concluirse que pueden disfrutar de la bonificación toda clase de empresas, sean públicas o privadas, y cualquiera que resulten su forma o régimen jurídico, siempre que su actividad sea la indicada³⁷⁶.

En lo que respecta a las empresas dedicadas a la rehabilitación de inmuebles, constituye una novedad de la Ley 51/2002 respecto de la redacción precedente la inclusión en el ámbito del beneficio de “los inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria tanto de obra nueva como de rehabilitación equiparable a ésta”. No obstante, cabe recordar sobre el particular que ya con la redacción anterior de la norma se había sostenido que las empresas dedicadas a la rehabilitación de inmuebles, que Martínez García-Moncó

³⁷⁴ La cita se toma de Martínez García-Moncó, “El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles”, ob. cit., pág. 328; también *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, ob. cit., pág. 102.

³⁷⁵ Contestación de la SGTL de 19 de enero de 2001, publicada en *Tributos Locales*, núm. 8, junio 2001, págs. 146-147.

³⁷⁶ En este sentido se pronuncian Rubio de Urquía y Arnal Suria, *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 451.

Por su parte, la contestación de la DGCHT de 28 de julio de 1999 afirma: “Como quiera que la ley nada indica sobre la condición de estas empresas, ha de entenderse que pueden disfrutar de la bonificación toda clase de empresas, sean públicas o privadas, y cualquiera que sea su forma o régimen jurídico, sean sociedades anónimas, sociedades limitadas, etc., o sean personas jurídicas, personas físicas o entidades a las que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, siempre todo ello que su actividad sea constructora, urbanizadora o promotora”.

entendía excluidas del beneficio de forma injustificada³⁷⁷, sí podían gozar de la bonificación en igualdad de condiciones que las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria, tal y como lo había afirmado la STSJ de Canarias de 24 de febrero de 1995 (JT 1995\186), con fundamento en las siguientes circunstancias:

- a) El sentido gramatical del término construir, que significa fabricar, es decir, hacer una cosa por medios mecánicos, lo que indudablemente comprende la reforma de edificios, máxime si se exige licencia municipal de obras para realizarla.
- b) Los antecedentes históricos del precepto, ya que el artículo 261 del Real Decreto Legislativo 781/1986 reducía la bonificación a las obras de nueva planta, lo que no se mantuvo después, ya que se hablaba de construcciones, concepto mucho más extenso que el anterior, que el legislador se habría limitado a reproducir si hubiera querido mantenerlo³⁷⁸.
- c) El espíritu o finalidad de la norma, que es reducir el gravamen de los inmuebles no susceptibles de uso o disfrute.

La segunda exigencia es de tipo objetivo, por cuanto los inmuebles susceptibles de disfrutar de la bonificación han de ser aquéllos que constituyan el objeto de la actividad de las empresas referidas, su activo circulante, es decir, aquellos bienes en construcción, urbanización o promoción inmobiliaria. Según señala la contestación de la DGCHT de 28 de julio de 1999, “es perfectamente posible otorgar la bonificación de referencia a una empresa urbanizadora y, más tarde, otorgar el mismo beneficio fiscal a otra empresa distinta que realice la construcción y promoción de los bienes antes urbanizados por la primera”.

El tercer requisito, que es de carácter formal y está íntimamente relacionado con el que acaba de exponerse, viene redactado en términos negativos y supone la

³⁷⁷ Puede verse esta posición en “El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles”, ob. cit., págs. 328-329; y en *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, ob. cit., págs. 102-103.

³⁷⁸ Con relación a este argumento ha de precisarse que, con anterioridad, también estaban bonificadas las obras de reforma; no obstante, la redacción de la LRHL era más genérica e incluía en un solo texto dos bonificaciones que en el artículo 12 del Texto Refundido de la Contribución Territorial Urbana, de 12 de mayo de 1966, se encontraban diferenciadas o especificadas y que así fueron recogidas en el artículo 261 del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local, aprobado por el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril (en este sentido se pronuncian Simón Acosta, E.; Checa

exigencia de que tales bienes no figuren entre los del inmovilizado de la entidad. Esta exigencia sería consecuencia de la anterior y vendría referida a la contabilidad o los registros fiscales de la entidad, por cuanto el hecho de tratarse de bienes constitutivos de la actividad de tales empresas les impide figurar -contable y fiscalmente- como inmovilizado, circunstancia que debe ser respetada para gozar de la bonificación.

El porcentaje del beneficio se fijaba anteriormente en el 90 por 100 de la cuota del impuesto, lo que suponía que no alcanzara a los recargos que las áreas metropolitanas pudieran establecer sobre el IBI al amparo de lo previsto en el artículo 134 LRHL -hoy artículo 153 TRLRHL-, por cuanto la norma no extendía la bonificación a tales recargos, que se articulan como un porcentaje sobre la base imponible, magnitud ésta que no se ve alterada como consecuencia de la bonificación³⁷⁹. Actualmente, la ley establece un límite mínimo -el 50 por 100- y otro máximo -el 90 por 100- al porcentaje de la minoración, señalando que “en defecto de acuerdo municipal”, se aplicará la bonificación máxima prevista. En este punto, se podría plantear la duda de establecer a qué acuerdo se está refiriendo la norma, ya que no aclara si se trata de uno de carácter general, la ordenanza fiscal, o del acuerdo concreto resolutorio de la solicitud de aplicación del beneficio formulada por el contribuyente. No obstante, pese a que el TRLRHL no remite en este caso a la regulación por ordenanza fiscal, como hace generalmente y efectúa -por ejemplo- en el apartado 2) del propio precepto, sólo a ella puede referirse el artículo 73.1, y lo anterior, básicamente, por dos motivos. En primer lugar, porque sólo la regulación con carácter general por ordenanza satisfará las exigencias de la reserva de ley, sin que pudiera aceptarse una determinación particular de la cuantía de la bonificación. En segundo lugar, porque no puede reconocerse la aplicación del beneficio por silencio administrativo, de manera que nunca habrá reconocimiento sin acuerdo expreso en tal sentido, por lo que el TRLRHL no puede estar refiriéndose a esta situación³⁸⁰.

Por otra parte, debe hacerse notar que la bonificación se aplica en la cuota íntegra del impuesto, lo que no supone cambio alguno respecto de la situación anterior, ya que, según la define el artículo 71.1 TRLRHL, la cuota íntegra será el resultado de aplicar a la base liquidable el tipo de gravamen, por lo que el porcentaje del beneficio

González, C.; González García, E. y Lozano Serrano, C., “Bonificaciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles”, Presentación, *Jurisprudencia Tributaria*, 1995-I, pág. 1558).

³⁷⁹ Así lo sostienen Rubio de Urquía y Arnal Suria, *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 451, y el propio Arnal Suria en *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, ob. cit., pág. 87.

³⁸⁰ Nótese en este punto que el beneficio no podría venir reconocido por silencio administrativo ya que el punto 98 del Anexo 4 del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, incluye el procedimiento para la concesión de beneficios fiscales en el IBI dentro de aquéllos que deben entenderse desestimados cuando no recaiga resolución dentro del plazo en que han de ser resueltos.

no alcanza a los recargos que las áreas metropolitanas puedan establecer sobre el impuesto.

Tal y como ya se ha mencionado, la bonificación que nos ocupa se configura con un carácter temporal. Así, se establece que “el plazo de aplicación de esta bonificación comprenderá desde el período impositivo siguiente a aquel en que se inicien las obras hasta el posterior a la terminación de las mismas, siempre que durante ese tiempo se realicen obras de urbanización o construcción efectiva”. De la lectura del redactado normativo parece observarse una contradicción en sus términos, ya que si se afirma que la bonificación comprenderá hasta el período impositivo posterior a la terminación de las obras, no parece que en éste período posterior a la terminación se pueda cumplir el requisito de que en él se realicen tales obras, que ya habrían concluido. Sin embargo, deberá entenderse que la secuencia temporal es la literalmente prevista, del período posterior al del inicio al período posterior al de la terminación, ambos incluidos, y el requisito de la realización efectiva de las obras deberá entenderse en el sentido de continuidad de las mismas, es decir, que en el período que va desde el inicio a la terminación no podrá producirse una paralización de los trabajos, más allá, entendemos, de la que pueda resultar razonable o venir motivada por causas ajenas a la voluntad del contribuyente.

Por otra parte, el precepto finaliza limitando la anterior previsión al establecer como plazo máximo de aplicación del beneficio el de tres períodos impositivos. Todo lo anterior supone, adaptando a la nueva regulación lo que habían señalado Rubio de Urquía y Arnal Suria con respecto a la antes vigente, que el alcance de la bonificación pueda concretarse en los términos siguientes³⁸¹:

- a) sólo será efectiva respecto de aquellos bienes que, estando potencialmente afectados por la misma, sean objeto de la correspondiente obra de urbanización o construcción;
- b) sólo podrá aplicarse una vez iniciada la obra de urbanización o construcción, cesando su eficacia en el período impositivo siguiente a aquél en el que concluya la obra, siempre que, en total, este plazo no exceda de tres períodos impositivos;
- c) acabará, en todo caso, una vez transcurridos tres períodos impositivos desde el siguiente al del inicio de las obras, aunque éstas no hayan concluido.

³⁸¹ *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 452.

La determinación del momento en que debe entenderse iniciada o concluida la obra constituye una cuestión de prueba, que podrá acreditarse por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, pareciendo oportuno que deba atenderse a aquella fecha en que conste que se iniciaron las obras con cumplimiento de los requisitos legales para ello. A este respecto, la fecha de inicio deberá ser acreditada por el obligado tributario en el momento de solicitar la bonificación; por su parte, la fecha de finalización también tendrá que ser comunicada por el sujeto pasivo a la Administración competente, lo que deberá llevarse a cabo en el momento de producirse la finalización o, en cualquier caso, antes del devengo del impuesto correspondiente al año en que deje de tenerse derecho al disfrute del beneficio.

Según disponía el segundo párrafo del artículo 74.1 LRHL, la bonificación había de ser concedida o denegada por las “oficinas gestoras correspondientes”, lo que debía interpretarse en consonancia con lo dispuesto en el artículo 78 de la propia ley, siendo los Ayuntamientos los titulares de tal atribución, que podían delegar en favor de otras entidades³⁸². El vigente artículo 73.1 TRLRHL nada dice sobre esta cuestión, sin que por ello haya variado la situación, que deberá venir regulada por lo establecido en el apartado 1 del artículo 77 TRLRHL³⁸³.

En cuanto al momento en el que debe solicitarse el beneficio, con anterioridad a la reforma operada por la Ley 51/2002 se había venido sosteniendo que, al no existir previsión normativa alguna al respecto, la bonificación podía instarse dentro del plazo de prescripción, retrotrayendo sus efectos al momento en que se reunían los requisitos exigidos para su disfrute³⁸⁴. Posteriormente, el artículo 74.1 LRHL -actual artículo 73.1

³⁸² La doctrina había señalado la atribución de esta competencia en favor de los Ayuntamientos. Así: Rubio de Urquía y Arnal Suria, *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 453; Arnal Suria, *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, ob. cit., pág. 87; Martínez García-Moncó, “El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles”, ob. cit., pág. 330; del mismo autor *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, ob. cit., págs. 103-104.

³⁸³ En este sentido, Checa González y Merino Jara, afirman: “La competencia para conceder la bonificación recae en el propio Ayuntamiento (nuevo artículo 78.1 LRHL), quien deberá limitarse a comprobar la existencia de los requisitos enunciados en el artículo 74.1 de la misma ley, puesto que no tienen que ponderar ninguna otra circunstancia añadida, al tratarse de una potestad reglada.” (*La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, ob. cit., pág. 98).

³⁸⁴ Así se declara en la STSJ de Madrid de 30 de abril de 1998 (JT 1998\793) y en la STSJ de Valencia de 14 de julio de 2000 (JT 2000\1342).

En esta última se afirma: “Estaremos ante un beneficio fiscal que requiere unos requisitos legalmente establecidos, que se cumplen, y que debe solicitarse dentro del plazo prescriptivo de cinco años, surtiendo su concesión efectos jurídicos para el ejercicio 1997 del IBI por haberse iniciado las obras en 1996 (art. 74.3 LHL), puesto que a la fecha del devengo del IBI (1-1-1997, art. 75.1 LHL) ya contaba la mercantil actora con el derecho a la bonificación del 90% en la cuota, estando tan sólo diferido su disfrute al reconocimiento de ese derecho por parte de la

TRLRHL- vino a establecer expresamente que la solicitud habrá de realizarse por los interesados “antes del inicio de las obras”³⁸⁵. Valorando esta previsión normativa, puede afirmarse que, tal y como se ha sostenido con carácter general en la parte inicial

Corporación local, una vez solicitado en tiempo y forma. De esa forma, puede calificarse como rogado el beneficio del art. 74 LHL y como reglada su concesión por la Administración municipal, pues debe ser reconocido necesariamente si cumple los requisitos legalmente establecidos”.

Por su parte, en la contestación de la SGTL de 9 de enero de 2004 (consulta núm. 10-04) se dice: “En relación con la antigua redacción de los apartados 1, 2 y 3 del artículo 74 de la Ley 39/1988, es doctrina administrativa emanada de la extinta Dirección General de Coordinación de las Haciendas Territoriales que esta bonificación se disfrutaba, siempre que se reunieran los requisitos señalados en la Ley para proceder su aplicación, durante el período que la propia Ley tributaria señalaba, aun cuando se solicitase su reconocimiento en un momento posterior al tiempo en que debió comenzar su disfrute, todo ello sin perjuicio de los efectos de la prescripción”.

En un sentido diferente, el Consell Tributari Municipal de Barcelona ha entendido que, “de conformidad con el artículo 77.2 de la Ley 39/1988 y el Real Decreto 1448/1989, el término para formular la solicitud era el mismo de dos meses, contados a partir del día siguiente al de la finalización de las obras, establecido para formular la declaración de la obra nueva. En consecuencia, se estimó que si el sujeto pasivo presenta una declaración de alta de nueva construcción antes del plazo de dos meses desde el día siguiente a la fecha de finalización de las obras y formula en este mismo plazo la solicitud de bonificación, tiene derecho a la concesión de ésta durante todo el plazo regulado por la ley y no solamente durante el período de bonificación que queda por concluir a partir del ejercicio siguiente” (*El Consell Tributari Municipal de Barcelona. Diez años de actividad e interpretación de las normas tributarias en la Hacienda Municipal: 1989-1998*, ob. cit., pág. 77).

³⁸⁵ Sobre el tránsito de un régimen formal al otro, la citada contestación de la SGTL de 9 de enero de 2004 (consulta núm. 10-04) ha declarado:

“2º La Ley 51/2002 entró en vigor el 1 de enero de 2003, por lo tanto el nuevo régimen de la bonificación para los inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria, en cuanto a la exigencia de solicitud en un determinado momento, será de aplicación para aquellos cuyas obras se inicien a partir del 1 de enero de 2003.

-Por lo expuesto, los inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria cuyas obras se iniciaron antes del 1 de enero de 2003 siguen teniendo derecho a la bonificación sobre la cuota del Impuesto sobre Bienes Inmuebles prevista para ese supuesto, no pudiéndose vincular el derecho a la bonificación a su solicitud con anterioridad al inicio de las obras, de tal forma que este requisito solo es exigible para las bonificaciones que procedan de obras que se inicien a partir del 1 de enero de 2003, ya que, en otro caso, el nuevo requisito temporal sería de imposible cumplimiento.

En consecuencia, los inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria cuyas obras se iniciaron antes del 1 de enero de 2003 siguen teniendo derecho, de cumplir los requisitos materiales exigidos para ello, a la bonificación sobre la cuota del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente a:

1.- los períodos impositivos anteriores al 2003, para lo que habrá que estar a lo dispuesto en la antigua redacción de los apartados 1, 2 y 3 del artículo 74 de la Ley 39/1988,

2.- los períodos impositivos posteriores al 2002, para lo que habrá que estar a lo dispuesto en la nueva redacción al apartado 1 del artículo 74 de la Ley 39/1988 y, en su caso, a lo especificado en las ordenanzas fiscales de conformidad con lo establecido en el actual apartado 4 del artículo 74 de la Ley 39/1988, con la salvedad mencionada de que el derecho a la bonificación sobre la cuota del Impuesto sobre Bienes Inmuebles prevista para ese supuesto no puede vincularse, en el caso analizado, a su solicitud con anterioridad al inicio de las obras cuya realización efectiva da derecho a la bonificación en los términos aludidos”.

de este estudio, el incumplimiento de este requisito formal no debería acarrear la pérdida de la bonificación, de manera que el reconocimiento del beneficio habría de retrotraer sus efectos al tiempo en que se reuniesen los requisitos exigidos para el disfrute del mismo, con independencia del momento en que se hubiera formulado la solicitud de bonificación, comprendiendo así todos aquellos períodos para los que en la fecha de la solicitud no hubiese operado la prescripción.

4.1.3.- La bonificación en favor de las viviendas de protección oficial y de las viviendas que resulten equiparables a ellas

Las viviendas de protección oficial han venido disfrutando tradicionalmente de un régimen particular tanto en la Contribución Territorial Urbana como en su sucesor, el IBI. En lo que respecta a este último impuesto, los beneficios venían recogidos en una normativa distinta de la propia LRHL. Así, la disposición adicional primera de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establecía una bonificación del 50 por 100 en la cuota del IBI en favor de las viviendas de protección oficial. Por su parte, en virtud de la disposición transitoria duodécima de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, esta bonificación se extendía también a las viviendas con protección pública que dimanen de la legislación propia de las Comunidades Autónomas, siempre que los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes o usuarios no excedan de los establecidos para las referidas viviendas de protección oficial. El plazo de duración del beneficio se establecía en tres años contados desde el otorgamiento de la calificación definitiva como vivienda de protección oficial.

Pese a que la referida normativa no ha sido expresamente derogada, a partir de la Ley 51/2002 el nuevo artículo 74.2 LRHL -que ha pasado a ser el actual 73.2 TRLRHL- vino a introducir en la norma reguladora de las Haciendas Locales dos nuevos supuestos de bonificación. El primero de ellos posee similares características a los ya existentes, configurando una exención parcial, temporal y objetiva³⁸⁶ a favor de las viviendas de protección oficial y de las que resulten equiparables a éstas conforme a la normativa de la respectiva Comunidad Autónoma.

El beneficio se aplica sobre la cuota íntegra del IBI, por lo que no afectará a los recargos que las áreas metropolitanas puedan establecer sobre el impuesto, y se

³⁸⁶ Ha venido manteniendo una posición distinta Martínez García-Moncó, que la incluía entre las subjetivas (*El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, ob. cit., pág. 115).

concreta en el 50 por 100 de dicha cuota, resultando aplicable durante los tres períodos impositivos siguientes al del otorgamiento de la calificación definitiva de la vivienda.

La bonificación se concederá a petición del interesado, pudiendo efectuarse la solicitud en cualquier momento anterior a la terminación de los tres períodos impositivos de duración, previendo expresamente el precepto que surtirá efectos, en su caso, desde el período impositivo siguiente a aquél en que se solicite, por lo que la concesión no podrá tener efectos retroactivos al momento de la solicitud.

El segundo de los beneficios ahora previstos constituye una ampliación del régimen existente con anterioridad, al contemplarse una bonificación de establecimiento potestativo, de hasta el 50 por 100 de la cuota íntegra del impuesto, aplicable a los mismos inmuebles expresados y una vez transcurrido el plazo de tres períodos impositivos previsto para el supuesto anterior. De esta forma, la ordenanza fiscal deberá determinar, y así lo prevé el artículo 73.2 TRLRHL, la duración y la cuantía anual de la bonificación.

4.1.4.- La bonificación en favor de los bienes de naturaleza rústica de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra

Exención parcial, permanente y mixta. Martínez García-Moncó la califica como subjetiva porque su razón de ser es la condición del titular, una cooperativa protegida³⁸⁷; no obstante, además de tal requisito subjetivo se exige otro de carácter objetivo para poder disfrutar del beneficio, que los bienes tengan la naturaleza de rústicos.

El artículo 74.3 LRHL, en su redacción dada por Ley 51/2002, disponía que tienen derecho a una bonificación del 95 por 100 de la cuota íntegra y, en su caso, del recargo del impuesto a que se refería el artículo 134 de la ley, los bienes rústicos de las cooperativas agrarias y de las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra, en los términos establecidos en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de régimen fiscal de las cooperativas. El expresado beneficio ha pasado a venir ahora regulado en el artículo 73.3 TRLRHL y el recargo referido pasa a estar en el artículo 153 TRLRHL. De esta forma, la LRHL primero y el TRLRHL posteriormente, repiten la regulación contenida en el apartado b) del artículo 33.4 de la Ley 20/1990 -que establece una bonificación del 95 por 100 de la cuota y, en su caso, de los recargos de este impuesto

³⁸⁷ Véase “El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles”, ob. cit., pág. 331; también *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, ob. cit., pág. 105.

en favor de los bienes de naturaleza rústica de las cooperativas agrarias y de las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra³⁸⁸ - y remiten a la restante regulación contenida en esa norma.

Quizá la mayor particularidad del beneficio que se comenta está en un rasgo que debería ser habitual pero que se ha convertido en absoluta excepción: el referido artículo 33.4 de la Ley 20/1990 prevé y regula expresamente la obligación de compensar a las Entidades locales por la pérdida de ingresos que origine la bonificación. Por otra parte, la bonificación -a diferencia de las restantes- se extiende al recargo que sobre el impuesto puedan imponer las Áreas Metropolitanas.

4.1.5.- La bonificación de los inmuebles de naturaleza urbana ubicados en determinadas áreas o zonas del municipio

Exención parcial, de carácter objetivo y de establecimiento potestativo.

La disposición adicional vigésimo quinta de la Ley 55/1999 añadió un apartado 4 al artículo 74 LRHL que, tras la reforma llevada a cabo por la Ley 51/2002, viene -con leves modificaciones- contenido en el artículo 75.1 LRHL, actualmente artículo 74.1 TRLRHL, que contempla la posibilidad de que, mediante ordenanza fiscal, las entidades municipales puedan regular una bonificación de las cuotas del impuesto a favor de los inmuebles de naturaleza urbana ubicados en determinadas áreas o zonas del municipio que, por sus especiales características, son merecedoras de una protección singular.

Como primera nota de la bonificación está su establecimiento facultativo por el Ayuntamiento, lo que se enmarca en el “contexto del nuevo régimen general de beneficios fiscales potestativos en los tributos locales resultante de la modificación introducida en el artículo 9 de la Ley 39/1988, por la Ley 50/1998”³⁸⁹, que podrá implantarla o no y que deberá regular sus aspectos materiales y formales en lo no previsto por el propio TRLRHL. Entre tales circunstancias, la entidad local tiene la facultad de establecer las características peculiares y el ámbito de los núcleos de población, áreas o zonas, así como las tipologías de las construcciones y usos del suelo necesarios para el disfrute, la duración, porcentaje -con un límite máximo del 90 por 100-, o la aplicación rogada o automática del beneficio.

³⁸⁸ Los artículos 9 y 10 de la propia Ley 20/1990 contienen la regulación de ambos tipos de cooperativas.

³⁸⁹ Se toma la cita de la contestación de la DGCHT de 25 de abril de 2000.

Desde un punto de vista objetivo, la exención se circunscribe a aquellos bienes de naturaleza urbana que, conforme a la legislación y el planeamiento urbanísticos, correspondan a asentamientos de población singularizados por su vinculación a o preeminencia de actividades primarias de carácter agrícola, ganadero, forestal, pesquero o análogas y que dispongan de un nivel de servicios de competencia municipal, infraestructuras o equipamientos colectivos, inferior al existente en las áreas o zonas consolidadas del mismo, siempre que sus características económicas aconsejen una especial protección. De esta manera, puede afirmarse que los bienes susceptibles de disfrutar de la bonificación han de cumplir los cuatro requisitos que se enuncian -siguiendo la contestación de la DGCHT de 25 de abril de 2000- seguidamente:

- a) Tener naturaleza urbana.
- b) Estar ubicados en núcleos de población, áreas o zonas del municipio especialmente caracterizados por disponer de niveles de prestación de servicios de competencia municipal y de infraestructuras y equipamientos colectivos todavía inferiores a los existentes en las áreas o zonas consolidadas del municipio.
- c) Verse afectados por circunstancias de carácter económico, histórico, cultural, medioambiental u otras de interés general, que aconsejen su fomento o protección.
- d) Concurrir en los bienes una vinculación a o preeminencia de actividades primarias de carácter agrícola, ganadero, forestal, pesquero o análogas.

Según ha señalado Herrera Molina, el establecimiento de esta bonificación puede ser particularmente adecuado para núcleos de población cuyas actividades sean especialmente relevantes para la protección de la naturaleza, ya sea por sus efectos benéficos o por las limitaciones económicas a que se someten por parte de la normativa ambiental³⁹⁰.

Finalmente, la bonificación que se comenta deberá aplicarse, en aquellos municipios en que se haya establecido, sobre la cuota íntegra del impuesto determinada según la mecánica liquidatoria prevista en el TRLRHL, sin que quepa calcularla, tal y como señala la contestación de la DGCHT de 25 de abril de 2000, como

³⁹⁰ Véase “El uso de beneficios fiscales para la protección del medio ambiente”, en Yábar Sterling, A. y Herrera Molina, P. M., *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid, 2002, pág. 303.

un porcentaje aplicable exclusivamente sobre el valor del suelo y no sobre el de la construcción ni sobre el valor catastral.

4.1.6.- La bonificación prevista para corregir el impacto de la entrada en vigor de nuevos valores catastrales

Exención parcial, de carácter objetivo y de establecimiento potestativo.

El artículo 75.2 LRHL, tal y como fue redactado por el artículo 19.º de la Ley 51/2002, contemplaba un supuesto de bonificación similar al antes contenido en el apartado 5 del artículo 74, añadido por el artículo 22.Seis de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. El beneficio ha pasado a estar recogido actualmente en el artículo 74.2 TRLRHL.

Así pues, los Ayuntamientos podrán acordar, para cada ejercicio, la aplicación a los bienes inmuebles de una bonificación en la cuota íntegra del impuesto equivalente a la diferencia positiva entre la cuota íntegra del ejercicio y la cuota líquida del ejercicio anterior, multiplicada esta última por el coeficiente de incremento máximo anual de la cuota líquida que establezca la ordenanza fiscal para cada uno de los tramos de valor catastral y, en su caso, para cada una de las diversas clases de cultivos o aprovechamientos o de modalidades de uso de las construcciones que en aquella se fijen y en que se sitúen los diferentes bienes inmuebles del municipio.

Dicha bonificación, cuya duración máxima no podrá exceder de tres períodos impositivos, tendrá efectividad a partir de la entrada en vigor de nuevos valores catastrales de bienes inmuebles de una misma clase, resultantes de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general de ámbito municipal.

Por otro lado, será la ordenanza la que deberá fijar las condiciones de compatibilidad de esta bonificación con las demás que beneficien a los mismos inmuebles.

En el supuesto de que la aplicación de otra bonificación concluya en el período inmediatamente anterior a aquel en que haya de aplicarse sobre ese mismo inmueble la bonificación a que se viene haciendo referencia en este apartado, la cuota sobre la que se aplicará, en su caso, el coeficiente de incremento máximo anual será la cuota íntegra del ejercicio anterior.

Cuando en alguno de los períodos impositivos en los que se aplique esta bonificación tenga efectividad un cambio en el valor catastral de los inmuebles, resultante de alteraciones susceptibles de inscripción catastral, del cambio de clase del inmueble o de un cambio de aprovechamiento determinado por la modificación del planeamiento urbanístico, para el cálculo de la bonificación se considerará como cuota líquida del ejercicio anterior la resultante de aplicar el tipo de gravamen de dicho año al valor base determinado conforme a lo dispuesto en el artículo 69 TRLRHL.

Las liquidaciones tributarias resultantes de la aplicación de esta bonificación se regirán por lo previsto en el artículo 102.3 de la Ley 58/2003, sin que sea necesaria su notificación individual en los casos de establecimiento, modificación o supresión de la misma como consecuencia de la aprobación o modificación de la ordenanza fiscal.

Con relación a su precedente, la nueva redacción de la bonificación contenida en el artículo 75.2 LRHL suprimió la exigencia de que los Ayuntamientos que podían contemplarla fueran sólo aquéllos de más de 750.000 unidades urbanas, lo que le confería una operatividad escasa, y llevó a cabo algunos otros retoques -entre ellos, que el plazo máximo de duración no pueda exceder de tres períodos impositivos-, lo que motivó la inclusión en la disposición transitoria tercera de la Ley 51/2002 de un apartado en el que se establecía que los Ayuntamientos que a la entrada en vigor de dicha ley vinieran aplicando la bonificación establecida en el artículo 74.5 LRHL, podían continuar aplicando dicha bonificación hasta la fecha que determinara la respectiva ordenanza fiscal.

Por otro lado, la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 2005, en el apartado Dos de su disposición adicional trigésima segunda ha añadido una disposición transitoria decimoctava al TRLRHL que extiende la bonificación que nos ocupa a los inmuebles rústicos valorados conforme a lo dispuesto en el apartado 1 de la disposición transitoria primera del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo³⁹¹.

³⁹¹ La nueva disposición transitoria reza:

“Disposición transitoria decimoctava. *Régimen de base liquidable y de bonificación de determinados inmuebles en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.*

A los inmuebles rústicos valorados conforme a lo dispuesto en el apartado 1 de la disposición transitoria primera del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, les será de aplicación, hasta la realización de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general para inmuebles de esa clase, la reducción a la que se refiere el artículo 67 y, en su caso, la bonificación que hubiera acordado el Ayuntamiento conforme al artículo 74.2. En ambos casos, estos beneficios fiscales se aplicarán únicamente sobre la primera componente del valor catastral, de acuerdo con lo descrito en la citada disposición transitoria primera”.

4.1.7.- La bonificación prevista a favor de cada grupo de bienes inmuebles de características especiales

Exención parcial, de carácter objetivo y de establecimiento potestativo.

El artículo 75.3 LRHL, según redacción dada por la Ley 51/2002, actual artículo 74.3 TRLRHL, vino a prever que los Ayuntamientos, mediante ordenanza, puedan regular una bonificación de hasta el 90 por 100 de la cuota íntegra del impuesto a favor de cada grupo de bienes inmuebles de características especiales.

La ordenanza deberá especificar la duración, cuantía anual y demás aspectos sustantivos y formales relativos a esta bonificación.

Tal y como ha señalado Puig Ventosa, las infraestructuras que según la normativa reguladora del Catastro Inmobiliario se consideran bienes de categoría especial llevan asociado, en general, un impacto ambiental alto, de forma que desde el punto de vista de la preservación del medio ambiente es desaconsejable el establecimiento de bonificaciones para estos bienes. En cualquier caso, ateniendo a las facultades reconocidas por la norma a las Entidades locales, el referido autor considera que podrían establecerse distintos porcentajes de beneficio en función de los diferentes tipos de bienes que resultan incluidos en su ámbito de aplicación. De esta manera, “por ejemplo, en un municipio en que haya unidades de generación eléctrica de origen renovable i no renovable, se podrían bonificar las primeras, pero no las segundas”³⁹².

4.1.8.- La bonificación a favor de los sujetos pasivos que ostenten la condición de titulares de familia numerosa

Exención parcial, de carácter subjetivo y de establecimiento potestativo.

El artículo 75.4 LRHL, en la redacción dada por la Ley 51/2002, actual artículo 74.4 TRLRHL, prevé que las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 90 por 100 de la cuota íntegra del impuesto a favor de aquellos sujetos pasivos que ostenten la condición de titulares de familia numerosa.

³⁹² Véase *Fiscalitat ambiental local*, Fundació Carles Pi i Sunyer d'Estudis Autònomic i Locals, Barcelona, 2004, pág. 55.

La ordenanza deberá especificar la clase y características de los bienes inmuebles a que afecte, duración, cuantía anual y demás aspectos sustantivos y formales de esta bonificación, así como las condiciones de compatibilidad con otros beneficios fiscales.

Tal y como ha señalado la doctrina científica, la “ley hace hincapié no tanto en el inmueble, cuanto en su titular, por lo que es perfectamente posible que se acabe aplicando a inmuebles que no constituyan la vivienda habitual de aquél”³⁹³.

4.1.9.- La bonificación para las viviendas en las que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar

Exención parcial, de carácter objetivo y de establecimiento potestativo.

El artículo decimocuarto de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, añadió un apartado 5 al artículo 75 LRHL -que ya fue introducido con idéntico tenor por el artículo decimocuarto del Real Decreto-Ley 2/2003, de 25 de abril, de medidas de reforma económica-, en virtud del cual se prevé que las ordenanzas fiscales puedan regular una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles destinados a viviendas, en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol para autoconsumo. Posteriormente, el artículo 15.Segundo.Cuatro de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, dio nueva redacción al referido artículo eliminando los requisitos de que los bienes inmuebles fueran destinados a viviendas y de que el aprovechamiento fuese para autoconsumo -siendo ésta la redacción que ha pasado al actual artículo 74.5 TRLRHL-, lo que ha supuesto una ampliación del ámbito de aplicación del beneficio que responde, según la propia exposición de motivos de la Ley 62/2003, a un interés por “fomentar la utilización de sistemas para el aprovechamiento de la energía solar”.

El disfrute de esta bonificación estará condicionado a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación de la Administración competente.

Los demás aspectos sustantivos y formales del beneficio se especificarán en la ordenanza fiscal.

³⁹³ La cita se toma de Checa González y Merino Jara, en *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, ob. cit., pág. 102.

4.2.- Las bonificaciones contenidas en otras normas

Corresponde en este momento referirnos a determinadas bonificaciones en el IBI que figuraban previstas en normas ajenas al impuesto pero que, con la reforma acometida por la Ley 51/2002, fueron incorporadas al articulado de la propia LRHL. Según se ha visto ya, lo anterior ha sucedido con la bonificación contemplada para las viviendas de protección oficial y con la relativa a los bienes de naturaleza rústica de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra-, sin que, por lo demás, hayan sido derogadas expresamente las normas que las contenían, sino que, bien al contrario, en lo que se refiere a los bienes de las cooperativas, se produjo una remisión por parte del artículo 74.3 LRHL -que hoy se encuentra en el artículo 73.3 TRLRHL- al régimen contenido en la propia Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas.

Por otra parte, debe hacerse notar un fenómeno que no puede dejar de calificarse como sorprendente y que viene referido a las bonificaciones previstas para atender al desarrollo de determinados eventos, en concreto, la celebración del “Fórum Universal de las Culturas Barcelona 2004”, el “Año Santo Jacobeo 2004” y el “Caravaca Jubilar 2003”³⁹⁴. Así, sucede que los preceptos legales que contemplaron los beneficios para tales acontecimientos -respectivamente, la disposición adicional quinta.cinco.2 de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social; la disposición adicional segunda.cinco.2 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, y la disposición adicional vigésimo segunda.cinco.2 de la misma norma- establecieron, con idéntico tenor, que las empresas o entidades que desarrollen los objetivos de los respectivos eventos, gozarán de “una bonificación del 95 por 100 en todos los impuestos y tasas locales que puedan recaer sobre sus operaciones relacionadas con dicho fin”.

A pesar del tenor literal de tales disposiciones, los posteriores reglamentos de desarrollo de estas normas -respectivamente, Reales Decretos 1070/2002, de 18 de octubre; 895/2003, de 11 de julio; y 742/2003, de 20 de junio- en sus correspondientes artículos 6.2, después de reiterar la previsión legal reconociendo el derecho a la bonificación del 95 por 100 referida, disponen que entre las figuras a que se refiere dicho precepto no se entenderá comprendido, entre otros impuestos, el IBI. Por tanto, y

³⁹⁴ Como novedad de la Ley 49/2002, resaltamos que esta norma crea, en el artículo 27, el marco jurídico general al que deberán ajustarse los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público que puedan establecerse por ley, fijando su contenido máximo, duración y reglas básicas.

si atendemos a estas normas, en el impuesto que nos ocupa no podrá disfrutarse de la bonificación referida, salvo que se defienda que los preceptos reglamentarios citados se han dictado contradiciendo lo dispuesto por los respectivos textos legales por ellos desarrollados.

Lo anterior resulta predicable también de la regulación general de los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público que ha introducido el artículo 27 de la Ley 49/2002, desarrollado por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre. Así, el artículo 27.3.Quinto de la citada ley dispone que “Las empresas o entidades que desarrollen los objetivos del respectivo programa tendrán una bonificación del 95 por 100 en todos los impuestos y tasas locales que puedan recaer sobre las operaciones relacionadas exclusivamente con el desarrollo de dicho programa”. No obstante lo anterior, el artículo 8.4 del Real Decreto 1270/2003 establece que, entre los tributos a que se refiere el precepto legal, “no se entenderán comprendidos el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y otros que no recaigan sobre las operaciones realizadas”.

Pero es más, la disposición adicional sexta -que regula los beneficios fiscales aplicables a los “XV Juegos del Mediterráneo. Almería 2005”-, la disposición adicional vigésima -que disciplina los beneficios fiscales aplicables al “IV Centenario del Quijote”- y la disposición adicional trigésima cuarta -que establece el régimen fiscal del acontecimiento “Copa América 2007”-, todas ellas de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, contienen una previsión novedosa que abundaría en la posible extralimitación -en tanto resulte aplicable a estos supuestos- del artículo 8.4 del Real Decreto 1270/2003 y de una exclusión como la contenida en los textos reglamentarios particulares a que nos venimos refiriendo, en tanto que el respectivo punto 5 de las expresadas disposiciones establece que “Los beneficios fiscales de este programa serán los máximos establecidos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002”, por lo que no parece que puedan admitirse limitaciones reglamentarias en el alcance de las bonificaciones legalmente previstas. Esta misma previsión se ha incorporado a los acontecimientos de excepcional interés público a que se refieren:

-la Ley 4/2004, de 29 de diciembre, de modificación de tasas y de beneficios fiscales de acontecimientos de excepcional interés público, artículos decimoquinto -relativo a los beneficios fiscales aplicables a “Salamanca 2005. Plaza Mayor de Europa”-, decimoséptimo -referido a los beneficios fiscales aplicables a “Galicia 2005. Vuelta al Mundo a Vela”- y decimonoveno -atinente a los beneficios fiscales aplicables al Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de “Pekín 2008”-; y

-la Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para el año 2006, disposiciones adicionales quincuagésima quinta -relativa a los beneficios fiscales aplicables al “Año Lebaniego 2006”- y quincuagésima sexta -referida a los beneficios fiscales aplicables a la “EXPO Zaragoza 2008”-.

5.- Las exenciones en la fiscalidad inmobiliaria local en el Derecho Comparado

Habiendo estudiado el régimen de exenciones vigente en nuestro Derecho, convendrá seguidamente referirnos a los beneficios fiscales previstos en otros ordenamientos jurídicos, para lo que se describe, brevemente, como se articula la fiscalidad inmobiliaria local en algunos países extranjeros y, a continuación, se desarrolla con más profundidad la situación en determinados ordenamientos jurídicos o se presta atención a algunas cuestiones que pueden resultar de interés para entender mejor ciertos aspectos de nuestro propio Derecho.

5.1.- La fiscalidad inmobiliaria local en otros países

De la observación del régimen vigente en diferentes países -en concreto, Francia, Italia, Alemania, Dinamarca, Reino Unido y Estados Unidos-, resulta un rasgo que caracteriza la fiscalidad infraestatal y es la existencia de impuestos que gravan la propiedad de los terrenos y las construcciones; si bien, determinados activos mobiliarios corporales constituyen también un elemento de la base del impuesto sobre la propiedad americano³⁹⁵ y del impuesto inmobiliario alemán³⁹⁶. En la mayoría de los casos, los propietarios son los contribuyentes legales. Sin embargo, los ocupantes lo son en el sistema inglés y, parcialmente, en el francés, en lo que se refiere a la *Taxe d'Habitation*. Por lo tanto, el hecho generador de la fiscalidad inmobiliaria descansa a la vez sobre la propiedad o sobre la utilización de los bienes.

³⁹⁵ En su origen, la *property tax* recaía sobre todas las propiedades, corporales e incorpóreas. Durante un largo período de tiempo, recayó sobre las propiedades inmobiliarias y ciertos activos corporales e incorpóreas. Actualmente, los activos incorpóreas han sido excluidos del impuesto. De esta forma, en Estados Unidos la materia susceptible de ser sometida a imposición por la *Property Tax* incluye no solamente las propiedades construidas y no construidas, sino también activos corporales -*tangible personal property*- que son mobiliarios o inmobiliarios: equipamientos comerciales, maquinaria industrial, vehículos, etc.

La mezcla de las materias imponibles en el impuesto de propiedad americano hace que su naturaleza se acerque a la de un impuesto sobre los activos netos, puesto que recae sobre bienes inmuebles y mobiliarios. Sin embargo, a diferencia de este tipo de impuestos, el impuesto sobre la propiedad americano sigue siendo un impuesto real, que no es personalizado por la toma en consideración de las cargas familiares. Además, se establece sobre el valor bruto de los bienes y no sobre su valor neto, deducción hecha de las deudas.

³⁹⁶ En este país la maquinaria y el ganado de las explotaciones están sujetos a imposición en el ámbito agrícola y forestal.

En lo que se refiere a las bases de imposición, vienen constituidas por el valor de mercado -o valor en capital- y el valor de alquiler. El recurso al valor de mercado está más extendido, si bien la fiscalidad inmobiliaria francesa se basa solamente en el valor de alquiler, que también está presente, de forma parcial, en Gran Bretaña³⁹⁷. Tradicionalmente reconocidos como impuestos sobre el capital, los impuestos inmobiliarios forman parte hasta cierto punto del impuesto sobre la renta debido a su base imponible. La no subjetivización es un punto convergente de la fiscalidad sobre la propiedad inmobiliaria de los países observados, excepto en lo que respecta a la referida *Taxe d'Habitation* francesa y a la *Council Tax* inglesa, que tienen en cuenta la situación personal individual.

La imposición se realiza por dos métodos: bien gravando simultáneamente los terrenos y las construcciones, bien gravándolos separadamente. Tanto en Francia como en Italia, Gran Bretaña, Estados Unidos o Alemania se adopta la primera opción, que consiste en tomar en consideración el valor -de mercado o de alquiler- de un inmueble sin someter a imposición separadamente el valor del suelo y el de las construcciones. En cambio, en Dinamarca se usa el segundo de los métodos referidos al establecer, independientemente, un impuesto sobre el suelo de las construcciones -*Land Tax*- y otro sobre las propias construcciones -*Building Tax*-. Se someten así a la referida *Building Tax* los edificios comerciales, industriales y gubernamentales, mientras que las viviendas se excluyen de este impuesto. Sin embargo, la renta presunta del propietario-ocupante de alojamientos se sujeta al impuesto local sobre la renta.

La imposición inmobiliaria puede, además, venir establecida en función de las distintas afecciones de los bienes. Así, en Francia, las propiedades se dividen en dos categorías: las propiedades sin edificar y las propiedades construidas. Las primeras se someten a la *Taxe Foncière sur les Propriétés Non Bâties*, que se aplica esencialmente en el mundo agrícola. Este tributo puede compararse con el impuesto alemán sobre la propiedad de la tierra -*Grundsteuer A*³⁹⁸-, que recae sobre los terrenos agrícolas y forestales. Las segundas se gravan con la *Taxe Foncière sur les Propriétés Bâties* y la *Taxe d'Habitation*. En Gran Bretaña, sobre las propiedades residenciales y las industriales recaen dos impuestos de propiedad distintos. El *Council Tax* grava las

³⁹⁷ En Francia, la base de los impuestos inmobiliarios viene constituida por el *valeur locative cadastrale*, que se corresponde con el alquiler anual teórico que un propietario podría obtener de su bien arrendándolo en condiciones normales de mercado. Es, por tanto, un valor teórico calculado de forma indicaria por la Administración fiscal, destinado a aprehender la renta de un bien -flujo- y no su valor como capital en el mercado inmobiliario -stock- (Véase Djounidi, H., *Droit Fiscal*, Hachette, París, 2000, pág. 165).

³⁹⁸ Existe también el *Grundsteuer B*, que grava el resto de propiedades inmobiliarias.

viviendas mientras que el *Nacional Non-Domestic Rates* o *Uniform Business Rates* afecta a las propiedades comerciales e industriales. Estas distinciones no se encuentran en los Estados Unidos ni en Italia o Dinamarca.

Entre los países observados, ninguno grava solamente los terrenos, y ello aunque podría considerarse que una imposición exclusiva sobre los terrenos serviría, potencialmente, para mejorar la eficacia de su explotación, ya que si no se gravaran las construcciones, los propietarios tendrían interés en construir. Por comparación con el impuesto sobre terrenos y construcciones, una imposición que recayera únicamente sobre los terrenos favorecería que se invirtiese en edificaciones. Sin embargo, también se destaca que gravar solamente los terrenos conlleva estrechar la base de imposición, lo que haría que el impuesto hubiera de tener un tipo de gravamen más elevado para producir la misma renta que una imposición sobre terrenos y construcciones, si todos los demás elementos permanecen igual, sucediendo que un tipo de imposición elevado es políticamente indeseable y podría generar distorsiones.

Después de haber determinado la materia imponible, es necesario definir las personas sujetas a imposición con el fin de completar el ámbito de aplicación del impuesto. A excepción del caso inglés, donde el impuesto inmobiliario recae sobre la persona que ocupa efectivamente el bien -propietario o arrendatario- y del caso francés, donde la *Taxe d'Habitation* recae sobre el ocupante del inmueble usado como vivienda, en los demás supuestos los propietarios son los sujetos pasivos legales de las contribuciones territoriales. Por lo tanto, la fiscalidad francesa sobre los inmuebles se singulariza al recaer simultáneamente sobre propietarios y ocupantes. Se distingue aún de los otros países comparados por el número de impuestos existentes sobre los bienes inmuebles, ya que hay tres impuestos diferentes, mientras que existe sólo uno en Italia, los Estados Unidos y Alemania y hay dos en Dinamarca y Gran Bretaña.

A priori, los impuestos inmobiliarios franceses hacen que los propietarios-ocupantes de inmuebles edificados soporten mayores cargas fiscales en la medida en que son sujetos pasivos a la vez de la *Taxe d'Habitation* y de la *Taxe Foncière sur les Propriétés Bâties*. Por otra parte, desde el punto de vista presupuestario, el sistema francés permite la ampliación de la base de la fiscalidad inmobiliaria, lo que proporcionaría teóricamente un rendimiento más elevado con respecto a los sistemas que recaen solamente sobre los inquilinos o sobre los propietarios.

Conviene, por otra parte, recordar que los impuestos inmobiliarios tienen un carácter periódico que se traduce en una exacción anual sobre las propiedades, pero los propietarios o los ocupantes sólo son deudores según los hechos previstos por la

norma -detentación u ocupación de un inmueble- en una fecha de referencia. Esta fecha, la del devengo, se sitúa habitualmente en el primer día del período de imposición, por ejemplo el 1 de enero en Francia o el 1 de abril en Inglaterra.

En lo que se refiere a los beneficios fiscales, en todos los casos existen exenciones o reducciones de la carga tributaria que se establecen en atención a la situación de los propietarios o a los usos de las propiedades, de manera que una multitud de exenciones y desgravaciones previstas en función de diferentes consideraciones de carácter socioeconómico y político van a limitar el ámbito de aplicación de la fiscalidad inmobiliaria en los países que nos ocupan; es decir, el tratamiento fiscal privilegiado traduce, normalmente, consideraciones de carácter político, socioeconómico y medioambiental.

Con carácter general, la minoración de la carga tributaria en las contribuciones territoriales se realiza, fundamentalmente, por tres métodos: la exclusión del ámbito de aplicación, la actuación sobre los tipos de imposición y la intervención sobre las bases de imposición a través de las consiguientes reducciones en la contribución.

Respecto al ámbito de aplicación, el propio de un impuesto inmobiliario viene determinado por dos criterios: la naturaleza de las propiedades sujetas y la naturaleza de las personas obligadas. Por lo tanto, se excluyen del ámbito de aplicación las que no se encuentran en la situación definida por estos dos criterios. En la práctica, la ley suele prever explícitamente una lista de las propiedades y las personas exoneradas o que pueden beneficiarse de reducciones en su tributación, como sucede en Francia.

En lo tocante a los tipos de imposición, éstos pueden ser diferentes según se apliquen al suelo o a las construcciones. En Dinamarca, el tipo de imposición aplicable a los edificios es inferior al aplicable a los terrenos, con el fin de promover las actividades de construcción; también algunas colectividades locales en los Estados Unidos, por ejemplo en Pennsylvania, tienen un sistema similar al danés.

Las bases de imposición pueden determinarse por derogación de los criterios generales del impuesto. Así, por ejemplo, el valor de alquiler de la *Taxe d'Habitation* francesa se disminuye con una determinada reducción -*abattement*- para tener en cuenta las cargas familiares.

En todos los países, las exenciones y desgravaciones se conceden en consideración a las circunstancias personales de los propietarios o a la concreta afección de los bienes. Los criterios de edad, incapacidad, renta modesta de los propietarios o inquilinos se tienen en cuenta normalmente para establecer beneficios

impositivos en los tributos inmobiliarios. Tratándose del destino de los bienes, las propiedades que presentan un interés general o no productivo -propiedades públicas, lugares destinados a actividades culturales, etc.- suelen eximirse de tributar en las contribuciones territoriales.

Para concretar más el análisis, pueden referirse algunos sistemas en particular.

5.2.- Las exenciones y desgravaciones en las *Taxes Foncières* y la *Taxe d'Habitation* francesas

Como sucede en España, en Francia existe un gran número de supuestos de exenciones y reducciones en los impuestos inmobiliarios que vienen justificadas por los motivos más diversos. Así, se efectúa seguidamente un resumen esquemático.

En la *Taxe Foncière sur les Propriétés Non Bâties*, puede distinguirse entre³⁹⁹:

1.- Exenciones previstas a favor de las propiedades públicas (exención permanente), las vías públicas, los ríos y riveras navegables; exenciones de pleno derecho a favor de los terrenos boscosos y exenciones sometidas a decisión de las Entidades locales a favor de determinadas plantaciones y especies de árboles.

2.- Desgravaciones especiales de carácter temporal a favor de algunas parcelas agrícolas, por pérdidas de cosechas y ganados o a favor de los jóvenes agricultores.

En la *Taxe Foncière sur les Propriétés Bâties*, existen⁴⁰⁰:

1.- Exenciones, que pueden ser permanentes o temporales. Entre las primeras están las contempladas a favor de:

- las propiedades públicas cuando estén afectadas a un servicio público o de utilidad general y no productor de rentas;
- las sociedades autorizadas para la financiación de las telecomunicaciones (edificios situados en terrenos otorgados en

³⁹⁹ Véanse los artículos 1.394 y ss. del *Code Général des Impôts*.

⁴⁰⁰ Véanse los artículos 1.382 y ss. del *Code Général des Impôts*.

arrendamiento por el Estado a las sociedades autorizadas y cuya construcción es financiada por estas sociedades);

- las construcciones rústicas (edificios que sirven a una explotación agrícola o ganadera: granjas, establos, graneros);
- las obras para la distribución del agua potable;
- edificios destinados al culto religioso y sus dependencias;
- los puertos autónomos;
- los alojamientos modestos situados en los Departamentos de Ultramar⁴⁰¹;
- los edificios que gocen de la inmunidad diplomática;
- las autopistas.

Dentro de las exenciones temporales se pueden citar las establecidas a favor de:

- las nuevas construcciones (2 años con carácter general, 5 años para los inmuebles situados en las zonas francas urbanas cuando son afectados a una actividad que entra en el campo de aplicación de la *Taxe Professionnelle* -salvo acuerdo municipal en contra- y 15 y 25 años en otros supuestos);
- las nuevas empresas;
- las construcciones para alojamiento protegidas por el Estado: 15 años;
- los locales para alojamiento urgente destinados a las personas desfavorecidas.

2.- Desgravaciones previstas a favor de las viviendas vacías o los edificios no explotados, siempre que no se trate de una decisión del propietario y si estas circunstancias se producen por un plazo superior a tres meses; las establecidas en función de la edad, la incapacidad o la condición modesta del contribuyente.

3.- Reducciones sobre el valor de los bienes previstas a favor de las viviendas sociales situadas en zona urbanas sensibles.

En la *Taxe d'Habitation*, encontramos⁴⁰²:

⁴⁰¹ Departamentos de Réunion, Guadeloupe, Guyane y Martinique.

⁴⁰² Véanse los artículos 1.407 y ss. del *Code Général des Impôts*

1.- Exenciones que pueden preverse para determinados inmuebles o personas. Así, entre los inmuebles exonerados tenemos:

- locales sujetos a la *Taxe Professionnelle*;
- edificios afectos a las explotaciones rurales;
- locales destinados al alojamiento de los alumnos en las escuelas e internados;
- residencias universitarias administradas por los CROUS;
- oficinas de los funcionarios públicos;
- viviendas modestas situadas en los Departamentos de Ultramar.

Como entidades o personas exoneradas estarían⁴⁰³:

- los establecimientos públicos científicos, de enseñanza o de asistencia;
- los miembros del cuerpo diplomático y consular;
- los indigentes reconocidos como tales por la administración;
- los titulares de la asignación suplementaria prevista en el Código de la Seguridad Social o de la asignación a los adultos minusválidos;
- los contribuyentes mayores de 60 años o viudos cuando sus rentas no excedan de una determinada cuantía;
- los contribuyentes impedidos o inválidos;
- los ancianos que viven en asilos o albergues.

2.- Desgravaciones, que pueden ser de la totalidad de la cotización -establecidas a favor de los beneficiarios de la renta mínima de inserción o de los gestores de alojamientos-hogares y de los organismos que contribuyen al alojamiento de las personas desfavorecidas- o parciales -que están vinculadas al importe de las rentas-.

3.- Reducciones, que tratan de disminuir la carga fiscal de las familias. Ya sean obligatorias o facultativas, sólo son aplicables en el caso de que el alojamiento constituya la vivienda principal. Entre las del primer grupo, el valor del bien se disminuye con una reducción de carácter obligatorio por cargas familiares. Entre las facultativas, hay una reducción general en la base cuyo importe es idéntico para todos los contribuyentes

⁴⁰³ Los sujetos pasivos del *Impôt de Solidarité sur la Fortune* están excluidos de los beneficios previstos en la *Taxe d'Habitation* a favor de los contribuyentes con menores ingresos.

domiciliados en el municipio, o una reducción especial en la base en favor de los contribuyentes cuyas rentas no excedan de determinados límites.

Las exenciones que nos ocupan son objeto de varias críticas:

-Las exenciones, en principio, desplazan las cargas fiscales del sector exonerado al no exonerado, donde los contribuyentes verían aumentar el tipo de imposición. De esta manera, si bien las exenciones se crean generalmente con el fin de remediar las iniquidades del impuesto, generan por otro lado, invisiblemente, nuevas distorsiones.

-Los dispositivos relativos a las desgravaciones fiscales son fuente de complejidad y dificultad para los contribuyentes, ya que se basan en técnicas oscuras y poco comprensibles. Conllevan, por otra parte, un coste de gestión considerable para la administración. Así, por ejemplo, el establecimiento en Francia de topes al pago de la *Taxe d'Habitation* en función de la renta de los sujetos pasivos obliga a la Administración fiscal a tomar en consideración las rentas de 29 millones de contribuyentes de este impuesto; esta cifra muestra bien las importantes cargas vinculadas a estas reducciones fiscales.

-Las exenciones y/o reducciones fiscales resultan a menudo poco eficaces.

-En Francia, el Estado tiende en los últimos años a sustituir a los contribuyentes en el pago de sus contribuciones relativas a los impuestos inmobiliarios, beneficiándolos con exenciones y desgravaciones y compensando a las entidades locales. De esta forma, el Estado se ha convertido en el primer contribuyente por los impuestos locales. Esta mayor intervención del Estado en el ámbito de la fiscalidad municipal va en detrimento de la responsabilización de los cargos electos locales frente a sus contribuyentes-electores. Así pues, la parte de las compensaciones y desgravaciones asumida por el Estado con relación a las contribuciones a cargo de los sujetos pasivos en lo que se refiere a la *Taxe d'Habitation* y la *Taxe Foncière sur les Propriétés Bâties* asciende, respectivamente, al 50 por 100 y al 28 por 100⁴⁰⁴.

⁴⁰⁴ Véase Commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation, *Rapport d'information sur les perspectives d'évolution de la fiscalité locale*, núm. 289, de 13 de mayo de 2003, Sénat (Paris, Librairies-impr. réunies), 2003, pág. 253; también puede consultarse en la dirección de Internet: www.senat.fr/rap/r02-289/r02-289.html.

5.3.- Las exenciones en la *Imposta Comunale sugli Immobili italiana*

La amplitud del objeto de la imposición que puede predicarse de la *Imposta Comunale sugli Immobili* convierte en particularmente relevante la correcta identificación y calificación de las hipótesis de exención recogidas en el Decreto Legislativo núm. 504/1992⁴⁰⁵.

La exclusión de la carga tributaria, limitada al período del año para el que subsisten las condiciones prescritas por la ley, puede derivar de la naturaleza del sujeto propietario, del destino del inmueble o de una combinación de ambas circunstancias. En detalle, se incluyen entre las exenciones subjetivas las previstas para:

-las construcciones propiedad de la Santa Sede contempladas en los artículos 13, 14, 15 y 16 del Tratado Lateranense, suscrito el 11 de febrero de 1929;

-las construcciones pertenecientes a los Estados extranjeros y a las organizaciones internacionales para las cuales está prevista la exención del impuesto local sobre la renta de las construcciones en base a acuerdos internacionales aplicables en Italia.

Por otra parte, el artículo 1, apartado 86, de la Ley de 28 de diciembre de 1995, núm. 549, atribuye a los municipios la facultad de acordar la reducción en los tributos de su competencia, hasta llegar a la exención total, a favor de los establecimientos comerciales y artesanales situados en zonas cerradas al paso como consecuencia del desarrollo de obras públicas que se prolonguen durante más de seis meses.

Son exenciones de carácter mixto las contempladas a favor de los inmuebles pertenecientes al Estado, las regiones, las provincias, los municipios, las comunidades de montaña y los consorcios creados entre dichos entes y destinados exclusivamente al ejercicio de sus competencias institucionales. La correspondiente entidad local puede acordar también la exención de tales inmuebles aunque no estén destinados de manera exclusiva al desarrollo de las respectivas competencias institucionales.

Además, tal disposición es extensible a las sociedades por acciones y a las empresas especiales instituidas al amparo de los artículos 22 y 23 de la Ley de 8 de junio de 1990, núm. 142, así como en lo que respecta a los nuevos consorcios

⁴⁰⁵ El desarrollo de este apartado se efectúa siguiendo, fundamentalmente, a D'Alfonso, G.; Ferri, M. y Troise, G., *I tributi locali. Regionali, Provinciali e Comunali*, IPSOA, 2000, págs. 215 y ss.

constituidos según los artículos 25 y 60 de la misma ley, o bien, a las sociedades por acciones, las empresas especiales y los consorcios instituidos por los municipios y provincias para la gestión de los servicios públicos; y ello en cuanto el artículo 66, apartado 14, del Decreto Legislativo de 30 de agosto de 1993, núm. 331, convertido, con modificaciones, en la Ley de 29 de octubre de 1993, núm. 427, dispone la aplicación, en lo que respecta a los mencionados sujetos, de las disposiciones tributarias previstas de modo específico para los entes territoriales a los que pertenezcan.

La exención no concurre, por el contrario, para los inmuebles poseídos por el municipio y cuya superficie se encuentra entera o prevalentemente en su propio territorio, ya que en este caso concreto el impuesto no resulta de aplicación, con independencia del destino del inmueble, para evitar que el municipio sea al mismo tiempo sujeto activo y pasivo del tributo. Tampoco quedan afectados por la norma los inmuebles que no reúnan la característica de ser una construcción, un área edificable o un terreno agrícola, por cuanto objetivamente quedan fuera del campo de aplicación del impuesto.

Análogas consideraciones deben realizarse para los inmuebles propiedad de los entes territoriales sobre los que se haya constituido a favor de un tercero un derecho real -usufructo, uso, habitación, etc.-, dado que en tal caso es sujeto pasivo del impuesto únicamente el tercero titular del derecho, permaneciendo, por tanto, el ente territorial nudo propietario completamente ajeno a la relación tributaria. Tampoco gozarán de la exención las construcciones realizadas por un tercero sobre suelo propiedad de los referidos entes territoriales a raíz de la concesión de un derecho de superficie, dado que en tal caso es sujeto pasivo el tercero concesionario en tanto que propietario de la construcción realizada.

Delimitado así el ámbito de aplicación de la norma de exención que nos ocupa, surge el problema de individualizar qué inmuebles poseídos por los mencionados entes territoriales pueden ser considerados como destinados exclusivamente a competencias institucionales. Al respecto, puede entenderse que quedan dentro de tal categoría los inmuebles cuya utilización por parte de los referidos entes poseedores supone realizar directamente el objetivo asignado al propio ente por el ordenamiento jurídico, además de los inmuebles no utilizados pero preordenados al directo cumplimiento de tal objetivo. En otros términos, se entienden como tales los bienes inmuebles afectados directamente a la finalidad específica establecida normativamente para el concreto organismo administrativo.

Desde este punto de vista, se incluyen sin otro requisito en la norma de exención los inmuebles pertenecientes al demanio del Estado, de las regiones, de las provincias y de los municipios, en atención al necesario destino de tales bienes al ejercicio de funciones públicas o a la preordenación de los mismos a un uso controlado y programado por la Administración pública. Igualmente, en la generalidad de los casos, se incluyen en la norma de exención los inmuebles que forman parte del patrimonio indisponible de los entes territoriales en cuestión, ya que estos bienes, aunque distintos de los demaniales, generalmente están destinados al desarrollo de competencias típicas de la Administración pública.

Sobre la base de los principios enunciados, la exención resulta aplicable, por ejemplo, a los alojamientos propiedad del Estado considerados “de servicio”, es decir, puestos a disposición de los titulares de funciones particulares con la finalidad de facilitar el desarrollo del servicio por parte de tales sujetos; de hecho, el disfrute de estas residencias encuentra su título exclusivo en la titularidad de un oficio y en las exigencias organizativas vinculadas al oficio mismo. También resultarían exentos los cuarteles y prisiones, propiedad del Estado, no utilizados en cuanto inservibles, atendiendo a que el inmueble está de todas formas preordenado al desarrollo directo de una tarea institucional.

Desde un punto de vista negativo, no cabe entender comprendidos en el ámbito de aplicación del beneficio que se analiza los inmuebles de los expresados entes territoriales que no puedan ser considerados como directamente instrumentales para el cumplimiento de las tareas normativamente asignadas al ente. Y no ha de inducir a una conclusión diferente el hecho de que los eventuales ingresos obtenidos de estos inmuebles y los correspondientes gastos por ellos ocasionados confluyan en el presupuesto del ente territorial propietario -de acuerdo con el principio de que el patrimonio inmobiliario perteneciente a la Administración pública debe ser gestionado según criterios de economía, imparcialidad y eficiencia-, y ello porque, de hecho, tales circunstancias no pueden significar que deba ser afirmada la naturaleza institucional de cualesquiera bienes de la Administración pública.

Por lo tanto, a título meramente ejemplificativo, la exención del impuesto no sería aplicable a los alojamientos, propiedad de los entes territoriales, cedidos en alquiler o en comodato a los propios empleados, diferentes de los requeridos por el servicio, en tanto que su uso no está estrechamente vinculado con la realización de las competencias institucionales; ni tampoco a los edificios, propiedad de la provincia, alquilados o cedidos gratuitamente al Estado y utilizados después como cuartel de los *carabinieri* o del cuerpo de bomberos nacional o bien como oficinas de la jefatura de policía o el gobierno civil, por faltar, en tal caso, la conexión necesaria entre el dueño y

el uso del inmueble en el desarrollo de las tareas institucionales del propio ente. En tales casos, no procede la exención porque el propietario de los inmuebles es la provincia mientras que el uso se circunscribe a funciones del Estado.

Sin embargo, la circunstancia de que el inmueble perteneciente al ente territorial no pueda beneficiarse de la exención que ahora nos ocupa no significa, necesariamente, que deba tributar por el impuesto, ya que puede serle aplicable alguna otra de las previstas en el artículo 7 del Decreto Legislativo núm. 504/1992. En particular, se prevé el beneficio a favor de los bienes inmuebles, cualquiera que sea su propietario, que sean utilizados por entidades que no tengan naturaleza mercantil para el exclusivo desarrollo de actividades asistenciales, de seguridad social, sanitarias, educativas, de acogida, culturales y otras expresamente indicadas en la norma. En este caso estarían los cuarteles referidos anteriormente, a los que sería aplicable la exención que nos ocupa, dado que podría entenderse que tales inmuebles son utilizados por un ente no mercantil -como es el Estado- para el exclusivo desarrollo en ellos de actividades de acogimiento. En lo que respecta, en cambio, a las oficinas de la jefatura de policía y el gobierno civil, no puede llegarse a una conclusión similar, ya que la utilización como oficina no es asimilable a la acogida, sin que, por lo demás, quepa incluir el supuesto en ningún otro de los apartados del artículo 7.

Por otra parte, están exentos de la *Imposta Comunale sugli Immobili*, según prevé el citado artículo 7 del Decreto Legislativo núm. 504/1992, más allá de los inmuebles relativos a los entes territoriales, los correspondientes a las instituciones mencionadas a continuación:

- empresas sanitarias locales e instituciones sanitarias públicas autónomas a las que se refiere el artículo 41 del Ley de 23 de diciembre de 1978, núm. 833; es decir, los institutos y entes eclesiásticos civilmente reconocidos que ejercen la asistencia hospitalaria en los hospitales evangélicos de Génova, Nápoles, Turín, Pomaretto y Torre Pellica y en el hospital judío de Roma;

- cámaras de comercio, industria, artesanía y agricultura.

Por otra parte, también en los casos antedichos la exención resulta aplicable solamente si los inmuebles de los entes referidos son destinados a su actividad institucional.

Finalmente, se prevén exenciones objetivas para:

-las construcciones clasificadas o clasificables en las categorías de la E/1 a la E/9 del Catastro inmobiliario urbano⁴⁰⁶;

-determinas construcciones destinadas a usos culturales⁴⁰⁷;

-las construcciones y sus dependencias destinadas exclusivamente al ejercicio del culto;

-las construcciones, declaradas inservibles o inhabitables, que hayan sido recuperadas para ser destinadas a la asistencia de personas disminuidas, limitándose al período durante el cual estén directamente dedicadas a tal finalidad.

Aún en el ámbito de las exenciones objetivas, se prevé la exención en el impuesto a favor de determinados terrenos agrícolas radicados en áreas de montaña o de monte, delimitadas según la normativa vigente.

Una última disposición exonerativa es la correspondiente a los inmuebles utilizados, aunque su disponibilidad derive de contratos de alquiler o comodato, por entes no mercantiles, siendo tales los entes públicos o privados distintos de la sociedad, residentes en el territorio del Estado, que no tengan por objeto exclusivo o principal el ejercicio de una actividad mercantil. En particular, para establecer si el ente tiene por objeto exclusivo o principal el ejercicio de una actividad mercantil se debe tener en cuenta el acto constitutivo, si existe como documento público o escritura privada autenticada y, en su ausencia, la actividad efectivamente realizada.

A este propósito, debe mencionarse que la actividad mercantil constituye el objeto principal cuando esté incluida en la finalidad institucional del ente, derivada de la ley institutiva o del acto constitutivo, y no sólo entre las actividades que pueden ser desarrolladas de forma subsidiaria o meramente instrumental para la consecución de la

⁴⁰⁶ Las mencionadas categorías se refieren a: la E/1, a estaciones para servicios de transporte terrestre, marítimo y aéreo; la E/2, a puentes comunales y provinciales sujetos a peaje; la E/3, a construcciones y edificios para especiales exigencias públicas; la E/4, a recintos cerrados para especiales exigencias públicas; la E/5, a construcciones que constituyan fortificaciones y sus dependencias; la E/6, a faros, semáforos, torres de uso público para el reloj municipal; la E/7, a construcciones destinadas al ejercicio público del culto; la E/8, a construcciones y edificios en los cementerios, excluidos los columbarios, los sepulcros y las tumbas de familia; la E/9, a edificios con destino particular no comprendido en las categorías precedentes del grupo E.

⁴⁰⁷ En concreto, los inmuebles totalmente destinados a sedes, abiertas al público, de museos, bibliotecas, archivos, filmotecas o emerotecas, ya sean estatales, privadas, de entes públicos, de instituciones o de fundaciones, cuando el propietario no obtenga renta alguna de la utilización del inmueble.

finalidad institucional; no es, por tanto, relevante, en el caso de que la finalidad institucional comprenda el ejercicio de la actividad mercantil junto con el ejercicio de otra actividad, la prevalencia cuantitativa de una respecto de la otra. Con el expresado criterio debe establecerse, a falta de acto constitutivo, si la actividad efectivamente desarrollada denota el carácter principal, en el referido sentido, de actividad mercantil.

Queda claro que la Administración tributaria tiene siempre la posibilidad de comprobar si la actividad efectivamente desarrollada respeta las previsiones del acto constitutivo o de los estatutos, y ello es así por cuanto no se puede atribuir al ente la facultad de determinar la sujeción de la propia renta o los eventuales límites a esa sujeción, porque la ley no puede autorizar a ello. Es evidente que la determinación del carácter de exclusiva o principalmente mercantil de la actividad ejercida no va sólo vinculada a la mera enunciación, denominación o calificación que en sus estatutos el ente ha preferido hacer o dar, ni tampoco al resultado de la interpretación que pueda realizarse de las disposiciones estatutarias, sino que habrá de estarse a la determinación de la naturaleza efectiva de la actividad que el ente desarrolla.

En cualquier caso, es necesario recordar que el artículo 7.1.i) del Decreto Legislativo núm. 504/1992, a diferencia de lo que hacen normas análogas vigentes en otros ámbitos de imposición, no se refiere de manera genérica a los inmuebles destinados al ejercicio de la actividad institucional de los entes no comerciales sino, más bien, a los inmuebles utilizados por los referidos entes exclusivamente para el desarrollo de la actividad asistencial, de seguridad social, sanitaria, didáctica, de acogida, cultural, recreativa, deportiva, además de para la actividad religiosa y de culto. Con la consecuencia de que, para que pueda tener lugar la exención, sea necesario que la utilización del inmueble -más allá de suponer que éste venga afecto directamente a las tareas del ente no mercantil- concrete, en ella misma, el ejercicio de una de las actividades taxativamente indicadas; en otros términos, en o sobre el inmueble debe ser material y exclusivamente desarrollada la actividad para la que se prevé el beneficio fiscal⁴⁰⁸.

5.4.- Las exenciones en la *Property Tax*, el caso de Massachusetts

En Estados Unidos, las exenciones constituyen una de las fuentes de problemas más importante que afecta a la *Property Tax*. Como premisa inicial, puede afirmarse que las exenciones se dirigen, sobre todo, a beneficiar a ciertas instituciones y

⁴⁰⁸ A título de ejemplo, no estarían incluidas en el ámbito de aplicación de la norma exoneradora que nos ocupa las oficinas, sean administrativas o técnicas, ya que para ellas no concurre la referida relación de estrecha inmanencia con el desarrollo de la actividad.

organizaciones que ejercen influencia dentro de cada comunidad y varían de un lugar a otro. Por ello mismo, teniendo en cuenta que son los estados los que pueden declarar las propiedades exentas, la aplicación de las exenciones es considerablemente distinta de un estado a otro y mientras en algunos, como Maryland, se declara exenta toda la propiedad de carácter religioso, sin más exigencias, en otros, como Texas, sólo se considera exenta la parte proporcional que se usa para servicios religiosos, además de una residencia para el ministro correspondiente. Es, precisamente, la necesidad de cumplir determinados requisitos por parte de la propiedad exenta la fuente principal de todos los problemas. Para completar la confusión, la ley puede declarar exenta la propiedad destinada a fines muy amplios, lo que crea dificultades para saber cuándo se está dentro de la ley⁴⁰⁹.

La preocupación que existe debido a la generosidad con que muchos Estados conceden exenciones, sobre todo teniendo en cuenta que el impuesto sobre la propiedad no goza de la aceptación popular, es grande. Tanto organizaciones públicas como privadas han realizado estudios para estimar el valor de la propiedad exenta en los Estados Unidos, ya que la mayor parte de los estados no se ocupan de hacer este tipo de valoraciones y, en los pocos casos en que se hacen, los datos son parciales y están generalmente limitados a cierto tipo de exenciones. De todas formas, el valor de las exenciones de la propiedad difiere mucho de un Estado a otro. Entre los casos extremos citados por la doctrina pueden referirse los de Louisiana, donde la propiedad industrial y la relativa a las granjas que está exenta alcanza a más del 79 por 100 de la gravada. Sin embargo, y a pesar de ello, se considera que la eliminación completa de las exenciones no es una medida realista⁴¹⁰. Por su parte, el valor total de la propiedad en New Jersey -incluyendo construcciones y terrenos- era en el año 2000 de 648,5 millardos de dólares. De ellos, el 13,5 por 100 no pagaba contribución territorial, y la mayor parte no satisfacía el impuesto al estar, por ley, exenta de hacerlo. Desglosando este porcentaje, alrededor del 99,3 por 100 de la propiedad exenta está formada por escuelas -públicas, privadas y religiosas-, otros bienes públicos, iglesias e instituciones de beneficencia y cementerios; un 0,6 por 100 corresponde a exenciones parciales y reducciones por control de polución y equipamientos contra el fuego, refugios atómicos, instalaciones para el suministro de agua y alcantarillado, zonas urbanas para la localización de empresas y ocho clases más de propiedades residenciales, comerciales

⁴⁰⁹ Véase Corusy, P., "Improved Property Tax Administration, Legislative Opportunities and Probabilities", en AA.VV., *The Property Tax and its administration*, The University of Wisconsin Press, Madison, 1969, pág. 65.

⁴¹⁰ *Ibidem*, págs. 67-68 y 71.

e industriales; y, finalmente, alrededor del 0,1 por 100 del total es por deducciones del impuesto a favor de personas ancianas, discapacitados y veteranos⁴¹¹.

Refiriéndonos, en concreto, al Estado de Massachusetts, existen numerosas exenciones en la *Property Tax* que vienen recogidas en la ley sin método ni sistemática y que han sido clasificadas por Fernández Junquera en cuatro grupos⁴¹².

En primer lugar, nos encontramos las que la citada autora califica como exenciones de carácter subjetivo pero que, a nuestro entender, en buena parte de supuestos serían de naturaleza mixta. En este grupo tenemos:

1.- Las exenciones a favor de ciertas personas por razón de edad, salud o pobreza. En estos casos, es el Consejo de Asesores local el que tiene la facultad de valorar la situación para conceder o denegar la exención, tratándose de una facultad discrecional que no se considera impugnabile.

La exención se aplica a cualquier clase de propiedad y se consideran distintos factores para cada una de ellas. Así, para declarar exenta la propiedad de bienes raíces, se consideran varias cuestiones como la edad del contribuyente, que se fija a partir de los setenta años; la situación personal en el terreno familiar, centrada particularmente en favorecer a las viudas y los menores huérfanos; y, por último, se considera el grado de pobreza, para lo que se tiene en cuenta el valor de toda la propiedad -personal y real-, que no puede exceder de determinados límites. Además, se fijan otros requisitos, como por ejemplo en el caso de las viudas, donde se exige para disfrutar de la exención que la vivienda que se pretende exonerar se haya usado como domicilio durante los últimos diez años.

Generalmente, se defiende el incremento de las exenciones dirigidas a los niveles más bajos de renta y, sobre todo, cuando esta circunstancia concurre en las personas de edad, para hacer frente al carácter regresivo del impuesto.

2.- Las exenciones parciales a favor de los veteranos de guerra y sus familiares. Afectan a los soldados y marinos residentes en Massachusetts y que sirvieron en las fuerzas armadas de los Estados Unidos entre ciertas fechas. El beneficio

⁴¹¹ Véase Krueckeberg, D. A., "The Burden of Property Tax Exemptions", en la dirección en Internet: www.njpp.org/rpt_freenj.html.

⁴¹² El desarrollo de este apartado se efectúa siguiendo, fundamentalmente, la obra *La Hacienda Local en un Estado Federal. Un estudio de Derecho Comparado*, ob. cit., págs. 135 y ss.

fiscal en estos casos consiste en una determinada reducción en el valor de sus propiedades sometidas a imposición.

Siguiendo un criterio similar, se contemplan exenciones a favor de las viudas de bomberos y policías que hubieran muerto en acto de servicio.

3.- Las exenciones previstas a favor de los entes públicos. En lo que respecta al Estado de Massachusetts, el gobierno federal, el estado, los condados y los municipios están exentos de la *Property Tax*. Así, la propiedad que pertenece a los Estados Unidos está exenta de imposición local, puesto que la Constitución prohíbe gravarla. Respecto de la propiedad del estado, existe alguna excepción a la regla general de la exención, que se da cuando los bienes se destinan a fines comerciales o se alquilan para ser utilizados con tales fines; en definitiva, cuando la propiedad se utiliza para fines distintos de los públicos, y lo mismo sucede en caso de que el titular sea el condado. A su vez, cuando una ciudad o pueblo adquiere bienes inmuebles en otra ciudad o pueblo para fines públicos, goza de exención en la medida en que dicha propiedad esté destinada a tales fines.

4.- Las exenciones a favor de las organizaciones benéficas o de caridad. Están también exentas de la *Property Tax* las organizaciones benéficas o de caridad, entre las que se incluyen, según definición legal, las sociedades literarias, de socorro, de caridad, instituciones científicas o sociedades de lucha contra el alcohol. La enumeración legal ha sido clarificada por numerosos pronunciamientos judiciales. Conviene advertir que no se engloban en este epígrafe las sociedades religiosas, que están recogidas en otro supuesto distinto.

En lo que respecta al destino de los bienes, se exige con carácter general que sea el propio de la organización y no otro distinto dirigido a la obtención de ingresos, si bien la interpretación de este requisito no es excesivamente restrictiva. Lo que se exige es que el uso del bien vaya dirigido directa y predominantemente al fin de la organización, la cual podrá gozar de la exención, incluso, aunque de tal uso se puedan obtener incidentalmente, como señala la jurisprudencia, algunos ingresos.

Según ha hecho notar Fernández Junquera, existen dos restricciones que tienen gran interés porque suponen una diferente forma de actuación de los principios que inspiran el Derecho Tributario americano en relación al nuestro. La primera afecta a las propiedades adquiridas por las organizaciones benéficas o de

caridad con posterioridad al 4 de mayo de 1911. Estas propiedades sólo podrán gozar de exención si el Consejo Asesor de la ciudad o sus habitantes así lo deciden por votación. Con esta práctica no sólo se pone de manifiesto la enorme importancia de la participación directa de los ciudadanos en las cuestiones tributarias, sino que el principio de legalidad, al que se somete en nuestro Derecho el instituto de la exención, queda en este caso en un segundo plano, al decidirse en último término la existencia individualizada del beneficio por votación popular. Sólo si el voto es favorable se permite la existencia de una determinada exención. Pero además, esta previsión no sólo pone de relieve la exigencia de una decisión directa de los ciudadanos, o del Consejo Asesor, en un supuesto concreto, sino que significa también que la aplicación de una norma no goza de las características de generalidad que nosotros conocemos. Existiendo la norma que declara la exención de las propiedades pertenecientes a las instituciones benéficas o de caridad, su aplicación a cada caso dependerá de lo que se decida por votación para ese supuesto concreto.

La segunda restricción consiste en que las organizaciones benéficas sólo gozan de la exención cuando los impuestos van dirigidos a financiar las necesidades generales del gobierno, pero no se aplican cuando van dirigidos a financiar mejoras locales. La afectación impositiva cobra de esta manera una importancia extraordinaria, ya que la misma va a decidir el disfrute o no de una exención por parte de una serie de organizaciones calificadas como benéficas.

5.- Las exenciones a favor de las organizaciones religiosas. Estas organizaciones no están sometidas a las mismas restricciones y limitaciones que las entidades benéficas. Se les concede, así, un estatus diferente. En estos supuestos la exigencia para gozar de la exención se limita, con carácter general, a que el principal y las rentas se utilicen para los fines religiosos, de caridad o benéficos propios de esta clase de instituciones, sin que les sean aplicables las restricciones que afectaban a las organizaciones de caridad.

6.- Las exenciones previstas a favor de organizaciones y entes empresariales. Tanto la propiedad personal como la real perteneciente a dichas organizaciones se declara exenta. Las organizaciones afectadas por esta exención tienen en común el dirigirse a fines protegidos. En este grupo se incluyen:

- las sociedades anónimas agrarias y de horticultura;
- las organizaciones de veteranos de cualquier guerra en la que hayan participado los Estados Unidos, siempre que destinen los fondos a fines benéficos;

- las organizaciones de milicias voluntarias para fines militares;
- las asociaciones para pensiones y rentas vitalicias;
- las compañías de aguas que los Estatutos han declarado exentas de impuestos;
- las sociedades dedicadas al desarrollo económico;
- los bancos de ahorro de Massachusetts y las cooperativas de bancos de Massachusetts, así como aquellas otras sociedades, nacionales o extranjeras, sujetas a imposición por otros capítulos de los Estatutos, salvo las sociedades nacionales dedicadas a la fabricación y al comercio, así definidas por la ley.

Un segundo grupo de exenciones vendría constituido por las de carácter objetivo, previstas en consideración a la naturaleza del bien o el destino a que se dirige, con independencia de la persona física o jurídica que sea su titular. Dentro de esta categoría se incluyen:

1.- Un conjunto de exenciones establecidas a favor de cierto tipo de propiedad personal. En algunos casos, el beneficio se contempla por todo el valor que tengan los bienes, sea cual sea; se encuadran aquí bienes tales como la ropa personal, determinados utensilios de granja, el dinero en efectivo y las herramientas propias de la profesión. En otros casos, se concede la exención únicamente hasta un determinado valor, comprendiéndose en este supuesto los muebles y enseres de la casa, incluidas las joyas, plata, obras de arte, instrumentos musicales, radios, aparatos de televisión, equipos de pesca, botes y redes si son utilizadas exclusivamente para la pesca comercial.

2.- Las exenciones previstas a favor de los mecanismos y estructuras para el control de la polución. Estos mecanismos y estructuras están exentos del impuesto, ya sean propiedad personal o real, siempre que se utilicen, o en la proporción en que se haga, para eliminar los desechos industriales, así como para la reducción de la polución del agua y del aire. Esta exención exige la certificación del director de la Agencia estatal acreditativa de que estos aparatos sirven efectivamente para el control de la polución.

También están exentos temporalmente los sistemas alternativos de energía, como las instalaciones de energía solar, eólica o hidráulica.

3.- Las exenciones establecidas a favor de determinados equipamientos: aeropuertos privados, siempre que se permita su uso al público para aterrizaje y despegue sin ningún cargo; refugios antiaéreos, siempre que se construyan de

acuerdo con las normas establecidas por la Agencia de Defensa Civil de Massachusetts; cementerios, incluyéndose las tumbas y los derechos de entierro, así como los edificios propiedad de sociedades religiosas sin fin de lucro. En estos casos, cuando la propiedad de los cementerios pertenezca a las ciudades o pueblos, o a cualquier entidad o sociedad, también está exenta, pero no si la sociedad propietaria del bien reparte beneficios entre sus socios.

En tercer lugar, se prevén las que Fernández Junquera denomina exenciones de ajuste y exenciones debidas al poder tributario, que la referida autora entiende que no responden a la naturaleza de verdaderas exenciones, ya que obedecen a razones técnicas, de ajuste, o bien a la limitación propia impuesta por la extensión del poder tributario. Así, las exenciones de ajuste serían aquéllas que se conceden cuando la propiedad está sujeta a un impuesto especial por el mismo ente local, puesto que, de no considerarse la exención, se daría una situación de doble imposición interna por el mismo ente. En cuanto a las exenciones debidas a la extensión del poder tributario, son aquéllas que consideran la ubicación de la propiedad, de tal manera que se aplican cuando dicha propiedad se encuentra fuera de los límites del Estado.

Finalmente, existe la reducción del impuesto. De nuevo, no se trata en realidad de un supuesto de exención, sino de una previsión en virtud de la cual, considerando determinadas circunstancias, se permite la reducción de la deuda por el impuesto en la cuantía fijada por el Consejo de Asesores. No es asimilable ni a la condonación de la deuda tributaria ni a su aplazamiento, sino que se trata de un supuesto distinto que no tiene paralelo alguno en nuestro Derecho, ya que la posibilidad de reducir el impuesto es aquí discrecional. De esta forma, el contribuyente puede solicitar una reducción del impuesto al Consejo de Asesores, con las formalidades y en las fechas que se señalan al efecto en la ley, cuando se considere agraviado por la base que se le hubiese fijado en el tributo. La ley exige que los asesores hagan una reducción razonable si encuentran que el contribuyente ha sido gravado en una proporción superior a lo justo, o lo ha sido bajo una clasificación inadecuada, o la base fijada para cualquiera de las propiedades ha sobrepadado su valor justo.

En conclusión, puede mencionarse que la *Property Tax* es, en la mayoría de los Estados, el impuesto más gravoso y el más criticado por los contribuyentes. El mayor problema que presenta es el del gran número de exenciones que contiene, junto con la fuerte presión que supone para el contribuyente medio, debido, en parte, a la aproximación de la base del impuesto al valor real de la propiedad. La existencia de exenciones obliga a que el gasto público sea soportado por un número más reducido de propietarios, situación que es objeto de duras críticas al considerar que todos ellos se benefician de los servicios de la ciudad. Incluso, en algunos casos, las exenciones

existentes pueden ser causa de un incremento de dicho gasto por los requerimientos que, en materia de gestión, llevan aparejados. Estas cuestiones sitúan el análisis sobre la procedencia de las exenciones en un terreno utilitarista que no resulta del todo conocido en nuestro derecho y sobre el que merece la pena detenerse, lo que se efectúa en el punto siguiente.

5.5.- Justificación de las exenciones en la *Property Tax*

Efectuando un examen crítico de los argumentos a favor y en contra de las exenciones, debe referirse que se han propuesto tradicionalmente tres teorías que vienen a responder, desde puntos de vista diferentes, a la pregunta de por qué existen las exenciones, prestando una especial atención a los beneficios relativos a administraciones públicas, entidades educativas y organizaciones benéficas y religiosas, dada su importancia en términos cualitativos y su justificación no siempre tan evidente como en otros supuestos. Tales teorías están basadas en los conceptos de fundamento del impuesto, soberanía y provecho o subsidio -también conocida como *quid pro quo*-.

La teoría del fundamento del impuesto intenta definir la base o cualidad que obliga a que un determinado contribuyente deba tributar, como por ejemplo la obtención de riqueza o la titularidad de una propiedad. La teoría de la soberanía defiende que ciertas instituciones -como las iglesias y los gobiernos- son inmunes a cualquier imposición porque ellas mismas son la autoridad que ostenta el poder tributario o porque son instituciones autónomas, situadas más allá de la jurisdicción de la autoridad con capacidad para gravar. La teoría del provecho entiende que ciertas instituciones proporcionan beneficios públicos que sustituyen a los servicios prestados por el gobierno y, por ello, merecen ser relevadas del pago de impuestos como *un quid pro quo* o subsidio para sus servicios; esta teoría puede pensarse como un caso especial de la teoría de la soberanía o de “soberanía por poderes”.

Ninguna de tales construcciones constituye un argumento sólido para justificar las exenciones. Han sido durante mucho tiempo tema de discusión y han surgido entre ellas a menudo importantes contradicciones. Después de un breve examen de cada una, un cuarto acercamiento, basado en una teoría de la comunidad, habrá de ser tenido en cuenta.

5.5.1.- Fundamento del impuesto

La teoría del fundamento del impuesto -*tax base theory*- sugiere que no toda la propiedad está destinada a ser gravada. Según esta concepción, sólo la propiedad que representa riqueza y, por ello, tiene capacidad para pagar por los servicios públicos debe ser sometida a imposición; por contra, el resto de la propiedad ha de quedar exenta. Pero tener los recursos para poseer propiedades es por sí mismo medida de riqueza e indica una capacidad para pagar impuestos.

Según sostiene Joan Youngman, el razonamiento circular sobre el fundamento del impuesto se sitúa en el corazón de las ambigüedades de las exenciones. El razonamiento circular comienza con un consenso fundamental de que las organizaciones benéficas deben estar exentas del impuesto, una creencia igualmente básica de que los gobiernos locales se deben resarcir por los servicios que prestan relacionados con la propiedad y un sentimiento de que la posesión de riqueza indica una capacidad de pago⁴¹³. Esto podría sugerir que las organizaciones benéficas o de caridad con suficiente riqueza en bienes propios no debían estar exentas de pagar impuestos. De hecho, muchas organizaciones de este tipo sirven sobre todo a intereses de los individuos ricos, ya sea directamente como en el caso de universidades privadas, teatros y museos de arte, o indirectamente cumpliendo con las obligaciones del adinerado hacia los necesitados y desafortunados de la sociedad. Brody confirma esta situación cuando afirma que los pocos estudios existentes sobre los efectos distributivos de la caridad sugieren que la mayoría de las organizaciones benéficas no centran sus servicios en el pobre⁴¹⁴.

Desde otro punto de vista, si el fundamento de la exención se extrae del hecho que las entidades benéficas han de estar exentas porque no participan en actividades económicas, entonces la citada autora se pregunta cómo la teoría del fundamento del impuesto puede explicar el hecho de que los cabezas de familia formen la espina dorsal de cualquier esquema de la *Property Tax*⁴¹⁵. Su opinión es que los hogares no

⁴¹³ Véase "The politics of the property-tax debate: political issues", en AA.VV., *Property Tax Exemptions for Charities*, editado por Evelyn Brody, The Urban Institute Press, Washington DC, 2002, pág. 25.

⁴¹⁴ Véase "Legal theories of tax exemption: a sovereignty perspective", en AA.VV., *Property Tax Exemptions for Charities*, editado por Evelyn Brody, The Urban Institute Press, Washington DC, 2002, pág. 148.

⁴¹⁵ En 1997, los edificios residenciales de todo Estados Unidos tenían un valor agregado de 6,82 billones de dólares, lo que suponía el 70 por 100 del valor total de las construcciones privadas y generalmente sujetas a imposición; dos tercios de tales viviendas eran ocupadas por el dueño (Véase Netzer, D., "Local government finance and the economics of property-tax exemption", en AA.VV., *Property Tax Exemptions for Charities*, editado por Evelyn Brody, The Urban Institute Press, Washington DC, 2002, pág. 63).

son tomados en consideración generalmente por obtener beneficios derivados del desarrollo de actividades económicas, pero con todo pagan contribuciones territoriales.

Ahora bien, ¿es cierto que los dueños de una casa no desarrollan una actividad económica? El problema del argumento de Brody es que los propietarios que ocupan sus viviendas están participando en una actividad económica. Las propiedades de alquiler son consideradas como sujetas a un negocio y se gravan. Pero los dueños que ocupan sus hogares también puede decirse que desarrollan una actividad económica, pues la inversión del capital obtiene el beneficio realizado cuando se vende la casa. Además, está la renta de los dueños de una vivienda correspondiente al pago de un alquiler a sí mismos; esta renta-alquiler imputada sería gravada si alquilaran su hogar a algún otro, pero no se grava cuando el propio dueño se lo alquila a sí mismo. A propósito de esto, Thomas Heller ha sugerido que la *Property Tax* funciona como un complemento al impuesto federal sobre los ingresos personales, que no llega a gravar el valor de alquiler imputado de la vivienda ocupada por su propietario⁴¹⁶. Es decir, la *Property Tax* toma donde el impuesto sobre la renta deja. Esto implicaría que los impuestos sobre estos no beneficios serían otra manera de recuperar la renta perdida por el gobierno como consecuencia de la exención federal en el impuesto sobre la renta del rendimiento imputado que obtiene el propietario que ocupa su vivienda. Por supuesto, estaría recuperando lo perdido un nivel de la administración incorrecto.

Brody continúa criticando la teoría de la *tax base* argumentando que si, en cambio, las organizaciones benéficas son exoneradas porque su propiedad no se beneficia de los gastos locales financiados por la contribución territorial -como escuelas-, entonces por qué los dueños de negocios deben pagar la contribución territorial. Pero hay que preguntarse si es verdad que las organizaciones de beneficencia y los negocios no se benefician de los gastos locales financiados por la contribución territorial. Robert T. Grimm hace notar que muchas entidades sin ánimo de lucro funcionan sin ocupar ninguna propiedad y no tienen así ninguna necesidad de los servicios municipales pagados a través de las contribuciones territoriales; además, citando a Pamela Leland, observa que otras numerosas organizaciones no lucrativas están pagando alquileres a precio de mercado por sus oficinas u otras instalaciones, de forma que, en términos económicos, están tributando a través de las rentas que satisfacen a los dueños⁴¹⁷.

⁴¹⁶ Referido por Brody, "Legal theories of tax exemption: a sovereignty perspective", ob. cit., pág. 148.

⁴¹⁷ Véase "Targeting the charitable property-tax exemption to collective goods", en AA.VV., *Property Tax Exemptions for Charities*, editado por Evelyn Brody, Urban Institute Press, Washington DC, 2002, pág. 343.

Si las entidades benéficas poseen propiedades, es evidente que entonces consumen servicios. Acceden a sus propiedades a través de calles locales y son protegidas por policías y bomberos locales, el valor de sus propiedades es preservado por códigos y ordenanzas locales, la calidad del sistema escolar que educa su mano de obra y los parques locales que proporcionan recreo y comodidad para el vecindario les benefician. Es imposible evitar la participación en estas ventajas, así que quizá debería también ser imposible evitar pagar por esas utilidades.

Existe, al respecto de la teoría de la *tax base*, una práctica impositiva que debe mencionarse por su interés. Consiste en eximir de tributación hasta un nivel prefijado el valor de la propiedad, gravando la parte del valor que excede de esa determinada cantidad. Esta práctica fue aplicada a la Universidad de Yale en 1745. En ese año el cuerpo legislativo eximió las tierras y los bienes evaluables de Yale de todos los impuestos hasta un límite de 500 libras esterlinas; también estaban exentas las personas, familias y bienes del presidente, profesores, tutores, estudiantes y criados de la universidad. La exención personal representó una pérdida de ingresos para New Haven de 13.000 dólares, una cantidad aproximadamente igual al presupuesto anual completo de la universidad por ese entonces. La exención a favor de la propiedad real y personal del cuerpo docente y de los estudiantes impuso una carga adicional a la ciudad. En 1834, el cuerpo legislativo de Connecticut revocó las exenciones reales y personales que tenían en la *Property Tax* el cuerpo docente y los estudiantes y limitó la exención de la universidad a 6.000 dólares⁴¹⁸.

También otros estados, por ejemplo Texas, han fijado niveles básicos similares en la exención sobre la propiedad residencial. Todos los adultos tienen una exención básica a favor de su lugar de residencia en los impuestos del condado y del distrito escolar de ese estado. En Florida, los primeros 5.000 dólares de valor de la residencia están exentos. La constitución de Virginia del Oeste autoriza exenciones de hasta 20.000 dólares para la propiedad residencial⁴¹⁹. En 1880, el Tribunal Supremo de New Hampshire mantuvo una exención para los primeros 10.000 dólares del valor de aquellas propiedades que fuesen usadas exclusivamente como lugar de culto⁴²⁰.

⁴¹⁸ Al respecto, véase Hall, P. D., "Is tax exemption intrinsic of contingent? Tax treatment of voluntary associations, nonprofit organizations, and religious bodies in New Haven, Connecticut, 1750-2000", en AA.VV., *Property Tax Exemptions for Charities*, editado por Evelyn Brody, The Urban Institute Press, Washington DC, 2002, págs. 257 y ss.

⁴¹⁹ Véase Zelinsky, E. A., "Reform as preservation", en AA.VV., *Property Tax Exemptions for Charities*, editado por Evelyn Brody, The Urban Institute Press, Washington DC, pág. 374.

⁴²⁰ Referido por Brody, "Legal theories of tax exemption: a sovereignty perspective", ob. cit., págs. 159-160.

Esta práctica de reconocer una exención sobre una parte determinada del valor refleja una distinción entre necesidades básicas y otras necesidades, pero a veces se refería a determinadas necesidades que se encuentran mucho más allá de lo que es básico. Numerosos autores han reconocido esta diferencia, que es el fundamento de la deducción general que existe en el impuesto federal sobre la renta para hacer frente a las necesidades básicas. La idea es que cada actividad humana legítima tiene que suceder en alguna parte; es decir, requiere una propiedad en cierto momento y lugar. Gravar esto es gravar vida. El pobre e indigente, junto con cada uno de los demás individuos, tiene el derecho a vivir incluso si no puede permitirse pagar impuestos. Así, eximir un cierto nivel básico de necesidades humanas y la porción de propiedad que se necesita para poderlas satisfacer ha de considerarse justo.

5.5.2.- Soberanía

La soberanía supone que ciertas instituciones, tales como iglesias y gobiernos, son inmunes a la imposición porque ellas mismas son la autoridad que grava o porque son instituciones autónomas, situadas más allá de la jurisdicción de la autoridad que grava. En su nivel más simple, la soberanía protege a los estratos más altos del gobierno frente a la posibilidad de ser gravados por las comunidades locales. Los municipios no tienen poder sobre -no son soberanos sobre- el gobierno federal y por lo tanto la propiedad del gobierno federal está exenta. En tanto que municipios, condados, distritos especiales, autoridades portuarias y entes similares son creaciones del estado y obtienen su poder tributario del estado, la propiedad del estado también está exenta. Finalmente, los pueblos y las ciudades no se gravan a sí mismos por sus propios bienes, porque hacerlo no supondría ninguna diferencia en la cantidad neta de impuestos que los residentes deberían pagar.

Ante esta realidad hay que cuestionarse si tiene justificación que los niveles más altos del gobierno no paguen contribuciones territoriales locales, y probablemente no la tenga. Si un parque nacional responde a un fin nacional, y no sólo al de una comunidad local, entonces la nación debe pagar su parte de la carga local. Igual sucede con relación al estado y a otras entidades regionales. Pero es la tradición de la soberanía la que obstaculiza que se produzca una determinación y un reparto adecuados de esas responsabilidades.

Con todo, el debate más vivo sobre la soberanía se centra en las exenciones religiosas. Las cláusulas sobre el reconocimiento y el libre ejercicio contenidas en la Constitución establecen que el Congreso no hará ninguna ley destinada a un reconocimiento de la religión o a una prohibición de su libre ejercicio. Por una parte, la

conexión íntima entre el gobierno y la religión en Europa hizo que los padres fundadores se inclinaron hacia la exención de las propiedades religiosas; por otra, la Revolución Americana y la Constitución rechazaron el derecho divino de los reyes y exigieron en su lugar una segregación, gobierno secular y separación de la iglesia y el Estado.

En este punto, cabe preguntarse si la caridad es un deber religioso o una obligación civil. La revolución americana se hizo para conseguir la independencia de un gobierno que dibujaba su legitimidad y autoridad desde la religión -de un sistema en el cual el rey gobernaba por derecho divino- y lo sustituyó con un gobierno sustentado en la voluntad popular. Las autoridades religiosas y civiles debían mantener una separación respetuosa y tolerante. Esta política de no interferencia por parte de la religión se asentó sobre el no gravamen de las instituciones religiosas. Pero la religión era un sistema cada vez mayor de instituciones, cuya expansión sigue hoy reflejando interés hacia las buenas obras, sin duda, en parte para paliar las deficiencias de la caridad patrocinada por el gobierno. Debido a estos y otros motivos, la soberanía de la iglesia se ha convertido ahora en la soberanía de la catedral, la escuela, el cementerio, el hogar para los ancianos, el hospital y casi cada otro acto de donación que realza el bienestar general de alguien: el campo de la música, el teatro de verano, el museo de la pesca, etc.

La exención tributaria de las iglesias hace asomar dos intereses que están en conflicto. Por un lado, la exención puede ser considerada un subsidio y, por lo tanto, puede constituir a la religión eximida en una fe cercana al Estado. Por el otro, si las exenciones tributarias no fueran concedidas, el coste de pagar impuestos podría inhibir el libre ejercicio de la religión, al imposibilitar que ese ejercicio pueda ser proporcionado. Analicemos las cuestiones que plantean ambas disyuntivas.

En cuanto a si es la exención un subsidio, en 1970, el Tribunal Supremo de los Estados Unidos en *Walz v. Tax Commission* (397 U.S. 644) sostuvo que la concesión de una exención tributaria no constituye un acto de patrocinio puesto que el gobierno no transfiere una parte de su renta a las iglesias, sino que simplemente se abstiene de exigir que la iglesia contribuya a sostener al Estado. Pero la exención releva a la actividad religiosa de su potencial obligación de contribuir, transfiriendo esa obligación a la base entera de contribuyentes. La exención de la iglesia es una carga para su vecino y no es menos carga porque se llame exención en lugar de subsidio o subvención. En *Texas Monthly, Inc. v. Bullock* (1989), la corte sostuvo que cada exención tributaria constituye un subsidio que afecta a los contribuyentes no exonerados, forzándolos a convertirse en "donantes indirectos y delegados". El argumento de que la exención está de alguna manera a prudente distancia de la implicación, mientras que los subsidios y

las subvenciones permiten a gobierno y religión llegar a estar demasiado cerca es insostenible. Es una distinción sin una diferencia que la justifique.

A renglón seguido, cabe determinar si las exenciones, los subsidios y las subvenciones violan las estipulaciones referidas, según las cuales el gobierno no puede establecer una religión de estado o prohibir el ejercicio de la libertad religiosa. La respuesta dependería de la definición de religión. Definida muy estrictamente como la adoración y lealtad a un poder soberano, parece ser que sí existiría tal violación. Ésta es la opinión del Juez Douglas, del Tribunal Supremo de los Estados Unidos, quien, disintiendo en la decisión del caso *Walz*, concluyó que ambas, exenciones y subvenciones, eran inconstitucionales, señalando que hay una diferencia importante entre las iglesias, por un lado, y el resto de las organizaciones no lucrativas, por el otro. El gobierno puede sostener o financiar óperas, hospitales, sociedades históricas y todo el resto de entidades porque se corresponden con programas de bienestar social dentro del alcance del poder político. En cambio, el gobierno no puede proporcionar o financiar el culto debido a la cláusula constitucional referida.

Si, en sentido distinto, definimos la religión ampliamente, como la mayoría de los tribunales y de las doctrinas religiosas recientes hacen, la noción de religión o de práctica religiosa va más allá de lo que es, simplemente, el acto de culto, llegando a convertirse en un fenómeno difícilmente distinguible de las actividades que realizan otras organizaciones de beneficencia, a las que se refirió el Juez Douglas. Hogares para los ancianos y revistas religiosas son considerados como elementos de la práctica religiosa. De hecho, los tribunales se han inclinado por echar abajo las exenciones a favor de las instituciones religiosas cuando a sus contrapartes seculares les eran negadas tales exenciones. En verdad, donde la religión no se puede distinguir de las otras organizaciones de beneficencia no puede hablarse de la soberanía para justificar las exenciones, lo que ha llevado a la Corte Suprema en casos recientes a enunciar la cuestión de qué queda de la cláusula del reconocimiento y el libre ejercicio religiosos⁴²¹.

Retomando la segunda de las disyuntivas que se habían planteado, surge la cuestión de determinar si podrían los impuestos violar la cláusula de libre ejercicio, según la cual el estado no debe obstaculizar el ejercicio de la libertad religiosa. Es decir, ¿podemos aceptar el argumento de que el libre ejercicio de la religión, en el caso de una congregación con suficiente riqueza para poseer su propio inmueble para la plegaria, se ve restringido por los impuestos?, ¿podría esa congregación encontrar esos impuestos tan gravosos que deba vender su propiedad y verse impedida para desarrollar el culto? La ironía es que las iglesias que no son lo bastante ricas para tener

⁴²¹ Véase Brody, *ibídem*, págs. 162-164.

su propio inmueble deben alquilarlo y pagan contribuciones territoriales a través de sus propietarios, y sin embargo, nadie considera sus impuestos una violación de la cláusula del libre ejercicio. Los partidarios de acudir al libre ejercicio para defender las exenciones tributarias necesitarían explicar por qué la iglesia rica, poseedora de propiedades, debe estar exenta del impuesto mientras que la iglesia pobre, que alquila su inmueble, no ha de estarlo. La cláusula del libre ejercicio debe aplicarse equitativamente a todas las prácticas religiosas, no sólo a aquéllas que tienen capacidad económica suficiente para ser propietarias de bienes.

5.5.3.- *Provecho, quid pro quo o subsidio*

Esta teoría de la exención sostiene que las entidades benéficas confieren un provecho a la comunidad que releva al gobierno de su carga, convirtiendo la exención tributaria en neutral. En otras palabras, si la entidad benéfica no realizó el servicio beneficioso, pagando contribuciones territoriales como cualquier otro contribuyente, el gobierno tendría que aumentar su propio gasto para sustituir los servicios caritativos, que son inevitables. Por lo tanto, impuesto o no impuesto, el resultado es el mismo -una cosa como retorno por otra: *quid pro quo*-. Pero, para que el intercambio sea verdaderamente neutro, el valor de las ventajas que generan las acciones caritativas tendría que ser igual o mayor que el valor de la exención tributaria. Si las ventajas son menores que los impuestos renunciados, la entidad benéfica está consiguiendo un subsidio, lo que explica que la teoría del provecho se llame también teoría del subsidio. Stephen Diamond advierte que cualquier indicación de que tal cálculo se hubiera producido históricamente y puede explicar prácticas actuales de la exención constituye una reconstrucción imaginativa de la historia⁴²².

Dos estados en la historia reciente han procurado construir un test empírico para valorar la procedencia de las exenciones relativas a las entidades benéficas, Minnesota en 1975 y Pennsylvania en 1985. El test en seis partes de Minnesota cuestiona⁴²³:

- la finalidad indicada de la entidad;
- si la organización está soportada por contribuciones caritativas;
- si los receptores de la caridad son requeridos a pagar por sus servicios;

⁴²² Véase "Efficiency and benevolence: philanthropic tax exemptions in 19th century America", en AA.VV., *Property Tax Exemptions for Charities*, editado por Evelyn Brody, The Urban Institute Press, Washington DC, 2002, pág. 116.

- si la renta recibida produce beneficios;
- quiénes son los beneficiarios de la caridad;
- tras la disolución de la entidad benéfica, si los dividendos o los activos quedan disponibles para intereses privados.

Por su parte, el Tribunal Supremo de Pennsylvania creó un test en cinco partes para establecer una calificación como “entidad benéfica puramente pública” y determinar la idoneidad para disfrutar de la exención tributaria⁴²⁴. La entidad en cuestión debe:

- tener una finalidad benéfica;
- dar o prestar gratuitamente una porción substancial de sus servicios;
- beneficiar a una efectiva e indefinida categoría de personas que sean sujetos merecedores de la caridad;
- relevar al gobierno de parte de su carga;
- funcionar plenamente alejada del interés en la obtención de un beneficio privado.

Pero ambos tests resultan insuficientes para determinar el valor del provecho público que produce una entidad de beneficencia y el peso de ese provecho respecto de la deuda tributaria potencial. El test de Pennsylvania produjo resultados que a menudo eran considerados inaceptables. Por ejemplo, ¿cómo podrían las universidades ser calificadas a efectos de las exenciones si la educación superior no era un servicio que el gobierno estuviera obligado a ofrecer? Ellas nunca podrían relevar al gobierno de una carga que no tenía. La Corte del Estado de Pennsylvania aplicó una interpretación estricta de los cinco criterios y negó la exención a, virtualmente, toda entidad benéfica que llegó ante ella, en tanto que: los superávits eran considerados evidencia de un interés en la obtención de un beneficio privado; grupos que habían recibido financiación del gobierno no se podía decir que redujesen la carga del gobierno; servir a los ancianos no satisfizo un propósito caritativo, a menos que los receptores fueran también pobres y recibieran ayuda financiera; las actividades religiosas no podían ser benéficas porque la Constitución Americana prohíbe a los gobiernos ofrecer servicios religiosos; etc.⁴²⁵. Como puede imaginarse, la repercusión política de estas decisiones era enorme, resultando después de varios años de trabajo

⁴²³ Al respecto, Gallagher, J., “The legal structure of property-tax exemption”, en AA.VV., *Property Tax Exemptions for Charities*, editado por Evelyn Brody, The Urban Institute Press, Washington DC, 2002, pág. 11.

⁴²⁴ Véase Glancey, D. B., “PILOTs: Philadelphia and Pennsylvania”, en AA.VV., *Property Tax Exemptions for Charities*, editado por Evelyn Brody, The Urban Institute Press, Washington DC, 2002, págs. 214 y ss.

⁴²⁵ Véase Gallagher, “The legal structure of property-tax exemption”, ob. cit., pág. 13.

legislativo una medida que codificó y pulió los cinco criterios originales con gran detalle. El interés principal era animar contribuciones voluntarias al gobierno, similar a la idea de pagos en lugar de impuestos (*payments in lieu of taxes*, PILOTs).

Por otro lado, las entidades no lucrativas podían formar una fundación al servicio de la comunidad para hacer frente a los costes de servicios públicos proporcionados por un gobierno local, siempre y cuando las contribuciones recibidas por el gobierno local fueran utilizadas para pagar servicios que ayudaran a las instituciones no lucrativas a satisfacer su misión caritativa, pero esta figura ha tenido poco predicamento. En 1999, el 25,2 por 100 del valor de los inmuebles gravados de Philadelphia pertenecía a entidades no lucrativas exentas de impuesto, lo que suponía impuestos dejados de percibir por una cuantía de 45,6 millones de dólares en las *property taxes* de la ciudad y de 55,1 millones en las *property taxes* del distrito escolar. En 2001, Philadelphia tenía 22 participantes en su programa voluntario, cuyas contribuciones totales estaban sobre 800.000 dólares -menos del 1 por 100 del valor de todas las exenciones correspondientes a entidades no lucrativas-⁴²⁶.

Los tests de Minnesota y de Pennsylvania son la excepción, no la regla. En 1894, el Congreso eximió de impuestos a las compañías de seguros mutuos y a los bancos de ahorros mutuos con el argumento de que eran entidades sin ánimo de lucro cuyos servicios promovían el bienestar público. Esta medida fue considerada inconstitucional en *Pollack v. Farmers' Loan and Trust Co.*, donde el Juez Field argumentó que estos bancos y compañías participaban en la actividad comercial y tenían valor pecuniario para aquéllos que invirtieron en ellos aun cuando las corporaciones no existían, por ellas mismas, para obtener beneficios⁴²⁷.

Cabe preguntarse si un argumento similar podría sostenerse en el caso de las universidades, cuyos estudiantes tienen un interés pecuniario en el retorno de sus inversiones en forma de títulos. En Philadelphia, Glancey concluye que en todo caso, tanto si las entidades no lucrativas desean admitirlo como si no, el ciudadano en general ha perdido la confianza en la idea de que ciertas entidades no lucrativas, particularmente organizaciones sanitarias e instituciones educativas, sigan siendo caritativas⁴²⁸. De hecho, Robert Zemsky afirma que las universidades públicas han

⁴²⁶ Véase Glancey, "PILOTs: Philadelphia and Pennsylvania", ob. cit., págs. 213 y ss.

⁴²⁷ Véase Diamond, "Efficiency and benevolence: philanthropic tax exemptions in 19th century America", ob. cit., pág.133.

⁴²⁸ "PILOTs: Philadelphia and Pennsylvania", ob. cit., pág. 224.

dejado de ser lugares con una finalidad pública, convirtiéndose en repartidores de educación con algunos fondos públicos⁴²⁹.

La amplitud del legislador a la hora de definir el provecho caritativo ha seguido una trayectoria similar a la de la definición de la finalidad pública en el litigio de los ingresos, una trayectoria de expansión continua. Brody confirma esto afirmando que los estados no han adoptado un estricto “test de la función esencial del gobierno” sino que han adoptado en su lugar un test del “uso público”⁴³⁰. El profesor Richard D. Pomp resume la irracionalidad del sistema refiriendo que si el estado tuviera que conceder subsidios en efectivo a las organizaciones que están actualmente exentas, ¿podría deliberadamente adoptar un programa que no diera nada a las organizaciones tan pobres que no pueden permitirse el tener bienes inmuebles y, en cambio, distribuir dinero en función de cuanta propiedad inmobiliaria tuviesen? Si el estado supuestamente no está dispuesto a conceder un subsidio en efectivo en la misma cantidad y a las mismas organizaciones que están ahora beneficiándose de las exenciones establecidas por la ley, ¿por qué debe continuar el sistema existente? La respuesta quizá esté en el hecho de que son las Entidades locales las que están cargando con los gastos⁴³¹.

5.5.4.- Comunidad

El carácter primitivo de la caridad y los impuestos se recoge en la descripción que Stephen Diamond hace de Massachusetts en el siglo XIX. Según este autor, los impuestos eran un acto de benevolencia. Tanto las entidades de beneficencia como el gobierno eran vehículos para la perfección del individuo. Las exenciones reflejaron y sostuvieron una fusión del gobierno y de la sociedad. La Comisión de Massachusetts de 1875 había resistido así a la modificación de la imposición y al esfuerzo por tratar la exención como legítima y eficiente solamente en caso de ser neutral respecto de los ingresos. La imposición era un acto de grata autorrenuncia, tal era la benevolencia existente⁴³².

⁴²⁹ Citado por Selingo, J., “The disappearing state in public higher education. When the recession ends, appropriations may not rebound”, *The Chronicle of Higher Education*, 28 de febrero de 2003, pág. A24.

⁴³⁰ “Legal theories of tax exemption: a sovereignty perspective”, ob. cit., pág. 150.

⁴³¹ Pomp, R. D., “The collision between nonprofits and cities over the property tax: possible solutions”, en AA.VV., *Property Tax Exemptions for Charities*, editado por Evelyn Brody, The Urban Institute Press, Washington DC, 2002, págs. 386-387.

⁴³² “Efficiency and benevolence: philanthropic tax exemptions in 19th century America”, ob. cit., pág. 131.

Este nivel de consuelo y de despreocupación por la eficiencia reflejaba una sociedad homogénea y altamente integrada. Hoy, todos los sistemas fiscales estatales, en un cierto grado, se han convertido en obsoletos por el cambio económico y demográfico que se ha producido con el transcurso del tiempo⁴³³. Hall describe la situación en New Haven refiriendo que, en los años 90, las entidades no lucrativas de la ciudad era poco probable que estuvieran situadas dentro o cerca de las comunidades necesitadas. Las más importantes de ellas -hospitales, escuelas y universidades, y organizaciones artísticas- habían venido a establecerse en gran parte en los distritos electorales regionales suburbanos -e incluso sus empleados tendían a vivir en las afueras-. Las agencias de tamaño pequeño y mediano, que servían a poblaciones en riesgo, parecían preferir situarse en espacios de las vecindades de clase media, donde sus ejecutivos y personal vivían o, en el caso de las afueras, se sentían menos amenazados. Así, las nuevas entidades no lucrativas proveedoras de servicios, más que ser organizaciones de la comunidad en el sentido de ser “de, para, y por” las comunidades en las que estaban situadas y a las que servían, eran organizaciones servidoras de la comunidad dirigidas por profesionales acreditados, financiadas por las agencias públicas, fundaciones y corporaciones, y que perseguían programas establecidos por unos distritos electorales que eran distintos de aquéllos en los que se aplicaban⁴³⁴.

De esta forma, en tanto que no coinciden espacialmente el lugar donde la entidad tiene sus propiedades y el ámbito al que beneficia su actividad, se ha producido una disociación entre los destinatarios de las acciones desarrolladas y la comunidad que exime del impuesto, lo que antes no sucedía, circunstancia que produce una ruptura de aquella primitiva aceptación de unos beneficios fiscales que proporcionaban una utilidad a la comunidad que los concedía.

La de un campo de batalla puede ser la mejor imagen para caracterizar las relaciones entre las ciudades y sus suburbios, puesto que compiten por las bases imponibles de la *Property Tax* y fortifican sus barreras contra utilizaciones del suelo indeseadas. William Fischel ha recogido esta cualidad de la vida de la comunidad, mientras Anthony Downs ha formulado un corolario con el que suaviza la ley de

⁴³³ Carbone, N. R. y Brody, E., “PILOTs: Hartford and Connecticut”, en AA.VV., *Property Tax Exemptions for Charities*, editado por Evelyn Brody, The Urban Institute Press, Washington DC, 2002, pág. 245.

⁴³⁴ Véase “Is tax exemption intrinsic of contingent? Tax treatment of voluntary associations, nonprofit organizations, and religious bodies in New Haven, Connecticut, 1750-2000”, ob. cit., pág. 278.

Fischel⁴³⁵. Según Downs, el propósito central de la mayoría de los gobiernos suburbanos americanos es mantener el valor de los hogares que los forman, así que esos gobiernos diseñan divisiones zonales y otras políticas para alcanzar ese propósito, principalmente excluyendo cualquier influencia que ellos creen que puede reducir tal valor⁴³⁶.

El mecanismo, conocido como *fiscal zoning*, aunque fuertemente limitado a las acciones de zonificación, es simple. Las contribuciones territoriales se capitalizan en el valor de la propiedad. Si los impuestos en una ciudad crecen, permaneciendo otras cosas igual, los valores de la propiedad bajan para compensar. Por tanto, es deseable excluir los usos que consumen más en costes de servicios de lo que generan por pagos del impuesto, y las aplicaciones exentas de impuesto tienden a encabezar esa lista de indeseables. Así, si los habitantes de una ciudad pueden conseguir su cuidado médico en otra ciudad, su educación, servicios de justicia y parques, sus servicios religiosos, sus albergues para desamparados y los servicios públicos de alojamiento transitorio, sus alojamientos públicos, su prisión del estado, etc., todo lo convenientemente próximo pero en otra jurisdicción impositora, entonces sus posibilidades de mantener las contribuciones territoriales bajas y el valor de sus viviendas alto son excelentes.

Si estos servicios públicos estuvieran repartidos uniformemente entre comunidades, la distribución de beneficios y de costes podría parecer justa. Pero, en realidad, tienden a estar distribuidos irregularmente, concentrándose en las ciudades más antiguas. Cuando los suburbios tienen éxito en esta competición, las ciudades pierden a sus residentes más ricos en favor de las islas suburbanas de escape, aumentando la ya excesiva carga en las ciudades. La solución es introducir la mayor congruencia entre aquéllos que paguen la *Property Tax* y los que se beneficien de ella; esto es, eliminar exenciones excepto para los usos que sirven a áreas que se corresponden claramente con la jurisdicción impositora, como por ejemplo el gobierno local y las escuelas locales.

Y es que es difícil encontrar esta sintonía entre pagadores y beneficiarios. Los cambios tecnológicos y sociales también han tenido un impacto sobre las personas que asisten a las escuelas y a las universidades y han alterado el equilibrio entre los que pagan y los que se benefician. En el caso de la universidad de Yale, en New Haven,

⁴³⁵ Véase Fischel, W. A., *The homevoter hypothesis: how home values influence local government taxation, school finance, and land-use policies*, Harvard University Press, Cambridge MA, 2001.

durante el transcurso de siglo XIX, en tanto que salían más estudiantes de la ciudad y del estado y estaban seguramente menos dispuestos a permanecer en ese territorio, la gente que soportaba el subsidio impositivo era cada vez menos probable que fuera la gente que se beneficiaba de él⁴³⁷.

Ante esta situación, seguramente las escuelas y las universidades deberían pagar contribuciones territoriales, ya que -por ejemplo- ¿debe el estado de New Jersey subvencionar a estudiantes de Pennsylvania? De hecho, ¿por qué deben los ciudadanos de New Brunswick, Ithaca, Philadelphia o New Haven subvencionar al mundo con sus contribuciones territoriales? Según John D. Colombo expresa, si los consumidores prefieren la especial ética educativa proporcionada por Harvard, ¿por qué no continuarían prefiriendo Harvard incluso si no existe la exención?⁴³⁸.

Y es más, Richard Pomp divulga que un estudio realizado en Connecticut encontró que menos de la mitad de los pacientes tratados en hospitales exentos del impuesto en Bridgeport, Hartford, New Haven y New London vivían efectivamente en esas ciudades⁴³⁹.

El sistema fiscal ideal, dice Brody, ha de ser notorio, sistemático y equitativo. Las prácticas actuales relativas a la exención no cumplen estas características. Algunas entidades no lucrativas compiten con las empresas con ánimo de lucro; muchas son financiadas por el estado y con recursos federales, evidencia clara de que la responsabilidad relativa a sus actividades básicas no es en gran parte local; las compañías de seguros y el *Medicare*⁴⁴⁰, de nuevo fuentes de fondos no locales, pagan una porción grande de los gastos médicos. El sistema vigente es en gran parte invisible, irracional e injusto⁴⁴¹.

⁴³⁶ Downs, A., "Review of The homevoter hypothesis: how home values influence local government taxation, school finance, and land use policies, by William Fischel", *Journal of the American Planning Association*, 68-4, 2002, pág. 456.

⁴³⁷ Véase Hall, "Is tax exemption intrinsic of contingent? Tax treatment of voluntary associations, nonprofit organizations, and religious bodies in New Haven, Connecticut, 1750-2000", ob. cit., pág. 261.

⁴³⁸ "Why is Harvard tax-exempt? (And other mysteries of tax exemption for private educational institutions)", *Arizona Law Review*, 35, 1993, pág. 869.

⁴³⁹ Véase "The collision between nonprofits and cities over the property tax: possible solutions", ob. cit., pág. 385.

⁴⁴⁰ Programa del fondo de seguro social de asistencia médica para personas mayores de 65 años.

⁴⁴¹ "Legal theories of tax exemption: a sovereignty perspective", ob. cit., pág. 155.

5.5.5.- Algunas consideraciones finales

Analizando la utilidad de las exenciones, convendrá atender a quién se beneficia del sector no lucrativo. Esta pregunta fue hecha por un distinguido grupo de estudiosos dirigido por Charles Clotfelter⁴⁴². Un examen de 1.474 agencias de servicios sociales y personales, implicadas en el cuidado de niños, formación profesional, rehabilitación vocacional, cuidado residencial, servicios de adopción, servicios jurídicos y de defensa, dio como resultado que solamente el 27 por 100 informó que la mayoría de los destinatarios de sus actividades se encontraba por debajo del umbral de la pobreza. Por otra parte, sucede que las más de 300.000 congregaciones religiosas de Estados Unidos recaudan y gastan más de 50 mil millones de dólares cada año, de los cuales el 70 por ciento se gastan en servicios a sus miembros, lo que los economistas llaman "bienes del club".

Instituciones en el sector de los servicios de salud -hospitales, residencias para ancianos, servicios de salud mental, servicios de tratamiento contra el alcohol y las drogas- son de los tres tipos siguientes: no lucrativos, con ánimo de lucro y públicos. La conclusión extraída del citado estudio es que, en general, las instalaciones públicas sirven a los más necesitados, los servicios con ánimo de lucro a los menos necesitados y las entidades no lucrativas se sitúan en algún lugar intermedio.

De esta forma, puede decirse que cuando la gente hace pagos voluntarios a las organizaciones no lucrativas, lo hace generalmente con el objeto de conseguir una cierta ventaja privada como compensación. Una minoría de personas, no obstante, puede contribuir altruistamente a las organizaciones que sirven a los pobres y algunas actividades no altruistas pueden generar externalidades -ese servicio a los pobres- como subproducto, pero las externalidades redistributivas no son el propósito primario de un sistema voluntarístico. Sucede así que, empíricamente, las entidades no lucrativas sostenidas privadamente no parecen ser tan redistributivas como las actividades financiadas públicamente⁴⁴³.

Hoy, propiedades religiosas, escuelas y universidades, hospitales, entidades no lucrativas de beneficencia, parques, las oficinas del condado o las tierras federales están exentos de pagar contribuciones territoriales locales. El problema que existe con estas cláusulas de gratuidad es que la carga de soportarlas está irregular e

⁴⁴² El estudio, en el que figuran los datos que se recogen, puede verse en *Who Benefits from the Nonprofit Sector?*, University of Chicago Press, Chicago, 1992.

⁴⁴³ En este sentido, James, E., "Commentary", en AA.VV., *Who Benefits from the Nonprofit Sector?*, editado por Charles T. Clotfelter, University of Chicago Press, Chicago, 1992, pág. 255.

injustamente distribuida. En muchos casos, el mayor peso de esta generosidad fiscal recae en los que menos pueden permitirse soportarlo y las ventajas más grandes acrecientan a quienes están en lo más alto de la escala económica. Y lo anterior tiene su mayor incidencia en aquellos territorios que más se apoyan en las contribuciones territoriales locales para pagar los servicios públicos; en tales casos, relevar cualquier propiedad de este impuesto aumenta la carga sobre unos contribuyentes que ya han de pagar más de lo que pagarían en otros estados.

Desde estos puntos de vista, las exenciones locales de la *Property Tax* previstas a favor de las entidades benéficas y los gobiernos no locales deben ser consideradas por lo que son, un subsidio local a demandas regionales. Tales exenciones tributarias suponen que el gobierno está protegiendo y reforzando unos derechos de propiedad equivocados, por lo que las instancias legislativas deberían reexaminar esta tendencia, volviendo a pensar las razones que puedan justificar tales beneficios y establecer una distribución justa de las responsabilidades de la comunidad.

5.6.- La fiscalidad inmobiliaria como instrumento de política pública

Otro aspecto que resulta interesante referir es la escasa capacidad que los impuestos locales tienen a la hora de influir en el comportamiento de los contribuyentes, lo que lleva a valorar con prudencia los beneficios introducidos en estos impuestos con fines extrafiscales, ya que pueden conllevar un coste para las entidades locales que no tiene su correlativo reflejo en la materialización de los comportamientos que pretenden incentivarse. Sobre este punto, la fiscalidad inmobiliaria comparada aporta elementos de interés.

Como se ha dicho ya, la fiscalidad inmobiliaria tiene por objetivo principal procurar recursos económicos a los presupuestos de las colectividades locales, pero, paralelamente, se percibe también como un instrumento económico al servicio del poder público en materia de ordenación urbana y de política de propiedad sobre la tierra.

5.6.1.- Los efectos de la fiscalidad inmobiliaria sobre el desarrollo urbano

La no neutralidad de los impuestos inmobiliarios que afectan a los terrenos y a las construcciones justifica su utilización como un instrumento financiero que tiende a intervenir en el desarrollo urbano. En efecto, la fiscalidad inmobiliaria ofrece una gama de medidas a las autoridades públicas para hacer evolucionar los usos del suelo según

su voluntad: la inclusión o la exclusión de una propiedad en el campo de aplicación del impuesto, la evaluación de las propiedades con finalidad fiscal derogatoria del régimen general, la aplicación de tipos de imposición diferenciados a las distintas categorías de propiedades o las distinciones entre el tratamiento dado a los terrenos y a las construcciones, la clasificación de las propiedades (edificios de uso residencial, edificios de uso comercial o industrial, etc.), constituyen un conjunto de herramientas que pueden influir en el uso o destino que se dé a determinado bien inmueble.

En términos del impacto en la densidad de los edificios en el medio urbano, el aumento de la contribución territorial sobre las propiedades podría reducir la densidad inmobiliaria. En un sistema fiscal donde la evaluación con finalidad fiscal tuviera en cuenta las mejoras o inversiones realizadas en las propiedades se generaría también una imposición más gravosa sobre los propietarios que desarrollaran estas conductas. De la misma forma, con el fin de fomentar el desarrollo de los edificios plurifamiliares, podría serles de aplicación un tipo reducido. En cualquier caso, el impuesto en cuestión debería ser lo suficientemente importante como para que las medidas específicas fueran realmente incentivadoras. Sin embargo, sucede en ocasiones que los comportamientos de las empresas y los hogares no van siempre en el sentido querido por el poder público. Así, mientras vean que el provecho obtenido con el mantenimiento de los terrenos es superior a los costes -incluido el impuesto inmobiliario sobre las propiedades- vinculados a esta retención, los sujetos tenderán a no venderlos ni edificarlos.

Algunos ejemplos de utilización de este tipo de medidas pueden verse en Francia o Alemania. En el país vecino, en el marco de la *Taxe Foncière sur les Propriétés Bâties*, existen exenciones temporales previstas a favor de las nuevas construcciones -2 años con carácter general, 5 años en la zona franca urbana, 25 años para los edificios de determinados organismos de vivienda social (HLM o SEM) acabados antes de 1972, 15 años para construcciones de viviendas efectuadas por medio de los préstamos subvencionados por el Estado-. En Alemania, las nuevas construcciones tributan durante un período de diez años únicamente por el valor del suelo. Sin embargo, dado que la legislación en materia de impuesto inmobiliario es estable, no parece que las actividades de construcción sean a largo plazo inferiores a las que serían si se suprimiera el impuesto inmobiliario⁴⁴⁴. Desgraciadamente, no hay disponibles estudios relativos al impacto real de estas medidas sobre el desarrollo de los parques inmobiliarios, siendo, pues, difícil evaluar su eficacia.

⁴⁴⁴ Véase en este sentido: Association des Études Foncières (ADEF), *Les enjeux de la fiscalité foncière: interventions et contributions*, Economica, París, 1983, pág. 117.

Por su parte, las disparidades de imposición pueden tener efectos sobre la ubicación de las inversiones inmobiliarias. En los Estados Unidos, por ejemplo, los tipos de la *Property Tax* son más elevados en los centros de las ciudades. Los propietarios, en consecuencia, no están motivados para desarrollar o renovar sus inmuebles y las inversiones se concentran en las afueras residenciales. Esto ha tenido como efecto un incremento de la decadencia de los centros de las ciudades. Generalmente, las desigualdades en el potencial fiscal y los distintos tipos impositivos existentes en cada colectividad pueden ser la causa de un desarrollo urbano segregacionista. Así, los centros de las ciudades, donde se encuentran los pobres, tienen una base fiscal reducida -rentas escasas- y no pueden financiar convenientemente los servicios públicos urbanos. Los ricos viven en las afueras, donde las bases fiscales más amplias permiten que la calidad de los servicios públicos sea mejor y que los tipos de imposición puedan verse reducidos.

Varios estudios realizados en Estados Unidos ponen de manifiesto que las medidas adoptadas en materia de fiscalidad inmobiliaria no alcanzan a incentivar el desarrollo inmobiliario en el medio urbano. Los trabajos realizados por Wallace E. Oates y Robert M. Schwab sobre el impacto del tratamiento diferenciado dado a terrenos y construcciones en el desarrollo urbano durante los años ochenta en la ciudad de Pittsburgh (Pennsylvania) dan prueba de ello⁴⁴⁵. Así, en 1979-1980 esta ciudad instauró un tipo de imposición para los terrenos edificables que era cinco veces más elevado que el previsto para las construcciones. Durante los años ochenta experimentó un crecimiento elevado en edificaciones, ampliamente superior a otras ciudades en la región, por lo que una cuestión que se planteaba era saber si la tributación diferenciada había contribuido a la abundancia de inmuebles. Los estudios de los dos investigadores antes citados indicaron que el tipo de imposición diferenciado no fue la causa del auge inmobiliario durante la década de los ochenta en la ciudad de Pittsburgh, considerando que tal desarrollo inmobiliario estaba estrechamente vinculado con un exceso en la demanda de locales comerciales en la época y con el hecho de que la economía de la ciudad se transformaba de una economía manufacturera hacia otra de servicios. Un gran número de estudios realizados en otras ciudades de tamaño parecido en Pennsylvania aportan respuestas similares al resultado de los estudios de Oates y Schwab⁴⁴⁶. Estos trabajos permiten deducir que las medidas fiscales en

⁴⁴⁵ Véase Oates, W. E. y Schwab, R. M., "The Impact of Urban Land Taxation: The Pittsburgh Experience", University of Maryland, noviembre de 1996, en la dirección en Internet: www.lincolnst.edu/subcenters/valuation_taxation/dl/oates_schwab.pdf.

⁴⁴⁶ Véase Schwab, R. M. y Harris, A. R., "An analysis of the graded Property Tax", Report of District of Columbia Tax Revision Commission, octubre de 1997, en la dirección en Internet: www.dcrewatch.com/taxrev/taxrep5.htm.

materia de fiscalidad inmobiliaria no son realmente incentivadoras del desarrollo urbano⁴⁴⁷.

5.6.2.- *Los efectos de la fiscalidad inmobiliaria sobre la política inmobiliaria*

Por lo que se refiere a la política inmobiliaria, la fiscalidad sobre los inmuebles ofrece la posibilidad de someter a imposición los terrenos que deben construirse, en particular, en las zonas urbanas donde la insuficiente oferta de terrenos constituye uno de los obstáculos principales a la política inmobiliaria. Así pues, si se someten estos terrenos no construidos a un impuesto gravoso, se incitará a sus propietarios a construir o a deshacerse de ellos en favor de los promotores.

Esta posibilidad ofrecida por la fiscalidad inmobiliaria dista mucho de utilizarse eficazmente. Así, en Francia la valoración de los terrenos susceptibles de ser edificados y de otros terrenos -espacios verdes, por ejemplo- en medio urbano está basada en el uso actual. Esta valoración no tiene en cuenta la ubicación de las propiedades y sus destinos potenciales, por lo que tal categoría de terrenos experimenta una subimposición⁴⁴⁸. Los proyectos urbanísticos de las colectividades locales fracasan a menudo por la retención de los terrenos a construir, ya que la subimposición de la mayoría de terrenos situados en las zonas de ocupación del suelo no incita a los propietarios a vender. Por otra parte, la imposición de las plusvalías en el impuesto sobre la renta refuerza aún más la especulación inmobiliaria. En Gran Bretaña, estos terrenos escapan incluso a toda imposición si no están ocupados.

Desde el punto de vista de la política inmobiliaria, la *Property Tax* americana ofrece una gran ventaja respecto de los impuestos sobre los bienes inmuebles franceses e ingleses (*Uniform Business Rates*), basados en el valor de alquiler. En efecto, la imposición sobre el valor de mercado permite tener en cuenta el uso potencial del suelo incitando a los propietarios a utilizar sus terrenos de la manera más ventajosa. Para los terrenos edificables, esto es un incentivo a la construcción en vez de serlo al mantenimiento inactivo.

⁴⁴⁷ También en la doctrina alemana se ha planteado si el Impuesto sobre Bienes Inmuebles -*Grundsteuer*- podría servir para activar el mercado inmobiliario, argumentación que no encuentra respaldo en la estructura de la ley y que ha sido rechazada por los autores (véase Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1993, vol. II, pág. 813, con cita de otros autores).

⁴⁴⁸ Véase Conseil des Impôts, *La fiscalité locale*, Dixième rapport au Président de la République, deux volumes, 1989, pág. 197.

Por el contrario, la imposición sobre los terrenos agrícolas, forestales y los espacios abiertos se realiza en los Estados Unidos sobre el valor de uso actual y no sobre el valor venal, con el fin de impedir el desarrollo prematuro de estos terrenos. Pero la eficacia de esta medida tiene límites evidentes, en particular, respecto de los terrenos situados en las zonas periurbanas, donde los propietarios dedican sus terrenos a fines no agrícolas y más lucrativos. Los espacios agrícolas se venden a los especuladores incluso antes de que se recalifiquen a fines no agrícolas, lo que conduce a un desarrollo prematuro de las tierras. En consecuencia, la superficie de los terrenos agrícolas no deja de reducirse cada año⁴⁴⁹. Las críticas dirigidas a estas medidas derogatorias de carácter fiscal consideran generalmente que la utilización de los impuestos inmobiliarios como instrumentos para la conservación de los espacios abiertos es ineficaz e ineficiente. En efecto, la valoración de los terrenos agrícolas en función de su uso actual no incentiva a los propietarios a mantenerlos. Además, los costes de estas medidas en términos de menores ingresos para los presupuestos locales son significativos.

Las experiencias anteriores relativas a los efectos de la fiscalidad inmobiliaria sobre el desarrollo urbano y la política urbanística permitirían concluir que el recurso a los impuestos que nos ocupan como un instrumento económico intervencionista no es realmente incentivador. Tales impuestos sirven, ante todo, para obtener ingresos presupuestarios a favor los entes territoriales. En el ámbito urbanístico, parece claro que la utilización de normativas vinculantes resulta más efectiva que el recurso al impuesto inmobiliario para alcanzar la preservación de los espacios y la ordenación urbana.

5.7.- La valoración de los inmuebles en el Derecho Comparado

Una cuestión adicional sobre la que merece la pena detenerse es la relativa a la existencia de la que podemos denominar “bonificación encubierta” que, desde un punto de vista económico, se da en los impuestos que gravan la propiedad inmobiliaria cuando toman en consideración valores objetivos que no se adecuan al valor real de los bienes. Este desfase, que origina una subimposición respecto del potencial recaudatorio del impuesto, se produce en nuestro sistema, concretamente, en lo que respecta al IBI, entre los valores catastrales y los valores de mercado de los inmuebles, pero también se da en otros países⁴⁵⁰.

⁴⁴⁹ Véase Malme, J., *Preferential Property Tax Treatment of Land*, Lincoln Institute of Land Policy, Working Paper, 1993.

⁴⁵⁰ En lo que respecta al IBI, han puesto de manifiesto la necesidad de realizar revisiones frecuentes y simultáneas de los valores catastrales autores como Solé Vilanova, J., “El impuesto

Las modalidades de determinación de los valores correspondientes a los bienes plantean problemas habituales, esencialmente en dos aspectos:

-si atendemos al órgano que efectúa la valoración, pueden referirse dos modelos: aquél en el que la determinación de los valores es competencia de las administraciones nacionales, a imagen en Gran Bretaña de la *Valuation Office Agency*, lo que puede dar lugar a conflictos entre administraciones; o aquel otro, como sucede en los Estados Unidos, en que, por el contrario, la valoración es competencia de cada una de las colectividades interesadas, según criterios definidos localmente, lo que es fuente de disparidades entre territorios;

-si consideramos su periodicidad, sucede que las valoraciones resultan costosas, lo que provoca que sean, generalmente, poco frecuentes, circunstancia que acentúa el desfase del valor de los bienes; por ejemplo, en Alemania, la última valoración general data de 1964, en los *Länder* del oeste, y de 1935, en los del este. A este respecto, Gran Bretaña puede tomarse como ejemplo de buena práctica al haber instaurado en 1990 el principio de una periodicidad quinquenal de las valoraciones, principio hasta ahora respetado⁴⁵¹. Del mismo modo, en los Países Bajos se procede a una valoración general cada cuatro años.

Analizando con más detalle esta situación, se observa que, en principio, la ley suele prever una cadencia concreta en la valoración de las propiedades. La periodicidad de la valoración permitiría no sólo respetar la equidad entre los contribuyentes, sino también hacer evolucionar las bases de imposición. Pero realmente éste no es el caso, ya que las valoraciones se prorrogan, por lo general, debido a las dificultades de carácter financiero y político; así ocurre en Francia, Alemania y Dinamarca.

En los Estados Unidos, el intervalo de tiempo que transcurre entre dos revisiones generales varía considerablemente de un estado a otro. La duración va desde un año hasta diez, pero dos tercios de los estados tienen un ciclo de valoración de entre uno y cinco años. Por otra parte, en lo que respecta a las residencias

sobre Bienes Inmuebles en la hacienda municipal española”, *Catastro*, núm. 14, octubre de 1992, págs. 32-33.

⁴⁵¹ Según el Observatoire Français des Conjonctures Économiques (OFCE), Gran Bretaña, al igual que Estados Unidos, habría escogido así establecer la imposición inmobiliaria sobre el valor de mercado de los bienes (Véase *Les réformes fiscales en Europe 1992-2001*, Rapport pour le Sénat, 2002, en la dirección en Internet: www.senat.fr/rap/r02-343/r02-34374.html).

individuales, se valoran anualmente si se ha producido un cambio como consecuencia de la existencia de nuevas construcciones, daños, etc. En el estado de Illinois, por ejemplo, el ciclo de la *Property Tax* se extiende durante un período de dos años. En el primero de ellos, se efectúa la valoración de las propiedades según el valor de mercado a 1 de enero; en el segundo año, el aviso de imposición calculado a partir del resultado de la valoración del primer año se envía a los sujetos pasivos para surtir efectos en el año en curso. Las valoraciones en los Estados Unidos son así más frecuentes de lo que suelen serlo por regla general en otros países, y ésta es una de las razones que explica el mejor rendimiento de la *Property Tax* para las colectividades locales. Además, durante este ciclo de imposición los sujetos pasivos tienen ocasión de impugnar las valoraciones de sus bienes, posibilidad que reduciría el carácter arbitrario de las asignaciones de valor realizadas, porque no debe olvidarse que en los Estados Unidos el recurso a las valoraciones hechas por entes privados es también frecuente.

En Francia, la más reciente revisión general para las propiedades construidas se remonta a 1970, y para las propiedades no construidas a 1961. El plazo de seis años entre dos revisiones no ha sido respetado hasta 1990. Sin embargo, los resultados de la revisión prevista por la Ley de 30 de julio de 1990 no entran aún en el cálculo de las bases de imposición. La dificultad de proceder a revisiones no es nueva; después de dos siglos de existencia de las contribuciones territoriales, la periodicidad prevista por la normativa nunca ha podido ser respetada⁴⁵². Dos razones esenciales explican el incumplimiento del plazo previsto. Una, técnica, que atañe al incremento de trabajo para los servicios encargados de la valoración; la otra se refiere al traspaso de los costes, políticamente juzgados como inaceptables.

Por su parte, se prevé una actualización de las valoraciones con una periodicidad regular, de forma que se realice en el período que transcurre entre dos revisiones generales. Tales actualizaciones han de tener en cuenta la evolución del mercado inmobiliario, por lo que deberían, teóricamente, apoyarse en coeficientes diferenciados, de manera que el aumento global anual permitiera hacer evolucionar el importe de las bases al mismo ritmo que evolucionan los precios. En la práctica, las actualizaciones de los valores locativos franceses han sido parcialmente realizadas, lo que no ha permitido tener en cuenta la evolución real del precio de los alquileres. Además, el carácter uniforme y global del aumento anual amplía aún más las distorsiones entre el valor locativo del bien y los alquileres reales.

En Dinamarca, desde 1998 se prevé que las propiedades sean anualmente valoradas -anteriormente era cada 4 años-, pero la última revisión data de 1992. Como

⁴⁵² Véase Conseil des impôts, *La fiscalité locale*, ob. cit., pág. 171.

en Francia, en Dinamarca se revalorizan las bases imponibles cada año por medio de un coeficiente que tiene por objetivo mantener el valor de las propiedades en un porcentaje situado alrededor del 95 por 100 del valor de mercado.

En Alemania, la última revisión se remonta a 1964 en lo que respecta al valor unitario de los terrenos construidos y no construidos que no pertenecen a una explotación económica, y ello cuando la legislación obliga a que las valoraciones se realicen cada 6 años. Desde aquella fecha, se aplica un coeficiente de actualización del 1,4 por 100, lo que crea una evidente distorsión entre los inmuebles que no son objeto de valoración y los valorados al estar incluidos en una explotación económica. Este tipo de revisión parcial podría, por tanto, implicar transferencias invisibles de carga fiscal entre las distintas categorías de contribuyentes.

En Gran Bretaña, el intervalo de tiempo entre dos revisiones ha sido también importante, de 1973 a 2000. En Escocia, la determinación de los valores locativos se confía a una agencia que depende del consejo regional; tales valoraciones deben realizarse cada cinco años, pero la última revisión tuvo lugar en 1985.

Como puede comprobarse, en los países de nuestro entorno se repite una falta de periodicidad en las valoraciones de las propiedades debido a los costes generados por tal operación, lo que provoca que los impuestos inmobiliarios no desarrollen todo el potencial recaudador que poseen y, en la práctica, se esté produciendo una menor tributación de la que correspondería a la capacidad económica efectiva de los contribuyentes.

CAPÍTULO III

EXENCIONES EN EL IAE

6.- Exenciones totales

6.1.- Estudio de los diferentes supuestos de exención previstos en el TRLRHL. La equívoca redacción del artículo 82.1 TRLRHL

Uno de los mayores defectos predicables del precepto que se comenta -y con anterioridad del artículo 83.1 LRHL- sería, a nuestro juicio, su poco afortunada redacción. Y no nos referimos a una cuestión lingüística, sino de conceptos jurídicos. Efectivamente, la claridad que debe regir todo ejercicio de técnica legislativa no parece haber brillado en el artículo en cuestión, y la lectura del mismo lleva, en demasiadas ocasiones, a resultados insatisfactorios que obligan a realizar ingentes esfuerzos tendentes a armonizar el literal del precepto y la solución que aparece como acorde con la naturaleza del IAE, tarea no siempre fácil. En este lugar bastará con poner de manifiesto el motivo fundamental que, entendemos, origina el problema, remitiendo a los apartados sucesivos los detalles de esta cuestión.

Al hilo de lo anterior, se constata que la estructura de la norma resulta inadecuada, por cuanto se construye desde un punto de vista subjetivo, mientras que el objeto del tributo no son personas, públicas o privadas, individuales o colectivas, sino actividades económicas⁴⁵³ y, concretamente, la capacidad contributiva que deriva en términos abstractos de su ejercicio. En acreditación de lo anterior, bastará con observar que el apartado 1 del artículo 82 TRLRHL comienza diciendo que: “Están exentos del impuesto...”. El uso del género masculino (exentos) indica, desde el primer momento, que la enumeración efectuada seguidamente no va a hacer referencia a actividades económicas, como efectivamente se comprueba siguiendo con la lectura del precepto, que construye los supuestos contemplados en sus ocho apartados atendiendo a los distintos sujetos que en ellos se relacionan.

⁴⁵³ Constituye el hecho imponible del IAE, “... el mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto” (artículo 78.1 TRLRHL).

Este especial planteamiento adoptado por la norma, que entendemos poco adecuado, dificulta sobremanera la comprensión y correcta delimitación de algunos de los supuestos favorecidos por la exención, tal y como se pondrá de manifiesto a lo largo de los apartados subsiguientes.

Finalmente, cabe referir que el artículo 83.1 LRHL fue objeto de nueva redacción dada por el artículo vigésimo tercero de la Ley 51/2002, que introdujo nuevos supuestos de exención, modificó alguno de los ya existentes y mantuvo inalterados otros, pero que, en términos generales, no vino a corregir las deficiencias de la regulación anterior.

6.1.1.- La exención en favor del Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades locales. Los organismos autónomos y las entidades de derecho público de análogo carácter

Exención total, permanente y de carácter subjetivo⁴⁵⁴.

Esta exención se encuentra contemplada en el artículo 82.1.a) TRLRHL. Con anterioridad, figuraba en el 83.1.a) LRHL, que fue objeto de cierta variación tras la nueva redacción dada por la Ley 51/2002. Así, el beneficio se preveía para el Estado, las Comunidades Autónomas, las Entidades locales⁴⁵⁵ y los organismos autónomos de carácter administrativo pertenecientes a cada uno de ellos, mientras que hoy se predica en favor del Estado, las Comunidades Autónomas, las Entidades locales, así como de los organismos autónomos del Estado y las entidades de Derecho Público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las Entidades locales. Como se observa, la modificación fue leve y vino a suponer una cierta mejora técnica al adaptar la exención de los organismos autónomos a la Ley 6/1997, de 14 de abril, de organización

⁴⁵⁴ Según afirma la STSJ de Castilla y León de 31 de octubre de 2000 (JT 2001\51), "... la exención prevista en el artículo 83.1.a) citado es de carácter subjetivo y universal, es decir, están exentos únicamente los sujetos expresados en dicha disposición y ello con independencia de las actividades que realicen."

⁴⁵⁵ En esta categoría se incluye la totalidad de Entidades locales que, según Rubio de Urquía y Arnal Suria, serían: "los municipios, las provincias, los consejos insulares de Baleares, los cabildos insulares de Canarias, las Entidades locales de ámbito supramunicipal (áreas metropolitanas, comarcas, etc.), y las Entidades locales de ámbito territorial inferior al municipio" (*Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 493).

En similares términos se manifiestan: García Luis, T., "Impuesto sobre Actividades Económicas", en AA.VV., *La reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 509; Checa González, *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 74; del mismo autor, *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., pág. 149).

y funcionamiento de la Administración General del Estado⁴⁵⁶. De esta manera, la nueva redacción dada al artículo 83.1.a) LRHL por la Ley 51/2002 se refiere, únicamente, a organismos autónomos, adecuando la regulación del beneficio a la nueva clasificación contenida en la Ley 6/1997, tal y como ya habían adelantado algunos pronunciamientos judiciales partiendo de la redacción anterior del precepto⁴⁵⁷.

Según afirma García Luis, la justificación del beneficio estaría en el carácter público de las actividades que desarrollan estos entes, así como en la ausencia de capacidad económica alguna atribuible a los mismos al estar todos sus ingresos y bienes, cualquiera que sea su naturaleza, afectados al desempeño de funciones predeterminadas⁴⁵⁸.

Por lo que respecta al ámbito subjetivo del beneficio, abarca todas las Administraciones públicas territoriales, a diferencia de lo que establecía el artículo 279 del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local, aprobado por el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril -que limitaba la exención en la Licencia Fiscal a las Entidades locales⁴⁵⁹-, y a sus organismos autónomos, en el caso del Estado, y a las entidades de Derecho Público de análogo carácter, en cuanto se refiere a las Comunidades Autónomas y a las Entidades locales. Lo anterior vendría a contradecir, en este punto, el afán restrictivo en materia de beneficios fiscales que inspiró la Ley 39/1988.

Analizando desde un enfoque negativo la inicial regulación del beneficio previsto para el IAE, el mismo venía a suponer que, más allá de los organismos autónomos de carácter administrativo, ningún otro organismo autónomo -cualquiera que fuera su actividad: comercial, industrial, financiera, etc.-, entidad con personalidad jurídica

⁴⁵⁶ El artículo 1, apartados 1 y 3, de la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, ha modificado la Ley 7/1985, de 2 abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, unificando la regulación de esta materia y adaptando la normativa estatal a las Entidades locales.

⁴⁵⁷ Véase la STSJ de Castilla y León de 31 de octubre de 2000 (JT 2001\51) en cuanto declara:

“Con este panorama legislativo únicamente cabe hablar de una sola especie de organismo autónomo y la distinción entre los de carácter administrativo de un lado, con los de carácter comercial, industrial o financiero sólo subsiste mientras no se produzcan las modificaciones legales antedichas y sólo a efectos de apuntar sus fuentes reguladoras en ciertas materias.

Desde esa perspectiva, los términos empleados en el artículo 83.1 a) comprenderán lo que la Ley 6/1997 y sus normas complementarias consideren que son organismos autónomos...”

⁴⁵⁸ “Impuesto sobre Actividades Económicas”, ob. cit., págs. 509-510.

⁴⁵⁹ En concreto, a “Las Provincias, Islas, Municipios, mancomunidades y demás Entidades locales, así como los consorcios que las mismas constituyan, en cuanto las actividades

propia o empresa -aunque estuviera participada totalmente por el Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidades locales-, podía beneficiarse de la exención⁴⁶⁰.

Concretando más el alcance del beneficio, la DGCHT había realizado, a través de sus contestaciones a consultas planteadas, una delimitación de base claramente literal, circunscribiendo los supuestos de exención a los exclusivos márgenes del redactado normativo. Así, declara que no resulta aplicable en favor de los siguientes entes:

- a) Las entidades públicas de radio y televisión, que no tienen la naturaleza de organismos autónomos de carácter administrativo (contestación de 17 de enero de 1991).
- b) El Parque Móvil Ministerial, por ser “un organismo autónomo de carácter no administrativo y cuya finalidad, como resulta del Real Decreto 280/1987, de 30 de enero, es administrar los servicios de automovilismo de la Administración del Estado y de los organismos autónomos del mismo” (contestación de 21 de noviembre de 1991).
- c) Una entidad que prestaba el servicio de abastecimiento y saneamiento de aguas de Sevilla, constituida como empresa municipal con forma de sociedad anónima (contestación de 29 de junio de 1993⁴⁶¹).

determinantes del tributo sean de la especial competencia de la corporación”, según disponía el punto 2 del expresado artículo 279.

⁴⁶⁰ Véanse en este sentido: Rubio de Urquía y Arnal Suria, *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 493; García Luis, “Impuesto sobre Actividades Económicas”, ob. cit., pág. 509; Pagès y Galtés, *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 187; García-Fresneda Gea, F., *El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma*, Comares, Granada, 1996, pág. 156; Checa González, *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 73; también *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., pág. 148.

Por su parte, la DGCHT ha afirmado, con carácter general, que “las Administraciones públicas institucionales no se hallan exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas a título subjetivo salvo los organismos autónomos administrativos o las Entidades gestoras de la Seguridad Social...” (contestación de 17 de junio de 1993). Igualmente: “Así, cabe señalar, con referencia concreta a la exención establecida para las Comunidades Autónomas y sus organismos autónomos de carácter administrativo, que como consecuencia del carácter subjetivo de la referida exención no puede beneficiarse de la misma ningún otro organismo autónomo que no tenga carácter administrativo, ni ninguna otra entidad con personalidad jurídica propia, dependiente de aquéllas, ni ninguna empresa, aunque esté participada al ciento por ciento por la Comunidad Autónoma de referencia” (contestación de 8 de febrero de 1996).

⁴⁶¹ Supuestos similares se analizan con idéntico resultado, en cuanto a la Licencia Fiscal de Actividades Industriales y Comerciales, en la Resolución del TEAC de 29 de septiembre de 1993 (JT 1993\1313) y, con relación al IAE, en la STSJ de Andalucía de 23 de febrero de 2000 (JT 2000\446).

- d) El Boletín Oficial del Estado, por ser un organismo autónomo de carácter comercial e industrial (contestación de 23 de febrero de 1996).
- e) Una empresa pública cuyo único accionista es la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, que ejerce la actividad de organización de congresos, asambleas y similares, por cuanto “la empresa consultante, con forma de sociedad anónima, tiene una personalidad jurídica totalmente distinta de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia y sus derechos y obligaciones no tienen en absoluto nada que ver jurídicamente con aquella Comunidad de la que queda separada en cuanto a la función específica para la que fue constituida” (contestación de 8 de febrero de 1996).
- f) El Consorci Hospitalari del Parc Taulí, entidad que ejerce actividades docentes, de investigación, asistenciales y hospitalarias, por configurarse como entidad jurídica pública de carácter institucional (contestación de 17 de junio de 1993)⁴⁶².

Por el contrario, se predicaba la exención de los siguientes entes:

- a) Los órganos desconcentrados de las Administraciones públicas, concretamente del Consejo Regulador de la denominación genérica “Agricultura Ecológica”, por ser “un órgano de la Administración del Estado, como resulta de lo dispuesto en el artículo 22 del Reglamento de dicha denominación, aprobado por Orden de 4 de octubre de 1989” (contestación de 16 de junio de 1995).

⁴⁶² Por su parte, el Tribunal Supremo ha declarado, con un fundamento claramente aplicable en el IAE, que la RENFE no está exenta en el Impuesto municipal sobre la Radicación ya que “de modo alguno puede admitirse que la «Red Nacional de los Ferrocarriles Españoles» -«RENFE»- pueda ser incluida dentro de los conceptos del Estado o de sus organismos autónomos” [véase la STS de 25 de mayo de 1992 (RJ 1992\5092) y las que en ella se citan; en sentido similar se pronuncia la STS 11 de abril de 1991 (RJ 1991\2901)].

Igualmente, la STSJ de Madrid de 6 de febrero de 2001 (JT 2001\1123) niega que la exención que venía prevista en el artículo 83.1.a) LRHL resulte aplicable a los colegios mayores universitarios, ya que los mismos no son ninguna de las Administraciones contempladas en el precepto, considerando Checa González que no puede llegarse a una solución distinta ni siquiera en el caso de entender que los expresados colegios mayores sean bienes de la Universidad y éstas, a su vez, bienes del Estado, “ya que como la doctrina acertadamente ha señalado, es imposible mantener, sin graves reparos, que los bienes de la Universidad sean propiedad del Estado; ya que el artículo 53.1 de la LRU considera todos los bienes de la Universidad integrados en su patrimonio y, además, el mismo precepto refiere que las Universidades asumirán la titularidad de los bienes estatales de dominio público afectos a sus funciones.” (“Los Colegios Mayores no están exentos en el IAE”, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 14, noviembre 2001, pág. 23).

- b) Las Autoridades Portuarias, según “lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, de 24 de noviembre de 1992, que establece que «las Autoridades Portuarias quedan sometidas al mismo régimen tributario que corresponde al Estado»” (contestación de 16 de junio de 1995)⁴⁶³.

Actualmente, y tras la nueva redacción dada por la Ley 51/2002, la exención no podrá extenderse más allá de los organismos autónomos y entidades de derecho público análogas, por lo que quedarán fuera del beneficio, fundamentalmente, las entidades públicas empresariales, en el ámbito estatal, y las entidades públicas de carácter similar existentes en el ámbito de las Administraciones autonómica y local⁴⁶⁴. Efectivamente, en lo que se refiere a la Administración institucional, la citada Ley 6/1997 incluye, bajo la rúbrica de organismos públicos, a los entes que han sido dotados de personalidad jurídica con el fin de conseguir un funcionamiento ágil e independiente de la Administración territorial que los crea. Tales organismos nacen “... bajo la dependencia o vinculación de la Administración General del Estado, para la realización de cualquiera de las actividades” -tanto administrativas, de fomento o prestación, como de contenido económico- reservadas a la Administración General del Estado, “cuyas características justifiquen su organización y desarrollo en régimen de descentralización funcional” (artículo 41), y son clasificados en dos categorías, bajo los apelativos de “organismos autónomos” y “entidades públicas empresariales”. Partiendo de esta división, ha quedado superada la anterior adjetivación funcional de los organismos autónomos, ya que sólo conservan esta denominación los que pueden realizar determinadas actividades y, como característica fundamental, quedan sometidos al Derecho Administrativo.

Así, tanto bajo la categorización actual como bajo la mención expresa a los organismos autónomos de carácter administrativo que recogía el redactado anterior de la norma de exención, puede afirmarse que el beneficio fiscal, en su faceta subjetiva, viene limitado por los propios términos de la norma tributaria local vigente en cada

⁴⁶³ Hoy las Autoridades Portuarias vienen equiparadas al Estado a los efectos que ahora nos ocupan en virtud de lo establecido en el artículo 45 de la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de régimen económico y de prestación de servicios de los puertos de interés general.

⁴⁶⁴ Según contestación de 25 de marzo de 2003 (consulta núm. 441-03), no constituye una entidad exenta de las recogidas en el artículo 83.1.a) LRHL, “por tratarse de una Empresa Pública, categoría que no está comprendida dentro de los organismos a que se refiere la citada disposición”, una entidad constituida “con la naturaleza de ente de Derecho Público, personalidad jurídica y patrimonio propios, plena capacidad de obrar, adscrita a la Consejería competente de la Comunidad Autónoma e integrada en la Administración Institucional de la misma como Empresa Pública” que “tiene por finalidad ejercer las competencias que la Comunidad Autónoma

momento, debiendo entenderse que quedan fuera de su ámbito todas las entidades con personalidad jurídica propia e independiente que estén integradas en la esfera de cualquiera de las Administraciones Públicas territoriales -salvedad hecha, evidentemente, de estas últimas y de sus organismos autónomos-, incluyendo todos aquellos organismos autónomos que con la regulación anterior a la Ley 6/1997 no tenían carácter estrictamente administrativo (comerciales, industriales, financieros, etc.) y que ahora se encuadran bajo el distintivo de entidades públicas empresariales.

Esta configuración normativa del beneficio, efectuada con un marcado carácter personalista y formal, tanto en su redacción anterior como en la vigente, provoca que la tributación o no de las actividades dependa de la voluntad del sujeto que las realiza, por cuanto cualquiera de las Administraciones públicas territoriales podrá contribuir o no por el ejercicio de determinada actividad según decida realizarla a través de un ente instrumental, que puede constituir y participar de manera exclusiva, o escoja desarrollarla por sí misma⁴⁶⁵, lo que no parece en modo alguno conveniente desde el punto de vista de los principios de justicia tributaria y de la propia seguridad jurídica. Es decir, la gestión directa supondrá siempre la exención, mientras que la gestión a través de persona distinta llevará normalmente aparejada la tributación por el impuesto, aunque se trate de la misma actividad en uno y otro caso.

Pero es más, en lo tocante al alcance de la concreta exención relativa a los organismos autónomos, ha de indicarse que la configuración normativa efectuada hace depender el régimen tributario de la forma jurídica que se dé a la entidad en el ámbito estrictamente organizativo -sin considerar para nada las actividades efectivamente desarrolladas-, y ello debiendo tenerse en cuenta que éste es un terreno de cierta confusión desde el punto de vista del Derecho Administrativo, por cuanto se

en la que está integrada tiene atribuidas en relación a la formación en materia de protección ciudadana y seguridad”.

⁴⁶⁵ La doctrina se ha pronunciado sobre la libertad en la organización de los servicios públicos en el ámbito local en los siguientes términos: “Creado o constituido éste [el servicio público de que se trate], su organización es decidida por la Corporación (en uso de facultades no enteramente discrecionales, sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1983), de acuerdo con algunas reglas que proporciona la legislación vigente. (...) Fuera de estas previsiones, la libertad de la Corporación es total para optar entre cualesquiera de las formas previstas en el artículo 85 LBRL. ¿Y otras? Dicho en otros términos ¿es posible utilizar alguna fórmula no prevista en el elenco del precepto citado? Mi contestación es afirmativa pese a la forma de su redacción (la gestión... «adoptará alguna de las siguientes formas...») y ello porque así lo impone la potestad de autoorganización de las Corporaciones locales, la más significada seña de identidad de su autonomía [artículo 4.1.a) LBRL y fundamento jurídico sexto de la sentencia constitucional de 21 de diciembre de 1989]” (Sosa Wagner, F., *La gestión de los servicios públicos locales*, 3.ª ed., Civitas, Madrid, 1997, págs. 54 y ss.).

proporcionan una multiplicidad de fórmulas gestoras con límites poco seguros y con la posibilidad de creación de regímenes prácticamente singulares⁴⁶⁶.

En esta misma línea, si se compara la regulación que tenía el beneficio antes de la Ley 51/2002 con la derivada de dicha norma, se observa la existencia de una cierta diferencia entre el alcance que podía darse entonces a la exención relativa a los organismos autónomos y el que puede poseer actualmente en atención a la eliminación del carácter de administrativos que se exigía con anterioridad. Así, y en lo que afecta a la Administración estatal, la Ley 6/1997 distingue en su título III entre las dos categorías de organismos públicos ya mencionadas: los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales. El distinto régimen de unos y otras, regidos por el Derecho Administrativo los primeros -artículo 45.1- y por el Derecho Privado las segundas -artículo 53.2-, parece ser la única nota tenida en cuenta por el legislador, que lleva a que sólo aquéllos puedan ser sujetos de la exención que ahora se analiza. No obstante, entre las actividades que pueden realizar los organismos autónomos, refiere el citado artículo 45.1 las de “fomento, prestacionales o de gestión de servicios públicos”; por tanto, quedarían incluidas claramente actividades diferentes a las de carácter propiamente administrativo, que son las que con la redacción anterior del precepto podía entenderse que venían incluidas en la exención, siendo este carácter de la actividad un rasgo que ahora no es tenido en cuenta por la norma. Por otro lado, se da la situación inversa en tanto que entidades regidas por el Derecho Privado pueden realizar funciones públicas⁴⁶⁷.

De esta forma, en los casos en que un organismo autónomo realizara actividades distintas de las propiamente administrativas, o una entidad sometida al Derecho Privado desarrollase funciones públicas, el tenor literal del artículo 83.1.a)

⁴⁶⁶ Véase Parada Vázquez, R., *Derecho Administrativo II, Organización y empleo público*, 13.ª ed., Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 1999, págs. 251 y ss.

⁴⁶⁷ En este sentido, tiene señalado el profesor Parada Vázquez: “Pero no siempre la forma privada de personificación guarda relación únicamente con la realización de actividades industriales o comerciales que operan en igualdad de condiciones en el mercado que las empresas privadas productivas (carbón, automóviles, electricidad, etc.), pues, cada vez con mayor frecuencia, se ha aplicado esta veste privada de sociedad anónima para disfrazar a organismos que ejercían funciones públicas o realizan obras o tienen a su cargo servicios públicos fuera del alcance de las empresas privadas. Con este disfraz de la sociedad anónima se ha pretendido una alternativa al más exigente y riguroso régimen de control que supone el Derecho Administrativo, sobre todo en materia de contratación y régimen funcionarial. Tal es el caso de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (Ley de 28 de julio de 1988), de la Escuela de Aeronáutica (Decreto-ley 4/1990, de 3 de mayo, y Ley 25/1991, de 21 de noviembre), de los Aeropuertos (artículo 8 de la Ley 4/1991), Olimpiadas de Barcelona (Holding Olímpico, S. A.), Expo 92 (Sociedad Estatal para la Exposición Universal de Sevilla), entre otros significativos casos. Más recientemente se ha aplicado la fundación privada para disfrazar organismos tradicionalmente públicos, como ha ocurrido con la Universidad Oberta de la Generalidad de

LRHL, según venía redactado con anterioridad a la Ley 51/2002, podía plantear problemas a la hora de aplicar la exención como consecuencia de la mezcla entre el tenor subjetivo con el que estaba redactado el precepto y la referencia al carácter administrativo del organismo autónomo, ya que podía dudarse de si debía prevalecer la naturaleza subjetiva de la entidad o el tipo de actividades realizadas. A nuestro modo de ver, el problema surgía por cuanto el precepto predicaba el carácter administrativo del propio organismo, cuando debería referirse de las actividades desarrolladas, auténtico objeto imponible del tributo en cuestión. Es decir, suponiendo la sujeción de este tipo de actividades -lo que resulta más que dudoso-, de ninguna forma deberían ser objeto de imposición en el IAE las actividades de carácter administrativo o las que vengan a prestar un servicio público.

La disyuntiva parece haberse aclarado con la nueva redacción del precepto, aunque a costa de alejar la exención del objeto del tributo, al desvincularse totalmente el beneficio de la esencia de la actividad desarrollada y unirse indisolublemente a la naturaleza de la entidad, bastando que se trate de un organismo autónomo o entidad de derecho público de análogo carácter. De nuevo, la tributación o no depende de la voluntad de la Administración pública sujeto pasivo del impuesto, en tanto puede optar por una u otra fórmula de organización a la hora de desarrollar sus actividades.

Valorando la situación, puede afirmarse que “la elección por una u otra forma jurídica no debería estar condicionada, de ninguna manera, a la posibilidad de disfrutar de un régimen tributario especial. Este contrasentido evidencia, una vez más, la poco afortunada redacción del precepto, que en vez de referirse a actividades de carácter administrativo o de prestación de servicios públicos prefiere vincularse a los sujetos que tradicionalmente las han venido realizando, atendiendo a unas categorías formales que evolucionan dejando desfasada la regulación legal del beneficio. Además, choca con la obstinada realidad cuando se contrasta con la multiplicidad de fórmulas gestoras, con límites poco seguros, y con la posibilidad de creación de regímenes prácticamente singulares, pues ni siquiera en el terreno del Derecho Administrativo están claros los contornos y, en todo caso, la propia normativa de gestión de servicios públicos ofrece alternativas de organización que no deberían implicar efectos tributarios contrapuestos”⁴⁶⁸.

No obstante lo anterior, conviene mencionar que la jurisprudencia ofrece ejemplos interesantes de superación del tenor literal de las normas, cuya aplicación

Cataluña y los hospitales públicos, a los que se ha dotado de una cierta autonomía y régimen privado” (*Derecho Administrativo II, Organización y empleo público*, ob. cit., págs. 249-250).

⁴⁶⁸ La cita se toma de Cepa Dueñas, A., comentarios elaborados para la base de datos electrónica *Atlas Fiscal*, editorial CISS, Ref.: CO020574.

podría llevar a ampliar el ámbito subjetivo del beneficio que se analiza, en atención a la concurrencia de especiales circunstancias en la actividad desarrollada por una concreta entidad. A este respecto, merece una mención expresa la doctrina contenida en la STS de 19 de abril de 1996 (RJ 1996\6675), si bien relativa a un tributo distinto.

Esta resolución analiza, en lo que ahora interesa, si podía aplicarse al INSALUD la exención prevista en el artículo 34.B).3.^a.a), del Reglamento del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, aprobado por Real Decreto 2609/1981, de 19 de octubre⁴⁶⁹. Partiendo del régimen organizativo creado, en virtud del Real Decreto 102/1983, de 25 de enero, para el desempeño de las funciones atribuidas al Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, la sentencia concluye que dicho régimen se caracteriza por la existencia de una diversidad de órganos con personalidad jurídica distinta a la propia de la Administración General del Estado (Ministerio de Trabajo y Seguridad Social), entre los que se encuentran: a) los organismos autónomos; b) las entidades gestoras, que son el Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS), el Instituto Nacional de la Salud (INSALUD), el Instituto Nacional de Servicios Sociales (INSERSO) y el Instituto Social de la Marina, predicándose de estos entes, como característica diferenciadora más importante, que administran fondos que no pertenecen a la Hacienda Pública del Estado; c) los servicios comunes; y d) las entidades colaboradoras. Es decir, el INSALUD no pertenece a la categoría de organismos autónomos, por lo que, en principio, no podría ser sujeto de la exención. No obstante, la resolución judicial va más allá del criterio meramente nominalista y atiende al contenido de las funciones que tiene encomendadas la entidad, afirmando al respecto: “Es innegable que las funciones atribuidas al INSALUD constituyen un servicio público y por tanto las obras de construcción del centro de salud de Sestao, del INSALUD, cumplen el requisito fundamental, verdadera «ratio legis» de la exención, de tratarse de «construcción de edificios destinados al servicio público». La gestión y administración de los servicios sanitarios se lleva a cabo bajo la dirección y tutela del Ministerio de Sanidad y Seguridad Social, por diversos organismos entre ellos el INSALUD”.

Para salvar la aplicación del texto de la norma, que no parece dejar lugar a dudas sobre su alcance, la sentencia afirma lo siguiente: “Es innegable que la interpretación puramente literal es todo menos interpretación, como dijo un ilustre jurista, «la interpretación exclusivamente literal es el peor sabotaje que puede hacerse

⁴⁶⁹ El precepto disponía textualmente que: “B) Las exenciones reguladas en el apartado A) para las viviendas de protección oficial se extenderán a las siguientes actuaciones en materia de viviendas: (...) 3.^a Las transmisiones de terrenos y las ejecuciones de obras directamente formalizadas entre el promotor y el contratista, para el equipamiento comunitario primario, que consiste en: a) La construcción de edificios destinados al servicio público del Estado y sus organismos autónomos, entidades territoriales o corporaciones locales, iglesias y capillas destinadas al culto y centros docentes”.

a la ley», por ello hay que comprender que las obras realizadas para la construcción de un centro de salud del INSALUD constituyen un genuino equipamiento comunitario primario, para dar satisfacción a las necesidades más importantes de los ciudadanos, como es su salud, por ello debe rechazarse la tesis mantenida por el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya y por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y, en consecuencia, esta Sala del Tribunal Supremo, considera que las obras referidas están exentas del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas”. Reafirmando lo anterior se sostiene: “Los redactores del Real Decreto 2609/1981, de 19 de octubre, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas, reprodujeron lo que era el esquema general organizativo de la Administración del Estado, pero de modo imperfecto, sin caer en la cuenta que junto a los organismos autónomos, regulados por la Ley de régimen jurídico de las entidades estatales autónomas de 26 de diciembre de 1958, habían aparecido otras entidades con personalidad jurídica pública, que realizaban actividades públicas, no sometidas a la ley citada, como acontecía con las entidades gestoras de la Seguridad Social”.

Dejando a un lado lo discutible de alguna de las consideraciones transcritas, lo que resulta evidente es la procedencia -en términos de justicia material- de la solución a la que llega el tribunal, con uso de unos razonamientos que podrían ser aplicables al IAE y que, por otra parte, son expresión de la llamada interpretación crítica en lo tributario, defendida por una parte de la doctrina científica como herramienta útil para afrontar los problemas hermenéuticos que los textos legales plantean. Así pues, como criterios generales en esta materia, podrían extraerse los dos siguientes: la atribución del protagonismo a la actividad efectivamente desarrollada por el ente en cuestión y la superación del tenor literal de un precepto como el artículo 82.1.a) TRLRHL, que atiende -en un terreno cambiante como es el de las formas de organización administrativa- a unas categorías formales que evolucionan dejando desfasada la regulación legal.

Por otra parte, procede referir también una interesante línea argumental mantenida por el TSJ de Madrid y apuntada por el TSJ de Murcia en sentencia de 24 de marzo de 1998, que, en el marco de la exención que venía prevista en el artículo 106.2.a) LRHL para el IIVTNU, ha venido a dar prioridad a la verdadera naturaleza que ostenta el organismo autónomo, resultante del objeto de las actividades que desarrolla, por encima de la que formalmente le venga atribuida, entendiendo aplicable la exención en favor de aquellos organismos que poseen una naturaleza múltiple y compleja

-comercial, financiera, administrativa, etc.- por dedicarse a desarrollar simultáneamente varias actividades, unas de naturaleza privada y otras de carácter administrativo⁴⁷⁰.

Entendemos, no obstante, que los dos planteamientos jurisprudenciales expuestos resultarán difícilmente sostenibles en atención al redactado del artículo 82.1.a) TRLRHL, de evidente carácter formal, cuando la norma que instituye un determinado ente público no le otorgue la calificación de organismo autónomo o cuando le atribuya carácter comercial, industrial o financiero; en cambio, en los supuestos en que estas circunstancias no aparezcan claramente configuradas en la norma, será imprescindible atender a la efectiva naturaleza del objeto, finalidades y atribuciones de la entidad en cuestión a la hora de determinar su carácter y, por ende, la posible aplicación del beneficio que comentamos.

En cualquier caso, y contrariamente a lo que constituiría la posición habitual de la doctrina administrativa manifestada en las contestaciones de la DGCHT antes referidas, que parten de la sujeción al tributo y declaran la improcedencia de la exención⁴⁷¹, quizá podría predicarse el instituto de la no sujeción de todas aquellas actividades que se desarrollan con el objeto de atender lo que son obligaciones normativamente impuestas a las Administraciones públicas, por cuanto no se realizarían con un carácter empresarial, profesional o artístico -artículo 78.1 TRLRHL- al no desarrollarse con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios -artículo 79.1 TRLRHL-, sino en cumplimiento de un mandato dirigido a la entidad pública, y ello con independencia de las fórmulas organizativas que se escojan para llevarlas a cabo⁴⁷².

⁴⁷⁰ Se adopta esta posición en las SSTSJ de Madrid de 24 de noviembre de 1994 (JT 1994\1436), 30 de abril de 1996 (JT 1996\520), 12 de marzo de 1997 (JT 1997\497), 13 de mayo de 1997 (JT 1997\835), 2 de febrero de 1999 (JT 1999\602).

⁴⁷¹ Puede observarse esta misma lógica en la STSJ de Andalucía de 23 de febrero de 2000 (JT 2000\446), que parte de la sujeción de la actividad para concluir después que no procede la exención a favor de la entidad recurrente, por tratarse de una sociedad mercantil instrumental constituida para la gestión de unos servicios municipales. En cuanto a la sujeción al IAE, afirma la sentencia: "La actividad desarrollada por la entidad recurrente (ya descrita), con independencia de que tenga que calificarse como competencia obligatoria de las Corporaciones municipales, encaja perfectamente dentro del hecho imponible del IAE, pues según su artículo 80 tal impuesto grava las actividades empresariales que supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios. El que la prestación de los servicios de abastecimiento y depuración de aguas lo sea en régimen de monopolio, y que eventualmente tal prestación se considere una competencia o servicio público susceptible de una gestión directa por los Ayuntamientos, no desmerece el encaje dentro del referido hecho imponible".

⁴⁷² Podría suponer un obstáculo a esta posición la mantenida por la DGCHT en contestación de 16 de febrero de 1996, que conceptúa la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios afirmando que "se refiere a aquella de carácter inmediato de las actividades y no al fin, en último término, de la entidad".

A mayor abundamiento, debe referirse que el régimen legal deja huérfana de regulación la posible existencia de otras figuras jurídicas que permiten la creación de entes encargados del desempeño de actividades públicas. A este respecto, conviene citar las sociedades de economía mixta y las agrupaciones de diversos entes territoriales o consorcios.

Respecto de las primeras, el artículo 156 del Texto Refundido de la Ley de contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 junio -y antes el artículo 157 de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de contratos de las Administraciones Públicas-, define las sociedades de economía mixta como aquéllas en las que “la Administración participe, por sí o por medio de una entidad pública, en concurrencia con personas naturales o jurídicas”. Citando al profesor Parada Vázquez, cabe decir que, “desde la perspectiva del contrato de gestión de los servicios públicos en la que esta ley se sitúa, cuando el capital público es mayoritario la empresa de economía mixta está dispensada de la legislación contractual constituyendo una forma de gestión directa, pudiéndosele adjudicar directamente la gestión del servicio público (artículos 155 y 157). (...) Cuando el capital público es minoritario, debe entenderse que estamos en presencia de una forma indirecta de gestión de un servicio público a la que, al igual que las otras previstas en la ley (concesión, gestión interesada, concierto) se deben aplicar los procedimientos de selección de contratistas y adjudicarle la gestión del servicio a través de un concurso, abierto o restringido (artículo 160)”⁴⁷³. Como puede observarse, tanto en uno como en otro caso estamos ante el desarrollo de actividades calificadas como servicios públicos.

En cuanto a los consorcios, según Parada Vázquez, “los entes institucionales pueden surgir también de la agrupación o asociación de diversos entes territoriales que crean un organismo *ad hoc* para la gestión común de una obra o un servicio, organización en la que, eventualmente, pueden también tomar parte los particulares. (...) En la actualidad, la Ley de bases de régimen local de 1985 lo define [el consorcio] como la «organización que pueden constituir las autoridades locales con otras Administraciones públicas para fines de interés común o con entidades privadas sin ánimo de lucro que persiguen fines de interés público concurrentes con los de las Administraciones públicas» (artículo 87). La figura consorcial es en cierto modo parecida a la de las mancomunidades de municipios previstas en el artículo 44 de la misma ley («Se reconoce a los municipios el derecho de asociarse con otros en mancomunidades para la ejecución en común de obras o servicios determinados de su

⁴⁷³ Véase *Derecho Administrativo II, Organización y empleo público*, ob. cit., págs. 274-275.

competencia»), aunque en este último supuesto la agrupación se da sólo entre municipios, dando lugar a la creación de un verdadero ente local con las facultades propias de los de esta naturaleza. El consorcio sirve, pues, para canalizar la asociación de municipios con otras Administraciones públicas no municipales (Estado, Comunidades Autónomas o sus respectivos entes institucionales), o bien con particulares, dando origen a un ente institucional no territorial”⁴⁷⁴.

A este respecto, la SGTL ha afirmado en contestación de 14 de diciembre de 2000 (consulta núm. 2339-00): “El artículo 3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, no incluye a los consorcios en la enumeración que realiza de los Entes locales. Por tanto, los consorcios creados después de la entrada en vigor de dicha Ley 7/1985, como es el caso del consorcio objeto de la presente consulta, no pueden ser considerados como Entidades locales y, por tanto, la exención recogida en el artículo 83.1 de la Ley 39/1988 no les es de aplicación”. En el mismo sentido, aunque en lo que respeta a la exención prevista en el ICIO en favor de las Administraciones Públicas territoriales, la STSJ de Asturias de 11 de junio de 1999 (JT 1999\1220), declara que las obras realizadas por los consorcios no están exentas porque éstos no están incluidos “en la catalogación que de las Entidades locales hace el artículo 3 de la Ley de Bases de Régimen Local de 2 de abril de 1985”.

Sin embargo, el Tribunal Supremo ha adoptado una posición distinta, pudiendo citarse lo afirmado en sentencia de 30 de abril de 1999 (JT 1999\4692) en cuanto considera que “la circunstancia de que los consorcios no vengan incluidos como entidades locales en el artículo 3 de la Ley 7/1985 no impide la caracterización como ente local del Consorcio para el Servicio de Extinción de Incendios, Salvamentos y Protección Civil del Principado de Asturias, ya que la enumeración que verifica el apartado segundo de este precepto no tiene carácter exclusivo”⁴⁷⁵. Del mismo modo, la STSJ de Asturias de 20 de julio de 2004⁴⁷⁶, siguiendo la doctrina sentada por la

⁴⁷⁴ *Ibidem*, págs. 278-279.

⁴⁷⁵ Y continúa la sentencia: “Es cierto que el artículo 107.2 del Texto Articulado parcial de la Ley 41/1975, de bases del estatuto del régimen local, aprobado por Decreto 3046/1977, de 6 de octubre, atribuía a los consorcios la condición de entidades locales, y que esta norma no se reitera en el artículo 110.2 del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local (Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril), pero ello se debe a que, dada la amplitud de fines que pueden asumir los consorcios, así como tomando en cuenta que pueden constituirse con entidades privadas sin ánimo de lucro, posibilidad que no admitía el artículo 107 del Decreto 3046/1977, el Texto Refundido de 1986 no ha querido caracterizar a todos los consorcios que puedan constituirse al amparo de su artículo 110 como entidades locales, pero sin negarles tampoco tal consideración, permitiendo que en cada caso, según las circunstancias concurrentes, pueda determinarse si el consorcio constituido es o no una entidad local, existiendo razones -ya expuestas- para atribuir esta naturaleza al consorcio para el Servicio de Extinción de Incendios, Salvamentos y Protección Civil del Principado de Asturias”.

⁴⁷⁶ Sentencia publicada en *Tributos Locales*, núm. 47, enero 2005, págs. 33-35.

anterior, considera que un consorcio para abastecimiento de agua y saneamiento “debe incardinarse, tanto desde el punto de vista de los fines que persigue, como de la naturaleza jurídica de su tipología como persona jurídico pública, dentro de los entes públicos a los que es de aplicación la exención recogida en el artículo 83.1.a) de la Ley 39/1988”.

Finalmente, y en cuanto al ámbito objetivo de la exención relativa a los entes de Derecho Público, conviene hacer notar que los previstos por la norma gozan de exención con independencia de cuál sea la actividad que realicen, es decir, está exento el ejercicio por su parte de cualquier actividad, lo que constituye una “vocación universal”⁴⁷⁷ del beneficio en el plano objetivo que contrasta claramente con las limitaciones subjetivas establecidas por el precepto.

6.1.2.- La exención por inicio del ejercicio de la actividad

Exención total, temporal, de aplicación automática y objetiva.

El apartado b) del artículo 83.1 LRHL, en su redacción dada por la Ley 51/2002, vino a establecer la exención en el IAE durante los dos primeros períodos impositivos para aquellos sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español. Esta exención figura hoy recogida en el artículo 82.1.b) TRLRHL.

Numerosas dudas plantea la finalidad del beneficio, dada su ambigua configuración legal, siendo fundamental intentar determinar las motivaciones del legislador al crearlo para poder así interpretar adecuadamente su régimen normativo.

En una primera aproximación, puede pensarse que la exención tiene como antecedentes las sucesivas bonificaciones que se fueron introduciendo en el IAE para mitigar el coste tributario que supone el impuesto en un momento particularmente delicado como es el de inicio de nuevas actividades. Por tanto, la figura que nos ocupa vendría a constituir una extensión de tales beneficios, recogidos a partir de la Ley 51/2002 en los apartados 1.b) y 2.a) del artículo 89 LRHL y que hoy se encuentran en los mismos apartados del artículo 88 TRLRHL. Este planteamiento se vería además apoyado en la propia regulación legal de los supuestos de bonificación contemplados

⁴⁷⁷ Característica que Rubio de Urquía y Arnal Suria predicán de la figura afirmando que “desde un punto de vista objetivo, y una vez delimitado el ámbito subjetivo de la exención, ésta nace con vocación universal, de suerte tal que están exentas las entidades reseñadas, por cualquiera de las actividades que realicen, aún cuando su contenido no sea estrictamente administrativo” (*Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 493).

en el citado artículo 88 TRLRHL, que empezarían a actuar a partir de la finalización de la exención, de forma que las actividades beneficiadas estarían exentas los dos primeros años y bonificadas los cinco siguientes. Desde este punto de vista, en la configuración actual de la exención no se observa ningún avance, sino más bien lo contrario, en la senda de intentar aclarar un supuesto que se ha mostrado tan vago e impreciso que ha generado abundantes discrepancias entre las Administraciones tributarias que debían aplicarlo y los sujetos pasivos que pretendían tener derecho a la reducción en la carga impositiva.

Además, una comprensión sistemática de la exención que nos ocupa y de la recogida en el apartado siguiente, el c), del artículo 82.1 TRLRHL podría llevar a pensar que la exención por inicio de actividad bien puede responder también a premisas distintas, teniendo una motivación técnica que actuaría como complemento de su finalidad. Efectivamente, según establece la regla 2.^a de las previstas en el artículo 82.1.c) TRLRHL, el importe neto de la cifra de negocios de un determinado contribuyente que ha de tomarse en consideración para determinar si resulta inferior a 1.000.000 de euros es, en el caso de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o de los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, el del período impositivo cuyo plazo de presentación de declaraciones por dichos tributos hubiese finalizado el año anterior al del devengo del IAE y, en el caso de las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, el que corresponda al penúltimo año anterior al de devengo del IAE. Por tanto, han de transcurrir dos años desde el inicio de sus actividades por parte de un contribuyente para poder determinar si se ha alcanzado tal cifra de negocios, de manera que durante esos dos primeros años no puede establecerse si el contribuyente que inicia sus actividades debe tributar o no. De esta forma, la exención por inicio de actividad bien podría actuar como complemento de la exención por volumen de la cifra de negocios, viniendo a eliminar las dudas que, en caso de no existir, pudieran plantearse. No obstante, en tales supuestos, una previsión normativa de ese tipo no dejaría de ser, hasta cierto punto, redundante e innecesaria, sucediendo que donde la exención prevista en el artículo 82.1.b) TRLRHL tendría auténtica virtualidad sería, únicamente, en los casos en que no tiene cabida el régimen exoneratorio contemplado en el apartado c) del mismo precepto, léanse los supuestos de contribuyentes por Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no operen en España mediante establecimiento permanente porque, sin la exención por inicio de actividad, deberían tributar por el IAE desde el comienzo mismo de sus actividades.

Continuando con el análisis del beneficio, corresponde mencionar que uno de los reproches que desde siempre se ha hecho al tributo es el de que puede frenar la actividad económica nacional y la creación de empleo, por cuanto viene a gravar el

ejercicio de cualquier actividad económica ya desde el momento mismo de su inicio -no se olvide que el primer devengo se produce con el comienzo de la actividad, según ordena el artículo 89 TRLRHL, antes de que pueda haberse obtenido beneficio alguno en el ejercicio regular de la misma-, incrementando los costes de implantación, y se hace tributar en los primeros años de su desarrollo, cuando los resultados económicos suelen ser peores y se lucha por una consolidación en el mercado.

La Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo, intentó mitigar esta situación por medio de dos modificaciones: una, estructural, de prorrateo de las cuotas en función del tiempo de ejercicio de la actividad (por trimestres naturales), y otra, que parecía coyuntural, de establecimiento de determinados estímulos fiscales que coadyuvasen al relanzamiento de la marcha de nuestra economía, bastante decaída en aquellos tiempos. Así, en su artículo 8.Uno.4 añadió al artículo 83 LRHL, que siempre ha estado bajo la rúbrica de "Exenciones", un apartado 3, con una bonificación de nuevo cuño que reducía la carga tributaria en el primer, segundo y tercer año naturales de ejercicio a un 25, 50 y 75 por 100, respectivamente, condicionando su disfrute a la concurrencia de dos requisitos: inicio en el ejercicio de una actividad empresarial y existencia de un número de empleados inferior a 20. Posteriormente, la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social -artículo 18.20.^o- suprimió el apartado 3 del artículo 83 LRHL, que por su ubicación normativa era obligatorio en todos los supuestos que acreditasen los requisitos allí exigidos, cambiándolo por una bonificación de establecimiento potestativo, mediante la adición de una nueva nota común 2.^a a la sección 1.^a de las tarifas del IAE, regulada en el artículo 21.3 de dicha ley, que se aplicaba cuando el Ayuntamiento respectivo así lo decidía. Y todo ello ha venido conviviendo con una reducción establecida en la nota común 1.^a a la sección 2.^a de las expresadas tarifas a favor de las actividades profesionales iniciadas a partir del 1 de enero de 1992, que suponía satisfacer durante los cinco primeros años de ejercicio el 50 por 100 de la cuota correspondiente. Posteriormente, con la Ley 51/2002, el régimen de bonificaciones por inicio de actividad se reintegró a la LRHL, recogiendo en su artículo 89, y se vio complementado con la exención contenida en el artículo 83.1.b) del mismo cuerpo normativo, y ésta es la situación que ha pasado al TRLRHL.

Partiendo de tales antecedentes, puede afirmarse que la exención actual amplía los beneficios que ya existían por inicio de actividad, por un lado, en cuanto ahora la reducción de la carga tributaria pasa a ser total en los dos primeros años de ejercicio y se extiende a todas las actividades económicas, y por tanto, también a las artísticas, que antes no se encontraban bonificadas; y, por otro, en lo que se refiere al aspecto temporal, actualmente extendido a los siete primeros períodos impositivos, si

atendemos a la exención y a la bonificación, pero eso sí, sólo en lo que respecta a las actividades empresariales y profesionales y para las primeras siempre que así se establezca por el Ayuntamiento correspondiente.

Entre las críticas que pueden formularse a la configuración normativa de la exención estarían las que se mencionan seguidamente.

En primer lugar, cabe observar que la norma no clarifica lo que el legislador entiende por inicio de actividad, explicando si lo anuda a la incorporación por primera vez de un sujeto pasivo, que antes no tenía la condición de tal, al elenco de obligados tributarios por el impuesto, si se cumple con la matriculación en alguna rúbrica de las tarifas distinta de aquélla o aquéllas por las que ya se venía estando sujeto o si se requieren unas diferencias de más hondo calado que permitan apreciar conceptual o estructuralmente rasgos distintivos precisos entre la nueva actividad y las que ya se venían ejerciendo, y todo ello dejando en penumbra el difícil tema de la sucesión en la titularidad. Por tanto, en los casos de falta de regulación municipal expresa, seguirán surgiendo las dudas antes existentes y deberán aplicarse los criterios que se habían adoptado para darles solución.

De esta forma, la única alusión al concepto de inicio, totalmente innecesaria, es la que niega su concurrencia en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad, y puede calificarse de superflua porque nuestro ordenamiento ya ha asumido en todas sus facetas la continuidad absoluta de los derechos y obligaciones de todo orden en las personas societarias beneficiarias de las operaciones, mediante la figura de la subrogación plena. Además, la doctrina administrativa ya había marcado una senda eficaz para resolver estos casos, proponiendo un mero cambio de titularidad en los registros censales que permita exigir el tributo en el siguiente devengo al que ha devenido nuevo titular de la actividad afectada por la operación de reestructuración empresarial.

En segundo lugar, procede referir que el beneficio fiscal había tenido carácter rogado y se había de conceder a instancia de parte -en tanto que había sido incorporado a los supuestos recogidos en el artículo 83.4 LRHL-, quedando en manos de los Ayuntamientos el reconocimiento particular de la exención en cada caso, en virtud de lo dispuesto en el texto del artículo 92.2 LRHL. Esta situación se vio modificada en virtud de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, cuyo artículo 15.Segundo.Cinco dio nueva redacción al referido artículo 83.4 LRHL, que ha pasado a ser el actual artículo 82.4 TRLRHL, que no contempla ya el supuesto entre los de carácter rogado, de forma que no existe

intervención previa alguna por parte de la Administración que permita comprobar que efectivamente ha existido un inicio en el desarrollo de la actividad.

En tercer lugar, surge la duda de si el Ayuntamiento respectivo puede concretar a través de la oportuna ordenanza fiscal los casos en los que resulta de aplicación el beneficio, lo que es a todas luces necesario vista la imprecisión que subyace en el escueto postulado normativo, que se limita a afirmar que no se considerará inicio cuando la actividad se haya desarrollado anteriormente bajo otra titularidad; y ello por cuanto nada se dice al respecto en la ley, a diferencia de lo que viene siendo tónica habitual en los nuevos supuestos de beneficios fiscales introducidos en los tributos locales durante los últimos años, cuya regulación prevé expresamente la especificación municipal de aquellos aspectos sustantivos y formales no previstos por la ley.

Sobre el particular, parece oportuno sostener que dicha regulación municipal es posible y necesaria. Y ello, primero, en estricta aplicación del pretendido incremento de la autonomía local que se predica de la reforma operada por Ley 51/2002, según consta en su propia exposición de motivos, que llevaría a entender otorgadas las mayores facultades normativas a los Entes locales; segundo, como consecuencia del carácter continuista de la exención, y en este punto no debe olvidarse que, aunque sólo en lo relativo a la bonificación por inicio de actividades empresariales, la regulación de la misma preveía y prevé la intervención municipal en la configuración del beneficio; por último, como consecuencia de la parquedad de la regulación legal, que deja numerosas cuestiones sin contemplar. En cualquier caso, lo que parece claro es que, a falta de regulación expresa, deberán tenerse en cuenta, siempre que no choquen con la regulación actual, los criterios aplicativos del beneficio antes existentes, tanto los que habían sido adoptados por la jurisprudencia como por la doctrina administrativa, así como la regulación legal correspondiente a las bonificaciones por inicio de actividad ahora contempladas en el artículo 88 TRLRHL.

En cuarto lugar, completa las críticas que pueden formularse a la configuración normativa de la exención el hecho de que, en la gestión del beneficio, las Entidades locales -que serían las competentes para aplicarlo individualmente en los casos de cuotas municipales- se verán supeditadas a la actuación de la Administración estatal. En efecto, los Entes locales no disponen de información suficiente para constatar ese inicio en territorio nacional que contempla la norma como requisito de la exención. Puesto que la condición delimita el espacio geográfico en el que ha de cumplirse, la única Administración con medios para verificarlo es la estatal, a la que la Hacienda local habrá de acudir siempre en demanda de antecedentes.

Como se ha anunciado ya, quizá el mayor problema que encierra la redacción del artículo 82.1.b) TRLRHL sea la delimitación de qué circunstancias deben concurrir en el inicio de la actividad económica para que resulte aplicable la exención. Así, la primera duda que surge es la de determinar si debe tratarse de un inicio absoluto, que se refiera a cualquier actividad económica, o un inicio por primera vez de una actividad concreta, con independencia de que se hayan realizando o se vengán realizando otras distintas. Ante esta disyuntiva, el primer párrafo del artículo 82.1.b) TRLRHL parece llevar a la primera opción en cuanto establece que están exentos del IAE “los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español”. De una lectura en términos literales de la norma parece deducirse que el legislador exige inicio absoluto de la actividad, es decir, un nuevo agente económico con su neonata empresa que se estrena en el ámbito empresarial, profesional o artístico español. Además, esta visión se vería confirmada si se considera el beneficio en su aspecto de complemento del previsto por volumen de la cifra de negocios, ya que en tal caso la cuestión que nos ocupa deberá resolverse en el sentido de que la exención sólo sería aplicable en el supuesto de que no existiera el importe neto de la cifra de negocios a considerar, lo que únicamente ocurriría en el caso de inicio absoluto de actividades en nuestro país; sólo en tal supuesto estaría justificado el beneficio, por cuanto hay una imposibilidad material a la hora de determinar si cabe la tributación de acuerdo con lo establecido en el artículo 82.1.c) TRLRHL.

No obstante, no parece ser ésta la única ni, mucho menos, la más correcta interpretación del precepto. Efectivamente, desde distintos puntos de vista se puede llegar a defender una concepción distinta. Manteniéndonos en el propio enunciado normativo, el segundo párrafo del artículo 82.1.b) TRLRHL viene a delimitar negativamente la condición impuesta para que sea aplicable el beneficio y lo hace sustituyendo la genérica referencia “inicien el ejercicio de su actividad” por la más concreta de “inicio del ejercicio de una actividad”, que parece circunscribir el beneficio a los supuestos de inicio de una determinada actividad, sin que resulte necesario que sea la primera de las comenzadas por cada sujeto pasivo.

Desde un punto de vista sistemático, si acudimos al artículo 88 TRLRHL y a las bonificaciones por inicio de actividad previstas en el mismo, vemos que tales bonificaciones aparecen configuradas en relación directa con la exención que nos ocupa y con su período de disfrute, empezando a ser de aplicación a partir de su finalización. Esta vinculación o dependencia hace que, en tanto las bonificaciones se refieren al inicio de “cualquier actividad” profesional o empresarial, dando a entender que se aplican por cada actividad que se inicie, están presuponiendo que la misma circunstancia es la exigida para la exención que, al concluir, dará entrada a la bonificación. También la SGTL parece entender que el inicio es por cada actividad y

así, en las contestaciones de 7 de mayo de 2003 (consulta núm. 616-03), 29 de mayo de 2003 (consulta núm. 713-03) o 30 de julio de 2003 (consulta núm. 1067-03), se refiere repetidamente al inicio del ejercicio de “una actividad económica en territorio español”, por lo que se estaría singularizando el inicio para cada una de las concretas actividades desarrolladas. No obstante, la cuestión no parece nada clara.

En el análisis singular de los supuestos a los que no resulta aplicable la exención, la citada contestación de 7 de mayo de 2003 sostiene que “la apertura en el mismo municipio de un nuevo centro de trabajo para la misma actividad que ya se venía ejerciendo, no da derecho a la aplicación de esta exención” y que “en caso de cese de un sujeto pasivo en el ejercicio de una actividad y posterior inicio de la misma actividad, no concurrirían los requisitos para la aplicación de la exención”, mientras que la contestación de 30 de julio de 2003, citada ya, proscribía el beneficio en los casos de “reinicio de la actividad económica”⁴⁷⁸. Por lo demás, debe remitirse a lo expuesto en sede de bonificaciones por inicio de actividad, en cuanto resultarán trasladables las consideraciones allí efectuadas, según se ha dicho ya, a la hora de encuadrar como exentos o no los distintos supuestos concretos que pueden plantearse en la práctica en aquellos casos en que no exista regulación por parte de la Entidad local.

En cuanto al requisito que se analiza, ha de expresarse que la actividad no puede haberse desarrollado en territorio español con anterioridad, bien por el concreto sujeto pasivo beneficiario de la exención, bien por otro al que sucede éste, por lo que no procede, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad económica, como, a título de ejemplo, señala la norma.

⁴⁷⁸ En el mismo sentido, en contestación de la SGTL de 1 de octubre de 2003 (consulta núm. 1501-03) se afirma:

“En los supuestos de reinicio de la actividad económica o de sucesión, universal o a título particular, en la titularidad o ejercicio de la actividad económica ejercida en territorio español por otro sujeto pasivo, no procede la exención contemplada en la letra b) del apartado 1 del artículo 83 de la Ley 39/1988.

-En cuanto al primer supuesto planteado, y atendiendo a los datos facilitados, se trata de la constitución en 2003 de una sociedad, cuya actividad económica es la misma que la de uno de los socios.

Respecto a este supuesto, nos encontramos ante un problema de prueba; de tal manera que si la nueva sociedad fundada sucede, universal o a título particular, en la titularidad o ejercicio de la actividad económica ejercida en territorio español por otro sujeto pasivo, sea o no socio o partícipe de la nueva sociedad, no procede la exención contemplada en la letra b) del apartado 1 del artículo 83 de la Ley 39/1988.

En principio, y en el caso de comienzo de actividad por una sociedad nueva, que no existía antes, si no resulta probada la sucesión, universal o a título particular, en la titularidad o ejercicio de la actividad económica ejercida en territorio español por otro sujeto pasivo, sea o no socio o partícipe de la nueva sociedad, debe estimarse la exención de inicio de actividad contemplada en la letra b) del apartado 1 del artículo 83 de la Ley 39/1988, por cuanto que en este supuesto nunca puede haber reinicio de actividad en territorio español.”

Para concluir, cabe referirse a la situación de aquellos contribuyentes que iniciaron su actividad en el año 2002. Si este beneficio fiscal se aplica en los dos primeros años de ejercicio de una actividad y la norma que lo creó entró en vigor el 1 de enero de 2003 (disposición final segunda, apartado 1, de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre), habría sido una muestra de generosidad, e incluso de justicia, reconocérselo a estos sujetos pasivos en el segundo período impositivo de ejercicio de la nueva actividad económica, que coincidirá con el año 2003. Pero el legislador, rememorando aquello de la aplicación en términos restrictivos de las exenciones o bonificaciones, no pudo admitir semejante medida y decidió que esta exención sólo fuese de aplicación a los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad a partir de 1 de enero de 2003 (disposición adicional octava, apartado 2, primer párrafo, de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre; hoy, disposición adicional duodécima, apartado 2, primer párrafo, del TRLRHL). De esta manera, quienes hubieran iniciado su actividad en el año 2002 o anteriores, bajo la regulación precedente, seguirán disfrutando en sus propios términos de las bonificaciones existentes hasta que se agote el plazo que su normativa específica tenía establecido -si de actividades empresariales se trataba, la nota común 2.^a a la sección 1.^a de las tarifas; y si de inicio de actividad profesional, la nota común 1.^a a la sección 2.^a de las tarifas del IAE- (disposición transitoria séptima de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre). No obstante, la propia disposición excluye a aquellos sujetos pasivos que a la entrada en vigor de la Ley 51/2002 queden exentos por mandato de los nuevos preceptos.

Hasta aquí, la decisión únicamente puede criticarse por motivos de oportunidad, pero no por falta de coherencia lógica en el proceso de elaboración de una norma imperativa o por no haber afrontado los problemas de derecho transitorio que inevitablemente acarrea. Si la fórmula elegida por el legislador hubiese acabado en el primer párrafo del apartado 2 de la disposición adicional octava antes citada, la disquisición sería sólo teórica, porque los contribuyentes -excluidos los que lo sean a título de persona física- que iniciaron su actividad antes del año 2002 estarán en igualdad de condiciones con los demás, si exceptuamos el beneficio de derecho transitorio que pudieran acarrear, y los que la iniciaron en el año 2002 se beneficiarían del siguiente supuesto de exención contenido en la reforma: dado que la tributación efectiva en el año 2003 depende de que el importe neto de la cifra de negocios imputable al año 2001 hubiera superado el millón de euros, ninguno vendría obligado a satisfacer la prestación del año 2003 porque no habría ninguna cifra de negocios del año 2001. Pero el legislador dio un paso más allá, se colocó fuera del alcance del sentido común y ha decidido, en el segundo párrafo de la mentada disposición adicional octava, que si la actividad se hubiera iniciado en el período impositivo de 2002, el

coeficiente de ponderación aplicable en el año 2003 será el menor de los previstos en el cuadro que se recoge en el artículo 87 LRHL, es decir, el 1,29.

Este párrafo, que ya figuraba en algún borrador, podría haber tenido cierta razón de ser cuando la cifra de negocios que se proyectaba utilizar era la del año anterior al devengo del IAE, pero nadie se acordó de él cuando se fijó como ejercicio económico de referencia el precedente al anterior al de devengo, por simples inconvenientes operativos fácilmente salvables. De ser una medida de paso del sistema antiguo al nuevo, que pretendía no perjudicar excesivamente a ningún contribuyente que hubiera iniciado su actividad en el año 2002, ha pasado a ser un auténtico despropósito, porque si se aplica literalmente todos estos sujetos pasivos habrán de satisfacer sin excepción el impuesto del año 2003, con independencia de que al año siguiente queden exentos por no alcanzar el volumen de negocios requerido, mientras que los que la iniciaron con anterioridad ya pueden disfrutar en dicho año 2003, primer período impositivo de vigencia del nuevo sistema, de los beneficios que les correspondan por volumen de actividad.

Y por añadidura, lo que más sorprende es la terquedad con que la SGTL defiende este modo de aplicar la sinrazón: “Como consecuencia de la disposición adicional duodécima del texto refundido, no será de aplicación la exención prevista en el párrafo b) del apartado 1 del artículo 82 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales a los sujetos pasivos que hubieran iniciado el ejercicio de su actividad económica en el año 2002, ya que la exención de inicio sólo será de aplicación a los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad a partir del 1 de enero de 2003”⁴⁷⁹.

6.1.3.- La exención en favor de las personas físicas y de las entidades que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros

El apartado c) del artículo 83.1 LRHL en su nueva redacción dada por el artículo vigésimo tercero de la Ley 51/2002, introdujo una doble exención, por la condición del sujeto pasivo o por el volumen de actividad, que supuso uno de los pilares fundamentales de la reforma del sistema tributario local operada por dicha ley, en cuanto vino a excluir de tributación por el IAE a un elevadísimo porcentaje de los contribuyentes por tal impuesto, porcentaje que, según suele afirmarse, se sitúa por

⁴⁷⁹ Contestaciones de 25 de mayo de 2004 (consulta núm. 1271-04), 31 de mayo de 2004 (consulta núm. 1277-04) o 3 de junio de 2004 (consulta núm. 1294-04).

encima del 90 por 100⁴⁸⁰. La exención que se comenta ha pasado hoy al artículo 82.1.c) TRLRHL. Nos referiremos con carácter general a la figura como exención por ser ésta la denominación legal y a pesar de las consideraciones que se efectúan seguidamente sobre su efectiva naturaleza.

No obstante la importancia de la medida, o quizá como consecuencia de ella, los problemas que este apartado del artículo 82.1 suscita son numerosos y van desde la misma naturaleza de la exoneración de la carga tributaria que se introduce hasta su discutida constitucionalidad, pasando por las abundantes dudas que plantea la configuración normativa del supuesto a la hora de establecer su exacto alcance y contenido.

6.1.3.1.- Sobre la naturaleza de la figura

Comenzando por la naturaleza que cabe predicar de la exclusión del gravamen prevista en el artículo 82.1.c) TRLRHL, podría defenderse tanto su carácter de exención como su naturaleza de supuesto de no sujeción, postura esta última que nos parece la correcta.

En favor de la calificación como exentos de los supuestos que nos ocupan, ha de hacerse notar que si atendemos a los diferentes elementos que tradicionalmente son tomados en cuenta por la doctrina para diferenciar los supuestos de no sujeción y de exención -tratados en otro lugar-, ya sean formales o sustanciales, y dejando de lado si la distinción tiene o no alguna utilidad práctica, podría sostenerse que, de no estar expresamente excluidos de tributación los sujetos a que se refiere el artículo 82.1.c) TRLRHL, cabría afirmar que los mismos serían contribuyentes por el impuesto al quedar lógicamente incluidos en el hecho imponible del IAE tal y como éste viene configurado por la norma de sujeción, en tanto lleven a cabo el ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas, de forma que su exclusión del ámbito de los obligados a contribuir constituiría un supuesto de exención tributaria.

Igualmente, y desde un punto de vista sustancial, es posible dudar que los mismos criterios de reparto que han inducido a configurar determinados hechos como imposables sean los que dejan en la irrelevancia jurídica el ejercicio de actividades económicas por parte de los sujetos que ahora nos ocupan, afirmando que, muy al

⁴⁸⁰ Según escribe Rubio de Urquía, "... más de dos millones de sujetos pasivos del impuesto, en torno al noventa y dos por cien del censo, quedan excluidos de tributación efectiva." ("El IAE: un impuesto herido de muerte", *Tributos Locales*, núm. 26, febrero 2003, pág. 7).

contrario, la norma de exención encerraría un contenido positivo de justicia o, dicho en otros términos, un fin público que se quiere lograr, y en virtud de esta circunstancia antepondría este objeto al pago del tributo, sucediendo que el interés en el cobro del impuesto que expresa la norma tipificadora del hecho imponible, cuando se dan los hechos indicativos de capacidad económica que configuran el presupuesto del propio tributo, cedería ante aquellos otros intereses igualmente públicos que el legislador entiende que deben prevalecer, siendo éstos los que inspiran la norma de exención. Desde esta concepción, resultaría que las exenciones ahora analizadas no responderían a la misma lógica, a los mismos principios jurídicos que presiden la configuración positiva del hecho imponible del IAE, en tanto que tributo con vocación de universalidad que, por su lógica interna, por su naturaleza real, su base territorial y por la funcionalidad censal de la que se le ha venido dotando, tiende a incluir en su seno el ejercicio de cualquier actividad económica que se realice en territorio español, con independencia de la forma jurídica bajo la que se ejerza y de su volumen particular.

En cambio, para algunos autores el supuesto que se analiza constituye un caso de no sujeción. Así, se afirma que, habida cuenta de que el hecho imponible es el elemento configurador del tributo, excluir de gravamen en el IAE a las personas físicas y a las entidades cuya cifra de negocios no supere el millón de euros “constituye una nueva delimitación del ámbito subjetivo de aplicación del impuesto que afecta a la configuración del hecho imponible”, de manera que dicha exclusión, técnicamente, “constituye una redefinición del impuesto y de la configuración del hecho imponible que no puede ser calificada de exención sino de supuesto de no sujeción. La exclusión de toda una categoría de sujetos del ámbito de aplicación del impuesto transforma su naturaleza. El carácter genérico de esa exclusión determina que quede afectada la configuración misma del hecho imponible, configuración que no depende exclusivamente de la definición legal del mismo sino de la estructura del impuesto”⁴⁸¹.

Desarrollando esta posición, podemos afirmar que el supuesto que nos ocupa no repite en versión negativa sino que completa realmente la definición del hecho imponible, por lo que, pese a tratarse de una norma de no sujeción posee un contenido propio y un valor normativo indudable. En una aproximación material, puede sostenerse que la previsión legal que se analiza responde a la misma lógica que preside la configuración positiva del hecho imponible, delimitando genérica y conjuntamente la manifestación de capacidad económica que el legislador pretende gravar con el tributo. Así, y como consecuencia de la libertad de que goza el legislador a la hora de decidir si define positiva o negativamente el hecho imponible y el objeto del impuesto, el carácter general o particular del supuesto contemplado, en cuanto sirve para determinar si se

está definiendo o no negativamente el hecho imponible, es el único criterio para distinguir válidamente un supuesto de no sujeción de una exención, sea cual sea la denominación o el título formalmente utilizado por el legislador, y en el presente caso pocas dudas plantea el hecho de que se están excluyendo determinadas categorías generales de contribuyentes que son marginadas de la definición legal del hecho imponible.

En todo caso, lo que no puede dejar de sorprender es que una exención excluya del ámbito de un tributo alrededor del 90 por 100 de los supuestos incluidos en su hecho imponible, lo que viene a dar idea de que, posiblemente, se esté produciendo una redefinición del hecho imponible que convierte en no sujeción lo que formalmente se ha denominado en la Ley como beneficio fiscal.

6.1.3.2.- Sobre la constitucionalidad de la medida

En cuanto a los problemas de constitucionalidad, se ha achacado a esta exención -y, en concreto, fundamentalmente a la que se refiere a las personas físicas, a la que se otorga un carácter universal, extendiéndose a todas ellas, lo que no resulta aceptable, como más adelante se referirá- la vulneración, básicamente, de los principios constitucionales de generalidad, capacidad económica e igualdad recogidos en los artículos 14 y 31.1 de la Constitución Española⁴⁸².

En lo que se refiere a la generalidad tributaria, se ha afirmado que “teniendo en cuenta que según datos de general aceptación, el hecho imponible, constituido por el mero ejercicio de cualquier actividad económica, se limita al 10% de los sujetos pasivos, no sólo se desnaturaliza el impuesto, sino que se vulnera el principio constitucional de generalidad de los tributos (art. 31.1 CE)”⁴⁸³. No obstante, puede afirmarse que si bien esta circunstancia pudiera parecer anómala, lo cierto es que no parece que se produzca, por su sola concurrencia, una vulneración del principio de generalidad tributaria tal y como el mismo viene siendo generalmente conceptualizado por la doctrina científica y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

⁴⁸¹ Las citas se han tomado de Agulló Agüero, A., “Comentarios a la Ley 51/2002 de Reforma de las Haciendas Locales”, en la página web: www.tirantoline.com.

⁴⁸² Así se sostiene en el Fundamento IV del Dictamen núm. 236, de 18 de febrero de 2003, del Consell Consultiu de la Generalitat de Catalunya, emitido en relación con la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

⁴⁸³ *Ibidem*.

Así, el principio que nos ocupa viene a “establecer el criterio de generalidad de la imposición o de ausencia de privilegios en la distribución de la carga fiscal, que, en principio, afecta a todos los que tengan capacidad económica” y constituye un “principio conectado con el de igualdad, en el sentido de prohibición de las discriminaciones o privilegios en materia fiscal”⁴⁸⁴. En consecuencia, “el referido principio debe informar, con carácter general, el ordenamiento tributario, exigiendo que el mismo no trate de forma distinta situaciones que son idénticas y, en definitiva, prohibiendo que se establezcan discriminaciones carentes de fundamento en el tratamiento fiscal de los ciudadanos. Ello no quiere decir que toda desigualdad en el tratamiento fiscal sea contraria al principio de generalidad. Sólo lo será aquella desigualdad que carece de fundamento”⁴⁸⁵, estando plenamente amparado el establecimiento de exenciones o beneficios fiscales, que no serán contrarios a la Constitución por el solo hecho de suponer un beneficio para determinado grupo de contribuyentes, por muy amplio que sea. Y es que no debe olvidarse que, en lo que se refiere a las exenciones, el Tribunal Constitucional ha declarado que “la exención, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etcétera), quedando, en caso contrario, proscrita, desde el punto de vista constitucional, por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7), no debiendo olvidarse que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando «se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31» (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8)”⁴⁸⁶. Es esta relación con el principio de igualdad la que podría acarrear una violación del principio de generalidad en la medida en que pueda considerarse que la exención que nos ocupa genera, en determinados supuestos, según se refiere más adelante, una discriminación proscrita por nuestro ordenamiento jurídico.

En lo tocante al principio de capacidad económica, podría sostenerse que en la delimitación básica del hecho imponible del IAE -mero ejercicio de una actividad económica- se dan las exigencias de dicho principio, ya que tal ejercicio es índice

⁴⁸⁴ Las citas son de Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, ob. cit., pág. 38.

⁴⁸⁵ Véase Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C. y Poveda Blanco, F.; *Derecho Tributario*, 1.ª ed., Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 54.

⁴⁸⁶ La cita se toma de la STC 10/2005, de 20 de enero, fundamento jurídico 5.

expresivo de capacidad contributiva, e incluso si al hecho imponible se añade el requisito de una determinada forma jurídica, no parece que por ello se vulnere el contenido del principio constitucional a que nos referimos, puesto que la nota de la forma jurídica en ningún caso pone en duda la capacidad económica de los llamados a contribuir, que la tendrán por el hecho de llevar a cabo una actividad económica.

Y tampoco vulneraría el principio de capacidad económica la exigencia de que la contribución por el impuesto se haga en atención a la cifra de negocios y no a los beneficios obtenidos, pudiendo ocurrir que determinados contribuyentes con una cifra de negocios superior a 1.000.000 de euros tengan que satisfacer el impuesto aunque no obtengan beneficios⁴⁸⁷, y ello por cuanto la adopción de índices indirectos de capacidad económica ha sido admitida por nuestro Tribunal Constitucional⁴⁸⁸. Así, en el fundamento jurídico 14.º, la STC 233/1999 afirma: “Este Tribunal ha declarado en ocasiones precedentes que «capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra» (SSTC 27/1981, fundamento jurídico 4.º; 150/1990, fundamento jurídico 9.º y 221/1992, fundamento jurídico 4.º); y que «basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo» [SSTC 3/1987, fundamento jurídico 13; 221/1992, fundamento jurídico 4.º, 186/1993, fundamento jurídico 4.º y 14/1998, fundamento jurídico 11 B)].” Y no cabe duda de que tales circunstancias concurren en este caso, ya que no parece que pueda negarse que el ejercicio de una actividad económica genera una determinada cifra de negocios y ésta constituye un índice de riqueza susceptible, como tal, de imposición.

Pero el principio cuya posible vulneración plantea mayores problemas es el de igualdad, principio indisociable -entre otros- de los ya mencionados de generalidad y capacidad económica y que constituye un auténtico valor, no sólo del sistema tributario,

⁴⁸⁷ Se afirma la inconstitucionalidad de la reforma por este motivo en el ya citado Fundamento IV del Dictamen núm. 236, del Consell Consultiu de la Generalitat de Catalunya.

⁴⁸⁸ Palao Taboada describe la valoración que viene realizando el Tribunal Constitucional del principio que nos ocupa afirmando que el referido órgano no ha pasado de afirmaciones muy vagas, como que “entraña una exigencia lógica de buscar la riqueza allí donde se encuentra” o que puede violar dicho principio el mantenimiento “a ultranza, sin excepciones, del principio nominalista” o el sometimiento a imposición de una renta “aparente”, “inexistente” o “no real”; concluyendo el citado autor que el principio de capacidad económica se vacía de contenido por el Tribunal para hacerlo compatible con los impuestos con fines extrafiscales al sostener que es suficiente la obtención de una renta “virtual” (véase “Los principios de capacidad e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 88, octubre-diciembre 1995, pág. 642).

sino del conjunto del ordenamiento jurídico⁴⁸⁹. Según se ha achacado a la exención creada por el artículo vigésimo tercero de la Ley 51/2002, “atendiendo a los criterios de capacidad económica propios del IAE, la forma jurídica, persona física o jurídica, no es un hecho que permita diferenciar a los dos colectivos. Es decir, la personificación no incide en la capacidad económica que está vinculada al hecho imponible del IAE, que recordemos que no está determinado por los ingresos económicos, sino únicamente por la mera posibilidad de ejercer una actividad económica, y esta posibilidad es la misma si se es persona física o jurídica. (...) la nueva regulación del IAE introduce una clara discriminación no justificada entre grupos o categorías que se encuentran en situación homogénea. Existe una discriminación entre las sociedades y las entidades sin personalidad jurídica, por un lado, y por el otro, las personas físicas, dado que estas últimas quedan exentas, en todo caso, del pago del impuesto. Nada se dice en la ley que justifique este trato desigual, y ninguna razón podemos encontrar que justifique la desigualdad. Si el IAE grava el mero ejercicio de una actividad empresarial, profesional o artística, ninguna incidencia tiene la forma jurídica de ejercer esta actividad”⁴⁹⁰.

A la hora de realizar el análisis del principio de igualdad, habrá que operar según la doctrina constitucional existente. De entrada, lo primero que ha de hacerse es efectuar el juicio de igualdad entre categorías homogéneas que sean equiparables, para lo que habrá que distinguir entre los diferentes supuestos de exención previstos en el artículo 82.1.c) TRLRHL⁴⁹¹. Seguidamente, y comprobada la diferencia existente

⁴⁸⁹ Tal y como refieren Eserverri Martínez y López Martínez, “el principio de igualdad, en nuestro Derecho se constituye como un valor superior del Ordenamiento [(Art. 1.º CE) (ver SsTC N.º 103 y 104 de 22 y 23 de septiembre de 1983)] que ha de proyectar su eficacia no sólo desde el punto de vista formal -igualdad en y ante la ley- (Art. 14 CE), sino también sustancial, ordenando a los poderes públicos promover las condiciones para hacerla efectiva (Art. 9 CE), configurándose, de igual forma, en uno de los principios basilares de la Justicia Tributaria (Art. 31 CE)” (cita tomada de la obra *Temas prácticos de Derecho Financiero -Parte General-*, ob. cit., pág. 154).

Véase el fundamento de derecho 7 de la STC 96/2002 en cuanto se afirma que “la valoración que se realice en cada caso ha de tener en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art. 14 en un precepto, el art. 31.1, cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta, pues, la igualdad ante la ley tributaria resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, que se enuncian en el último precepto constitucional citado (SSTC 27/1981, de 20 Jul., FJ 4; 19/1987, de 17 Feb., FJ 3; 209/1988, de 10 Nov., FJ 6; 45/1989, de 20 Feb., FJ 4; 221/1992, de 11 Dic., FJ 4; 54/1993, de 15 Feb., FJ 1; 214/1994, de 14 Jul., FJ 5; 134/1996, de 22 Jul., FJ 6; y 46/2000, de 17 Feb., FJ 4).”

⁴⁹⁰ La cita es del ya mencionado Fundamento IV del Dictamen núm. 236, del Consell Consultiu de la Generalitat de Catalunya.

⁴⁹¹ Según se afirma en el fundamento de derecho 8 de la STC 96/2002, de 25 de abril: “Dado que el juicio de igualdad es de carácter relacional «requiere como presupuestos obligados, de un lado, que, como consecuencia de la medida normativa cuestionada, se haya introducido directa o indirectamente una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas (STC 181/2000, de 29 Jun., FJ 10) y, de otro, que las situaciones subjetivas que quieran traerse a la comparación sean, efectivamente, homogéneas o equiparables, es decir, que el término de

entre situaciones homogéneas y equiparables, debe analizarse si la misma resulta razonable y proporcionada⁴⁹². Por tanto, será en tales términos en los que debe analizarse si la exención que nos ocupa resulta o no acorde con el principio de igualdad, y es aquí donde la concreción de las exigencias constitucionales resulta más difícil de efectuar, ya que las opiniones pueden diferir a la hora de valorar si concurren o no en un determinado supuesto.

En lo que se refiere a la exención de las personas físicas, que es la que mayores dudas plantea, la controversia se da, en primer lugar, como consecuencia del diferente trato que otorga la norma a las personas físicas residentes en España y con un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 1.000.000 de euros respecto a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que tengan una cifra de negocios de la magnitud expresada. Sobre el particular, cabría afirmar que, en principio, el elemento diferenciador adoptado por el legislador -la forma jurídica de ejercicio de la actividad- podría justificar el trato dispar, dada la propia existencia en nuestro ordenamiento tributario de gravámenes que recaen exclusivamente sobre personas físicas o sobre personas jurídicas y cuya constitucionalidad no se cuestiona, sucediendo además que tales gravámenes suponen una diferenciación efectiva en la carga económica que se impone a estos dos grupos de contribuyentes. Por otra parte, no debe olvidarse que el “sistema de exoneración de personas físicas” era una de las

comparación no resulte arbitrario o caprichoso (SSTC 148/1986, de 25 Nov., FJ 6; 29/1987, de 6 Mar., FJ 5; 1/2001, de 15 Ene., FJ 3). Sólo una vez verificado uno y otro presupuesto resulta procedente entrar a determinar la licitud constitucional o no de la diferencia contenida en la norma» (STC 200/2001, de 4 Oct., FJ 5).”

El principio de igualdad, también conocido como de equidad en la imposición, tiene una doble vertiente, la equidad horizontal, en virtud de la cual ha de darse un mismo trato impositivo a personas que se encuentran en igual situación, y la equidad vertical, por la que debe concederse un tratamiento tributario desigual a las personas que están en situaciones diferentes. Tal y como ha señalado Musgrave, no puede decirse que ninguna de estas vertientes tenga prioridad sobre la otra, en tanto que el principio de equidad horizontal es un axioma ético cuyo origen se encuentra en la igualdad de todos los ciudadanos ante la ley y sólo tiene sentido si se aplica a la vez un trato desigual a individuos diferentes. A su vez, tampoco podría aplicarse el principio de equidad vertical separadamente, ya que para poder tratar de forma desigual a individuos que son diferentes tendremos que definir con carácter previo un criterio que permita subdividir la población en grupos que comprendan a los ciudadanos que son iguales (véase “OT, ET and SBT”, *Journal of Public Economics*, núm. 6, 1976, pág. 4).

⁴⁹² En el propio fundamento de derecho 8 de la STC 96/2002, se sostiene: “estando en presencia de situaciones equiparables que son objeto de una diferencia de trato por el legislador, el juicio de igualdad a realizar exige la comprobación de la concurrencia de la doble garantía a la que se hizo referencia con anterioridad: la de la razonabilidad y la de la proporcionalidad de la medida adoptada conforme a la finalidad perseguida.”

Siguiendo al profesor Palao Taboada, procede observar que el Tribunal Constitucional “entiende el principio de igualdad, de acuerdo con la concepción de Leibholz, como prohibición de las discriminaciones carentes de «justificación objetiva y razonable», «arbitrarias», «no fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados», etc.” (“Los principios de capacidad e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, ob. cit., pág. 641).

posibles alternativas a que se refería el Informe de 3 de julio de 2002, elaborado por la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales, en orden a la supresión parcial del IAE, apuntando al respecto que “esta alternativa se sustentaría en la consideración inicial de que frente a las sociedades las personas físicas son, en general, contribuyentes con menor capacidad económica”⁴⁹³. De esta forma, se estaría apelando al hecho de que la cualidad o condición de persona física puede justificar desde la perspectiva del artículo 31.1 CE un trato dispar, pues el tributo no es sólo un instrumento de recaudación sino también un medio para la consecución de políticas sectoriales.

De la misma manera, cabría defender que ningún reparo puede ponerse a la circunstancia de que resulten gravadas de forma distinta las personas que realizan una determinada actividad económica sobre la base de su diferente condición de persona física o jurídica cuando la tributación progresiva existente en otros impuestos -léase Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas- o la propia sujeción a ellos -lo que sucede con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones- sitúan en peor posición a las personas físicas con mayores rentas, que son las que, en principio podrían quedar sujetas al IAE en atención al límite cuantitativo del importe neto de la cifra de negocios.

Sin embargo, diferentes autores han sostenido que la exención relativa a las personas físicas vulnera las exigencias del principio de igualdad. En tal sentido, Aníbarro Pérez afirma que, en principio, no existe ningún argumento de peso para justificar el diferente trato que se otorga a las personas físicas, por una parte, y a las personas jurídicas y demás entidades, por otra. Ciertamente, el “sistema de exoneración de personas físicas” era una de las posibles alternativas a que se refería el mencionado Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales, en orden a la supresión parcial del IAE, apuntando al respecto que este criterio se sustenta “en la consideración inicial de que frente a las sociedades las personas físicas son, en general, contribuyentes con menor capacidad económica”. Pero, en rigor, la exoneración de las personas físicas constituye un criterio sin ninguna vinculación cierta con la mayor o menor capacidad económica del sujeto, y de hecho, si algo ha sido tradicionalmente objeto de discusión científica ha sido precisamente la posibilidad o no de aplicar el principio de capacidad de pago a las personas jurídicas, y no a las personas físicas⁴⁹⁴. En el mismo sentido, Agulló Agüero afirma: “... la validez constitucional de la exclusión de las personas jurídicas del ámbito de aplicación de un impuesto determinado está en función del

⁴⁹³ Véase Informe para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, pág. 72.

⁴⁹⁴ Véase “La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas”, *Tributos Locales*, núm. 26, febrero 2003, pág. 90.

concreto índice de capacidad económica gravada y de la función que dicho impuesto desempeñe en el contexto del sistema tributario. Circunstancias que en el presente caso no justifican la citada exclusión. En primer lugar, porque «el mero ejercicio de la actividad económica» que determina el gravamen de una renta potencial, como se ha dicho, no varía en función de la forma jurídica de ejercer dicha actividad. En segundo lugar, porque el gravamen exclusivo de la renta potencial de las personas jurídicas aparece absolutamente desconectado del Impuesto sobre Sociedades, ya que no cabe considerar conexión la mera deducibilidad del IAE como un gasto más en la base de dicho impuesto, por lo que en modo alguno alcanza al IAE la justificación constitucional del Impuesto sobre Sociedades, cuya articulación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es harto conocida. Otra cosa sería, evidentemente, el establecimiento de una imposición mínima a cuenta del Impuesto sobre Sociedades. Dicha conexión salvaría la constitucionalidad de la exclusión de las personas físicas, que quedaría justificada por razones de carácter técnico⁴⁹⁵.

Y tampoco parecen cumplirse las exigencias del principio de igualdad en el diferente tratamiento que se efectúa entre las personas físicas con un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 1.000.000 de euros y las sociedades civiles y demás entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003 que tengan una cifra de negocios de la magnitud expresada, ya que en tal caso ni siquiera concurrirían las circunstancias inicialmente apuntadas con relación a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que permitieran considerar la diferencia de trato como razonable y justificada. Efectivamente, si tenemos en cuenta la forma jurídica poco elaborada de este tipo de entidades, su carácter provisional en algunos casos y, fundamentalmente, su equiparación con las personas físicas en lo que a tributación por otros impuestos se refiere -téngase en cuenta que quedan sometidas al régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003-, hace que resulten baldíos los motivos que pudieran justificar la distinta consideración que se otorga en el IAE a personas físicas contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades, por lo que la no exención en este caso parece claramente inconstitucional.

Ahora bien, podría ser acorde con el principio de igualdad el diferente tratamiento que, según la interpretación que se mantiene en este trabajo, se otorga a las personas físicas residentes en España con un importe neto de la cifra de negocios de 1.000.000 de euros o superior y los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de

⁴⁹⁵ La cita se toma de los "Comentarios a la Ley 51/2002 de Reforma de las Haciendas

No Residentes que no operen en España mediante establecimiento permanente o que, operando de tal forma, tengan un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 1.000.000 de euros, ya que también en tal caso podría existir una justificación razonable y proporcionada de la exención, si atendemos al elemento diferenciador existente -la condición de no residente en España-, que podría justificar el trato dispar, dado que, históricamente, razones de política económica internacional dirigidas a proteger a los nacionales del Estado han venido justificando el distinto trato que los diferentes ordenamientos tributarios dispensaban a los titulares de un patrimonio o perceptores de rendimientos según su condición de residentes o no residentes en un determinado territorio.

En este sentido, de la residencia se han servido las leyes reguladoras de los tributos personales -Renta de las Personas Físicas, Sociedades, Sucesiones y Donaciones, Patrimonio y, hoy también, Renta de No Residentes-, no sólo para vincular a los perceptores de renta o titulares de un patrimonio con el poder tributario español, sino incluso para diferenciar los gravámenes aplicables -Renta de las Personas Físicas y Sociedades-, hasta el punto de que en la actualidad existe una norma legal dedicada única y exclusivamente a la determinación de la tributación de las personas -físicas o jurídicas- no residentes en España, el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y, anteriormente, la Ley 41/1998. Igualmente, los distintos convenios internacionales bilaterales para evitar la doble imposición en materia de los impuestos sobre la renta, siguiendo el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, acogen precisamente la cualidad de residente como el factor principal de distribución de la materia imponible entre los Estados contratantes.

Así las cosas, es indudable que la cualidad o condición de no residente, de nuevo, puede justificar desde la perspectiva del artículo 31.1 CE un trato dispar, pues el tributo, como ya hemos dicho antes, no es sólo un instrumento de recaudación sino también un medio para la consecución de políticas sectoriales. Igualmente, ninguna objeción se podría poner a la circunstancia de que en la actualidad resulten gravadas de forma distinta las personas que obtienen rentas, son titulares de un patrimonio en España o desarrollan actividades económicas en nuestro territorio, sobre la base de su diferente condición de residentes o no residentes.

Y todo ello, sin perjuicio de los importantes problemas de adecuación al Derecho Comunitario que pudieran existir en la diferencia de trato que se establece

Locales”, ob. cit.

entre personas físicas residentes y no residentes en España siempre que, en este segundo caso, lo sean en un Estado de la Unión Europea, lo que posiblemente vulnere las exigencias de no discriminación fiscal entre residentes en ese espacio unificado.

Finalmente, tampoco parece existir discriminación contraria a la Constitución Española en el diferente trato dispensado por la norma a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades cuya cifra de negocios sea inferior a 1.000.000 de euros si se comparan con aquellos otros cuya cifra de negocios es igual o superior a la expresada cantidad, y ello porque la magnitud referida constituye un límite que viene a acotar el alcance del IAE, excluyendo de tributación determinados contribuyentes cuyo volumen de actividad no llegue a situarse en una determinada magnitud. Dicho en otros términos, se excluye de la contribución efectiva por el IAE a aquellos contribuyentes que desarrollan actividades económicas que tienen una dimensión que se encuentra por debajo del nivel que el legislador considera mínimo para que pueda ser exigido el tributo, reservando la tributación para aquellos contribuyentes de mayor volumen de operaciones económicas, lo que puede resultar perfectamente razonable y proporcionado. El que se tome como índice expresivo del volumen de actividad del sujeto pasivo el importe neto de la cifra de negocios y no otra magnitud, únicamente puede valorarse en este ámbito para determinar si constituye un índice indicativo de capacidad económica, y parece fuera de toda duda que sí lo es, con independencia de que con total seguridad existan otros que la expresen de forma más precisa, siendo utilizado también a otros efectos en el ámbito tributario, por lo que no parece que la exención en este punto vulnere los postulados del principio de igualdad.

Modulando todo lo anterior, debe tenerse presente a la hora de valorar la exención que el artículo 31.1 de la Constitución exige la justicia del sistema tributario en su conjunto, lo que obliga a tener en cuenta la posición del impuesto que nos ocupa dentro del sistema impositivo general para ver si la innovación normativa producida, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altera sensiblemente la posición que el obligado a contribuir según su capacidad económica tiene en el conjunto del sistema tributario. Desde esta perspectiva, no cabe duda de que, además de atenderse a la propia configuración interna del tributo, deberá estarse a su ajuste con el resto de las figuras existentes. En concreto, corresponde valorar tanto la naturaleza propia del concreto tributo de que se trata, su estructura, el grado en que interviene el principio de capacidad económica o qué elementos del mismo se han visto alterados, como su función dentro del conjunto del sistema tributario o su importancia cuantitativa dentro del mismo.

A la luz de estas consideraciones, tenemos que el IAE constituye un impuesto municipal, de carácter real, que sólo se refiere a un determinado grupo de

contribuyentes -aquéllos que realicen actividades económicas-, que resulta parcialmente deducible de los impuestos sobre la renta y que ha venido suponiendo un gravamen de escasa importancia económica. Todo ello hace que las alteraciones producidas en sus elementos esenciales afecten escasamente al deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica y repercutan poco sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes. Además, no es a través del IAE como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, sino a través de los grandes impuestos personales sobre la renta, lo que lo convierte en una figura impositiva accesoria a la hora de conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el artículo 31.1 de la Constitución.

Dicho en otros términos, el IAE no se configura como un tributo global sobre la renta o sobre el consumo, sino que se limita a gravar una concreta manifestación de capacidad de pago, la que se pone de manifiesto con el desarrollo de una actividad económica, motivo por el que no puede sostenerse que la modificación parcial de su base de obligados al pago repercuta sensiblemente en la presión fiscal que debe soportar la generalidad de los contribuyentes, de forma que desde este punto de vista podría considerarse que en este caso concreto el establecimiento del beneficio que nos ocupa no habría provocado un cambio sustancial de la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario. Por tanto, podría sostenerse que no se ha afectado la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la justicia que enuncia el artículo 31.1 de la Constitución Española.

6.1.3.3.- Sobre la configuración de la exención

Pasando ya a los problemas que plantea la configuración de la exención prevista en el artículo 82.1.c) TRLRHL, tal y como dicha configuración ha sido efectuada por la norma, debemos referirnos a la determinación de su ámbito subjetivo, ya que del tenor literal del precepto queda claro que estarán exentos del impuesto:

-las personas físicas que sean residentes en territorio español;

-los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003 -antes 33 de la Ley 230/1963- que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros;

-los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes que operen en España mediante establecimiento permanente y que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

Pero se suscita la duda de establecer qué sucede con el resto de personas físicas no residentes en territorio español, las que realicen una actividad económica en España sin contar con un establecimiento permanente y aquellas otras que efectúen su actividad a través de establecimiento permanente pero tengan un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a un millón de euros, a las que no parece referirse expresamente la norma. Podrían apuntarse argumentos tanto en sentido favorable como contrario a la exención; no obstante, la exclusión del beneficio parece venir impuesta por un conjunto de motivos que pasan a mencionarse seguidamente⁴⁹⁶.

Así tenemos, en primer lugar, que en favor de la exención estaría la propia exposición de motivos de la Ley 51/2002, en cuanto afirma en su punto IV que “Se exime del pago del impuesto a todas las personas físicas y, también, a otros sujetos pasivos del mismo que hayan tenido una cifra de negocios inferior a un millón de euros.” No obstante, la dualidad de la previsión transcrita la inhabilita a los efectos que nos ocupan, por cuanto omite toda referencia al régimen de los no residentes que luego es considerado de manera particular por el texto legal.

En segundo lugar, también el propio tenor literal del artículo 82.1.c) TRLRHL, en tanto que declara exentos del impuesto a “las personas físicas” en general y sin establecer distinción alguna entre ellas, podría llevar a incluirlas a todas, residentes o no, en el marco del beneficio. Pero, de nuevo, la previsión expresa de la propia norma leída en su conjunto, dado que se refiere de manera particular a “los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes” como tercer grupo de sujetos exentos, sin hacer distinciones entre las personas físicas y el resto de contribuyentes por dicho impuesto, deja fuera de las dos categorías anteriores a los no residentes, creando para ellos un régimen particular que supone la limitación del beneficio a aquéllos que operen

⁴⁹⁶ Por lo demás, la no exención con carácter general de las personas físicas no residentes parece ser la posición sostenida por la doctrina científica. Así, puede citarse a Aníbarro Pérez en cuanto afirma: “... a la vista de la referencia que se efectúa a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, hay que convenir en que la exención no afecta a todas las personas físicas, sino sólo a aquellas que sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y a las que siendo contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes actúen en España a través de establecimiento permanente y el importe neto de su cifra de negocios sea inferior a un millón de euros. De suerte que continúan estando sujetas y no exentas del IAE tanto las personas físicas no residentes en España que realicen una actividad económica en territorio español sin establecimiento permanente como aquellas otras que actúen a través de establecimiento permanente y tengan un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a un millón de euros.” (“La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas”, ob. cit., pág. 89).

en España mediante establecimiento permanente y tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

En tercer lugar, y desde un punto de vista sistemático, corresponde mencionar que la bonificación por inicio del ejercicio de cualquier actividad profesional prevista en el artículo 88.1.b) TRLRHL parece abonar esta tesis, ya que según dispone la regla 3.^a.3 de la instrucción general del IAE, que no ha sido modificada, las actividades profesionales recogidas en la sección 2.^a de las tarifas sólo pueden tener como titular una persona física, porque si vinieran realizadas por una persona jurídica o una entidad del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, automáticamente pasarían a estar encuadradas en la sección 1.^a, que recoge las actividades empresariales. En consecuencia, si todas las personas físicas estuvieran permanentemente exentas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 82.1.c) TRLRHL, no tendría ningún sentido que se estableciera una bonificación del 50 por 100 de la cuota correspondiente para quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad profesional, durante los cinco años de actividad siguientes a la conclusión del segundo período impositivo de desarrollo de la misma, ya que iría contra toda lógica contemplar un beneficio fiscal que nunca demandarán sus destinatarios, porque tienen el más provechoso de la exención total. Los únicos beneficiarios posibles de esta bonificación serán, en su caso, los contribuyentes personas físicas del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no se puedan acoger a la exención del artículo 82.1.c) TRLRHL, ya que estas personas físicas no figurarían incluidas en el sucinto primer supuesto de la expresada letra c).

En cuarto lugar, debe hacerse notar que el apartado 3 del artículo 82 TRLRHL prevé que el Ministro de Hacienda establecerá en qué supuestos la aplicación de la exención que nos ocupa exigirá la presentación de una comunicación dirigida a la Agencia Estatal de Administración Tributaria haciendo constar que se cumplen los requisitos establecidos en la letra c) del apartado 1 del mismo precepto para la aplicación de la exención, disponiendo a continuación que “dicha obligación no se exigirá, en ningún caso, cuando se trate de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, parece evidente que porque tales sujetos estarán siempre exentos en tanto que personas físicas, lo que no ocurrirá con los obligados por el Impuesto sobre la Renta de No residentes, aunque sean personas físicas.

De esta forma, amparándonos en los requisitos formales que se exigen a los contribuyentes destinatarios de este beneficio fiscal, recogidos en el citado artículo 82.3 TRLRHL, puede entenderse que el mismo sólo afecta a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, quedando excluidas las personas físicas no residentes sin establecimiento permanente en España y las personas físicas no residentes con establecimiento permanente en España pero con cifra de negocios

igual o superior a 1.000.000 de euros, tal y como se desprende, por lo demás, de lo dispuesto en la Orden HAC/85/2003, de 23 de enero, por la que se determinan los supuestos en los que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas deben presentar una comunicación en relación con el importe neto de su cifra de negocios y se aprueba el modelo de dicha comunicación.

Finalmente, debe hacerse notar que ésta es la interpretación que abandera la Administración estatal, y así en la contestación de la SGTL de 7 de mayo de 2003 (consulta núm. 616-03) se afirma que “tras la reforma de la Ley 39/1988, realizada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, la exención absoluta aplicable a las personas físicas en el pago del Impuesto sobre Actividades Económicas, prevista en la letra c) del artículo 83.1, se limita a los supuestos en que las personas físicas sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; si son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la exención sólo alcanzará a las que operen en España mediante establecimiento permanente siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros”.

Por otra parte, más allá de los problemas de adecuación al Derecho Comunitario que pudieran existir en la diferencia de trato que se establece entre personas físicas residentes y no residentes en España siempre que, en este segundo supuesto, lo sean en un Estado de la Unión Europea, debe mencionarse que, en todo caso, han de valorarse los efectos que puede tener en el IAE la opción de tributación para residentes -personas físicas- de la Unión Europea que regula el Impuesto sobre la Renta de No Residentes⁴⁹⁷. Si estas personas se acogen a este régimen opcional porque cumplen los requisitos establecidos, dejan de tributar por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes y pasan a ser considerados contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que estarían exentos por su propia condición en el IAE. El problema que se plantea, tal y como bien ha observado Cepa Dueñas, es que la opción siempre afecta a ejercicios pretéritos, sobre los que ya se ha devengado y satisfecho el IAE, por lo que la única solución posible será la devolución de lo ingresado en los años pasados⁴⁹⁸.

⁴⁹⁷ Según afirma Aníbarro Pérez: “La referencia a los no residentes que actúan en territorio español mediante establecimiento permanente para otorgarles la exención en términos comparables a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades obedece seguramente a imperativos de la Unión Europea en orden a salvaguardar el principio de no discriminación fiscal, pues según se desprende de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de septiembre de 1999 (caso Saint-Gobain), el artículo 43 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea obliga a otorgar a los establecimientos permanentes la misma tributación que a las sociedades residentes respecto de situaciones o relaciones comparables.” (“La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas”, ob. cit., pág. 89, nota a pie de pág.).

⁴⁹⁸ Véanse los comentarios elaborados para la base de datos electrónica *Atlas Fiscal*, editorial CISS, Ref.: CO020559.

En conclusión, como se desprende de lo dicho, lo correcto, para evitar posibles problemas interpretativos, hubiera sido definir la exención relativa a las personas físicas circunscribiéndola a los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tal y como lo hace, indirectamente, el artículo 82.3 TRLRHL y la propia Orden HAC 85/2003.

Por otro lado, podrían surgir dudas a la hora de establecer la línea divisoria entre las personas físicas y aquellas fórmulas asociativas de difícil catalogación jurídica, circunstancia que cobra ahora una importancia trascendental para concretar si resulta aplicable la exención en el impuesto. Desde este punto de vista, resulta ilustrativa la contestación de la SGTL de 10 de abril de 2003, consulta núm. 522-03, donde ante una situación en la que “dos profesionales comparten despacho profesional, están dados de alta en el epígrafe correspondiente del Impuesto sobre Actividades Económica y entre ellos no existe ninguna fórmula asociativa, pero ambos han presentado un documento en el que pactan que todos sus ingresos y gastos se imputarán al 50 por 100 entre ambos”, el órgano administrativo concluye “que dos personas físicas residentes en España, que ejercen una actividad profesional y están dados, cada uno, de alta en el epígrafe correspondiente del Impuesto sobre Actividades Económicas, actúan cada uno de ellos en su propio nombre y por su cuenta, por lo cual estos profesionales están exentos en todo caso del impuesto por ser personas físicas residentes en España. De los hechos presentados, y a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, no se infiere la existencia de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, de sociedad civil o de entidad del artículo 33 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, que actúe como tal, en su nombre y por su cuenta, ya que expresamente se declara que no existe ninguna fórmula asociativa entre los dos profesionales, es decir, que cada uno trabaja en nombre y por cuenta propia. No obstante, debe precisarse que si existiese una entidad del artículo 33 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, que actuase directamente y por cuenta propia frente a los clientes, dicha entidad sería sujeto pasivo del Impuesto sobre Actividades Económicas y estaría exenta si el importe neto de su cifra de negocios fuese inferior a 1.000.000 de euros.” La solución resulta discutible.

Según puede observarse, el criterio que se utiliza es de carácter meramente formal y *ad extra*, ya que se atiende a la forma de intervenir en el mercado -lo que se mantiene en la línea de la doctrina administrativa a la hora de decidir si una determinada actividad se califica de profesional o empresarial-, sin tener en cuenta la vertiente interna de la relación, que ambos contribuyentes comparten despacho profesional y tienen pactado que todos sus ingresos y gastos se imputarán al 50 por 100 entre ambos, lo que claramente puede englobarse en el concepto de entidad que,

carente de personalidad jurídica, constituye una unidad económica susceptible de imposición, a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003.

En cuanto a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles, las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003 y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que operen en España mediante establecimiento permanente, la exención se establece en favor de aquellos sujetos cuyo importe neto de su cifra de negocios sea inferior a 1.000.000 de euros, dando la ley una serie de reglas sobre como debe determinarse dicha magnitud.

El primer lugar, el importe neto de la cifra de negocios se determinará de acuerdo con lo previsto en el artículo 191 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre. Para discernir las partidas que integran esta magnitud, puede acudir a la normativa contable y, en concreto, a la Resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 16 de mayo de 1991 (BOICAC núm. 5 y BOE de 18 de enero de 1992).

En segundo lugar, el importe neto de la cifra de negocios será, en el caso de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o de los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, el del período impositivo cuyo plazo de presentación de declaraciones por dichos tributos hubiese finalizado el año anterior al del devengo del IAE, que se produce el 1 de enero. En el caso de las sociedades civiles y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, el importe neto de la cifra de negocios será el que corresponda al penúltimo año anterior al de devengo del IAE. Si dicho período impositivo hubiera tenido una duración inferior al año natural, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

En tercer lugar, para el cálculo del importe de la cifra de negocios del sujeto pasivo se tendrá en cuenta el conjunto de las actividades económicas ejercidas por el mismo. Además, cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo⁴⁹⁹.

⁴⁹⁹ Según se declara en la contestación de la SGTL de 28 de junio de 2004 (consulta núm. 1356-04):

“-La remisión que, en la regla 3ª de determinación del importe neto de la cifra de negocios, se hace al artículo 42 del Código de Comercio es para determinar los supuestos en que el importe neto de la cifra de negocios a tener en cuenta será la resultante de la adición de los importes netos de la cifra de negocio de las sociedades o entidades entre las que se dan las relaciones de dominio o control señaladas en el mencionado artículo 42.

A tales efectos, se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los recogidos en la sección 1.^a del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre. En resumen, habrá grupo cuando una sociedad posea o pueda disponer, por sí misma o por convenio con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto o tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano rector de la participada.

Por otro lado, debe indicarse que el concepto de grupo societario se ha visto ampliado en virtud de la modificación realizada en el referido artículo 42 por el artículo 106.Dos de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que ha incluido en esta categoría al conjunto de sociedades que, por cualesquiera otros medios, se hallen bajo dirección única; aunque la obligación de formular cuentas anuales consolidadas no será exigible hasta los ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2005, en virtud de lo establecido en la disposición final duodécima.² de la Ley 62/2003, nada impide que la delimitación misma del concepto de grupo esté vigente desde la entrada en vigor de la norma que la contiene, acaecida el 1 de enero de 2004, teniendo efectos en el IAE a partir del período impositivo que corresponda según lo establecido en la regla 2.^a de las contenidas en el artículo 82.1.c) TRLRHL. Aunque no lo dice en ningún sitio, parece razonable que al ser el IAE un impuesto real, de base territorial, los grupos transnacionales sólo se verán afectados, en cuanto a este requisito, por el subgrupo que, en su caso, opere en territorio español⁵⁰⁰.

Finalmente, en el supuesto de los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, se atenderá al importe neto de la cifra de negocios imputable al conjunto de los establecimientos permanentes situados en territorio español.

-Por lo tanto, a los efectos de la aplicación de la exención del artículo 82.1.c) del Texto Refundido, cuando una entidad forme parte de un grupo de sociedades, sea como dominante, sea como dependiente, se tomará como importe neto de la cifra de negocios el correspondiente al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, independientemente de que el grupo esté obligado o dispensado de formular cuentas anuales e informe de gestión consolidados.”

En el mismo sentido, la contestación de la SGTL de 16 de abril de 2004 (consulta núm. 1002-04) había señalado que “lo determinante, a estos efectos, es la existencia de un grupo en los términos del Código de Comercio, no la tributación en el Impuesto sobre Sociedades ni la obligatoriedad o no de formular cuentas anuales e informe de gestión consolidados”.

⁵⁰⁰ Así lo afirman Cepa Dueñas (comentarios elaborados para la base de datos electrónica *Atlas Fiscal*, editorial CISS, Ref.: CO020559) y Aníbarro Pérez (“La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas”, ob. cit., pág. 89).

Tal y como señala Cepa Dueñas, “este aspecto de la reforma ha sido duramente criticado por todos los que se han asomado a ella, porque el importe neto de la cifra de negocios no es un dato relevante si no se relaciona con el sector de actividad en que la empresa se desenvuelve, porque no hay una relación directa y estrictamente proporcional entre volumen de actividad y resultado de un ejercicio económico concreto, porque el desfase temporal de la magnitud de referencia hace que se tribute efectivamente por IAE en un período cuyo excedente económico está todavía por determinar, porque beneficia sobremanera a las empresas cuyo ciclo económico es temporalmente limitado, como ocurre con las empresas del sector inmobiliario o del sector de la construcción que se constituyen para cada promoción u obra determinada, en perjuicio de las entidades que tienen un proyecto empresarial de duración indefinida, y porque el parámetro que se ha elegido incide en la prestación pecuniaria de un período impositivo basándose en la bonanza que haya podido disfrutar la actividad dos años atrás, con lo que ignora burdamente un concepto tan común como es el de ciclo económico”⁵⁰¹.

6.1.4.- La exención en favor de las entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades de previsión social

Exención total, permanente y de carácter mixto. Esta última característica plantea importantes dudas y origina opiniones diferentes por parte de la doctrina. Para la mayor parte de autores constituye una exención subjetiva; así la califican, por ejemplo, Rubio de Urquía y Arnal Suria⁵⁰², García Luis⁵⁰³, García-Fresneda Gea⁵⁰⁴. En sentido distinto, Checa González sostiene, lo que nos parece más acertado, que “aunque a simple vista pudiera parecer que es ésta una exención de índole puramente subjetiva, entiendo que lo más correcto es afirmar que estamos en presencia de una exención mixta, ya que, en una interpretación lógica, estos sujetos únicamente deben disfrutar del beneficio fiscal considerado en relación con aquellas actividades por ellos realizadas que sean propias de sus fines específicos, pero no así para las restantes, aunque literalmente leído el precepto aboca, sin duda, a la solución de entender que la exención abarca y se extiende a todas las actividades por ellos ejercidas”⁵⁰⁵.

⁵⁰¹ Véanse los comentarios elaborados para la base de datos electrónica *Atlas Fiscal*, editorial CISS, Ref.: CO020559.

⁵⁰² *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 494.

⁵⁰³ “Impuesto sobre Actividades Económicas”, ob. cit., págs. 508 y 511.

⁵⁰⁴ *El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma*, ob. cit., pág. 160.

La exención que analizamos viene recogida en el artículo 82.1.d) TRLRHL. Tras la reforma operada por la Ley 51/2002, se incluía en el apartado d) del artículo 83.1 LRHL, figurando anteriormente con el mismo literal bajo la letra c). Dicho beneficio vuelve a plantear problemas en cuanto a su alcance y contenido, tanto subjetivo como objetivo⁵⁰⁶.

Sobre el primer aspecto, conviene poner de manifiesto que la exención se predica de dos tipos de entidades; por un lado, de las entidades gestoras de la Seguridad Social y, por el otro, y según la redacción que había dado al precepto la Ley 50/1998, artículo 18.20.º, de las mutualidades de previsión social reguladas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y supervisión de los seguros privados⁵⁰⁷.

Partiendo de tal previsión legal, se ha sostenido que las entidades gestoras de la Seguridad Social pueden ser entidades de naturaleza privada que desarrollen las actividades propias de aquélla en virtud del oportuno concierto o acuerdo suscrito con la entidad pública encargada de la prestación de los servicios sanitarios. De esta manera, en cuanto a la determinación de los centros sanitarios que, a efectos del IAE, tienen la consideración de entidades gestoras de la Seguridad Social, debería atenderse a lo dispuesto en los propios conciertos, convenios o acuerdos suscritos con las entidades que, en cada caso, tengan atribuida la competencia relativa a la prestación de servicios sanitarios a los beneficiarios de la Seguridad Social, según han manifestado, entre otras, la STSJ de Cataluña de 24 de febrero de 1999 (JT 1999\483) y la contestación de la DGCHT de 4 de diciembre de 1991⁵⁰⁸.

⁵⁰⁵ *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., págs. 74-75; también *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., pág. 152.

⁵⁰⁶ Discrepamos en este punto de lo afirmado por Rubio de Urquía y Arnal Suria, que refieren: "El aspecto subjetivo de esta exención está perfecta y precisamente configurado en su propio enunciado, y el aspecto objetivo tiene una dimensión universal" (*Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 494).

⁵⁰⁷ La expresada Ley 30/1995 ha sido derogada por la disposición derogatoria única del Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados.

Según establece la disposición adicional única del citado Real Decreto Legislativo, "las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones a la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados, se entenderán efectuadas a los preceptos correspondientes del texto refundido que se aprueba".

⁵⁰⁸ Analiza un supuesto de este tipo la contestación de la DGCHT de 16 de febrero de 1996, afirmando: "En efecto, a la vista de la documentación aportada, entre la que se incluye fotocopia del concierto entre el Instituto Nacional de Servicios Sociales y la entidad consultante, resulta que el centro neuropsiquiátrico de la entidad consultante, sito en Garrapinillos (Zaragoza), en el que se prestan servicios sanitarios a beneficiarios de la Seguridad Social, a efectos del IAE, y en tanto tenga vigencia el referido concierto, tiene la consideración de Entidad gestora de la Seguridad Social, por lo que, en tal caso, por serle de aplicación la referida disposición legal, artículo 83.1, letra c), de la Ley 39/1988, el mencionado centro está exento de tributar por el IAE durante el período de vigencia del antecitado concierto...". Lo anterior viene a acreditar que,

Manteniendo una posición que consideramos más correcta, el Consell Tributari Municipal de Barcelona ha estimado que el régimen de concierto y la colaboración con el Servei Català de la Salut o, lo que es lo mismo, con la Seguridad Social, no ampara el encuadramiento como entidad gestora, ya que este concepto tiene un contenido legal muy preciso. Por tanto, existe una neta distinción entre entidades gestoras y entidades colaboradoras sin que pueda extenderse a las segundas la exención prevista para las primeras⁵⁰⁹.

Por otra parte, sí parece que debería ampliarse el tenor literal del precepto, superando el concepto de “entidades gestoras de la Seguridad Social”, para extender el beneficio a las entidades y servicios propios de las Comunidades Autónomas que, de acuerdo con el bloque constitucional y las correspondientes transferencias, han asumido las mismas competencias que aquéllas⁵¹⁰.

aunque sea indirectamente, el carácter de la actividad realizada constituye -claramente en estos casos- elemento necesario para la procedencia de la exención.

Por otro lado, debe hacerse notar que la referida STSJ de Cataluña de 24 de febrero de 1999 (JT 1999\483) plantea una duda sobre el alcance e la exención. En efecto, tras haberse afirmado en el fundamento de derecho tercero que procede acceder a la exención solicitada en su día “por cuanto consta de lo actuado que la institución recurrente presta sus servicios, de forma totalmente predominante, a beneficiarios de la Seguridad Social, en régimen de concierto con el Servei Català de la Salut”, no pudiendo vincularse el goce de la exención cuestionada a la prestación exclusiva de servicios a beneficiarios de la Seguridad Social, se establece en el siguiente fundamento de derecho que el recargo provincial “habrá que adecuarlo a las nuevas liquidaciones, en concepto de Impuesto sobre Actividades Económicas, que se practiquen y que deberán contemplar la exención relativa a la parte de la actividad que la actora desarrolla bajo concierto prestando sus servicios a los beneficiarios de la Seguridad Social”. Lo anterior, parece significar que el beneficio es parcializable y que debe aplicarse únicamente a aquella parte de la actividad efectivamente concertada. Esta posición contradice la doctrina tradicional relativa a la exención de las actividades educativas desarrolladas en régimen de concierto, puesto que se ha venido sosteniendo la imposibilidad de parcializar las cuotas, y choca contra la dinámica liquidativa del impuesto, ya que las cuotas son únicas para cada epígrafe y local y no está previsto que una única actividad desarrollada en un local pueda separarse en dos registros de alta, uno para la parte exenta y otro para la porción no exenta.

⁵⁰⁹ Véase *El Consell Tributari Municipal de Barcelona. Diez años de actividad e interpretación de las normas tributarias en la Hacienda Municipal: 1989-1998*, ob. cit., págs. 129-130.

⁵¹⁰ Así lo hace la STSJ de Cataluña de 24 de febrero de 1999 (JT 1999\483), afirmando que “las normas jurídicas en materia de exenciones y bonificaciones habrán de interpretarse, no sólo según el sentido propio de sus palabras, sino atendiendo también al contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, y, fundamentalmente, al espíritu y finalidad de tales normas”.

Para el Consell Tributari no hay ningún inconveniente en reconocer que las entidades a quienes se ha encomendado en Cataluña las funciones que en el ámbito estatal realizan las entidades gestoras gocen de un régimen de prerrogativas equivalentes al de las entidades gestoras de la Seguridad Social (Véase *El Consell Tributari Municipal de Barcelona. Diez años de actividad e interpretación de las normas tributarias en la Hacienda Municipal: 1989-1998*, ob. cit., pág. 129).

En el ámbito de la Comunidad Autónoma de Cataluña, la ordenación de la sanidad se regula en la Ley del Parlamento de Cataluña 15/1990, de 9 de julio, modificada por la Ley del Parlamento de Cataluña 11/1995, de 29 de septiembre. En virtud de la primera de tales normas, para llevar a cabo la organización y ordenación del sistema sanitario, se crea el Servei Català de la Salut -artículo 3-. Configuran el expresado Servei los siguientes entes: “a) Los centros, servicios y establecimientos de protección de la salud y de atención sanitaria y sociosanitaria de la Generalidad, incluidos los transferidos de la Seguridad Social y de la Administración institucional de la sanidad nacional, que se integran en él a todos los efectos. b) Los centros, servicios y establecimientos de protección de la salud y de atención sanitaria y sociosanitaria de las Diputaciones catalanas, los Ayuntamientos y las demás Entidades locales de Cataluña, que se integran o adscriben a él funcionalmente, en los términos que prevean las normas de transferencia o los respectivos convenios suscritos a dichos efectos, según corresponda. c) Los centros, servicios y establecimientos de protección de la salud y de atención sanitaria y sociosanitaria de las fundaciones benéfico-asistenciales vinculadas a las Administraciones públicas, y aquéllos no incluidos en los epígrafes anteriores, con preferencia sin ánimo de lucro, mediante los cuales sea imprescindible satisfacer necesidades del sistema sanitario público al amparo de los pertinentes convenios, que se adscriben a él funcionalmente” -artículo 5-.

Sobre el régimen tributario de este conglomerado de entidades, debe referirse lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 15/1990 (modificado por Ley 11/1995) que, en su apartado 5, establece: “En el ejercicio de sus funciones, el Servicio Catalán de la Salud y la totalidad de los organismos dotados de personalidad que dependen del mismo, en su caso, gozan de la reserva de nombres y de los beneficios, exenciones y franquicias de cualquier naturaleza que la legislación atribuye a la Administración de la Generalidad y a las entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social”. Consecuentemente, presuponiendo que tal previsión no vulnera la reserva de ley estatal que rige la materia, estarían también exentas del impuesto aquellas actividades sanitarias realizadas en régimen de convenio con el Servei Català de la Salut.

Desde un punto de vista negativo, y según tiene declarado la DGCHT, la exención que analizamos “no afecta a las entidades colaboradoras en la gestión de la Seguridad Social y por tanto no resulta de aplicación a la mutua de accidentes de trabajo consultante. Conviene, asimismo, aclarar que la mencionada mutua de accidentes tampoco tiene la consideración de las mutualidades y montepíos citados anteriormente”⁵¹¹.

⁵¹¹ Contestación de fecha 12 de noviembre de 1992.

En cuanto al ámbito material del beneficio, el tenor literal del precepto no parece dejar dudas sobre el hecho de que el mismo alcanza a todas las actividades que realicen los sujetos pasivos englobados en su ámbito⁵¹². No obstante, parece necesario superar la redacción de la norma y limitar la exención a las actividades que se correspondan con los fines específicos de las entidades que se prevén, según hace Checa González⁵¹³; en este sentido, no puede perderse de vista que, tal y como afirma García Luis, la justificación de la exención “radica en la naturaleza social de las actividades que realizan estas entidades, lo que ha explicado que tradicionalmente se les haya concedido la exención en el gravamen de las actividades económicas”⁵¹⁴ y lo que, añadimos nosotros, no puede dejarse de considerar a la hora de determinar qué concretos supuestos deben ser merecedores del beneficio. De acuerdo con lo anterior, y profundizando más en el análisis, entendemos -no obstante- que la distinción entre actividades perdería su sentido cuando nos encontramos frente a entes de titularidad pública, pero resulta totalmente necesaria en lo que respecta a las entidades gestoras y a las mutualidades y montepíos de carácter privado.

6.1.5.- La exención por el desarrollo de la actividad de investigación

Con carácter previo, debe hacerse notar la clara división que puede efectuarse entre los diferentes supuestos de exención previstos en el artículo 82.1.e) TRLRHL -83.1.e) LRHL tras la reforma llevada a cabo por Ley 51/2002, que sólo había afectado en su ubicación al antiguo artículo 83.1.d) LRHL-, por cuanto son reconducibles a dos categorías de actividades, las de investigación y las de enseñanza. Las primeras se tratan en este momento.

⁵¹² Así lo afirma mayoritariamente la doctrina científica: según Rubio de Urquía y Arnal Suria, “la exención afecta a las Entidades gestoras de la Seguridad Social y a las mutualidades y montepíos citados, por todas las actividades que ejerzan, cualquiera que sea la naturaleza de las mismas, y aunque no sean propias de sus fines específicos” (*Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 494; en los mismos términos se pronuncian García-Fresneda Gea, *El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma*, ob. cit., pág. 160, y Pagès y Galtés, *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 189); para García Luis, la exención “abarca todas las actividades que estos entes realicen, aunque normalmente estarán dirigidas al cumplimiento de los fines típicos” (“Impuesto sobre Actividades Económicas”, ob. cit., págs. 511); según Pagès y Galtés, “la exención alcanza a todas las actividades que ellas [las entidades en cuestión] ejerzan «cualquiera que sea la naturaleza de las mismas, y aunque no sean propias de sus fines específicos»” (*Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 189, con cita de Rubio de Urquía).

⁵¹³ *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 75.

⁵¹⁴ “Impuesto sobre Actividades Económicas”, ob. cit., pág. 512.

De la exención que nos ocupa pueden predicarse las notas de total, permanente, rogada y subjetiva. No obstante, la generalidad de la doctrina la califica como mixta (véanse Rubio de Urquía y Arnal Suria⁵¹⁵, García-Fresneda Gea⁵¹⁶ y Checa González⁵¹⁷); sin embargo, la redacción del precepto sólo exige que el sujeto beneficiado sea un organismo público de investigación, nota subjetiva que, si bien presupone el desarrollo de determinadas actividades, no lo limita.

La redacción del apartado, pese a su aparente claridad en lo que se refiere a la investigación, origina dudas sobre los aspectos subjetivo y objetivo del beneficio que contempla. En primer lugar, se prevé la exención con un alcance ciertamente reducido en lo subjetivo, limitándolo exclusivamente a los organismos públicos de investigación⁵¹⁸ y dejando, por tanto, fuera de su ámbito la actividad investigadora realizada por otros entes o personas, de naturaleza privada, tanto físicas -hoy exentas por el artículo 82.1.c) TRLRHL- como jurídicas, que podrían ser merecedores del beneficio fiscal o, cuanto menos, de algún tipo de bonificación, en línea con el tratamiento ventajoso que la investigación tiene en otros tributos⁵¹⁹. En cualquier caso, tal actividad podrá declararse exenta al amparo de lo dispuesto en la Ley 49/2002,

⁵¹⁵ *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 495.

⁵¹⁶ *El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma*, ob. cit., pág. 161.

⁵¹⁷ *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 75.

⁵¹⁸ Así lo sostiene la doctrina. Según Rubio de Urquía y Arnal Suria, “las actividades de investigación ejercidas por personas o entidades privadas no están exentas del impuesto” (*Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 495); para García Luis, “queda sujeta y no exenta la investigación realizada por el sector privado, incluso aquella realizada por las denominadas «asociaciones de investigación» que son creadas por varias sociedades para la realización de una investigación de interés común a los constituyentes y financiada con sus aportaciones, que quizás, hubiera merecido la declaración de exención. También queda fuera la investigación realizada por personas físicas” (“Impuesto sobre Actividades Económicas”, ob. cit., pág. 513); Pagès y Galtés afirma que “resta fuera del beneficio fiscal la actividad investigadora realizada por personas físicas o entidades privadas” (*Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 190); García Fresneda-Gea sostiene que “queda sujeta y no exenta la investigación realizada por el sector privado, tanto por personas físicas como jurídicas” (*El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma*, ob. cit., pág. 161); según Checa González, del artículo 83.1.d) LRHL “se desprende que las actividades investigadoras desarrolladas por el sector privado, tanto por personas físicas como jurídicas, no están exentas en el IAE” (*Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 75; en similares términos, *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., pág. 152).

⁵¹⁹ La contestación de la DGCHT de 17 de junio de 1993, determina que no podrá ser beneficiaria de la exención prevista en el artículo 83.1.d) LRHL una asociación sin ánimo de lucro cuyos únicos ingresos provienen de las aportaciones de sus asociados, que realiza actividades de investigación y docencia en materia de neurociencias.

Por otra parte, la reducción en un 90 por 100 de la potencia instalada en bancos de pruebas, plataformas de ensayo y similares que prevé la regla 14.^ª.1.A) de la instrucción general del impuesto no resultaría aplicable a los sujetos pasivos que lleven a cabo una actividad investigadora, ya que se refiere únicamente a los laboratorios de pruebas y análisis de calidad

siempre que se reúnan los requisitos exigidos para la aplicación de los supuestos previstos en esta norma.

Más concretamente, el capítulo II de la Ley 13/1986, de 14 de abril, de Fomento y coordinación general de la investigación científica y técnica, tiene por rúbrica “De los organismos públicos de investigación”, incluyendo su artículo 13 en esta categoría, en redacción dada por el artículo 84. Seis de la Ley 14/2000, a los siguientes organismos: el Consejo Superior de Investigaciones Científicas (CSIC), el Centro de Investigaciones Energéticas, Medioambientales y Tecnológicas (CIEMAT), el Instituto Geológico y Minero (IGME), el Instituto Nacional de Técnica Aeroespacial (INTA), el Instituto Nacional de Investigación y Tecnología Agraria y Alimentaria (INIA), el Instituto Español de Oceanografía (IEO) y el Instituto de Salud Carlos III.

En cuanto a la actividad investigadora desarrollada por profesores universitarios -aunque sea de manera habitual- al amparo de lo dispuesto en el antiguo artículo 45 de la Ley Orgánica 11/1983, de 25 de agosto, de Reforma universitaria, y hoy del artículo 68 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, se produce un supuesto de no sujeción al impuesto por no realizarse la actividad por cuenta propia⁵²⁰.

En lo que atañe al aspecto objetivo, no parece ofrecer dudas que la investigación podrá ser en cualquier área del conocimiento humano⁵²¹. Por otra parte, la financiación del organismo público puede provenir de los propios frutos o resultados de la actividad investigadora, de las aportaciones que puedan realizar los particulares o de los beneficios obtenidos de la participación en otras sociedades dedicadas a tareas

que puedan existir como complemento de otras actividades de producción de bienes desarrolladas por el obligado tributario.

⁵²⁰ Sobre la cuestión parece existir unanimidad en la doctrina y así puede verse esta posición en: García Luis, “Impuesto sobre Actividades Económicas”, ob. cit., pág. 513; Pagès y Galtés, *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 191; García Fresneda-Gea, *El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma*, ob. cit., pág. 161; Checa González, *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 76; también en *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., pág. 152.

Con respecto a la Licencia Fiscal, ya se había adoptado esta posición por Calvo Ortega, R., “Aspectos fiscales de la investigación en el sistema tributario español”, en *Aspectos laborales y fiscales de los proyectos de investigación: su financiación y evaluación*, Fundación Universidad-Empresa, Madrid, 1985, pág. 128.

No obstante, refiere Pagès y Galtés que “si se traslada al IAE sin matización alguna el criterio sostenido respecto al IRPF por la contestación DGT de 16-II-1993 fácilmente podría llevar a entender que la actividad investigadora de los profesores universitarios realizada conforme al artículo 45 de la Ley Orgánica 11/1983 también puede realizarse por cuenta propia cuando se trate de un encargo de cierto trabajo por parte de una entidad pública o privada o por una persona física, no a un Departamento o Instituto Universitario, sino a un profesor” (*Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 191).

investigadoras⁵²², en la medida que se obtengan tales rendimientos, y ello dado el carácter de entidad pública del sujeto beneficiario de la exención.

Sobre las actividades que pueden realizar los organismos públicos de investigación amparados por el beneficio, entendemos que los términos en los que figura redactado el precepto, que toma en consideración únicamente la nota subjetiva, permiten que alcance a cualquier actividad, sea de investigación o no. En apoyo de lo anterior, sirva la invocación al carácter público de las entidades, que provocará que las actividades que realicen vengan normativamente previstas y sean, en buena lógica, afines o complementarias a la principal, propiamente investigadora⁵²³.

No obstante lo anterior, la DGCHT no ha acogido esta tesis, y en contestación de 4 de marzo de 1997 (consulta núm. 1879), relativa al propio Instituto Nacional de

⁵²¹ Afirma García Luis que “es indiferente el tipo de investigación (actividad) que realicen” (“Impuesto sobre Actividades Económicas”, ob. cit., pág. 513).

⁵²² En sentido contrario, para García Luis, a pesar de que la redacción del precepto pudiera hacer pensar otra cosa -debe tenerse en cuenta que el autor comenta una redacción anterior a la vigente, que se refería a: “Los organismos públicos de investigación y los establecimientos de enseñanza en todos sus grados costeados íntegramente con fondos del Estado, de las Comunidades Autónomas, o de las Entidades locales, o por fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública”, el único requisito común a organismos de investigación y establecimientos de enseñanza “es la exigencia de una determinada financiación (a cargo íntegramente del Estado, Comunidades Autónomas, Entidades locales o Fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública)” (Impuesto sobre Actividades Económicas”, ob. cit., pág. 512).

La existencia de diferentes fuentes de ingresos está prevista, por ejemplo, en el artículo 19.c), e), f) y g) del Real Decreto 912/1989, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de organización, funcionamiento y personal del Instituto Nacional de Técnica Aeroespacial “Esteban Terradas”.

⁵²³ Como ejemplo, nuevamente nos remitimos a la regulación del Instituto Nacional de Técnica Aeroespacial. Al respecto, el artículo 14.a) de la Ley 13/1986 recoge entre sus funciones el “desarrollar los programas de formación de investigadores que en dicho Plan [el Plan Nacional de Investigación Científica y Desarrollo Tecnológico] les sean encomendados”; a su vez, el artículo 2.º del citado Real Decreto 912/1989 señala, como funciones del Instituto Nacional de Técnica Aeroespacial, entre otras, las siguientes: “(...) b) La formación complementaria de los técnicos en aquellas materias en las que el Instituto mantenga niveles acreditados. c) La realización de ensayos, análisis y todo tipo de pruebas y trabajos experimentales, para comprobar, homologar y certificar, en su caso, materiales, componentes, equipos, subsistemas y sistemas, en los ámbitos de su competencia. (...) e) El asesoramiento técnico y la prestación de servicios, en el ámbito de competencia del Instituto, a entidades y organismos dependientes de la Administración del Estado o de las Comunidades Autónomas que lo soliciten, así como a empresas industriales o tecnológicas. f) La actuación como Laboratorio Metrológico del Ministerio de Defensa y como Laboratorio, Centro Tecnológico y Servicio Técnico, en las áreas de su competencia, para los organismos públicos y, en particular, para el Ejército del Aire. g) La difusión de conocimientos científicos, tecnológicos y técnicos, adquiridos por el Instituto, que pudieran contribuir al desarrollo de la industria nacional y de los trabajos de investigación científica y tecnológica”.

Técnica Aeroespacial “Esteban Terradas”⁵²⁴, ha afirmado la procedencia de la exención únicamente en lo tocante a la actividad de investigación científica y técnica, adoptando una postura que parece criticable por cuanto se aparta de la literalidad del precepto, tan ensalzada en otros supuestos por el mismo órgano.

Según sostiene la DGCHT en contestación de 6 de febrero de 1997 (consulta núm. 1860), tampoco quedaría amparada por el beneficio la prestación de servicios de evaluación del contenido tecnológico y económico-financiero de proyectos de investigación. En este caso la solución parece procedente, pero no porque las actividades realizadas no sean propiamente de investigación, sino porque parece que el sujeto pasivo no estaba calificado formalmente como organismo público de investigación, de manera que no podría tenerse en cuenta esta circunstancia para defender la aplicación del beneficio.

6.1.6.- La exención por el desarrollo de la actividad de enseñanza

La configuración legal de la exención relativa a la actividad de enseñanza y a aquellas otras actividades relacionadas con ella, contenida en el artículo 82.1.e) TRLRHL -anteriormente, artículo 83.1.e) LRHL, y antes de la reforma llevada a cabo por Ley 51/2002, artículo 83.1.d) LRHL-, plantea de nuevo importantes problemas interpretativos. Estas dificultades, por lo demás, tienen una amplia incidencia dado el carácter rogado del beneficio, lo que exige que la Administración haya de resolver individualmente las solicitudes presentadas mediante un pronunciamiento expreso y previo al disfrute, resolución que debe dar una solución fundada en Derecho pese a las dudas que origina la norma, lo que agrava la normal tensión de intereses entre los contribuyentes -de carácter privado en su mayor parte- y la propia Administración.

De acuerdo con lo anterior, seguidamente se analizan tanto las distintas cuestiones referidas a los dos grupos de establecimientos docentes que se distinguen en el precepto como aquellas otras comunes que afectan a las propias actividades previstas.

⁵²⁴ Ente calificado por la normativa que lo regula como “organismo público de investigación”, tal y como se deriva de su inclusión en el capítulo II de la Ley 13/1986 y se afirma en el artículo 1.º del Real Decreto 912/1989.

6.1.6.1.- Actividad desarrollada por centros costeados íntegramente con fondos públicos o por fundaciones

Exención total, permanente, rogada y de carácter mixto.

Dada la redacción del precepto surgen dos problemas iniciales. En primer lugar, ha de determinarse si es el centro, en su integridad, el que ha de estar costeadado con fondos públicos o provenientes de fundaciones o basta con que sean las actividades docentes las costeadas con este tipo de fondos. A este respecto, entendemos que son las actividades educativas las que deben tener financiación íntegra por parte de la Administración estatal, autonómica o local o de fundaciones, y ello por dos motivos: a) porque el objetivo de la exención es beneficiar las actividades formativas impartidas gratuitamente, por cuanto esto supone de colaboración con las Administraciones públicas en el desarrollo de sus obligaciones educativas y, por tanto, financiándose tales actividades con los fondos previstos por la norma, no deberán los alumnos satisfacer cantidad alguna; y b) porque la propia previsión del precepto, en el sentido de que no se perderá el beneficio como consecuencia de la entrega de determinados bienes o la prestación de ciertos servicios, que normalmente se hará a cambio de un precio que compense su coste, está permitiendo la financiación privada del establecimiento considerado en su unidad⁵²⁵.

Profundizando más en la materia, y de acuerdo con lo anterior, podrá suceder que sólo una parte de los niveles formativos impartidos por el centro gocen de la financiación concreta prevista por el precepto; en tal caso, el sujeto pasivo habrá de presentar altas independientes por cada uno de estos niveles, pudiendo obtener la exención para aquéllos que reúnan el requisito relativo a su financiación⁵²⁶.

El segundo problema que plantea la redacción del artículo que nos ocupa consiste en determinar si el establecimiento y la entidad financiadora pueden ser el mismo ente o si, por el contrario, han de constituir necesariamente entidades distintas,

⁵²⁵ La STSJ de Cataluña de 3 de marzo de 1999 (JT 1999\1419) mantiene la posición contraria, al afirmar: “Esta Sala entiende que la utilización del adverbio «íntegramente» excluye la posibilidad de que en los centros que pretendan la aplicación de esta exención puedan coexistir actividades financiadas íntegramente por el Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidades locales y actividades financiadas íntegramente por los alumnos. Por otra parte, la exención a la que se alude en la presente litis es una exención de carácter subjetivo que puede o no concurrir pero que no puede ser objeto de modulación”.

⁵²⁶ Adopta este criterio la STSJ de Madrid de 8 de febrero de 1996 (JT 1996\93), al afirmar: “Discrepamos con la opinión del Ayuntamiento en la necesidad de que esta condición se haya de referir a todos los grados de enseñanza del establecimiento. Si el centro se ha dado de alta en el epígrafe respectivo y la enseñanza está íntegramente costeadada con fondos públicos o..., ese grado estará -en 1992- exento del impuesto, aunque otros grados amparados por otros epígrafes, no lo estén”.

como parece resultar del literal de la norma. La cuestión no es baladí ya que, en el primer caso, la financiación no podrá proceder más que de otras entidades públicas o fundaciones y no, por ejemplo, de donativos privados a la fundación o al propio establecimiento de enseñanza; mientras que en el segundo, la propia entidad pública o fundación puede financiar al establecimiento con independencia de la procedencia de los recursos económicos. En este sentido, debe hacerse notar que, en la práctica, no será infrecuente que se dé la primera situación y que sea la propia entidad pública o fundación la que figure dada de alta en el impuesto y la que, a efectos contables y fiscales, cumpla de forma conjunta con las obligaciones impuestas a la actividad de enseñanza, que puede desarrollar en más de un centro, y al resto de actividades que desarrolle.

En este punto, entendemos que debe superarse la dicción literal de la norma, haciendo primar una interpretación finalista en virtud de la cual se entienda que, para estimar la procedencia del beneficio, sea indiferente la configuración jurídica por la que se haya optado, siendo posible la exención en ambos casos.

En lo que respecta al requisito de financiación íntegra del establecimiento con fondos públicos, debe mencionarse que la STSJ de Cataluña de 28 de septiembre de 1998 (JT 1998\1427) ha mitigado tal exigencia y, haciendo uso de los criterios de interpretación establecidos en el artículo 3 del Código civil, acepta que pueda aplicarse la exención a una empresa pública que desarrolla su actividad de enseñanza en la prisión de Lleida, configurada como entidad de Derecho Público, con naturaleza jurídica pública y en cuya ley de creación y estatutos se prevé la posibilidad de recibir y utilizar, para sus fines, donaciones o aportaciones de todo tipo que hagan en su favor organismos públicos y privados o particulares⁵²⁷.

⁵²⁷ Ha de tenerse en cuenta, porque así lo hace el tribunal, que en el supuesto analizado no concurre una efectiva financiación privada sino, únicamente, la posibilidad de su existencia y que la normal y lógica fuente de ingresos de la entidad vendrá constituida por fondos públicos.

En sentido contrario, Rubio de Urquía y Arnal Suria señalan que “no están exentos del impuesto, sin embargo, los establecimientos públicos de enseñanza que, por cualquier circunstancia, reciban fondos privados, todo ello sin perjuicio de la posible aplicación de otra exención de carácter subjetivo” (*Ley reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 496); también García Luis sostiene: “Se requiere además que el centro esté financiado exclusivamente por Administraciones públicas o fundaciones de utilidad pública. Esto significa que no es aplicable a los centros que reciban cualquier tipo de aportación privada” (“Impuesto sobre Actividades Económicas”, ob. cit., pág. 514).

6.1.6.2.- Actividad desarrollada por centros concertados

El artículo 75.4 de la Ley 39/1992, de 29 de diciembre, de presupuestos generales del Estado, introdujo en el antiguo artículo 83.1.d) LRL un nuevo supuesto de exención referido a “los establecimientos de enseñanza en todos sus grados que, careciendo de ánimo de lucro, estuvieren en régimen de concierto educativo”. La previsión de esta exención para las actividades desarrolladas en régimen de concierto entendemos que no añade demasiado, desde un punto de vista material, al supuesto ya previsto con anterioridad por la norma, en tanto que la financiación vía concierto educativo va a suponer en definitiva una financiación íntegra de carácter público del nivel educativo correspondiente, similar a la que podría entenderse ya incluida en el supuesto anterior, de forma que esta nueva previsión parecería responder al deseo de clarificar y de facilitar la gestión del beneficio, contemplando un requisito objetivo de fácil acreditación cuya concurrencia permite su nacimiento⁵²⁸. Con relación a este supuesto, corresponde analizar las especialidades que plantea.

En primer lugar, debe establecerse si la inexistencia de ánimo de lucro que exige el precepto impediría poder disfrutar de la exención a aquellas entidades que, por su forma jurídica, se han constituido bajo la premisa general de búsqueda de un interés lucrativo. La interpretación literal del artículo 82.1.e) TRLRHL parecería abocar a una conclusión afirmativa. No obstante, entendemos que ello no debe ser así en tanto que, según dispone la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de educación, norma de rango superior, “son centros privados aquéllos cuyo titular sea una persona física o jurídica de carácter privado y son centros privados concertados los centros privados acogidos al régimen de conciertos legalmente establecido” -artículo 108.3⁵²⁹-, sucediendo que,

⁵²⁸ En sentido contrario, la STSJ de Madrid de 8 de febrero de 1996 (JT 1996\93) distingue en cuanto al contenido de ambos regímenes de financiación, afirmando: “Ahora bien, en el ejercicio 1992, la ley exigía que el grado de enseñanza del centro estuviera íntegramente costeado con fondos públicos, no bastando el mero concierto educativo. Para la norma ambos términos no eran equivalentes, pues en caso contrario la nueva exención introducida en el artículo 83.1.d) (...) carecería de sentido -al referirse a un supuesto ya contemplado por la normativa anterior- y sería redundancia del legislador. Si en el año 1993 se declara exentos a ciertos centros de enseñanza que tienen -en cualquiera de sus grados- concierto educativo, resulta evidente que esos establecimientos no lo estaban en 1992, ejercicio reclamado -reiteramos-, pues para ese período era preciso que estuvieran en el grado correspondiente «íntegramente costeados por fondos públicos o de fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública»”.

También Pagès y Galtés refiere que en el nuevo supuesto el “fin es que también estén exentos determinados establecimientos de enseñanza que no están íntegramente costeados con fondos públicos o de fundaciones benéficas o de utilidad pública” (*Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 192).

⁵²⁹ Si atendemos a la legislación precedente, tenemos que, en términos similares a los expresados, el artículo 10.2 de la Ley Orgánica 8/1985, de 3 de julio, reguladora del Derecho a la educación, derogado por la disposición derogatoria única 3 de la Ley Orgánica 10/2002, de 23 de diciembre, de calidad de la educación, y el artículo 64.2 de esta última ley, referían: “son centros

según dispone la Ley Orgánica 8/1985, de 3 de julio, reguladora del Derecho a la educación, “los centros concertados se considerarán asimilados a las fundaciones benéfico-docentes a efectos de la aplicación a los mismos de los beneficios, fiscales y no fiscales, que estén reconocidos a las citadas entidades, con independencia de cuantos otros pudieran corresponderles en consideración a la actividad educativa que desarrollan” -artículo 50- y “en los centros concertados, las actividades escolares complementarias y las extraescolares y los servicios escolares no podrán tener carácter lucrativo” -artículo 51.2, en redacción dada por Ley Orgánica 9/1995, de 20 de noviembre, de participación, evaluación y gobierno de los centros docentes⁵³⁰-.

Por tanto, parece quedar fuera de duda que, sea cual fuese la forma social del titular del establecimiento de enseñanza, éste -el establecimiento- tendrá carácter no lucrativo por la educación impartida en régimen de concierto siempre que se cumplan las exigencias que impone dicho régimen, circunstancia objetiva concordante con la naturaleza de la exención que estamos tratando, por cuanto el propio régimen de concierto presupone la inexistencia de ánimo de lucro para las actividades concertadas. De esta manera, puede afirmarse que el supuesto permitiría disfrutar de la exención a entidades que, aún teniendo forma mercantil o ánimo de lucro con carácter general, desarrollan actividades educativas en régimen de concierto⁵³¹.

Como segunda circunstancia destacable del régimen que nos ocupa, ha de expresarse que la enseñanza correspondiente a los niveles educativos concertados debe prestarse en condiciones de gratuidad, tal y como resulta de la legislación aplicable en materia educativa, por lo que éste será un requisito necesario para poder disfrutar de la exención. Efectivamente, el artículo 116.1 de la Ley Orgánica 2/2006 dispone literalmente que “los centros privados que ofrezcan enseñanzas declaradas gratuitas en esta Ley y satisfagan necesidades de escolarización, en el marco de lo

privados aquéllos cuyo titular sea una persona física o jurídica de carácter privado”; mientras que el artículo 10.3 de la Ley Orgánica 8/1985, derogado por la disposición derogatoria única 3 de la Ley Orgánica 10/2002, así como el artículo 64.3 de esta última, establecían: “los centros privados sostenidos con fondos públicos recibirán la denominación de centros concertados”.

⁵³⁰ Nótese que la redacción original del precepto era la siguiente: “En los centros concertados las actividades escolares, tanto docentes como complementarias o extraescolares y de servicios, no podrán tener carácter lucrativo”. La exclusión de este grupo de las actividades propiamente escolares que ha sido operada no creemos que suponga cambio alguno en su régimen de prestación ni que elimine, por tanto, el carácter no lucrativo de su desarrollo; en este sentido, puede referirse lo dispuesto en el artículo 51.1 de la Ley Orgánica 8/1985 o el hecho de que es causa de incumplimiento del concierto por parte del titular del centro el impartir las enseñanzas objeto de dicho concierto contraviniendo el principio de gratuidad, según dispone el artículo 62 de la misma ley tanto en su redacción predecedente como en la dada por el punto 10 de la disposición final primera de la Ley Orgánica 2/2006.

⁵³¹ La posición favorable al disfrute de la exención por tales entidades podría extraerse, no sin ciertas prevenciones por cuanto el tema no se trata claramente, de la STSJ de Cataluña de 12 de septiembre de 1995 (RJCA 1995\568).

dispuesto en los artículos 108 y 109, podrán acogerse al régimen de conciertos en los términos legalmente establecidos. Los centros que accedan al régimen de concertación educativa deberán formalizar con la Administración educativa que proceda el correspondiente concierto⁵³². Por su parte, el artículo 117.3 establece que “en el módulo [se refiere al módulo económico por unidad escolar recogido en el apartado 2 del mismo artículo], cuya cuantía asegurará que la enseñanza se imparta en condiciones de gratuidad, se diferenciarán...”⁵³³.

De tales preceptos se desprende que la financiación de los niveles educativos que se imparten en régimen de concierto educativo corre a cargo, íntegramente, del presupuesto público, que asume el coste de los gastos derivados de tales enseñanzas. Abundando en lo anterior, el artículo 51.1 de la citada Ley Orgánica 8/1985 afirma que “el régimen de conciertos que se establece en el presente título implica, por parte de los titulares de los centros, la obligación de impartir gratuitamente las enseñanzas objeto de los mismos”. Este carácter gratuito conlleva necesariamente que la financiación sea totalmente pública, no siendo admisible la recepción de cantidades adicionales destinadas a financiar los gastos de la enseñanza concertada, pues tales gastos son costeados íntegramente por la correspondiente Administración educativa.

En tercer lugar, debe mencionarse que la condición de centro financiado íntegramente con fondos públicos, en virtud del concierto educativo suscrito, y carente por tanto de ánimo de lucro, no se desvirtúa por el hecho de percibir cantidades regulares del alumnado por el desarrollo de actividades complementarias o por la prestación de determinados servicios, siempre que dichos importes figuren

⁵³² En parecidos términos, el artículo 47 de la Ley Orgánica 8/1985 disponía que “para el sostenimiento de centros privados con fondos públicos se establecerá un régimen de conciertos al que podrán acogerse aquellos centros privados que, en orden a la prestación del servicio público de la educación en los términos previstos en esta ley impartan la educación básica y reúnan los requisitos previstos en este título”; este precepto fue derogado por la disposición derogatoria única 3 de la Ley Orgánica 10/2002. Mientras que el artículo 75.1 de la esta última norma vino a establecer que “los centros privados que, en orden a la prestación del servicio de interés público de la educación y a la libertad de elección de centro, impartan las enseñanzas declaradas gratuitas en la presente ley, podrán acogerse al régimen de conciertos siempre que así lo soliciten y reúnan los requisitos previstos en las leyes educativas. A tal efecto, los citados centros deberán formalizar con la Administración educativa que proceda el pertinente concierto”; norma derogada por la disposición derogatoria única de la Ley 2/2006.

Tal y como se afirma en la STSJ de Cataluña de 12 de septiembre de 1995 (RJCA 1995\568), “nada autoriza a equiparar, a los efectos tributarios que ahora nos interesan, aquel régimen legal de «concierto educativo» con la relación subvencional particular de que se benefician las unidades de enseñanza preescolar”.

⁵³³ En similares términos, el artículo 49.3 de la Ley Orgánica 8/1985, en redacción dada por Ley Orgánica 9/1995, venía a establecer que “en el citado módulo [se refiere al módulo económico por unidad escolar recogido en el apartado 2 del mismo artículo], cuya cuantía asegurará que la enseñanza se imparte en condiciones de gratuidad, se diferenciarán las cantidades...” y lo mismo disponía su sucesor el artículo 76.3 de la Ley Orgánica 10/2002.

consignados en el concierto educativo correspondiente, contando así con la preceptiva autorización administrativa, ya que la finalidad de estas cantidades es la de estricta cobertura del coste ocasionado por las actividades complementarias referidas o los servicios prestados, que coadyuvan a la mejora del nivel educacional impartido con carácter obligatorio.

En este sentido, el apartado 3 del artículo 51 de la Ley Orgánica 8/1985, en redacción dada por Ley Orgánica 9/1995, establece que “en los centros concertados, las actividades extraescolares, así como las correspondientes cuotas que deban aportar los usuarios, deberán ser aprobadas por el Consejo escolar del centro y comunicadas a la Administración educativa correspondiente. (...) Las Administraciones educativas establecerán el procedimiento de aprobación de los servicios escolares que presten los centros y de sus correspondientes cuotas. El cobro de ambos tipos de actividades podrá contribuir al mantenimiento y mejora de las instalaciones”. Sobre el particular, el artículo 15 del Real Decreto 2377/1985, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de normas básicas sobre conciertos educativos, establece: “1. Las actividades escolares complementarias y de servicios de los centros concertados serán voluntarias, no tendrán carácter discriminatorio para los alumnos, no podrán formar parte del horario lectivo y carecerán de carácter lucrativo. 2. La percepción de cantidades determinadas en concepto de retribución de las referidas actividades deberá ser autorizada por la Administración educativa competente. En el supuesto de actividades complementarias, la autorización se realizará previa propuesta del consejo escolar del centro”. En el mismo sentido se pronuncia el Real Decreto 1694/1995, de 20 de octubre, por el que se regulan las actividades escolares complementarias, las actividades extraescolares y los servicios complementarios de los centros concertados, disponiendo en su artículo 3 que las cantidades percibidas por las actividades extraescolares, “que tendrán carácter no lucrativo, serán fijadas por el Consejo escolar del centro a propuesta del titular del centro”, y en el artículo 6 que “al inicio de cada curso escolar deberá facilitarse a los padres de los alumnos información detallada sobre las actividades escolares complementarias, extraescolares y servicios complementarios que ofrezcan los centros, en la que se hará constar expresamente el carácter voluntario y no lucrativo de los mismos”.

En cuarto lugar, procede referir que, de la misma forma que se plantea con relación a las actividades financiadas íntegramente con fondos públicos o provenientes de fundaciones, según se ha visto, también en este supuesto ha de determinarse si son todos los grados educativos los que deben estar concertados o puede aplicarse la exención a aquéllos que lo estén, debiendo tributar el resto. La solución más adecuada parece la segunda y así ha sido señalado por la doctrina, científica y administrativa, y por la jurisprudencia. En este sentido, Checa González sostiene que, si en un mismo

centro de enseñanza, algunas de sus actividades están concertadas y otras no, sólo la enseñanza concertada puede disfrutar de la exención en el IAE⁵³⁴. Por su parte, la contestación de la DGCHT de 24 de enero de 1992 señaló que si un centro de enseñanza realiza más de una actividad, es posible que a algunas de ellas les resulte aplicable la exención y a otras no⁵³⁵, criterio seguido también en la STSJ de Castilla-La Mancha de 18 de enero de 1996 (JT 1996\12), en la que se declaró que no cabía conceder la exención de este impuesto por la totalidad de los niveles docentes impartidos por la reclamante, ya que sólo en el de educación general básica se cumplían los requisitos de carencia de ánimo de lucro y de existencia de concierto educativo, por lo que, en consecuencia, únicamente en relación con esta enseñanza era posible otorgar la exención, debiéndose computar a estos efectos tan sólo los elementos determinantes del impuesto, como la superficie de los locales, por la parte de actividad no exenta.

Abundando en lo anterior, ha de tenerse en cuenta que, si un centro imparte varios niveles de enseñanza, siendo posible que a uno o a varios de ellos les resulte aplicable la exención y a los otros no, deberá darse de alta en los distintos epígrafes que los recojan por separado, ya que la clasificación en el epígrafe 931.4 de la sección 1.ª de las tarifas, “enseñanza de más de una modalidad de las recogidas en los epígrafes anteriores”, que engloba varias actividades de enseñanza, podrá impedir al sujeto pasivo, caso de causar alta en dicha rúbrica, la obtención del beneficio por una de las actividades concretas en ella recogidas, por no ser el mismo parcializable dentro de un conjunto de actividades, sino solamente atribuible a actividades de enseñanza diferenciadas⁵³⁶. En tal caso, la redacción del precepto se deja al margen y se distingue, en el marco de un mismo establecimiento de enseñanza, entre los diversos niveles educativos impartidos, que se clasificarán en diferentes epígrafes y constituirán,

⁵³⁴ Véase *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., pág. 156. En el mismo sentido, García-Fresneda Gea, *El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma*, ob. cit., pág. 162.

⁵³⁵ Analiza los diferentes supuestos que pueden plantearse la contestación de la DGCHT de 17 de junio de 1993.

⁵³⁶ En este sentido se ha pronunciado tanto la doctrina como la jurisprudencia. Véase Pagès y Galtés, *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob., cit., págs. 192-193. Asimismo, las contestaciones de la DGCHT de fechas 16 de diciembre de 1991 y 24 de julio de 1997 (consulta núm. 2003), y la STSJ de Cataluña de 12 de septiembre de 1995 (RJCA 1995\568).

Manteniendo una posición contraria, la STSJ de Castilla-La Mancha de 18 de enero de 1996 (JT 1996\12) permite disfrutar de la exención a la entidad recurrente a pesar de figurar matriculada en el epígrafe 931.4, ordenando que se emita la liquidación correspondiente al epígrafe relativo al nivel de enseñanza no concertado, el 931.1, y a la superficie afecta al mismo. La solución resulta de todo punto criticable, por cuanto origina la ruptura de la necesaria sintonía censo-liquidación; más prudente hubiera sido, respetando el criterio sobre la cuestión de fondo, establecer la obligación de formular baja y altas independientes y extemporáneas para clasificar por separado los distintos niveles educativos.

por tanto y a efectos del impuesto, distintas actividades económicas susceptibles de disfrutar de la exención. Así pues, y como no podría ser de otra forma, lo exento es la actividad, no el establecimiento.

Como quinta cuestión, debe expresarse una de carácter formal: en caso de renovación o prórroga del concierto educativo, no se produce una extinción del concierto ni, por tanto, de la exención, que no deberá solicitarse nuevamente, manteniendo sus efectos la que haya sido reconocida⁵³⁷.

6.1.6.3.- Carácter de la enseñanza impartida: “enseñanza en todos sus grados”

En el ámbito objetivo de la exención debe determinarse, en primer lugar, a qué actividades de enseñanza se extiende.

En una aproximación histórica al concepto de “enseñanza en todos sus grados” a que se refiere la norma, ha de mencionarse que la expresión es equiparable a la que venía recogida en el artículo 280.1.b) del Real Decreto Legislativo 781/1986, que preveía una bonificación del 95 por 100 de la cuota correspondiente a la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales para “la actividad de la enseñanza en cualquiera de sus grados”. Este beneficio abarcaba la enseñanza en general, sin distinguir entre la reglada y la no reglada, tal y como se desprendía de las exclusiones que expresamente se establecían en el precepto -relativas a “los establecimientos dedicados al adiestramiento de chóferes, aviadores, gimnasia, baile, equitación, esgrima y otros deportes”- y queda confirmado por el tenor de la disposición adicional vigésimo séptima de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, que prorrogó para 1995 el beneficio en lo que respecta a las empresas educativas de enseñanza no reglada. Lo anterior fácilmente podría llevar a entender que la utilización en la LRHL de una expresión similar obligaría a incluir en la exención todo tipo de actividad docente⁵³⁸.

⁵³⁷ En este sentido puede verse la contestación de la DGCHT de fecha 7 de marzo de 1994.

⁵³⁸ La contestación de la DGCHT de 28 de noviembre de 1995 sostiene que es acreedora de la exención una entidad que ejerce “actividades de enseñanza costeadas íntegramente con fondos del Instituto Nacional de Empleo”; en la expresada contestación no se ofrecen más datos, pero teniendo en cuenta la entidad financiadora, muy posiblemente la enseñanza debía de ser de carácter ocupacional y estar al margen de los niveles de formación profesional, o sea, no tendría la consideración de enseñanza reglada. En una línea próxima, aunque sin plantearse siquiera la cuestión, la STSJ de Castilla y León de 30 de mayo de 1997 (JT 1997\1016) afirma que reúne los requisitos para gozar de la exención la entidad “Kenovi, SL Escuela Castellana de Hostelería”, constando acreditado que la entidad recibió “transferencias de fondos del INEM en concepto de subvención por la impartición de cursos de formación ocupacional”, por lo que podemos suponer que nuevamente estamos ante niveles educativos no reglados.

No obstante, la DGCHT pronto se decantó por una interpretación diferente, al entender, en contestación de 24 de noviembre de 1992, que la exención contenida en la letra d) del artículo 83.1 LRHL no “puede afectar a la entidad consultante ya que si bien se trata de una fundación docente de interés público, su programa de actividades docentes no se enmarca dentro de la enseñanza oficial (enseñanza reglada) a que se refiere el citado precepto”⁵³⁹.

Tal interpretación ha sido adoptada por la STSJ de Castilla-La Mancha de 27 de septiembre de 1996 (JT 1996\1128), que rechaza la argumentación del contribuyente en el sentido de que la exigencia de que se trate de establecimientos de enseñanza oficial no aparece recogida en el texto legal, que alude sólo a las enseñanzas en cualquiera de sus grados, siendo éste un término omnicomprendivo en el que -entendía la parte recurrente- tienen perfecta cabida las enseñanzas que quedan fuera del sistema educativo integrado en los planes de estudio diseñados en aplicación de la Ley de Ordenación general del sistema educativo. La sentencia referida se apoya en diferentes consideraciones para justificar su posición: en el ya tópico criterio restrictivo que inspiró la configuración del régimen de beneficios en los tributos locales contenido en la LRHL; en una interpretación “espiritualista” de la voluntad del legislador, que se afirma en términos categóricos pero sin fundamentación alguna⁵⁴⁰; en una incomprensible referencia al grupo 931 de las tarifas de Licencia Fiscal; y en la circunstancia de haberse extendido la exención -por Ley 39/1992- a los establecimientos de enseñanza concertados, lo que supone, según la sentencia, que se contempla la protección al sector de la enseñanza oficial de tal forma que todos los establecimientos dedicados a esta actividad quedan amparados por el beneficio fiscal,

⁵³⁹ Reiteran el carácter de enseñanza reglada que tienen las previstas en el citado precepto las contestaciones de fechas 8 de febrero de 1996, 13 de marzo de 1996, 10 de noviembre de 1997 (consulta núm. 2158), 5 de octubre de 1998 (consulta núm. 2449) o 25 de marzo de 2003 (consulta núm. 441-03).

Nótese que el concepto de “enseñanza reglada” tiene su correlato en el grupo 931 de la sección 1.ª de las tarifas del impuesto, de forma que quedaría circunscrito a las actividades incluidas en dicho grupo.

Para Checa González, esta posición puede considerarse válida aunque con bastantes matices (*Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., pág. 153). Rubio de Urquía y Arnal Suria también refieren el carácter de “enseñanza oficial” que ha de tener la susceptible de quedar exenta (*Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 495).

Según se declara en la STSJ de Aragón de 15 de diciembre de 2000 (JT 2001\487), dentro del concepto de “enseñanza no reglada” no sólo se incluyen las actividades recogidas en el grupo 932 de las tarifas del IAE, que lleva por rúbrica “enseñanza no reglada de formación y perfeccionamiento profesional y educación superior”, ya que dicho grupo no comprende toda la enseñanza no reglada, sino que también tiene dicha consideración la actividad que desarrollaba la parte actora en aquella ocasión, comprendida en el grupo siguiente, que se intitula “otras actividades de enseñanza”.

lo que -entendemos- no es del todo cierto, ya que, por ejemplo, la enseñanza reglada no obligatoria no es susceptible de ser concertada en todos sus niveles⁵⁴¹.

Completando el régimen privilegiado de que goza la actividad docente, la nota común al grupo 932, creada por Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 1998 -artículo 67.Uno.3.º-, prevé: “No tendrán la consideración de actividades de enseñanza, no devengarán cuota alguna por este impuesto, las actividades de formación, tanto ocupacional como continua, financiada exclusivamente por el Instituto Nacional de Empleo o por el Fondo Social Europeo o cofinanciadas, también exclusivamente, por ambos organismos”. Desde un punto de vista formal, la SGTL ha señalado, en contestación de 22 de enero de 2004 (consulta núm. 64-04), que en tales ocasiones el sujeto pasivo no tiene obligación de presentar declaración de alta en el impuesto.

6.1.6.4.- Otras actividades realizadas por los centros docentes: entregas de bienes y prestaciones de servicios

Refiere el precepto que nos ocupa que los establecimientos de enseñanza no perderán el derecho a gozar de la exención a pesar de que faciliten determinados artículos o presten ciertos servicios⁵⁴². Dentro de los supuestos previstos, conviene

⁵⁴⁰ Dice la resolución que, “a juicio de esta Sala, al referirse el legislador a los establecimientos de enseñanza en todos sus grados, sin duda está pensando en la llamada enseñanza oficial”.

⁵⁴¹ No estamos, por tanto, de acuerdo con lo afirmado sobre este punto por Rubio de Urquía y Arnal Suria con relación a la exención prevista para los centros concertados: “Con esta manifestación de la exención que se comenta -incorporada, como hemos dicho, a la letra d) del artículo 83.1 por la modificación introducida por el artículo 75.4 Ley 39/1992-, se completa la «protección legal» al sector de la enseñanza, de forma tal que prácticamente la totalidad de los establecimientos dedicados a esta actividad quedan amparados por el beneficio fiscal, excepto los estrictamente privados que persigan ánimo de lucro” (*Ley reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 496).

En un sentido distinto al de la resolución que se comenta, ha de referirse que la STSJ de Cataluña de 28 de septiembre de 1998 (JT 1998\1427) entiende aplicable la exención para una actividad clasificada en el epígrafe 932.1, “enseñanza de formación y perfeccionamiento profesional, no superior”, de la sección 1.ª de las tarifas del impuesto, que no se refiere a enseñanza reglada. No obstante, sí conviene precisar que la cuestión planteada por las partes no era la procedencia del beneficio atendiendo a la actividad desarrollada, sino a su financiación potencialmente privada.

⁵⁴² Según la contestación de la DGCHT de 17 de junio de 1993, “la expresión «... incluso si facilitasen a sus alumnos libros o material de escritorio...» debe entenderse como comprensiva de la venta de dichos artículos y de la cesión del uso de los mismos retribuida o no, siempre que ni el establecimiento ni una tercera persona obtuviesen de ello un lucro o beneficio empresarial”.

La redacción del precepto y el contenido del beneficio, ya que no parece que existan motivos para hacer ninguna diferenciación, llevan a entender con Pagès y Galtés que este inciso del artículo 82.1.e) TRLRHL afecta a los dos tipos de establecimiento de enseñanza -los

distinguir dos conjuntos de actividades; aquéllas que tienen como destinatarios a los propios alumnos -venta de libros y artículos de escritorio y servicios de media pensión o internado- y las que se dirigen a terceros -venta de los productos de los talleres dedicados a la enseñanza-. La doctrina entiende que ambos tipos de actividades están exentos si se cumplen determinados requisitos exigidos por la norma⁵⁴³.

En cuanto al primer bloque señalado, la redacción del artículo 82.1.e) TRLRHL, en términos subjetivos, efectivamente permitiría entender exento el ejercicio de tales actividades, ejercicio que, por otra parte, no obligará a presentar declaración de alta independiente alguna, ya que su tributación queda circunscrita a un incremento en la cuota relativa a las actividades de enseñanza incluidas en el grupo 931 de la sección 1.ª de las tarifas del impuesto, en virtud de la nota común a dicho grupo. Esta exención estaría supeditada, eso sí, a los siguientes requisitos: con carácter general, a que las cantidades que se cobren por los expresados conceptos vengan a compensar su coste y, en el supuesto de tratarse de establecimientos de enseñanza concertada, ya tengan o no personalidad jurídica mercantil o ánimo lucrativo general, a que el centro goce de la exención en virtud del régimen de concierto educativo, y a que las cantidades cobradas por tales prestaciones se encuentren, en lo regulado por tal norma, autorizadas por la Administración correspondiente, debiendo cumplirse las exigencias previstas por el Real Decreto 1694/1995 para la prestación de servicios complementarios a la actividad educativa.

Las actividades englobadas en el segundo conjunto expresado bien podrían constituir supuestos de no sujeción, ya que faltaría el elemento teleológico exigido en el artículo 79.1 TRLRHL, por cuanto los productos comercializados no se elaborarían con la finalidad de intervenir en su producción o distribución, sino con finalidades formativas⁵⁴⁴. En caso de no aceptarse esta circunstancia, lo que parece claro es que

costeados con determinados fondos y los concertados- a que se refiere la norma (*Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., págs. 194-195).

⁵⁴³ En este sentido pueden verse: Rubio de Urquía y Arnal Suria, *Ley reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., págs. 496-497, y García Luis, "Impuesto sobre Actividades Económicas", ob. cit., pág. 514.

Rubio de Urquía y Arnal Suria refieren los siguientes requisitos: a) que el establecimiento de enseñanza esté exento por la actividad principal y b) que las actividades a las que se refiera se realicen sin ánimo de lucro -en cuanto al primer grupo-; y a) que el establecimiento de enseñanza esté exento por la actividad principal, b) que las ventas sean de carácter excepcional, c) que se realicen en el propio establecimiento de enseñanza, d) que tengan por objeto los productos de los talleres destinados a la actividad de enseñanza, e) que el importe de las ventas no tenga utilidad para ningún particular ni tercer persona, y f) que dicho importe sea destinado a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento -respecto del segundo grupo- (véase *Ley reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., págs. 496-497).

⁵⁴⁴ Téngase en cuenta, no obstante, lo dicho ya sobre la contestación de la DGCHT de 16 de febrero de 1996.

deberían presentarse las oportunas altas en el impuesto por el ejercicio de las correspondientes actividades comerciales, pues no parece que queden incluidas en los epígrafes propios de la enseñanza.

Una cuestión adicional la constituiría el desarrollo de otro tipo de actividades que se llevan a cabo habitualmente por los centros docentes. Al respecto, el Real Decreto 1694/1995 distingue entre “actividades extraescolares” -artículo 3- y “servicios complementarios” -artículo 4-. El ejercicio de tales actividades, que obligaría a presentar declaraciones de alta, entendemos que no debe impedir la exención, estando ellas mismas exentas, y ello aunque se perciban cantidades de los alumnos para hacer frente a su coste, siempre que, en ambos casos, se desarrollen sin ánimo de lucro y, en el supuesto de tratarse de centros concertados, cumpliendo el régimen establecido por el citado real decreto⁵⁴⁵. No obstante, el desarrollo de cualesquiera otras actividades -servicios de reprografía, venta de artículos de confección, etc.-, o de las últimamente expresadas en condiciones diferentes a las expuestas, estaría sujeto y no exento del IAE, al margen del régimen del que pudiera disfrutar la actividad de enseñanza⁵⁴⁶.

Por otra parte, ha venido afirmándose que los colegios mayores y las residencias de estudiantes o profesores adscritas a las universidades no gozaban de exención alguna en el IAE⁵⁴⁷, tanto porque no tienen como finalidad primordial impartir

Para García Luis tales ventas estarían no sujetas por faltar la nota de habitualidad (“Impuesto sobre Actividades Económicas”, ob. cit., pág. 514; en el mismo sentido se pronuncia Pagès y Galtés, *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 195).

En un supuesto equiparable a estos efectos, la STSJ de Valencia de 22 de mayo de 1998 (JT 1998\784) ha declarado que la prestación de servicios de peluquería es accesoria de la actividad de enseñanza de peluquería realizada por un contribuyente y no debe tributar como actividad respecto al IAE, afirmando, con carácter general, que “no cabe duda que los aspectos necesarios de una actividad, los que son parte inseparable y complementaria de la misma no se pueden considerar a efectos fiscales como una actividad diferenciada y autónoma”.

⁵⁴⁵ Mantiene una posición diferente la STSJ de Cataluña de 3 de marzo de 1999 (JT 1999\1419), si bien en el supuesto enjuiciado se cobraban también cantidades a los alumnos por la propia actividad educativa de formación profesional. En dicha sentencia se afirma que no concurre el requisito de financiación íntegra con fondos procedentes de los entes a que hacía referencia el antiguo artículo 83.1.d) LRHL por cuanto “la entidad recurrente percibía una cantidad por alumno, en el caso de la actividad de formación profesional de segundo grado, y, además, llevaba a cabo actividades complementarias (mecnografía, idiomas...) que se financiaban mediante el cobro de recibos a los alumnos que las realizaban”.

⁵⁴⁶ En un sentido distinto, la contestación de la DGCHT de 16 de diciembre de 1996 afirma que, “según se desprende del referido artículo 83.1.d), la prestación del servicio de fotocopias a los alumnos debe entenderse comprendida en la mencionada exención, siempre que ni el establecimiento de enseñanza ni una tercera persona obtuviesen de ello un lucro o beneficio empresarial”.

⁵⁴⁷ Así lo han declarado numerosas sentencias entre las que pueden citarse, a título de ejemplo, las SSTSJ de Madrid de 22 de marzo de 1999 (1999\916) y 6 de febrero de 2001 (JT 2001\1123).

enseñanza sino proporcionar alojamiento, como porque el beneficio fiscal contemplado en el artículo 53.1 de la Ley Orgánica 11/1983 -en el que pudiera justificarse la exención- entraba en contradicción con lo dispuesto en el artículo 9 y la disposición adicional 9.^a de la Ley 39/1988 -actuales artículo 9 y disposición transitoria primera del TRLRHL-, debiendo entenderse, en palabras del Tribunal Supremo, que la exención prevista en el artículo 53.1 de la Ley Orgánica 11/1983 “ha devenido y resultado erradicada del ordenamiento jurídico”⁵⁴⁸.

No obstante, este último motivo se ve desvirtuado en lo que respecta a las universidades públicas como consecuencia de la promulgación de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, que ha vuelto a establecer, ahora en su artículo 80.1, que “los bienes afectos al cumplimiento de sus fines y los actos que para el desarrollo inmediato de tales fines realicen, así como sus rendimientos, disfrutarán de exención tributaria, siempre que los tributos y exenciones recaigan directamente sobre las Universidades en concepto legal de contribuyentes, a no ser que sea posible legalmente la traslación de la carga tributaria”. Además, como antes establecía la disposición adicional cuarta de su predecesora, la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica 6/2001 prevé que los colegios mayores “gozarán de los beneficios y exenciones fiscales de la universidad a la que estén adscritos”.

A mayor abundamiento, debe mencionarse ahora que el punto 4 del referido artículo 80 dispone que “en cuanto a los beneficios fiscales de las Universidades públicas, se estará a lo dispuesto para las entidades sin finalidad lucrativa en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general”⁵⁴⁹.

6.1.7.- La exención por el ejercicio de determinadas actividades relacionadas con los disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales

Exención total, permanente, rogada y de carácter mixto.

Checa González afirma que “la exención, o no, de los Colegios Mayores universitarios en los impuestos locales ha sido una cuestión frecuentemente debatida en sede jurisdiccional, pese a que, a mi juicio, el tema está claro a favor de la no exención de los mismos” (“Los Colegios Mayores no están exentos en el IAE”, ob. cit., pág. 19).

⁵⁴⁸ Véase la STS de 4 de diciembre de 1997 (RJ 1997/9289).

En este sentido puede citarse la STSJ de Madrid de 22 de marzo de 1999 (1999/916).

El TS ha declarado en numerosas resoluciones la derogación del artículo 53.1 de la Ley Orgánica 11/1983 por la Ley 39/1988, pudiendo verse al respecto la STS de 22 de septiembre de 2004 (RJ 2004/6009) y las que en ella se citan.

⁵⁴⁹ La remisión debe entenderse hecha hoy a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Según señala García Luis, la presente constituye “una exención de nuevo cuño que se inscribe en la línea de la protección de estos colectivos. En efecto, la Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración social de minusválidos, se inspira en la idea de la utilización integral de diversas políticas (laboral, fiscal, social, etc.) con el fin de la consecución de la citada integración y cuyo fundamento radica en el artículo 49 de la Constitución (...). En esta filosofía se renuncia ahora al gravamen del ejercicio de las actividades que lleven a cabo las asociaciones y fundaciones que, sin ánimo de lucro, se dediquen a la integración social de los minusválidos, citándose taxativamente las de carácter pedagógico, científico, asistencial y de empleo, siempre que las mismas tengan por objeto los fines propios, esto es: la enseñanza, educación, rehabilitación y tutela de minusválidos”⁵⁵⁰. Según continúa afirmando el referido autor, “como se dice en la memoria «el alcance de esta exención es absolutamente generoso, no limitándose a meras labores asistenciales de carácter humanitario, sino que la misma pretende abarcar la totalidad de las actividades necesarias para que la integración de los disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales sea una genuina realidad»”⁵⁵¹. Parece necesario, pues, que la aludida finalidad protectora del expresado colectivo, que justifica el beneficio, deba regir la labor interpretativa del precepto que ahora nos ocupa.

6.1.7.1.- Ámbito subjetivo de la exención

Un primer problema plantea el redactado del artículo 82.1.f) TRLRHL -anteriormente, artículo 83.1.f) LRHL, y antes de la Ley 51/2002, artículo 83.1.e)- en su parte inicial, por cuanto se predica la exención de las “asociaciones y fundaciones de disminuidos”. La literalidad de la expresión llevaría a pensar que son los propios minusválidos quienes deben formar parte, como miembros, de una u otra persona jurídica. No obstante, parece más conveniente no limitar el alcance del precepto y entenderlo referido a aquellas entidades que tengan por objeto la protección de tales colectivos⁵⁵².

Por otra parte, debe observarse la limitación que contiene el precepto, por cuanto prevé la exención para las asociaciones y fundaciones; es decir, siguiendo el tenor literal de la norma, no podrían verse incluidos en el supuesto aquellas entidades

⁵⁵⁰ “Impuesto sobre Actividades Económicas”, ob. cit., págs. 515-516.

⁵⁵¹ *Ibidem*, pág. 516; con referencia a la Memoria del proyecto de ley, pág. 1800.

⁵⁵² Según Pagès y Galtés, “este primer requisito será pues, cumplimentado por todas aquellas asociaciones y fundaciones que, estatutariamente, tengan por fin (o, cuanto menos,

que hubieran adoptado una forma social diferente, ni tampoco aquellas otras con personalidad jurídica distinta que estuvieran constituidas por asociaciones y/o fundaciones. Así pues, y en cuanto al primer supuesto, lo anterior impediría aplicar el beneficio a determinadas entidades que tienen por objeto el desarrollo -sin ánimo de lucro- de las actividades previstas en la norma.

A título de ejemplo, pueden referirse las sociedades cooperativas mixtas de integración social de personas con disminución física, psíquica o sensorial, que venían previstas en el Decreto Legislativo 1/1992, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de cooperativas de Cataluña. Analizando someramente el régimen de tales entidades, que venía contenido en el artículo 106.2 de la referida norma, se observa que tenían como objeto “la inserción plena de estas personas [disminuidos] en la sociedad”; en cuanto a sus integrantes, “están formadas, conjunta o indistintamente, por las referidas personas [disminuidos], por sus tutores y por el personal de atención”; y “las actividades de estas cooperativas pueden ser laborales, terapéuticas, residenciales, deportivas, asistenciales y, en general, las que determinen los estatutos sociales”. Por otra parte, los propios estatutos de tales entidades podían contener previsiones relativas a la ausencia de ánimo de lucro, a la aplicación de los excedentes disponibles a la creación de nuevos servicios y actividades en beneficio de la integración de los disminuidos o a la adjudicación del haber social, en caso de liquidación, al desarrollo de sus mismos fines.

Actualmente, la norma referida ha sido sustituida por la Ley del Parlamento de Cataluña 18/2002, de 5 julio, de cooperativas, en cuyo artículo 128.1 se prevé que “son reconocidas como de iniciativa social las cooperativas que tienen por finalidad la integración laboral, la plena inserción o la defensa de personas, o colectivos, con especiales dificultades de integración o afectadas por cualquier clase de exclusión social o limitación de sus derechos sociales, o bien la satisfacción de necesidades sociales no atendidas, o atendidas insuficientemente, por el mercado, mediante las actividades que determinen los respectivos estatutos sociales. Estas cooperativas, con independencia de la clase que sean, han de cumplir, en cualquier caso, los requisitos establecidos por el artículo 129. Para alcanzar su finalidad, el objeto social de estas cooperativas puede ser la prestación de servicios asistenciales, mediante actividades terapéuticas, sanitarias, residenciales, de atención domiciliaria, educativas, culturales, recreativas y otras de naturaleza social, o bien cualquier tipo de actividad económica”; recogiendo en su punto 2 que “si el objeto de una cooperativa es la plena inserción de personas con discapacidad física, psíquica o sensorial, puede estar integrada, conjuntamente o indistintamente, por estas personas, sus tutores y el personal de

figure entre sus objetivos) realizar actuaciones en pro de cualquier tipo de minusvalía humana”

atención”. En el artículo siguiente de la norma que nos ocupa, se refiere que a efectos de concursos públicos, de contratación con entes públicos, de beneficios fiscales, de subvenciones y, en general, de cualquier otra medida de fomento que sea de aplicación, tienen la misma condición que las demás entidades sin ánimo de lucro las cooperativas en cuyos estatutos sociales se especifique expresamente que:

a) Los excedentes de libre disposición, una vez atendidas las dotaciones a los fondos obligatorios, no se distribuyen entre los socios, sino que se destinan, mediante una reserva estatutaria irrepartible, a las actividades propias de esta clase de cooperativa, a la cual pueden imputarse todas las pérdidas, conforme a lo que establece la presente Ley.

b) Los cargos de miembro del consejo rector y los de la intervención de cuentas no son remunerados, sin perjuicio de que las personas que los ostentan puedan ser resarcidas de los gastos originados en el ejercicio del cargo.

c) Las aportaciones de los socios al capital social, tanto las obligatorias como las voluntarias, no pueden devengar un interés superior al interés legal del dinero, sin perjuicio de las correspondientes actualizaciones.

d) Las retribuciones de los socios trabajadores o, si procede, de los socios de trabajo y del personal que trabaje por cuenta ajena no pueden superar el 150 por 100 de las retribuciones que, en función de la actividad y categoría profesional, establezca el convenio colectivo aplicable al personal asalariado del sector y de la zona correspondiente.

De nuevo, la literalidad de los términos que configuran un beneficio fiscal no debería impedir su aplicación conforme a la finalidad que lo sustenta.

6.1.7.2.- Ámbito objetivo de la exención

Dos tipos de actividades se engloban en el precepto. Por un lado, las de carácter propiamente pedagógico, científico, asistencial y de empleo; por el otro, la actividad de venta de los productos obtenidos por el ejercicio de las anteriores.

Con relación a las primeras, la redacción del precepto parece limitar las actividades susceptibles de gozar de la exención a las de carácter pedagógico,

(*Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 196).

científico, asistencial y de empleo. La enumeración anterior no plantea problemas con relación a los tres conceptos iniciales, pero, en cambio, no parece claro el alcance del último de los términos usados, que obliga a un cierto análisis.

Sobre este punto, teniendo en cuenta la justificación del beneficio, deberían entenderse incluidas en su ámbito tanto las actividades dirigidas a facilitar la incorporación al mercado laboral de las personas disminuidas, que serían básicamente formativas, de concienciación empresarial o de apoyo a los disminuidos que estuvieran trabajando para terceros, como cualquier otra actividad económica desarrollada por la asociación o fundación que utilizara como mano de obra a los propios minusválidos, siempre y cuando el desarrollo de tales actividades tuviera como finalidad la rehabilitación o tutela de estas personas, lo que concurriría por el hecho de facilitarles una ocupación laboral acorde con las especiales características de cada individuo. En tales supuestos, la actividad por la que deberá figurar matriculada la entidad será aquélla que efectivamente realice, que podrá pertenecer a cualquier sector económico, ya que tan válida puede ser a estos propósitos una actividad comercial como, por ejemplo, otra de tipo industrial. Tal y como señala Pagès y Galtés, el carácter pedagógico, científico, asistencial o de empleo constituye un requisito objetivo que cuadra perfectamente con el requisito teleológico de que tengan por finalidad la enseñanza, educación, rehabilitación o tutela de minusválidos, porque la finalidad tutelar es sumamente amplia, pudiéndose incluir cualquier actividad de amparo a los disminuidos⁵⁵³.

En cuanto a los destinatarios de tales actividades, debe mencionarse que no parecen incluirse en el concepto de disminuidos las personas que sean drogodependientes, los afectados de SIDA o los ancianos⁵⁵⁴.

⁵⁵³ Véase *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 196.

En cambio, según la contestación de la DGCHT de 19 de junio de 1996, no es aplicable la exención a una fundación privada que prestaba servicios de reparto de folletos publicitarios por medio de personas con minusvalías físicas y psíquicas, por cuanto el beneficio se refiere a actividades distintas de la realizada y tal actividad no tiene ninguna de las finalidades -enseñanza, educación, rehabilitación o tutela de minusválidos- a que se refiere el precepto.

⁵⁵⁴ En este sentido se pronuncia la contestación de la DGCHT de 12 de junio de 1997 (consulta núm. 1942) en cuanto a drogodependientes y enfermos de SIDA.

Por otra parte, la contestación de la DGCHT de 29 de julio de 1994 analiza el régimen tributario de una entidad que presta servicios de asistencia a ancianos en un centro, siendo algunos de ellos atendidos gratuitamente, no contemplando la posibilidad de aplicar el beneficio a que nos referimos.

Al respecto, Checa González coincide con García Luis en que, con base en el contenido del artículo 42.1.a) de la Ley 30/1994, "las asociaciones o fundaciones de rehabilitación de toxicómanos y personas alcohólicas, carentes de ánimo de lucro, o las dedicadas a actividades benéficas de atención integral de personas marginales o con dificultades de integración social o de los enfermos del SIDA, tienen que estar exentas de tributación en el IAE, siempre que las mismas cumplan lo previsto en el artículo 58.2 de la Ley 30/1994, obviándose así la

Sobre las actividades de venta de los artículos elaborados en los talleres de la entidad, ha de entenderse que no sólo no constituyen un impedimento para la exención, sino que ellas mismas estarán también exentas⁵⁵⁵, si bien obligarán a presentar la oportuna declaración de alta -excepto si se consideran no sujetas por ausencia de la finalidad prevista en el artículo 79.1 TRLRHL-, salvo que los productos vendidos deriven del desarrollo de una actividad clasificada en las divisiones 1 a 4 de la sección 1.^a de las tarifas del impuesto, por la que ya deberá figurar matriculada la entidad como se ha expresado anteriormente, y ello por cuanto, en este supuesto, la regla 4.^a de la instrucción le facultaría para el comercio de los productos obtenidos con dicho ejercicio⁵⁵⁶. Es decir, la obtención de productos susceptibles de venta podría venir por dos vías; como resultado del desarrollo de actividades formativas, en cuyo caso su enajenación obligará a presentar declaración de alta por la actividad comercial realizada, o como consecuencia del desempeño de una actividad propiamente productiva, supuesto en el que la entidad vendrá dada de alta por dicha actividad -exenta si se cumplen los requisitos ya vistos- y estará facultada para comercializar los artículos obtenidos.

En lo referente al alcance de la exención prevista por este concepto, debe señalarse que es distinto del contemplado en el apartado e) del mismo artículo para los establecimientos de enseñanza, ya que la exención que ahora se analiza abarca las ventas habituales y las realizadas fuera de los talleres donde se elabore el producto⁵⁵⁷. Sin embargo, el diferente alcance de los dos supuestos no resulta justificado porque, en ambos casos, los artículos objeto de venta serán los obtenidos como consecuencia,

discriminación a que conduce el tenor literal del artículo 83.1.e) de la LRHL” (*Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 82; con cita de García Luis, *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*, ob. cit., pág. 220); las referencias deben entenderse hechas hoy a la Ley 49/2002.

⁵⁵⁵ Para Pagès y Galtés, únicamente las ventas habituales estarían exentas al constituir las excepcionales un supuesto de no sujeción (*Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 197).

⁵⁵⁶ Resulta claro que la previsión legal no se refiere a aquellos casos en los que la actividad exenta desarrollada sea de carácter comercial. En tales circunstancias, las ventas estarán exentas por la propia naturaleza de la actividad. Pagès y Galtés parece mantener una posición distinta al afirmar que “restan fuera de la exención las ventas que las asociaciones y fundaciones referenciadas realicen de otros productos distintos a los obtenidos por los talleres dedicados a tales menesteres” (*Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., págs. 197-198).

⁵⁵⁷ Véanse en este sentido: García Luis, “Impuesto sobre Actividades Económicas”, ob. cit., pág. 516; Pagès y Galtés, *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 197.

Contrariamente, Rubio de Urquía y Arnal Suria entienden que las ventas deberán ser realizadas en el mismo establecimiento, por cuanto estos autores consideran exigible la concurrencia de idénticas circunstancias a las previstas para las ventas efectuadas por los

fundamentalmente, del desarrollo de actividades formativas, ya que la venta de los productos que deriven de otro tipo de actividades, las mineras o industriales, estará incluida en la delimitación del contenido de la propia actividad realizada, por la que deberá figurar matriculada -y exenta- la entidad, de manera que, siendo las ventas en ambos casos una consecuencia accesoria del desarrollo de las actividades de formación, de entenderse sujetas deberían tener similar tratamiento.

Como requisitos coherentes con la finalidad de la exención, el artículo 82.1.f) TRLRHL exige que “el importe de dicha venta, sin utilidad para ningún particular o tercera persona, se destine exclusivamente a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento”.

Sobre la primera exigencia, la lógica económica llevaría a entender que el importe que no puede reportar utilidad para ningún particular o tercera persona ha de ser el importe neto obtenido de la venta y no otro, lo que permitiría que dicha venta se efectuase a través de intermediarios que percibieran la oportuna comisión⁵⁵⁸. En cuanto al segundo requisito, corresponde determinar el alcance del concepto “establecimiento” que utiliza el precepto. A este respecto, Pagès y Galtés da por supuesto que se trata del “establecimiento donde radique el taller de producción”⁵⁵⁹, lo que no acaba de ser del todo acorde con la finalidad del beneficio, que llevaría a su aplicación generosa, ni con el alcance omnicompreensivo que se da al término en el apartado e) del mismo artículo 82, circunstancias que podrían aconsejar entender por establecimiento el conjunto de aquéllos en los que la entidad desarrolla sus actividades exentas y no sólo aquél en el que figura encuadrado el centro de producción.

6.1.8.- La exención en favor de la Cruz Roja Española

Exención total, permanente y subjetiva. En cuanto a esta última nota, el artículo 82.1.g) TRLRHL -artículo 83.1.g) LRHL, anteriormente, y artículo 83.1.f) antes de la reforma llevada a cabo por la Ley 51/2002- configura el beneficio con un carácter subjetivo que lo haría extensible a todas las actividades realizadas por esta entidad,

establecimientos de enseñanza salvo la excepcionalidad (*Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 497).

⁵⁵⁸ No parece acertado lo sostenido por Pagès y Galtés en el sentido de que la venta a través de tercero sólo cumpliría este requisito si aquél opera de forma altruista (véase *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 198), y ello porque el coste de intermediación será eso, uno más en la lista de gastos que puede originar la comercialización: transporte, local, seguros, etc., todos ellos en beneficio de particulares o terceras personas.

⁵⁵⁹ *Ibidem*.

cualquiera que sea su naturaleza. En este sentido se ha pronunciado la doctrina mayoritaria⁵⁶⁰.

No obstante, Checa González entiende que, según una interpretación lógica, la exención tiene el carácter de mixta por cuanto debe limitarse a las actividades que sean propias de los fines específicos de la entidad⁵⁶¹. Pero es difícil sostener el carácter mixto del beneficio en contra de la literalidad del precepto, por los motivos ya expuestos con relación al IBI.

Por otra parte, el artículo 58.2 de la Ley 30/1994 establecía una exención referente al IAE que, de conformidad con la disposición adicional cuarta de dicha ley, resultaba aplicable a la Cruz Roja Española⁵⁶². Actualmente, la exención en el IAE figura recogida en el artículo 15.2 de la Ley 49/2002 y su extensión a la Cruz Roja viene contenida en la disposición adicional quinta de la norma que, como novedad, vincula la procedencia del beneficio al cumplimiento del requisito establecido en el penúltimo párrafo del artículo 3.5.º, relativo a la necesaria gratuidad de los cargos de los administradores nombrados en las sociedades mercantiles en las que participe, salvo que las retribuciones percibidas se reintegren a la entidad. La vigente disposición adicional prevé, además, que conservarán su vigencia las exenciones concedidas con anterioridad a su entrada en vigor.

6.1.9.- Las exenciones derivadas de tratados y convenios internacionales

El apartado h) del artículo 82.1 TRLRHL -artículo 83.1.h) LRHL, que antes de la reforma operada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, se recogía bajo el ordinal b), con igual redacción- realiza una remisión abierta a los sujetos pasivos a los que les sea aplicable la exención en virtud de tratados o de convenios internacionales.

El carácter del beneficio en este supuesto dependerá de como venga configurado en cada caso concreto por la norma de Derecho Internacional que lo prevea. Así, como consecuencia del alcance abierto de la remisión que efectúa el artículo 82.1.h) TRLRHL, podría ponerse en duda la inclusión de la figura que realiza

⁵⁶⁰ Véanse: Rubio de Urquía y Arnal Suria, *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 494; García Luis, "Impuesto sobre Actividades Económicas", ob. cit., pág. 516; Pagès y Galtés, *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 190.

⁵⁶¹ *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 75.

⁵⁶² Así lo hace notar Pagès y Galtés, *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 190.

algún autor⁵⁶³ y la propia DGCHT⁵⁶⁴ entre las exenciones de carácter subjetivo, por cuanto es perfectamente posible que el beneficio se relacione también con determinado tipo de actividades económicas.

Como característica definitoria del apartado h) del artículo 82.1 TRLRHL, podría afirmarse el hecho de resultar jurídicamente innecesario, porque la prevalencia de los tratados internacionales sobre la ley interna deriva de la propia Constitución -artículo 96-, de forma que ni los beneficios establecidos previamente en tales textos ni, mucho menos, los que pudieran aprobarse después de su entrada en vigor, podrían ser derogados por la norma tributaria local⁵⁶⁵.

Pero este mismo carácter superfluo puede predicarse de los artículos 1.3 y 9.1 TRLRHL, por ser el primero un simple reconocimiento del principio de jerarquía normativa y constituir el otro un mero recordatorio de dicho principio y del de legalidad. No obstante, merece la pena hacer hincapié en que el precepto que nos ocupa, y también los otros dos referidos, quizá resulten convenientes si se ponen en contraste con la rotundidad con que figuran redactadas las disposiciones transitorias primera -antiguo primer apartado de la disposición adicional novena de la LRHL- y cuarta del TRLRHL -antiguo apartado dos de la disposición transitoria tercera de la LRHL-, por cuanto permite matizar el tenor literal de ambas disposiciones adecuándolas al orden que rige el sistema de fuentes de nuestro Derecho.

En lo que se refiere al análisis concreto de los supuestos en que se prevén tales exenciones en el IAE en normas de Derecho Internacional, sucede que el único convenio suscrito por España -que conozcamos- en el que se menciona expresamente el impuesto que nos ocupa es el concluido con la República Francesa, a fin de evitar la

⁵⁶³ Concretamente, Rubio de Urquía y Arnal Suria, *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 492.

Acepta también la posibilidad de exenciones mixtas Pagès y Galtés, que afirma: “Es difícil que los tratados y convenios internacionales contemplen exenciones objetivas, pero perfectamente puede suceder que las contemplen subjetivas o mixtas (siempre y cuando se acepte que estas últimas, las mixtas, forman categoría aparte de las objetivas)” (*Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 188).

⁵⁶⁴ Véanse al respecto las contestaciones de fechas: 6 de febrero de 1997 (consulta núm. 1860), 4 de marzo de 1997 (consulta núm. 1879) o 25 de marzo de 1998 (consulta núm. 2276).

⁵⁶⁵ Para la doctrina, el precepto merece los siguientes calificativos: “absolutamente superfluo” (Rubio de Urquía y Arnal Suria, *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 494); “totalmente superfluo” (Checa González, *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 83; también en *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., pág. 158); “previsión (...) superflua” (Pagès y Galtés, *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 188); con mayor moderación, se califica como “un recordatorio” o como un precepto con “naturaleza eminentemente didáctica”,

doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995 (BOE de 12 de junio de 1997), que en el apartado 7 de su Protocolo anexo dispone que “una empresa cuya sede de dirección efectiva se halle situada en España y que explote buques o aeronaves en tráfico internacional, está exenta de la tasa profesional en Francia por razón de esta explotación. Del mismo modo, se entiende que una empresa cuya sede de dirección efectiva se halle situada en Francia y que explote buques o aeronaves en tráfico internacional está exenta en España del Impuesto sobre Actividades Económicas por razón de esta explotación.”

Más allá de este caso particular, surge la cuestión de determinar si en las múltiples ocasiones en que se hace referencia a conceptos diferentes del propio IAE en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España, puede entenderse que cabe incluir al impuesto que nos ocupa⁵⁶⁶.

sin el cual “nada cambiaría” (García Luis, “Impuesto sobre Actividades Económicas”, ob. cit., págs. 510-511).

⁵⁶⁶ Entre las normas de Derecho internacional que se refieren a los impuestos locales, pueden citarse las siguientes:

-Instrumento de Ratificación del Convenio Hispano-Alemán para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, de 13 de julio de 1967 (BOE de 8 de abril de 1968). Relativo, en España, a los siguientes impuestos a cuenta: la Contribución Territorial sobre la Riqueza Rústica y Pecuaria, la Contribución Territorial sobre la Riqueza Urbana, el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, el Impuesto sobre las Rentas del Capital y el Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales.

-Instrumento de Ratificación del Convenio entre España y la República de Austria para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, de 20 de diciembre de 1966 (BOE de 6 de enero de 1968). Relativo, en España, a los siguientes impuestos a cuenta: la Contribución Territorial sobre la Riqueza Rústica y Pecuaria, la Contribución Territorial sobre la Riqueza Urbana, el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, el Impuesto sobre las Rentas del Capital, el Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales y los impuestos locales sobre la renta o el patrimonio.

-Instrumento de Ratificación del Convenio entre España y Bélgica para evitar la doble imposición y regular determinadas cuestiones en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Bruselas el 24 de septiembre de 1970 (BOE de 27 de octubre de 1972). Relativo, en España, a los siguientes impuestos a cuenta: la Contribución Territorial sobre la Riqueza Rústica y Pecuaria, la Contribución Territorial sobre la Riqueza Urbana, el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, el Impuesto sobre las Rentas del Capital y el Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales.

-Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República de Bolivia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y Protocolo, hecho *ad referendum* en La Paz el 30 de junio de 1997 (BOE de 10 de diciembre de 1998). Relativo, en España, a los impuestos locales sobre la renta y sobre el patrimonio.

-Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Estado Español y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Brasilia el 14 de noviembre de 1974 (BOE de 31 de diciembre de 1975). Relativo, en España, a los siguientes impuestos a cuenta: la Contribución Territorial sobre la Riqueza Rústica y Pecuaria, la Contribución Territorial sobre la Riqueza

Urbana, el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, el Impuesto sobre las Rentas del Capital y el Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales.

-Instrumento de Ratificación del Convenio entre España y la República Popular de Bulgaria para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y Protocolo que forma parte integrante del mismo, hecho en Sofía el 6 de marzo de 1990 (BOE de 12 de julio de 1991). Relativo, en España, a los impuestos locales sobre la renta y el patrimonio.

-Instrumento de Ratificación de 10 de abril de 1978 del Convenio entre España y Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Ottawa el 23 de noviembre de 1976 (BOE de 6 de febrero de 1981). Relativo, en España, a los siguientes impuestos a cuenta: la contribución territorial rústica y pecuaria, la contribución territorial urbana, los rendimientos del trabajo personal; el impuesto sobre las rentas del capital y el impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales.

-Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno de la República Popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Pekín el 22 de noviembre de 1990 (BOE de 25 de junio 1992). Relativo, en España, a los impuestos locales sobre la renta y el patrimonio.

-Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República de Corea para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, firmado en Seúl el 17 de enero de 1994 (BOE de 15 de diciembre de 1994). Relativo, en España, al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

-Convenio entre el Reino de España y la República de Croacia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Zagreb el 19 de mayo de 2005 (BOE de 23 de mayo de 2006). Relativo, en España, a los impuestos locales sobre la renta y sobre el patrimonio.

-Convenio entre el Reino de España y la República de Cuba para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y Protocolo, hechos en Madrid el 3 de febrero de 1999, y Canje de Notas de 9 de noviembre y 30 de diciembre de 1999 que los modifica (BOE de 10 de enero de 2001). Relativo, en España, a los impuestos locales sobre la renta y sobre el patrimonio.

-Instrumento de Ratificación del Convenio entre España y Dinamarca para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y Protocolo anexo, hecho en Copenhague el día 3 de julio de 1972 (BOE de 28 de enero de 1974). Relativo, en España, a los siguientes impuestos a cuenta: la Contribución Territorial sobre la Riqueza Rústica y Pecuaria, la Contribución Territorial sobre la Riqueza Urbana, el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, el Impuesto sobre las Rentas del Capital, el Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales y los impuestos locales sobre la renta y el patrimonio.

-Convenio entre el Reino de España y la República Árabe de Egipto para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Madrid el 10 de junio de 2005 (BOE de 11 de julio de 2006). Relativo, en España, a los impuestos locales sobre la renta y sobre el patrimonio.

-Convenio entre el Reino de España y la República de Estonia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Tallinn el 3 de septiembre de 2003 (BOE de 3 de febrero de 2005). Relativo, en España, a los impuestos locales sobre la renta y sobre el patrimonio.

-Instrumento de Ratificación del Convenio entre España y Finlandia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio (BOE de 11 de diciembre de 1968). Relativo, en España, a los siguientes impuestos a cuenta: la Contribución Territorial sobre la Riqueza Rústica y Pecuaria, la Contribución Territorial sobre la Riqueza Urbana, el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, el Impuesto sobre las Rentas del Capital y el Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales.

-Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y

sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995 (BOE de 12 de junio de 1997). Relativo, en España, a los Impuestos locales sobre la Renta y sobre el Patrimonio.

-Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Madrid el día 16 de junio de 1971 (BOE de 16 de octubre de 1972). Relativo, en España, a los siguientes impuestos a cuenta: la Contribución Territorial sobre la Riqueza Rústica y Pecuaria, la Contribución Territorial sobre la Riqueza Urbana, el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, el Impuesto sobre las Rentas del Capital y el Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales.

-Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República de Indonesia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y Protocolo, hecho en Yakarta el 30 de mayo de 1995 (BOE de 14 de enero de 2000). Relativo, en España, a los impuestos locales sobre la renta y el patrimonio.

-Convenio entre el Reino de España y el Estado de Israel para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, hecho en Jerusalén el 30 de noviembre de 1999 (BOE de 10 de enero de 2001). Relativo, en España, a los impuestos locales sobre la renta y sobre el patrimonio.

-Instrumento de Ratificación de 10 de Abril de 1978 del Convenio entre España e Italia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal, hecho en Roma el 8 de septiembre de 1977 (BOE de 22 de diciembre de 1980). Relativo, en España, a los siguientes impuestos a cuenta: las Contribuciones Territoriales Rústica y Urbana, el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, el Impuesto sobre las Rentas del Capital y el Impuesto sobre las Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales.

-Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Estado Español y el Japón para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y Protocolo anejo, firmado en Madrid el 13 de febrero de 1974 (BOE de 2 de diciembre de 1974). Relativo, en España, a los siguientes impuestos a cuenta: la Contribución Territorial sobre la Riqueza Rústica y Pecuaria, la Contribución Territorial sobre la Riqueza Urbana, el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, el Impuesto sobre las Rentas de Capital y el Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales.

-Convenio entre el Reino de España y la República de Letonia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Riga el 4 de septiembre de 2003 (BOE de 10 de enero de 2005). Relativo, en España, a los impuestos locales sobre la renta y sobre el patrimonio.

-Convenio entre el Gobierno español y el Gobierno macedonio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Madrid el 20 de junio de 2005 (BOE de 3 de enero de 2006). Relativo, en España, a los impuestos locales sobre la renta y sobre el patrimonio.

-Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y el Reino de Marruecos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y Protocolo anejo, firmado en Madrid el 10 de julio de 1978, así como el Canje de Notas de 13 de diciembre de 1983 y 7 de febrero de 1984 modificando el párrafo 3 del artículo 2 de dicho Convenio (BOE de 22 de mayo de 1985 y corrección de errores en BOE de 9 de agosto de 2000). Relativo, en España, a los impuestos a cuenta siguientes: la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, la Contribución Territorial Urbana, el Impuesto sobre las Rentas del Capital, el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, el Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales y los impuestos locales sobre la renta o el patrimonio, así como los impuestos sobre las plusvalías.

-Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y el Reino de Noruega para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 6 de octubre de 1999 (BOE de 10 de enero de 2001). Relativo, en España, a los impuestos locales sobre la Renta y sobre el Patrimonio.

-Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República Portuguesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos

Así, en primer lugar, vemos que un importante número de convenios cita a “los impuestos locales sobre la renta o el patrimonio” entre los impuestos existentes en España a los que resultan de aplicación. En este caso, parece claro que el IAE no puede considerarse un impuesto sobre el patrimonio, ya que no grava la ostentación de un patrimonio como índice de capacidad económica. Más dudas podría plantear si cabe atribuir al IAE la calificación de impuesto sobre la renta, puesto que algunos autores y pronunciamientos judiciales así parecen haberlo sostenido⁵⁶⁷.

sobre la renta y Protocolo, firmado en Madrid el 26 de Octubre de 1993 (BOE de 7 de noviembre de 1995). Relativo, en España, a los impuestos locales sobre la renta.

-Instrumento de Ratificación del Convenio entre España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Londres el 21 de octubre de 1975 (BOE de 18 de noviembre de 1976). Relativo, en España, a los siguientes impuestos a cuenta: la Contribución Territorial sobre la Riqueza Rústica y Pecuaria, la Contribución Territorial sobre la Riqueza Urbana, el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, el Impuesto sobre las Rentas del Capital, el Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales y los Impuestos locales sobre la Renta y el Patrimonio.

-Instrumento de Ratificación de 17 de junio de 1980 del Convenio entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno de la República Socialista de Rumania para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, firmado en Madrid el 24 de mayo de 1979 (BOE de 2 de octubre de 1980). Relativo, en España, a los impuestos a cuenta siguientes: las Contribuciones Territoriales Rústica y Urbana, el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, el Impuesto sobre las Rentas del Capital y el Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales.

-Convenio entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno de la Federación Rusa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 16 de diciembre de 1998 (BOE de 6 de julio de 2000). Relativo, en España, a los impuestos locales sobre la renta y sobre el patrimonio.

-Instrumento de Ratificación del Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el capital y Protocolo anejo, firmado en Madrid el 16 de junio de 1976 (BOE de 22 de enero de 1977). Relativo, en España, a los siguientes impuestos a cuenta: la Contribución Territorial sobre la Riqueza Rústica y Pecuaria, la Contribución Territorial sobre la Riqueza Urbana, el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, el Impuesto sobre las Rentas del Capital, el Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales y los impuestos locales sobre la renta y el patrimonio.

-Instrumento de Ratificación del Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre el Estado Español y la Confederación Suiza (BOE de 3 de marzo de 1967). Relativo, en España, a los impuestos locales sobre la renta o el patrimonio.

-Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno de la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio, hecho en Madrid el 1 de marzo de 1985 (BOE de 22 de septiembre de 1986). Relativo, en España, a los impuestos locales sobre la renta y el patrimonio.

-Convenio entre el Reino de España y la República Socialista de Vietnam para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Hanoi el 7 de marzo de 2005 (BOE de 10 de enero de 2006). Relativo, en España, a los impuestos locales sobre la renta.

⁵⁶⁷ Entre la doctrina científica, García Luis ha escrito que el objeto imponible gravado es el beneficio, pero la ley lo tipifica indirectamente a través del “mero ejercicio de la actividad” (véase “Estudio preliminar a la normativa reguladora del Impuesto sobre Actividades

No obstante, el Tribunal Supremo, en el respectivo fundamento de derecho cuarto de las tres sentencias de 15 de junio de 1996 (con referencias de Aranzadi RJ 1996\6680, RJ 1996\6681 y RJ 1996\6682), tras un lúcido y pormenorizado análisis de los precedentes legislativos del tributo, ha declarado que “La Ley 39/1988, de 28 diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, ha creado el nuevo Impuesto sobre Actividades Económicas, cuyo objeto no es gravar los rendimientos netos derivados de las actividades empresariales, profesionales o artísticas, como ocurría con la antigua Contribución Industrial, con la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial y por último, con el Impuesto sobre Actividades Industriales y Comerciales, finalidad que ahora corresponde a los Impuestos estatales sobre la Renta, sino gravar simplemente el mero ejercicio, en el territorio nacional, de las actividades empresariales, profesionales o artísticas”⁵⁶⁸. Por tanto, tampoco parece que el IAE pueda calificarse como un

Económicas”, *Impuesto sobre Actividades Económicas, Norma básica y Tarifas*, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 17). Para Pagès i Galtés, “sin duda alguna es el beneficio susceptible de generar la actividad lo que pretende gravar el legislador, el objeto-fin del IAE. Pero, al no coincidir el objeto-fin con el objeto-material, el gravamen se exige se produzca o no dicho beneficio, bastando el mero ejercicio de la actividad para que se devengue el tributo” (*Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 78).

Según Herrera Molina, “el beneficio empresarial ya se somete a los impuestos estatales sobre la renta; se produce así una doble imposición que debe someterse a un control constitucional. Desde luego, no cabe alegar que el IAE recae sobre un hecho imponible distinto (el mero ejercicio de la actividad), pues -como afirma T. García Luis- «¿qué manifestación de capacidad económica viene representada por el hecho de ejercer simplemente una actividad económica? El ejercicio de una actividad, en sí mismo considerado, parece evidente que no constituye un indicador de capacidad económica».” (*Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, ob. cit., pág. 519; con cita de García Luis, “Estudio preliminar a la normativa reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas”, ob. cit., pág. 17, y de Calvo Ortega, *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario (Parte General)*, Civitas, Madrid, 1997, pág. 73).

La STSJ de Madrid de 11 de enero de 2002 (JT 2002\757) ha afirmado: “Nació así el IAE como un impuesto directo y de carácter real que recae sobre las actividades empresariales o artísticas, siendo su objeto imponible el «mero ejercicio» de las así calificadas y determinadas «y actúa sobre el rendimiento o producto», obtenido o no, derivado de dichas actividades, toda vez que la ley contiene instrucciones para el señalamiento de las cuotas impositivas, refiriéndose al «beneficio medio presunto» de la actividad gravada. En consecuencia, se está ante un impuesto de nueva factura que, en el caso de autos, grava una actividad con base a estimaciones objetivas sobre un presunto rendimiento, en lógica coherencia con los antecedentes históricos y con el mismo sistema tributario español, respetando el principio de capacidad económica del artículo 31 de la CE no sólo desde el plano doctrinal, sino desde la ausencia de actividad probatoria de la actora tendente a demostrar la infracción de tal principio, desarrollado de forma procedente, al crear el legislador y exigir la Administración, la exacción sobre una actividad comercial que pone de relieve una capacidad de poder económico en el contribuyente.”

⁵⁶⁸ En el mismo sentido pueden verse las SSTs de 18 de julio de 2003 (RJ 2003\6299) o de 11 de febrero de 2004 (RJ 2004\5010) -y las que en ellas se citan-, afirmándose en la primera que:

“... por causa de tal cambio de objeto y de objetivo, ya no es consustancial al mismo [el IAE] lograr la adecuación proporcional de las cuotas al rendimiento neto de cada contribuyente.

impuesto local sobre la renta, de manera que no quedaría incluido dentro del ámbito de los convenios a que nos venimos refiriendo.

En segundo lugar, otro grupo de convenios incluye al Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales entre los impuestos existentes en España a los que resultan de aplicación. Esta previsión podría plantear la duda de si tales convenios son trasladables al IAE, por ser sucesor del tributo al que se refieren. A tal cuestión parece que debe darse una respuesta negativa, dadas las sustanciales diferencias que vendrían a concurrir en el IAE y que impedirían trasladar, sin más, las referencias a una figura impositiva distinta.

Así, cabe mencionar que el IAE, tal y como ha declarado la jurisprudencia y la doctrina científica, ostenta una sustantividad propia, siendo una figura tributaria nueva con un objeto imponible distinto del que tenían sus antecesores⁵⁶⁹. Además, el IAE es un tributo local, mientras que el citado Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales constituía un impuesto estatal, por lo que no pueden

Por eso, el IAE puede calificarse de impuesto «directo» (pues no grava, según lo dicho, la creación, circulación o consumo de la riqueza, sino el ejercicio de las actividades económicas, cuantificándose en atención al «beneficio medio presunto o indiciario» del sector en que se inserta la actividad -artículos 79 y 86.1.4 de la Ley 39/1988-, ni existe, tampoco, en dicha ley previsión, obligación o derecho alguno para que el sujeto pasivo traslade o repercuta el gravamen), «real» (en cuanto grava una manifestación de riqueza que puede ser especificada sin ponerla en relación con una determinada persona), «de producto» (el derivado de una concreta fuente, como es el ejercicio de las actividades económicas, pero sin identificarlo con el beneficio real obtenido por el sujeto pasivo, sino con el simple beneficio medio presunto del sector económico en que se enmarca la actividad), «objetivo» (al cuantificarse el gravamen atendiendo sólo a criterios materiales concurrentes en las actividades gravadas) y «de gestión compartida» (censal y tributaria, atribuidas, respectivamente, a la Administración del Estado y a la municipal).

Parece obvio, pues, a tenor de la regulación contenida en los artículos 79 a 92 de la comentada Ley 39/1988, que el IAE se exige, «in genere», con independencia de cuál sea el resultado de la actividad, e, incluso, existiendo beneficio cero o, también, pérdidas (tal como se ha señalado, tanto en referencia a las Licencias Fiscales como al IAE, en las contestaciones de la DGCHT de 22 de abril de 1986, 17 de diciembre de 1990 y 26 de noviembre de 1991, en las que se indica que «el hecho imponible del impuesto se realiza con independencia de que exista o no ánimo de lucro en el ejercicio de la actividad»). Es decir, su llamado «objeto-material», la riqueza gravada, no se refiere para nada al producto, beneficio o renta derivado del ejercicio de la actividad (que es el «objeto-final» o lo que debería ser normalmente gravado), sino que está conectado a ese mero ejercicio, que es, por sí, ya, la manifestación de riqueza susceptible de ser gravada».

⁵⁶⁹ Véanse las ya citadas SSTs de 15 de junio de 1996 y 18 de julio de 2003.

En cuanto a la doctrina, para Pagès i Galtés, «Circunscribiéndonos al IAE, lo primero que diremos es que se trata de una figura tributaria de nueva creación por venir regulada primigeniamente en la LRHL. En este sentido podemos decir lo mismo para nuestro tributo que lo que Arnal Suria dice respecto al IBI: «carece propiamente de antecedentes.» (*Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 15). Por su parte, el mismo autor refiere: «A nuestro modo de ver, del artículo 79.1 LRHL se deduce que el IAE grava, tiene por objeto, el ejercicio de las actividades económicas no exceptuadas expresamente.» (*Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 78).

olvidarse los efectos económicos que la traslación automática de beneficios fiscales tendría para un tercero en la relación convencional, con una implicación directa en la autonomía y suficiencia financiera municipales que no puede dejarse de considerar.

Sin embargo, no parece ser ésta la posición mantenida por la doctrina administrativa. Así la contestación de 29 de junio de 1993 (consulta núm. 620) afirma que cabe considerar incluido el IAE entre los impuestos a los que, según su artículo 2, se aplica el Convenio Hispano-Alemán para evitar la doble imposición, firmado en Bonn el 5 de diciembre de 1966⁵⁷⁰. En un sentido similar cabe citar la contestación de 22 de

⁵⁷⁰ El referido artículo 2 establece:

“1. El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, o de sus «Länder», subdivisiones políticas, autoridades o administraciones locales, cualquiera que sea el sistema de su exacción.

2. Se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio, cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles; los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas (no se incluyen las cuotas de seguridad social), así como los impuestos sobre las plusvalías.

3. Los impuestos actuales a los que, concretamente, se aplica este Convenio, son:

1. En la República Federal Alemana:

- a. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas;
- b. El Impuesto sobre Sociedades;
- c. El Impuesto sobre el Patrimonio;
- d. El Impuesto sobre las Explotaciones Industriales y Comerciales (los que, en lo sucesivo, se denominan «impuesto alemán»).

2. En España:

- a. El Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas;
- b. El Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, con inclusión del gravamen especial del 4 por 100 establecido por el artículo 104 de la Ley 41/1964, de 11 de junio;
- c. Los siguientes impuestos a cuenta: la Contribución Territorial sobre la Riqueza Rústica y Pecuaria, la Contribución Territorial sobre la Riqueza Urbana, el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, el Impuesto sobre las Rentas del Capital y el Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales;
- d. En Fernando Poo, Río Muni, Sahara e Ifni, los impuestos sobre la renta (sobre los Rendimientos del Trabajo y del Patrimonio) y sobre los beneficios de las empresas;
- e. Respecto a las empresas reguladas por la Ley de 25 de diciembre de 1958, que se dedican a la investigación y explotación de hidrocarburos, el canon de superficie, el impuesto sobre el producto bruto y el impuesto especial sobre los beneficios de dichas sociedades, además de los otros impuestos enumerados en este artículo;
- f. Los impuestos locales sobre la renta o el patrimonio (los que, en lo sucesivo, se denominan «impuesto español»).

4. El presente Convenio se aplicará también a los impuestos futuros de naturaleza idéntica o análoga que se añadan a los actuales o que los sustituyan. Al comienzo de cada año, las Autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán las

noviembre de 2002 (consulta núm. 1793-02), donde se afirma que el IAE se encuentra comprendido entre los impuestos a que se refiere el Convenio entre España y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición, de 26 de abril de 1966 (BOE de 3 de marzo de 1967), en tanto que “en su artículo 2, relaciona los impuestos a que extiende su ámbito de aplicación, mencionando expresamente el Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales [artículo 2.3.a).3], los impuestos locales sobre la renta o el patrimonio [artículo 2.3.a).6], así como los impuestos futuros de naturaleza idéntica o análoga que los sustituyan (artículo 2.4).” Señalándose seguidamente que “la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales ya se expresó en estos términos en relación con los convenios con el Reino Unido (contestación de 28 de mayo de 1998), Marruecos (contestación de 17 de febrero de 1999) o Italia (contestación de 21 de octubre de 1996), de contenido análogo, en este punto, al firmado con la Confederación Suiza.”

Por otra parte, resulta interesante observar que en la contestación de 29 de junio de 1993 (consulta núm. 621) se afirma, sin mayores consideraciones, con relación a una oficina de representación de una compañía rumana de transporte aéreo, que “a la entidad consultante no puede aplicársele tratado o convenio internacional alguno”. Observando lo dispuesto en el artículo 2 del convenio suscrito entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno de la República Socialista de Rumania para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, firmado en Madrid el 24 de mayo de 1979 (BOE de 2 de octubre de 1980), tenemos que la diferencia sustancial con el convenio suscrito con Alemania es la omisión de la referencia a los “impuestos locales sobre la renta o el patrimonio”, que parece constituirse en el elemento definitorio a la hora de afirmar en un caso sí y en otro no la aplicabilidad del convenio.

Una vez decidido que cabe aplicar el convenio, el siguiente paso lo constituye determinar qué régimen jurídico de los previstos en el mismo corresponde al IAE, lo que en el supuesto analizado por la contestación de 29 de junio de 1993 (consulta núm. 620), ya referida, relativa al convenio Hispano-Alemán, se resuelve aplicando el artículo 7, correspondiente a la forma de tributación de los beneficios obtenidos por las empresas de los Estados contratantes, que solamente pueden someterse a imposición en el Estado al que pertenezcan, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si las efectúa,

modificaciones de importancia que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

5. Las disposiciones del presente Convenio relativas a la imposición sobre la renta o los beneficios se aplican igualmente al impuesto alemán sobre las explotaciones industriales y comerciales que se computan sobre bases distintas de la renta o el patrimonio.”

los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse al establecimiento permanente. En el supuesto analizado, en tanto se consideró que la entidad consultante no constituía un establecimiento permanente según venía definido en el propio convenio, no estaba obligada a tributar en el IAE por las operaciones que realizara en territorio español.

6.2.- Las exenciones contenidas en los Reales Decretos Legislativos 1175/1990 y 1259/1991: la cuota cero y otros supuestos previstos en las instrucciones y las tarifas del impuesto

Sin entrar ahora en la discusión sobre la naturaleza de los tipos cero, entre los cuales constituirían un supuesto especial las cuotas cero previstas en el IAE, resulta procedente realizar el análisis independiente de la figura y de los distintos supuestos que de ella se contienen en la regulación del impuesto que nos ocupa⁵⁷¹.

Dispone la base tercera de las previstas en el artículo 85.1 TRLRHL -antes, del artículo 86.1 LRHL- que las tarifas del impuesto contendrán la “determinación de aquellas actividades o modalidades de éstas a las que por su escaso rendimiento

⁵⁷¹ Según afirma Alonso Murillo, es “posible considerar a los supuestos de cuota cero del IAE como casos de utilización de tipos cero de carácter monetario” (*El tipo cero en el sistema impositivo español*, ob. cit., pág. 111).

En cuanto a la delimitación de la naturaleza jurídica de las cuotas cero en el IAE, la doctrina científica se encuentra dividida, como lo está también a la hora de establecer dicha naturaleza con relación a los tipos cero en general. Para Rubio de Urquía y Arnal Suria, “aunque distinta técnicamente de las exenciones, no cabe duda que la atribución de la cuota cero a una determinada actividad constituye un beneficio fiscal establecido a favor del sujeto pasivo con base en el presumiblemente escaso rendimiento económico de su actividad” (*Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 499); García Luis sostiene que “esta «cuota cero» no constituye más que una exención total del impuesto” (“Impuesto sobre Actividades Económicas”, ob. cit., pág. 518); Pagès y Galtés refiere que “la base 3.^a del artículo 86.1 LRHL configura la cuota cero como una exención total” (*Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 200); Irala Galán y Muñiz García se refieren a la cuota cero como “un supuesto especial de exención que, aun no llevando ese nombre, significa, en la práctica, el mismo esquema de funcionamiento de las exenciones imperativas (...). La «cuota cero» supone un caso particular de exención objetiva” (*Impuesto sobre Actividades Económicas*, tomo I, Organismo Autónomo Provincial de Gestión Tributaria de Alicante, Alicante 1991, pág. 68); Checa González y Merino Jara afirman con relación a las cuotas cero antes previstas en la base tercera del apartado 1 del artículo 86 LRHL que constituyen “una exención total del IAE”, apostillando seguidamente que “Así ha sido señalado ya, en diversas ocasiones, por múltiples autores, que han afirmado que la aplicación de un tipo cero puede definirse como una exención tributaria total que afecta al tipo de gravamen; o bien que en estos casos estamos en presencia de una exención total de naturaleza indiscutible, puesto que afirmar que en determinados casos o respecto a determinadas entidades nace una obligación de cuantía cero es tanto como decir que realmente no nace obligación alguna; o bien que las alícuotas nulas no constituyen un verdadero elemento cuantitativo del impuesto, sino una exención que delimita el ámbito del hecho imponible.” (*La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, ob. cit., pág. 123).

económico se les señale cuota cero”. Recogiendo este mandato, las tarifas generales del IAE contemplan, dentro de las actividades empresariales, ocho supuestos concretos a los que se les señala cuota cero -contenidos en los grupos 508, 646, 665, 862 y 951, y en los epígrafes 646.7, 861.1 y 861.2- y, entre las actividades profesionales, una cuota cero de carácter general -contemplada en la nota común 3.^a a la sección segunda, para los servicios derivados de actividades clasificadas en dicha sección que se presten, exclusivamente y sin mediar contraprestación alguna, a las fundaciones y entidades sin fines lucrativos a que se refiere la Ley 30/1994⁵⁷²-. A su vez, el Real Decreto Legislativo 1259/1991, de 2 de agosto, que aprueba las tarifas y la instrucción correspondientes a la actividad ganadera independiente, contempla un caso más de cuota cero en la nota 1.^a de las comunes a la división 0.

Siguiendo a Cepa Dueñas, pueden ordenarse los supuestos referidos de la siguiente manera, en atención al grado de cumplimiento de la finalidad contenida en el mandato legal⁵⁷³:

1. Minusválidos físicos titulares de autorizaciones especiales para vender al por menor labores de tabaco (epígrafe 646.7 de la sección 1.^a).
2. Centros residenciales dedicados a la asistencia y servicios sociales para niños, jóvenes, disminuidos físicos y ancianos, siempre que cobren menos de 601,01 € anuales a cada usuario (grupo 951 de la sección 1.^a, en su nota).
3. Todos los profesionales de la sección 2.^a, por los servicios que presten exclusivamente y sin mediar contraprestación alguna a las fundaciones y entidades sin fines lucrativos a que se refiere la Ley 30/1994 (nota común 3.^a a la sección 2.^a, añadida por la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para el año 2000).
4. Las explotaciones ganaderas independientes cuya cuota sea inferior a 37,32 € (nota común 1.^a a la División 0).
5. Quienes no figurando matriculados como comerciantes minoristas de labores de tabaco y artículos de fumador, expendan sellos de correos y efectos timbrados (grupo 646 de la sección 1.^a, en la nota común 2.^a al grupo).

⁵⁷² Dicho supuesto ha sido introducido por el artículo 70.Uno.4.º de la Ley 54/1999, de 30 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 2000. La remisión normativa debe entenderse hoy hecha a la Ley 49/2002.

⁵⁷³ Véanse los comentarios elaborados para la base de datos electrónica *Atlas Fiscal*, editorial CISS, Ref.: CO020580.

6. Los colaboradores de sujetos pasivos que realicen la actividad de comercio al por menor por correo o por catálogo de productos diversos, prestándoles sus locales abiertos al público, recibiendo pedidos, entregando o devolviendo mercancías, indicando el precio de éstas y exhibiendo muestrarios o catálogos, siempre que la cuota que les correspondiese satisfacer por esta mediación fuera inferior a 37,32 € (grupo 665 de la sección 1.^a, en su nota 2.^a).
7. Los arrendadores, con o sin opción de compra, de toda clase de inmuebles destinados a vivienda, cuando el importe de sus cuotas sea inferior a 601,01 €, que es lo mismo que decir que el valor catastral de los inmuebles arrendados no supere los 601.012,10 € (epígrafe 861.1 de la sección 1.^a, en su nota 2.^a).
8. Los arrendadores, con o sin opción de compra, de toda clase de inmuebles de naturaleza urbana destinados a usos distintos del de vivienda, como terrenos, locales industriales, locales de negocios, aparcamientos, etc., cuando el importe de sus cuotas sea inferior a 601,01 €, que es lo mismo que decir que el valor catastral de los inmuebles arrendados no supere los 601.012,10 € (epígrafe 861.2 de la sección 1.^a, en su nota 2.^a).
9. Los arrendadores, con o sin opción de compra, de toda clase de inmuebles de naturaleza rústica, cuando el importe de sus cuotas sea inferior a 601,01 €, que es lo mismo que decir que el valor catastral de los inmuebles arrendados no supere los 601.012,10 € (grupo 862 de la sección 1.^a, en su nota 2.^a).
10. Las agrupaciones y uniones temporales de empresas (grupo 508 de la sección 1.^a, en su nota).

Como puede observarse, a medida que se avanza en la relación el requisito del escaso rendimiento económico se va desfigurando hasta quedar irreconocible. Así, en los tres primeros casos es evidente que la motivación de los sujetos pasivos queda alejada del propósito de lucro, justificándose el beneficio fiscal por razones de política social⁵⁷⁴. En los tres siguientes, ya no se aprecia tan claramente esa ausencia de

⁵⁷⁴ Tal y como hace notar García Luis, dos de los supuestos del primer conjunto “no obedecen, sin embargo, exclusivamente al criterio de obtención de pocos beneficios, la única causa que legalmente justifica la concesión de una exención total. En efecto, en el comercio al por menor de labores de tabaco realizado por minusválidos físicos y en la asistencia y servicios

ánimo crematístico, sobre todo si los comparamos con otros supuestos de sujeción que no gozan de cuota cero. Y, finalmente, en los cuatro últimos supuestos la oposición a lo previsto por la base tercera del artículo 85.1 TRLRHL es palmaria.

Así, la justificación del beneficio no existiría en los epígrafes 861.1 y 2 y en el grupo 862, ya que el valor económico de los bienes objeto de alquiler (cien millones de pesetas de valor catastral) presupone la existencia de unos rendimientos de cierta importancia en la generalidad de los casos⁵⁷⁵. Parece más bien que el beneficio se justifica en el carácter de mera gestión del patrimonio personal que tendrá el arrendamiento en numerosas ocasiones, aunque esta circunstancia, que originaría un supuesto de no sujeción, exigiría distinguir la situación concreta en la que se encuentra cada caso, pero no justifica, en modo alguno, la ausencia de tributación indiscriminada⁵⁷⁶.

Igualmente ocurre con el supuesto de cuota cero previsto para las agrupaciones y uniones temporales de empresas, que es el que, con carácter general, mayores y más importantes dudas plantea de entre todos los existentes. Así, no parece que la ausencia de carga tributaria tenga su justificación en el escaso rendimiento económico de las actividades desarrolladas, por lo que la doctrina ha buscado ese fundamento en otros motivos. Para García Luis, “concurren motivaciones de fomento de este tipo de entidades dadas las economías de escala que generan”⁵⁷⁷. Por su parte, Poveda Blanco entiende que la cuota cero tendría su origen en el hecho de que el grupo 508 “no incluye actividad alguna, sino un supuesto de asociacionismo”⁵⁷⁸. Según Alonso Murillo, “las agrupaciones y uniones temporales de empresas no deben tributar por el IAE, porque si no se produciría una duplicidad con respecto al gravamen de cada uno de los empresarios agrupados”⁵⁷⁹.

sociales para menores, jóvenes, disminuidos físicos y ancianos se aprecian razones de política social” (“Impuesto sobre Actividades Económicas”, ob. cit., pág. 519. Véase también Alonso Murillo, *El tipo cero en el sistema impositivo español*, ob. cit., págs. 113 y 115).

⁵⁷⁵ Por el contrario, Alonso Murillo motiva la cuota cero en el escaso rendimiento de estas actividades económicas que se presupone cuando resulten de aplicación cuotas inferiores a 100.000 pesetas anuales (*El tipo cero en el sistema impositivo español*, ob. cit., pág. 115).

⁵⁷⁶ Para Alonso Murillo, “si el alquiler de inmuebles no cumple las notas definitorias de la actividad económica del artículo 80.1 de la LHL, -ordenación de medios de producción, por cuenta propia y con la finalidad de ofrecer al mercado bienes o servicios-, no podrá ser considerada como tal, a efectos del IAE” (*El tipo cero en el sistema impositivo español*, ob. cit., pág. 133). Analiza la cuestión con mayor detalle Aníbarro Pérez, S., *La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, págs. 36 a 40.

⁵⁷⁷ “Impuesto sobre Actividades Económicas”, ob. cit., pág. 519.

⁵⁷⁸ *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, 8.ª ed., Deusto, Bilbao, 1998, págs. 191-192.

⁵⁷⁹ Véase *El tipo cero en el sistema impositivo español*, ob. cit., pág. 113.

Al analizar este autor la posible consideración del supuesto como de no sujeción, concluye: “La similitud entre la cuota cero prevista para las agrupaciones y uniones temporales

Por otra parte, la inclusión del grupo 508 en la división 5 de las tarifas -relativa a la actividad de construcción- plantea el problema de determinar si la cuota cero ha de circunscribirse a dicha actividad o puede referirse a cualquier otra. A este respecto, tanto la DGCHT -primero- como la SGTL -en la actualidad- vienen entendiendo que el grupo 508 es de exclusiva aplicación a las uniones temporales y agrupaciones del sector de la construcción, sucediendo que cualesquiera otras deberán clasificarse y tributar según el epígrafe que más se acomode a su objeto⁵⁸⁰.

En sentido distinto, Aníbarro Pérez sostiene que “si se procede de este modo ello va a dar lugar a situaciones de injusticia, ya que ciertamente resulta arbitrario otorgar un tratamiento diverso a las distintas uniones de empresarios dependiendo del sector económico en el que se constituyan, y más aún si se tiene en cuenta que la propia Ley de 26 de mayo de 1982, en su artículo 11, señala, con respecto a la tributación de las uniones temporales en la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial -que en la actualidad debe entenderse referido al IAE-, que cualquiera que sea la actividad que desarrollen las citadas uniones, deberá establecerse un epígrafe específico para todas ellas «que tendrá carácter eminentemente censal». (...) lo correcto sería prever en dichas tarifas una clasificación genérica para todas estas uniones con idénticas consecuencias que las establecidas expresamente en el grupo 508”⁵⁸¹.

Volviendo a los supuestos de cuota cero, la regla 15.^a.2 de la instrucción general prevé la posibilidad de que la Administración del Estado amplíe el catálogo de actividades o modalidades de las mismas para las que se declare su tributación por cuota cero. Las críticas a esta previsión han sido abundantes en la doctrina. Al respecto, conviene referir que, aparte de las tachas de ilegalidad ampliamente denunciadas porque el precepto consagra una subdelegación del Gobierno a favor de otros entes administrativos sobre una materia objeto de delegación, con clara extralimitación del mandato-autorización previsto en la base tercera del artículo 85.1 TRLRHL, y también en cuanto supone abrir la posibilidad a la declaración reglamentaria

de empresas y un supuesto de no sujeción en el IAE no significa identidad, porque, aun con las especiales características antedichas, puede reconocérseles una actividad económica propia, y porque, además, en este supuesto de cuota cero no se excluyen obligaciones formales a cumplir por el sujeto pasivo del impuesto, exclusión que es característica de cualquier supuesto de no sujeción” (Ibídem, págs. 130-131).

⁵⁸⁰ En este sentido pueden verse las contestaciones de 7 de febrero de 1992, 25 de mayo de 1993, 16 de noviembre de 1994 ó 6 de noviembre de 2001 (consulta núm. 1964-01). Tal criterio es compartido por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña en resolución de 12 de mayo de 2005 (Reclamación n.º 08/11001/2001).

⁵⁸¹ Véase *La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 70.

de exenciones en contra de la reserva de ley que rige en la materia⁵⁸², el precepto constituye una clara restricción a la autonomía municipal que no resulta de recibo.

En cuanto a los efectos de la cuota cero, tal y como señala Pagès y Galtés, van más allá del campo del Derecho Tributario material para adentrarse en el terreno del Derecho Tributario formal, pues además de suponer siempre una descarga de obligaciones materiales -no se paga cantidad alguna-, suele liberar de obligaciones formales -no se presenta declaración-⁵⁸³, según dispone la regla 15.ª.1 de la instrucción general del IAE y reitera el artículo 5.1 del Real Decreto 243/1995. Por lo que respecta a los efectos formales de la cuota cero, han de comentarse dos cuestiones.

En primer lugar, la única excepción a lo dicho viene constituida por las agrupaciones y uniones temporales de empresas clasificadas en el grupo 508 de la sección 1.ª de las tarifas, que, por mandato de la regla 15.ª.3 de la instrucción general del impuesto, deberán darse de alta en la matrícula por dicho grupo, si bien, como se especifica en la nota al mismo grupo, semejante alta no comportará el pago de cuota alguna, pero ello debe entenderse sin perjuicio de la tributación que corresponda a las empresas integrantes de la unión o agrupación de que se trate.

En segundo lugar, la instrucción para la ganadería independiente no recoge una regla similar a la 15.ª del Real Decreto Legislativo 1175/1990; no obstante, esta última sería aplicable también a estas actividades por dos motivos. Uno, porque el artículo único del Real Decreto Legislativo 1259/1990 señala, en lo que ahora interesa: “Se aprueban las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, correspondientes a la actividad ganadera independiente (...). Asimismo, se aprueba la instrucción que se incluye en el anexo II del presente Real Decreto Legislativo, la cual, junto con la contenida en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, regula la aplicación de las referidas tarifas”. Dos, en tanto que el párrafo tercero del artículo 5.1 del Real Decreto 243/1995 establece, sin efectuar distinción en cuanto al tipo de actividad⁵⁸⁴: “Los sujetos pasivos que desarrollen actividades cuya cuota resultante sea cero, bien porque ello resulte de la aplicación de las tarifas, o bien por haber sido así declarado por la Administración del Estado, no estarán obligados a presentar declaración de alta, a excepción de las agrupaciones y uniones temporales de empresas clasificadas en el grupo 508 de la sección 1.ª de las tarifas, que deberán presentar declaración de alta en

⁵⁸² Pueden consultarse: García Luis, “Impuesto sobre Actividades Económicas”, ob. cit., págs. 519-520; Pagès y Galtés, *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., págs. 202-203.

⁵⁸³ Véase *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 201; también, Irala Galán y Muñiz García, *Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 68.

⁵⁸⁴ Se transcribe la nueva redacción que ha dado al precepto el Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto.

matrícula de acuerdo con lo preceptuado en el apartado 3 de la regla 15.^a de la instrucción del impuesto, aprobada en el anexo 2 del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre⁵⁸⁵.

Finalmente, cabe hacer notar que, en la estructura actual del tributo, la institución de la cuota cero ha perdido la mayor parte de su justificación. Si su función legalmente establecida era la de exonerar de carga tributaria las manifestaciones más modestas de capacidad económica, esa faceta queda ya totalmente integrada en las nuevas exenciones para personas físicas y por volumen de actividad, que cubrirán con creces la mayoría de los supuestos que tenían establecido este beneficio.

Al margen de lo anterior, debe hacerse notar la existencia de otros supuestos de difícil catalogación, que provocan la ausencia o minoración de la obligación de pago. Incluye la doctrina en este capítulo, básicamente, las diferentes facultades que prevén ciertas notas de las tarifas y algunas reglas de la instrucción del impuesto que permiten el desarrollo de actividades diversas a aquélla por la que se tributa sin que surja la obligación de contribuir específicamente por ellas.

Tras analizar tales supuestos, Pagès y Galtés concluye que no pueden “calificarse de exención las facultades que las letras C) y D) de la regla 4.^a.2 de la instrucción general conceden, respectivamente, al comercio al por mayor y al por menor, pues las refieren a la generalidad de tales actividades, sin que se requiera la concurrencia de ninguna circunstancia objetiva o subjetiva especial para que resulten aplicables. En cambio, sí parece que deban reputarse exención las facultades que concede el citado grupo 661 de la sección 1.^a de las tarifas al referirlas sólo a un tipo de actividad comercial en concreto como es el comercio en grandes almacenes⁵⁸⁶.

No obstante, y en cuanto a este último punto, no creemos que la habilitación para el desarrollo de diferentes actuaciones prevista en las notas comunes al grupo 661 constituya una exención, y ello porque no parece que suponga ahorro fiscal alguno sino que, en el expresado grupo -y también en el epígrafe 753.5-, se configura un especial régimen de tributación para distintas actividades consideradas en su conjunto, en virtud del cual se renuncia al señalamiento de cuotas individuales para cada actividad y se fija como elemento para cuantificar la carga tributaria una magnitud, la superficie, claramente expresiva del volumen global de las actividades realizadas. Por ello, no pensamos que se esté eximiendo del pago por el ejercicio de determinadas actividades, sino que se estaría haciendo tributar de manera global por el conjunto de

⁵⁸⁵ Véase en este sentido: Alonso Murillo, *El tipo cero en el sistema impositivo español*, ob. cit., pág. 117.

⁵⁸⁶ *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 205.

todas las previstas en la nota, sean cuantas fueren, tomando como referente un elemento significativo del volumen que alcanzan tales actividades -por servir de marco físico para su desarrollo-, la superficie del establecimiento⁵⁸⁷.

Finalmente, la nota común al grupo 745 de la sección 2.^a de las tarifas, introducida por el artículo 68.1.5.^o de la Ley 49/1998, de 30 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 1999, declara exentos los despachos auxiliares utilizados por los corredores de comercio siempre que cumplan estos dos requisitos de destino y ubicación: a) han de estar destinados a la suscripción de los contratos objeto de su intervención, y b) han de estar ubicados en algún municipio de su correspondiente circunscripción⁵⁸⁸.

6.3.- Las exenciones recogidas en otras normas

Según comenta Pagès y Galtés, “los sobrios propósitos del legislador de la LRHL de reducir al mínimo los beneficios fiscales se han visto contradichos por la legislación posterior, la cual ha ampliado considerablemente el número de exenciones referentes al IAE”⁵⁸⁹. Efectivamente, el catálogo de beneficios fiscales en el impuesto es amplio, refiriéndonos ahora a aquéllos que suponen la exoneración completa de la carga tributaria.

6.3.1.- En la Ley 15/1987

Los artículos 3 y 4 de la Ley 15/1987, de 30 de julio, de tributación de la Compañía Telefónica Nacional de España, en su redacción dada por la disposición adicional octava de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre⁵⁹⁰, contemplan el especial

⁵⁸⁷ A este respecto, la contestación de la DGCHT de 24 de enero de 2000 señala que, “teniendo en cuenta la compleja realidad económica que caracteriza al comercio en grandes superficies, se diseñó un régimen de tributación específico para este tipo de comercio en grandes superficies que, partiendo de la indiscutible heterogeneidad de los distintos tipos de comercio realizado o de los servicios prestados, atendiera a la idea de unidad de local, y en base a ella, el cálculo de la cuota correspondiente al grupo 661 de las tarifas toma en consideración, exclusivamente, un único elemento tributario, superficie del establecimiento, prescindiendo de si en dicha superficie se realizan operaciones de comercio, se prestan servicios, se ejerce alguna actividad industrial, e incluso, de si se destina a oficinas, aparcamientos cubiertos, etc.”.

⁵⁸⁸ Véase en este sentido, Pagès y Galtés, “Aspectos novedosos de la fiscalidad inmobiliaria local para 1999”, *Impuestos*, núm. 14, julio 1999, pág. 30.

⁵⁸⁹ *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 209.

La valoración se contiene, en términos casi idénticos, en la STSJ de Madrid de 11 de mayo de 1997 (JT 1997\507).

⁵⁹⁰ La disposición adicional octava de la Ley 39/1988 ha sido expresamente excluida de la derogación normativa general operada sobre dicha ley por parte de la disposición derogatoria

régimen tributario de Telefónica en el ámbito de la imposición local⁵⁹¹. En este marco, hasta el 1 de enero de 1999 la compañía referida debía satisfacer a las Entidades locales los conceptos siguientes: a) a los Ayuntamientos, el IBI y el 1,9 por 100 de los ingresos brutos procedentes de la facturación obtenida en cada término municipal, y b) a las Diputaciones Provinciales, el 0,1 por 100 de los ingresos brutos procedentes de la facturación obtenida en cada demarcación provincial; en ambos casos, se fija tal cantidad como compensación anual por las deudas tributarias o contraprestaciones que pudieran corresponder a dichas entidades por los restantes tributos de carácter local y los precios públicos de la misma naturaleza a cargo de la compañía. El régimen contenido en la Ley 15/1987 fue desarrollado por el Real Decreto 1334/1988, de 4 de noviembre, que reguló, entre otras cuestiones, el concepto de “ingresos brutos” y el sistema de declaración-liquidación que, trimestralmente, Telefónica debía presentar ante la DGCHT.

A partir de la fecha expresada, resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley 50/1998, en virtud del cual, las referencias a la Compañía Telefónica Nacional de España contenidas en la Ley 15/1987, así como en el Real Decreto 1334/1988, “se entenderán realizadas a la empresa del «Grupo Telefónica» a la que, en su caso, le haya sido, o le sea transmitida la concesión para la prestación de los servicios de telecomunicación establecida en el Contrato de concesión entre el Estado y Telefónica de fecha 26 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 «Telefónica, SA», quedan sometidas al régimen general de los tributos locales”.

En cuanto a la naturaleza de tal previsión, Pagès y Galtés la califica como exención⁵⁹²; no obstante, parece dudosa la inclusión de este régimen especial en la

única del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

⁵⁹¹ Pagès y Galtés califica dicho régimen como “singular o excepcional por cuanto quiebra para un caso en concreto (la CTNE) el régimen común de tributación previsto por la LRHL” (Ibídem).

⁵⁹² Afirma el autor: “Ello significa que la CTNE, si bien estará sujeta al IAE, continuará disfrutando de pareja exención a la que gozaba en los tributos sustituidos por el nuevo impuesto, entendiéndose que el importe del mismo estará englobado en la citada compensación anual” (Ibídem).

García-Fresneda Gea, por su parte, concreta más sentenciando que se trata de una exención técnica: “En consecuencia, y aunque la CTNE esté sujeta al IAE, estará exenta del mismo de igual forma como ocurría con los tributos a los que ha sustituido el IAE, ya que el importe de este impuesto estará incluido en la compensación anual. Por consiguiente, estaríamos en presencia de una «exención técnica», ya que la misma conlleva sujeción a gravamen con exención para evitar una doble imposición” (*El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma*, ob. cit., pág. 202).

categoría expresada, entendida como exención total, por cuanto, si bien desde una perspectiva formal podría entenderse que no existe contribución alguna por el IAE y el resto de tributos contemplados en la norma, en un plano económico sí hay una compensación que vendría a sustituir los efectos normales de la realización de los respectivos hechos imponibles⁵⁹³.

6.3.2.- Entidades fiscalmente equiparadas al Estado

Tal y como afirma Pagès y Galtés, una manera de establecer exenciones, especialmente utilizada con referencia a entes públicos, consiste en declarar aplicable a determinados sujetos el régimen fiscal del Estado, porque así gozarán de los mismos beneficios fiscales establecidos a favor de éste por las leyes reguladoras de cada tributo⁵⁹⁴. Constituyen exenciones totales, permanentes, de aplicación automática y de carácter subjetivo.

En tales circunstancias se encuentran, entre otras, las siguientes entidades:

- a) La Agencia Estatal de Administración Tributaria, en virtud de lo dispuesto en el artículo 103.dos.5 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 1991.

⁵⁹³ A este respecto, Álvarez Arroyo refiere que “Telefónica está plenamente sujeta al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, y, en cambio, el resto de tributos, entre los que se incluye el ICIO, le son exigibles, pero no los satisface como el resto de sujetos pasivos sino que se sustituyen, como ocurría antes, por una compensación en metálico de periodicidad anual”. Sobre la naturaleza jurídica de la figura, el mismo autor afirma: “Tradicionalmente se ha hablado de la exención tributaria de la CTNE, pero es claro que no estamos ante ninguna exención, sino ante un tratamiento fiscal diferenciado, pues la CTNE no está exenta del pago de los diversos tributos locales, sino que lo hace a través de la compensación aludida, lo cual no siempre le va a resultar favorable, pues lógicamente habrá períodos en los que pagaría menos si estuviese acogida al régimen normal. Lo que sí hay que quedar claro es que no estamos ante exención tributaria alguna, ni siquiera porque el tratamiento fiscal que comentamos se haya establecido por ley. Asimismo tampoco comparto la opinión de Barea Vidiella cuando dice: «Con carácter general, hay que mantener la no sujeción de la CTNE a cualquier tributo local o precio público, con la excepción del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que tributa en régimen normal». En efecto, una cosa es no satisfacer los distintos tributos locales como el resto de los sujetos pasivos obligados, sino como lo hace la CTNE; y otra, no estar sujeto a los mismos, y la CTNE no goza de exención de ninguna clase, con lo cual puede afirmarse, sin ambages de ningún tipo, que cualquier actividad de la misma que pueda encajar en el hecho imponible de los diversos tributos va a estar sujeta a los mismos, con independencia de que luego, en virtud de la Ley 15/1987, no los satisfaga en el momento en que debiera satisfacerlos, sino por medio de la referida compensación anual” (*El Impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 139).

⁵⁹⁴ *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 212.

- b) Las Autoridades Portuarias y Puertos del Estado, según lo establecido en el artículo 45 de la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de régimen económico y de prestación de servicios de los puertos de interés general.
- c) El Banco de España, de acuerdo con lo regulado en el artículo 5 de la Ley 13/1994, de 1 de junio, de autonomía del Banco de España.
- d) El Museo Nacional del Prado, según lo ordenado en la disposición final quinta de la Ley 46/2003, de 25 de noviembre, reguladora del Museo Nacional del Prado.

6.3.3.- Acuerdo con la Santa Sede de 1979 y Leyes 24, 25 y 26/1992

Numerosas cuestiones plantea el alcance del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, de 3 de enero de 1979; no obstante, su mención en este momento será necesariamente limitada.

En cuanto al ámbito subjetivo del acuerdo, De Luis Díaz de Monasterio-Guren y De Luis Villota afirman que, tanto el artículo IV como el artículo V, sólo se aplican a las entidades que forman parte de la Iglesia⁵⁹⁵. En este sentido, los autores citados refieren la STSJ de Madrid de 11 de junio de 1996, que negó el derecho a la exención del IAE a una hermandad constituida por los familiares femeninos de un colectivo profesional con el propósito de prestar ayuda y vivir con espíritu cristiano y que fue erigida con el carácter de Pía Unión, por cuanto “las pías uniones, junto con las cofradías y órdenes terceras (Código de Derecho canónico de 1917), se integraban en las asociaciones de fieles que pueden ser constituidas por la Iglesia, pero no son Iglesia (...). Igualmente, en la actualidad, el vigente Código de Derecho Canónico, de 1983, menciona a las asociaciones de fieles en las que los seglares y clérigos pueden realizar toda clase de obras de piedad y caridad, sin que ello les atribuya la condición de personas jurídicas de carácter eclesial a las que se refiere el canon 115 del mismo cuerpo legal”⁵⁹⁶.

Por otra parte, debe expresarse que dicho acuerdo no contempla exención directa alguna en el IAE⁵⁹⁷. Efectivamente, el tenor literal del artículo IV.1.B) podría

⁵⁹⁵ *Régimen fiscal de la Iglesia Católica*, ob. cit., pág. 24.

⁵⁹⁶ *Ibidem*.

⁵⁹⁷ Tal y como afirma Pagès y Galtés, todas las actividades que sean realizadas por entidades o personas eclesísticas, tributarán en paridad de condición con los demás sujetos, siempre y cuando no se trate de actividades religiosas propias del apostolado eclesiástico de la Iglesia Católica a que se refiere el artículo III del acuerdo, las cuales estarán no sujetas, o no se

hacer pensar en la existencia de una exención total y permanente en el IAE a favor de la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes y congregaciones religiosas y los institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas, y ello por ser el tributo referido un impuesto de carácter real que no grava directamente el rendimiento obtenido de las explotaciones económicas, sino el ejercicio de actividades de este tipo, quedando así fuera de la exclusión expresa prevista en el segundo párrafo del artículo IV.1.B), que se refiere literalmente a "los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas". No obstante, la interpretación conjunta de los supuestos contenidos en el referido artículo IV lleva a excluir de la exención el propio desarrollo de actividades económicas, ya que los beneficios contenidos en dicho precepto parecen vincularse, todos ellos, con la realización directa de los fines propios de las instituciones religiosas que enumera⁵⁹⁸.

Igualmente, tampoco en el artículo V del acuerdo que se comenta se prevé exención específica alguna para las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV y que desarrollen determinadas actividades, limitándose el precepto a la remisión a aquellos beneficios fiscales previstos para las entidades sin fin de lucro y las entidades benéficas privadas. En el artículo V del Acuerdo sobre asuntos económicos se recogen distintas personas jurídicas de base asociativa y fundacional que no son Iglesia, pero son entidades eclesíásticas, a las que se otorga un régimen fiscal similar al que disfruten las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, las entidades benéficas privadas.

No existe, por tanto, regulación específica para estas entidades, sino una remisión en bloque al ordenamiento interno vigente en cada momento para las entidades sin fin de lucro, a cuyo tenor "Las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV de este Acuerdo y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado Español prevé para las entidades sin fin de lucro y en todo caso

beneficien de alguna norma especial de exención (Véase *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 213).

La expresada no sujeción, resultará, entendemos, de la ausencia de los presupuestos necesarios para apreciar la existencia del hecho imponible del impuesto.

⁵⁹⁸ Según Pagès y Galtés, "la exención no alcanza al ejercicio de las explotaciones (actividades) económicas susceptibles de producir rentas" (*Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 213).

En aplicación concreta del precepto, la STSJ de Cataluña de 27 de mayo de 1997 (JT 1997\852) deniega la aplicación del beneficio al "Colegio Diocesano Sant Josep" por cuanto "dicha exención no alcanzará a los rendimientos que se puedan obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, cual es el caso ahora".

las que se conceden a las entidades benéficas privadas”. Como ha referido Cepa Dueñas, “la trascendencia en el IAE es innegable porque las actividades benéfico-docentes, médicas u hospitalarias y de asistencia social que lleven a cabo tienen, en la normativa específica del tributo, el mismo régimen fiscal que el que pueda corresponder a las entidades sin fin de lucro, es decir, el señalado en los párrafos e) y f) del art. 82.1 TRLRHL en la medida en que les afecte, o el beneficio de exención que establece de modo general para este tipo de entidades el art. 15.2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, pero no disfrutarán «ab initio» de ningún beneficio fiscal por razón de su adscripción a la estructura de una determinada confesión religiosa”, la católica⁵⁹⁹.

De esta forma, y ante la falta de previsión expresa, surge la cuestión de determinar si también a las entidades previstas en el artículo IV les resulta de aplicación la remisión contenida en el artículo siguiente. La respuesta debe ser afirmativa, tal y como sostienen De Luis Díaz de Monasterio-Guren y De Luis Villota, con fundamento en la finalidad perseguida por el acuerdo y en su necesaria interpretación conjunta y acorde con los principios que lo inspiran⁶⁰⁰. En el mismo sentido, la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 29 de julio de 1983, por la que se aclaran dudas surgidas en la aplicación de ciertos conceptos tributarios a las entidades comprendidas en los artículos IV y V del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, dispone en su apartado primero que las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo IV “disfrutarán, en todo caso, de los mismos beneficios fiscales que las entidades a que se refiere el artículo V del acuerdo”⁶⁰¹.

Como cuestión procedimental, la Orden de 29 de julio de 1983 prevé en su artículo primero que los beneficios previstos para las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede se aplicarán directamente por el sujeto pasivo al presentar sus

⁵⁹⁹ Véanse los comentarios elaborados para la base de datos electrónica *Atlas Fiscal*, editorial CISS, Ref.: CO020579.

⁶⁰⁰ Véase *Régimen fiscal de la Iglesia Católica*, ob. cit., págs. 21-24.

⁶⁰¹ Tal y como escriben De Luis Díaz de Monasterio-Guren y De Luis Villota, “la Orden de 29 de julio de 1983, ha sido dictada por el Ministerio de Economía y Hacienda, pero, previamente, fue examinada en la Comisión Mixta Estado-Iglesia constituida para solventar los problemas de la aplicación del acuerdo, por lo que tiene la fuerza normativa que el artículo VI del mismo atribuye a los acuerdos que ambas partes adopten, conjuntamente, para resolver las dudas de interpretación. Es una interpretación concordada que no puede ser rebatida unilateralmente por ninguna de las partes” (Ibídem, pág. 22).

La posición es mantenida también por la jurisprudencia desde la STS de 26 de noviembre de 1991 (RJ 1991\8772), así: SSTS de 9 de abril de 1992 (RJ 1992\3288) y 23 de enero de 1997 (RJ 1997\234).

declaraciones o autoliquidaciones o por la Administración en los demás casos. Por su parte, el artículo quinto de la expresada Orden exige reconocimiento previo por la Administración tributaria competente de los beneficios fiscales que pudieran ser de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV del Acuerdo; en materia de tributos locales, su apartado 3 dispone que “Deberá solicitarse al Ayuntamiento de la imposición, en la forma y con los requisitos mencionados, el reconocimiento de los beneficios que pudieran corresponder en los tributos locales que no sean de gestión estatal”⁶⁰².

⁶⁰² Sobre este punto puede referirse que la STS de 26 de noviembre de 1991 (RJ 1991\8772) ha relativizado las exigencias de este requisito al sostener:

“A todo lo razonado no se opone el hecho de que, para las entidades comprendidas en los artículos V (y, por remisión, también, en el IV) del Acuerdo y 5.1 de la Orden de 1983, el ap. 3 de este último precepto establezca que «deberá solicitarse al Ayuntamiento de la imposición, en la forma y con los requisitos mencionados en el ap. 3, el reconocimiento de los beneficios que pudieran corresponderles en los tributos locales que no sean de gestión estatal», porque, amén de que la Iglesia Católica y demás entidades religiosas en ella comprendidas están notoria y ostensiblemente inscritas en el Registro a que se refiere el art. 5 de la Ley Orgánica sobre Libertad Religiosa, 7/1980, de 5 julio, y son asimismo evidentes su naturaleza y fines, ha quedado demostrado, mediante las declaraciones de la donante y del donatario y la posterior afección que éste ha hecho a una Parroquia de su Diócesis, el destino a actividades religiosas de los bienes gratuitamente recibidos.

Además, no es preciso para la virtualidad de la exención que la acuerde el Ayuntamiento y conste taxativamente en la respectiva Ordenanza, pues, esta Sala, en sentencias, entre otras de 19-5-1983, 16-10-1987, 31-5-1988 y 18-6-1990, tiene establecido, matizando esos requisitos exigidos, al tiempo de su vigencia, por el artículo 520.1.d) de la Ley de Régimen Local de 1955 (a los que se equipara el «previo reconocimiento» establecido en el art. 5 de la Orden de 1983), que no se contiene en tal precepto solamente una autorización condicionando la exención a que se acuerde por el Ayuntamiento y conste así en la respectiva Ordenanza, ya que dicho artículo comienza su enunciado de forma imperativa diciendo que «estarán exentos del arbitrio» (al igual que, hoy, el art. 353.1 del Real Decreto Legislativo 781/1986) y, si bien, en el ap. d) (hoy, en el 2 y 3 del art. 5 de la Orden de 1983), condiciona el beneficio, ello no ha de entenderse en el sentido de que sólo procederá éste cuando lo conceda (o reconozca) el Ayuntamiento, siendo improcedente en caso contrario, sino que ha de interpretarse el precepto conforme a los principios que rigen en materia de exenciones, cuya regla general es la necesidad de una previa solicitud, con objeto de que el Ayuntamiento lo acuerde, a diferencia de lo que ocurre con los beneficios enumerados en los aps. a, b y c del propio art. 520 -Estado, Provincia y Municipio-, los cuales, por el mero hecho de ser o devenir titulares del terreno, gozan de la exención sin necesidad de solicitud y acuerdo de concesión; «pero este requisito de la previa petición no significa, sin más, que no proceda conceder la exención cuando el Ayuntamiento la deniega al practicar y girar la liquidación, sino que, en tales casos, contra dicha liquidación o contra el acuerdo municipal denegatorio, procederá la interposición de los pertinentes recursos, en los que podrá examinarse si concurren o no los requisitos que la Ley exige para que proceda otorgar la exención, interpretación que se robustece por el hecho de que, en los arts. 90.1.d) y 3 del Real Decreto 3250/1976, de 30 diciembre, y 353.1.d) del Real Decreto Legislativo 781/1986, al reconocer la exención de los terrenos transmitidos a entidades benéficas, no se exige el previo acuerdo municipal de concesión o reconocimiento»”.

En cuanto a las Leyes 24, 25 y 26/1992, de 10 de noviembre, las mismas contienen en sus respectivos artículos 11.4 y 5 de los acuerdos que incorporan como anexo, una remisión similar a la prevista en el artículo V referido, a favor de las iglesias pertenecientes a la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, a las comunidades pertenecientes a la Federación de Comunidades Israelitas, a la Comisión Islámica de España y a sus comunidades de miembros, asociaciones y entidades creadas y gestionadas por tales iglesias o comunidades que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas y hospitalarias o de asistencia social, que gozarán, todas ellas, de los mismos beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico tributario del Estado prevea en cada momento para las entidades religiosas sin fin de lucro y, en todo caso, los que se concedan a las entidades benéfico privadas. Sobre este tema, afirma Pagès y Galtés que “deberá entenderse que tales entes y entidades religiosos (católicos, evangélicos, israelitas o islámicos) cumplirán por imperativo legal tanto el requisito de ser entidades benéficas exigido por el artículo 83.1.d) LRHL, como el requisito de ser entidades sin ánimo de lucro exigido por el artículo 83.1.e) de la misma ley”⁶⁰³.

Por otra parte, y en el ámbito de la no sujeción, los apartados 1 y 2 de los respectivos artículos 11 de los tres acuerdos contenidos en las leyes que nos ocupan, prevén que tendrán la consideración de no sujetas a tributo alguno las siguientes operaciones, realizadas por la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, las comunidades pertenecientes a la Federación de Comunidades Israelitas y la Comisión Islámica de España y las comunidades que la integran:

- 1.- El recabar libremente de sus fieles prestaciones, organizar colectas públicas y recibir ofrendas y liberalidades de uso.
- 2- La entrega de publicaciones, instrucciones y boletines pastorales internos, realizada directamente a sus miembros, siempre que la misma sea gratuita.
- 3.- La actividad de enseñanza de Teología o religiosa en seminarios o centros de formación pertenecientes a ellas, destinados a la formación de ministros de culto o dirigentes religiosos y que impartan exclusivamente enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.

⁶⁰³ Véase Pagès y Galtés, *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 214.

Las citas normativas han de entenderse hechas, respectivamente, a los apartados e) y f) del artículo 82.1 TRLRHL.

Y todo lo anterior, sin perjuicio de que anteriormente resultara aplicable el beneficio fiscal regulado en el artículo 58.2 de la Ley 30/1994, cuya disposición adicional tercera dejaba a salvo “lo establecido en los acuerdos con la Iglesia Católica y en los acuerdos y convenios de cooperación suscritos por el Estado con las iglesias, confesiones y comunidades religiosas, así como en las normas dictadas para su aplicación, para las fundaciones creadas o fomentadas por las mismas”⁶⁰⁴; y hoy sea de aplicación lo establecido en el artículo 15.2 de la Ley 49/2002.

6.3.4.- En la Ley 19/1994

La Ley 19/1994 contiene dos normas susceptibles de afectar al régimen de beneficios fiscales del IAE.

En primer lugar, el ya mencionado artículo 48 de la referida ley prevé la posibilidad de que el Consorcio de la Zona Especial Canaria pueda suscribir conciertos fiscales con las Entidades locales, en los que éstas determinen una cifra global de tributación, que podrá ser inferior a la suma de todos los tributos de pago único o periódico, las tasas municipales y, en su caso, las contribuciones especiales devengadas a lo largo de cada ejercicio económico por las entidades de la Zona Especial Canaria establecidas dentro de áreas geográficas restringidas. Por otra parte, conciertos similares, referidos exclusivamente al ámbito impositivo, podrán suscribirse entre el Consorcio de la Zona Especial Canaria y las Entidades locales canarias en relación con las entidades de la Zona Especial Canaria establecidas fuera de esas áreas. Tal y como señala Pagès y Galtés, “se prevé explícitamente que dicha cifra global pueda ser inferior a la totalidad de deudas que sustituye, en cuyo caso estaremos sin lugar a dudas ante un convenio con claros efectos exoneratorios, similar en este aspecto al régimen singular de Telefónica”⁶⁰⁵.

En segundo lugar, el punto cuatro de la disposición adicional tercera prevé una exención en el IAE a favor de las Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias por la actividad consistente en la captación, tratamiento y distribución de agua para núcleos urbanos⁶⁰⁶. Constituye, pues, una exención total, permanente, de aplicación automática y de carácter mixto.

⁶⁰⁴ En este sentido, Pagès y Galtés (ibidem, págs. 214-215).

⁶⁰⁵ *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 215.

⁶⁰⁶ Las Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias están regulados por Ley de 27 de diciembre de 1956 (BOE de 30 de diciembre de 1956).

6.3.5.- En la Ley 49/2002

La Ley 49/2002 contempla en su artículo 15.2 una exención en el IAE a favor de las entidades sin fines lucrativos por las explotaciones económicas a que se refiere el artículo 7 de la propia ley. Esta exención ha venido a sustituir a la antes contenida en el artículo 58.2 de la Ley 30/1994, que contemplaba el beneficio para las fundaciones y asociaciones que cumplieran los requisitos establecidos en el capítulo I del título II de la norma ahora derogada, por el desarrollo de aquellas actividades que constituyesen el objeto social o finalidad específica de la entidad, sucediendo que, en caso explotaciones económicas, se entendía por ley que las mismas coincidían con el objeto o finalidad específica de la entidad cuando las actividades que en dichas explotaciones se realizaran persiguiesen el cumplimiento de los fines contemplados en los artículos 2.4 y 42.1.a) de la norma, el disfrute del beneficio fiscal no produjera distorsiones en la competencia en relación con empresas que realizasen la misma actividad y sus destinatarios fuesen colectividades genéricas de personas.

Se trata pues, tanto antes como ahora, de una exención total, permanente y mixta⁶⁰⁷, aunque antes tenía carácter rogado y ahora puede considerarse de aplicación condicionada a la mera comunicación al Ayuntamiento correspondiente del ejercicio de la opción por el régimen fiscal especial establecido en el Título II de la Ley 49/2002.

Desde un punto de vista subjetivo, la exención se prevé actualmente para las entidades sin fines lucrativos, que serán aquellas recogidas en el artículo 2 de la Ley 49/2002, y deberá extenderse a todas aquellas otras previstas en diferentes disposiciones adicionales y para las que resulta aplicable el régimen fiscal privilegiado contenido en la norma, todo ello según se ha mencionado ya con relación al IBI.

En lo tocante al ámbito objetivo de la exención, ésta se define en términos positivos y se predica de las explotaciones económicas a que se refiere el artículo 7 de la ley, que son las explotaciones económicas cuyas rentas se declaran exentas del Impuesto sobre Sociedades. Estas explotaciones son, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, las siguientes:

- 1.º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social

⁶⁰⁷ Giménez-Reyna Rodríguez y Zurdo y Ruiz-Ayúcar la habían calificado como subjetiva (“Comentario al artículo 58 de la Ley 30/1994”, ob. cit., pág. 494) y también lo había hecho Pedreira Menéndez (*Régimen Tributario de las Fundaciones en la Ley 30/1994: Condiciones para su obtención*, ob. cit., pág. 42).

que se indican a continuación, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquéllos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte:

- a) Protección de la infancia y de la juventud.
- b) Asistencia a la tercera edad.
- c) Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos.
- d) Asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo.
- e) Asistencia a minorías étnicas.
- f) Asistencia a refugiados y asilados.
- g) Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes.
- h) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.
- i) Acción social comunitaria y familiar.
- j) Asistencia a ex reclusos.
- k) Reinserción social y prevención de la delincuencia.
- l) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
- m) Cooperación para el desarrollo.
- n) Inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores.

2.º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte.

3.º Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico.

4.º Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

5.º Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.

6.º Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.

7.º Las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos.

8.º Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.

9.º Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.

10.º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales.

11.º Las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos. No se considerará que las explotaciones económicas tienen un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad.

12.º Las explotaciones económicas de escasa relevancia. Se consideran como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros.

Como puede observarse, se trata de una lista cerrada que intenta recoger minuciosamente todos los sectores de actividad en los que regularmente vienen desplegando sus acciones las entidades a las que va dirigida la norma, así como las

que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las mismas y las de escasa relevancia.

Con la nueva delimitación legal del beneficio se han reducido las dificultades que provocaba la normativa anterior, ya que la Ley 30/1994 exigía la concurrencia de determinados requisitos en las explotaciones económicas exentas -que las actividades que en dichas explotaciones se realizasen persiguieran el cumplimiento de los fines contemplados en los artículos 2.4 y 42.1.a) de la ley, que el disfrute del beneficio fiscal no produjera distorsiones en la competencia en relación con empresas que realizasen la misma actividad y que sus destinatarios fuesen colectividades genéricas de personas- que planteaban numerosos problemas en cuanto a su entendimiento y a la comprobación de su efectiva concurrencia, viniendo ahora enumeradas las explotaciones económicas que pueden disfrutar del beneficio en una relación detallada que vincula directamente la exención en el IAE con la exención en el Impuesto sobre Sociedades y con el resto del régimen fiscal especial contenido en la ley, lo que evitará discordancias entre impuestos⁶⁰⁸.

Desde un punto de vista formal, la aplicación del beneficio queda condicionada a la mera comunicación al Ayuntamiento correspondiente, por parte de las entidades sin fines lucrativos, de haber ejercitado la opción de acogerse al régimen fiscal especial establecido en el Título II de la ley, quedando vinculadas a este régimen de forma indefinida durante los períodos impositivos siguientes, en tanto se cumplan los requisitos del artículo 3 y mientras no renuncien a su aplicación; no obstante, el artículo 2 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, dispone que la expresada comunicación se entenderá realizada con la presentación de la correspondiente declaración censal, de manera que se exime de la obligación de presentar una comunicación específica ante el Ayuntamiento de la imposición, bastando con la mera declaración censal en virtud de la cual se comunica a la Administración tributaria estatal la opción por el régimen fiscal especial. Por otra parte, el propio artículo 15.2 de la Ley 49/2002 obliga a las entidades beneficiarias de la exención a presentar declaración de alta en la matrícula del impuesto y declaración de baja en caso de cese en la actividad, sin pronunciarse sobre

⁶⁰⁸ Valorando este régimen, Casanellas Chuecos afirma: “Esta nueva configuración del acceso a la exención facilita enormemente la tarea de los Ayuntamientos en la gestión y aplicación del impuesto y otorga una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes afectados, si bien disminuye sobremanera las facultades de decisión del ente local en lo que al ámbito de aplicación de la exención se refiere, puesto que su concesión es semiautomática.” (“Reflexiones sobre la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos en el marco de la imposición local”, ob. cit., pág. 19).

si existe obligación de presentar declaraciones de variación, que entendemos subsistente por aplicación del régimen general de gestión del impuesto.

En conclusión, y valorando el nuevo marco legal, puede afirmarse con Cepa Dueñas que “lo que ha hecho el legislador, atendiendo las críticas que desde estas entidades se habían formulado, ha sido dar un vuelco total al procedimiento que la normativa anterior había establecido para declarar la procedencia del beneficio, eliminando de un plumazo la onerosa carga de tramitar un expediente independiente ante cada Administración tributaria que hubiera de reconocerlo y, de paso, la posibilidad de que existan decisiones contrapuestas”⁶⁰⁹. De esta manera, en lo que se refiere a los tributos locales, se ha privado a la Hacienda local de la potestad de pronunciarse sobre el tema, quedando como mera receptora de una manifestación formulada por la entidad interesada en la que comunica al Ayuntamiento respectivo que ha ejercido la opción por el régimen fiscal especial que para ellas se regula, viniendo el ente local obligado a aplicar el beneficio mientras no tenga conocimiento de que se incumplen los requisitos de dicho régimen -artículo 15.4 de la Ley 49/2002-. Si se produjera dicho incumplimiento, la entidad respectiva vendrá obligada a ingresar la totalidad de las cuotas de los tributos locales por los que disfrutó de la exención, junto con los intereses de demora que procedan, tal y como dispone el artículo 14.3 de la propia ley.

El nuevo sistema resulta de aplicación en los períodos impositivos del IAE iniciados a partir de la entrada en vigor de la nueva ley, que tuvo efecto el día 25 de diciembre de 2002 -disposición final tercera-, manteniéndose la vigencia de las exenciones concedidas al amparo de la regulación anterior durante un plazo de dos años -disposición transitoria primera de la Ley 49/2002-.

⁶⁰⁹ Véanse los comentarios elaborados para la base de datos electrónica *Atlas Fiscal*, editorial CISS, Ref.: CO020581.

7.- Exenciones parciales

Seguidamente, deben analizarse los distintos supuestos de minoración de la carga tributaria existentes en el IAE y calificables como exenciones parciales o bonificaciones, lo que se efectuará manteniendo de nuevo como criterio expositivo su correspondiente ubicación normativa.

7.1.- Las bonificaciones contenidas en el TRLRHL

Suprimido el apartado 3 del artículo 83 LRHL en la nueva redacción dada al precepto por el artículo 18.20.º de la Ley 50/1998, la bonificación por inicio de actividades empresariales que en él se contenía salió de la LRHL, siendo sustituida por una bonificación potestativa que se ubicó en la nota común 2.ª a la sección 1.ª de las tarifas del impuesto, de manera que dicha ley reguladora únicamente contemplaba, hasta la promulgación de la Ley 51/2002 y en lo que respecta al IAE, la bonificación general que venía prevista en el artículo 140.2 para las cuotas tributarias correspondientes a las actividades económicas desarrolladas en las ciudades de Ceuta y Melilla.

Esta situación cambió significativamente a partir del año 2003 con la promulgación de la Ley 51/2002, al haberse introducido en el impuesto una serie de bonificaciones recogidas en el artículo 89 LRHL, que pasó a tener un contenido totalmente diverso del que poseía su precedente⁶¹⁰. El nuevo texto del artículo 89 LRHL

⁶¹⁰ Valorando la reforma, Rubio de Urquía afirma: "... la «reforma» intensifica el régimen de beneficios fiscales potestativos en el ámbito específico del IAE; facultando a los Ayuntamientos a establecer una pluralidad de bonificaciones de la cuota del impuesto, la mayor parte de las cuales son de muy difícil establecimiento, regulación y gestión. En realidad, se trata de una medida perversa que degenerará en una pluralidad de focos de presión social sobre la autoridad municipal, tantos como bonificaciones potestativas se autorizan, y ello en la medida en que ninguno de los sectores potencialmente beneficiarios de dichas bonificaciones renunciará a exigir su establecimiento por el Ayuntamiento respectivo." ("El IAE: un impuesto herido de muerte", *Tributos Locales*, núm. 26, febrero 2003, pág. 8). Y continúa diciendo: "Pero al igual que sucede con el IAE, las medidas de habilitación de cauces de trasvase de presión fiscal arriba reseñadas son contrarrestadas con una dinámica de intensificación del régimen de beneficios fiscales potestativos, lo que sucede particularmente en el ámbito del IBI, del IVTM y del ICIO. En efecto, la «reforma» introduce en la regulación de todos estos impuestos una maraña de bonificaciones potestativas en la cuota de cada uno de ellos, bonificaciones en las que concurren idénticas circunstancias a las reseñadas respecto de las que se introducen en el ámbito del IAE; y consecuentemente, el resultando final de tal operación será el mismo que el anteriormente

-que ha pasado al artículo 88 TRLRHL-, por tanto, se dedica exclusivamente a la regulación de las bonificaciones que se incorporan o añaden a la estructura de la LRHL, diferenciando las recogidas en su apartado 1 de las que contiene el apartado 2, que pueden clasificarse, respectivamente, en dos categorías que vienen siendo tradicionales y que el propio TRLRHL se encarga ahora de calificar:

-las primeras, obligatorias, están directamente conformadas por la propia ley y son de necesaria aplicación por parte de las Entidades locales si se cumplen sus presupuestos; y

-las segundas, potestativas, figuran previstas en la ley, pero sólo serán de aplicación por las Entidades locales en el caso de que así se haya establecido en la correspondiente ordenanza fiscal y se hayan regulado los aspectos sustantivos y formales necesarios para su completa configuración que son omitidos por el texto legal.

En lo que respecta a este segundo grupo, la ordenanza fiscal deberá determinar, tal y como establece el artículo 88.3 TRLRHL, si todas o algunas de las bonificaciones contempladas son o no aplicables simultáneamente. Por otro lado, tales beneficios no han podido ser establecidos por las ordenanzas fiscales hasta el 1 de enero de 2004, por estipularlo así la disposición adicional octava, apartado 1, de la Ley 51/2002. Finalmente, y con relación a la mecánica aplicativa de estas bonificaciones, debe mencionarse que se toma como punto de partida la cuota bonificada resultante de aplicar las obligatorias y se va reduciendo sucesivamente, siguiendo el orden legal de las bonificaciones opcionales que el Ayuntamiento haya aprobado.

A continuación se consideran los diferentes supuestos de uno y otro tipo contenidos en el TRLRHL, haciendo referencia, además, a la bonificación general contenida en el artículo 159.2 TRLRHL.

7.1.1.- La bonificación general prevista en el artículo 159.2 TRLRHL

Constituye una bonificación general -en el sentido de ser aplicable a todos los impuestos municipales-, permanente, de aplicación automática y de carácter objetivo, que viene prevista en el artículo 159.2 TRLRHL -antiguo artículo 140.2 LRHL- para las

expuesto: la degeneración del régimen de beneficios fiscales potestativos y su conversión en múltiples focos de presión social sobre la autoridad municipal.” (Ibídem, pág. 10).

cuotas tributarias correspondientes a las actividades económicas desarrolladas en las ciudades de Ceuta y Melilla y que alcanza el 50 por 100 de su importe.

La justificación de este beneficio, según García Luis, se encuentra en el interés por “fomentar la presencia española en estas ciudades mediante la ubicación de empresas, profesionales y artistas”, lo que parece contradecirse con lo afirmado a continuación por el mismo autor: “Por ello no se exige otro requisito para su disfrute que el de la mera instalación de todo tipo de actividades económicas sea cual sea su titular”⁶¹¹. Más acertada nos parece la opinión de García-Fresneda Gea al afirmar que “esta tradicional bonificación tiene como finalidad política la búsqueda de incentivos para el fomento de actividades económicas en las ciudades de Ceuta y Melilla”⁶¹². De esta forma, la bonificación “únicamente será de aplicación a las actividades que, tributando por cuota municipal, se lleven a cabo en las ciudades de Ceuta y Melilla”⁶¹³.

En cuanto a la determinación de la cuota que resulta bonificada, parece que debe entenderse que el beneficio se circunscribe a la cuota tributaria prevista en el artículo 84 TRLRHL y que se integra por la cuota de tarifa modificada, en su caso, por aplicación del coeficiente de ponderación y del coeficiente de situación previstos en los artículos 86 y 87 del TRLRHL, respectivamente⁶¹⁴, así como por el resto de las bonificaciones aplicables, no afectando a los recargos provinciales⁶¹⁵, aunque desde una interpretación teleológica este resultado no deje de causar extrañeza.

7.1.2.- La bonificación en favor de las cooperativas

En lo que se refiere a las cooperativas, la nueva redacción del artículo 89.1 LRHL dada por Ley 51/2002, si bien podía haber sido positiva a efectos sistemáticos, resulta totalmente criticable. Efectivamente, la reunión en la LRHL de beneficios fiscales dispersos en otras normas hubiera sido una buena forma de simplificar el sistema tributario local y de atender a los principios fundamentales que lo deberían inspirar, léase el de seguridad jurídica, dando cumplimiento a las exigencias de rigor

⁶¹¹ “Impuesto sobre Actividades Económicas”, ob. cit., pág. 517.

⁶¹² *El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma*, ob. cit., pág. 182.

⁶¹³ *Ibidem*.

⁶¹⁴ En este sentido y con relación a la regulación anterior a la Ley 51/2002, el propio García-Fresneda Gea había afirmado la existencia de acuerdo en la doctrina sobre el hecho de que el beneficio se circunscribía a la cuota tributaria prevista en el artículo 85 LRHL y que se integraba por la cuota de tarifa modificada, en su caso, por aplicación del coeficiente y del índice de situación contemplados en los artículos 88 y 89 de la misma LRHL, respectivamente (*Ibidem*).

⁶¹⁵ Así lo entiende García Luis, “Impuesto sobre Actividades Económicas”, ob. cit., pág. 517.

técnico más elementales. No obstante, dicha tarea no se ha abordado tampoco en la reforma llevada a cabo por Ley 51/2002. Pero es más, cuando se ha traído a la LRHL una bonificación contenida en otra norma como es la prevista para las cooperativas, lo que se ha hecho es introducir nuevos problemas interpretativos, ya que se ha efectuado una remisión al texto antes vigente -que no se sustituye- sin atender al literal del mismo, lo que obliga a calificar negativamente la forma de actuar del legislador por cuanto supone de empeoramiento de la situación preexistente. Así, para facilitar el análisis, se transcribe a continuación, en la parte que ahora interesa, el artículo 88.1 TRLRHL -heredero del artículo 89.1 LRHL-:

“1. Sobre la cuota del impuesto se aplicarán, en todo caso, las siguientes bonificaciones:

a) Las cooperativas, así como las uniones, federaciones y confederaciones de aquéllas y las sociedades agrarias de transformación tendrán la bonificación prevista en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas.”

Si el precepto se lee con benevolencia, podrá entenderse que la remisión a la Ley 20/1990 es completa y que ningún cambio se ha producido respecto de la situación que antes existía, siendo de aplicación la Ley 20/1990 en los términos en ella contenidos. Creemos que esta es la intención del legislador y que nada se ha modificado. No obstante, si el precepto se lee con cierto rigor o si se estima que la tarea del legislador no puede ser baladí, de manera que no tendría sentido regular expresamente una determinada cuestión para mantenerla como estaba, deberá entenderse que se han producido algunos cambios respecto de la situación preexistente.

Efectivamente, si lo miramos así apreciamos, en primer lugar, que la bonificación se debería aplicar “sobre la cuota del impuesto” -que será la cuota tributaria-, y no sobre la cuota y los recargos -en concreto el recargo provincial- que es a lo que se refiere la Ley 20/1990.

En segundo lugar, puede deducirse que la bonificación sería aplicable a las cooperativas, a las uniones, federaciones y confederaciones de las mismas y a las sociedades agrarias de transformación, resultando que el término genérico de “cooperativa” se refiere a una forma especial de personalidad jurídica societaria y tiene un mayor alcance que el previsto en la Ley 20/1990, que limitaba la bonificación a determinado tipo de cooperativas sobre la base del concepto de cooperativa fiscalmente protegida. Por tanto, si atendemos a la literalidad del artículo 88.1.a)

TRLRHL, deberemos entender que todas las cooperativas gozarán de la bonificación prevista en la Ley 20/1990.

En cualquier caso, corresponde analizar el régimen contenido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de régimen fiscal de cooperativas. En dicha norma se establece una bonificación subjetiva⁶¹⁶ del 95 por 100 de la cuota y, en su caso, de los recargos de este impuesto⁶¹⁷, de aplicación automática⁶¹⁸ y duración indefinida, en favor de:

- a) las cooperativas protegidas y especialmente protegidas [artículos 33.4.a) y 34]⁶¹⁹;
- b) las cooperativas de segundo y ulterior grado (artículo 35.1);
- c) las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas [artículo 36, letra c)];
- d) las cooperativas de crédito [artículo 40, en relación con el artículo 33.4.d)];

⁶¹⁶ Así la califica la contestación de la SGTL de 7 de marzo de 2003 (consulta núm. 371-03) señalando: “Conviene resaltar que la bonificación del 95 por 100 de la cuota, y, en su caso, de los recargos del Impuesto sobre Actividades Económicas reconocida a estas entidades, tiene carácter subjetivo, estableciéndose sin consideración alguna a la naturaleza de las actividades que se desarrollen”.

⁶¹⁷ Para Pagès y Galtés, el beneficio se aplicará sobre la cuota tributaria y el recargo provincial (*Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 277); en el mismo sentido puede verse a García-Fresneda Gea (*El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma*, ob. cit., pág. 190).

⁶¹⁸ En la contestación de la DGCHT de 19 de octubre de 1994 se afirma que la aplicación de la bonificación se realizará “sin necesidad de previa declaración administrativa sobre su disfrute”; sostiene también el carácter imperativo de la bonificación la STSJ de Madrid de 11 de mayo de 1997 (JT 1997\507).

⁶¹⁹ La contestación de la SGTL de 7 de marzo de 2003 (consulta núm. 371-03), afirma: “Así pues, de la aplicación de los artículos 6 y 7 de la Ley 20/1990 se desprende que, existiendo una ley propia de cooperativas (como en el caso de la Comunidad Autónoma citada), aquellas entidades que se ajusten a los principios y disposiciones de dicha ley y no incurran en las causas que originan la pérdida de su condición, se considerarán fiscalmente protegidas.”

La STSJ de Asturias de 12 de julio de 1996 (JT 1996\1692) excluye la aplicación del beneficio para los economatos laborales, ya que “si bien en orden sustantivo se puede establecer cierta similitud entre las cooperativas y los economatos, esta equiparación no basta en orden fiscal, si una de las normas con rango de ley no establece expresamente el beneficio fiscal, al rechazarse la analogía como medio de aplicación de la norma en supuestos no específicamente incluidos en la misma”. Igualmente, la STSJ de Baleares de 18 de noviembre de 1998 (JT 1998\1627) sostiene que “la concesión de bonificaciones a determinadas cooperativas protegidas, y entre ellas las de trabajo asociado, debe entenderse a favor de tales cooperativas y no, por extensión y sin mayor argumentación, a sus profesionales integrantes ya que como sujetos pasivos distintos, merecen un tratamiento diferenciado”.

- e) las sociedades agrarias de transformación [disposición adicional primera.Tres, apartado b)].

Según afirma la contestación de la DGCHT de 9 de enero de 1997 (consulta núm. 1858) con relación a las cooperativas protegidas, pero con un criterio que entendemos extensible al resto de sujetos beneficiarios de la bonificación, el beneficio se aplicará con independencia de la clase de cuota, mínima municipal, provincial o nacional por la que se tribute en el IAE.

Quizá la mayor particularidad del beneficio que se comenta está en un rasgo que debería ser lo habitual pero que se ha convertido en absoluta excepcionalidad, puesto que se prevé expresamente en el artículo 33.4 y en la disposición adicional primera.Tres de la Ley 20/1990 la obligación de compensar a las Entidades locales por la pérdida de ingresos que origine la bonificación.

No obstante lo anterior, una duda se plantea sobre los supuestos en los que corresponde la compensación, ya que la misma no viene establecida en términos generales sino que figura contemplada en el precepto y en la disposición adicional a que se ha hecho mención y parece referirse a los supuestos que en tales textos se contemplan. Así, está claro que la compensación procederá cuando se trate de beneficios disfrutados por cooperativas protegidas, puesto que a ellas se refiere expresamente el artículo 33.4, y cuando estemos ante sociedades agrarias de transformación, por establecerlo la disposición adicional primera.Tres. En cambio, pueden plantearse dudas en el resto de supuestos. En cuanto a las cooperativas especialmente protegidas, las cooperativas de segundo y ulterior grado y las cooperativas de crédito, los preceptos respectivos que regulan los beneficios que les resultan aplicables remiten a lo establecido en el artículo 33, por lo que puede entenderse que también es de aplicación el régimen compensatorio previsto en el mismo. En cambio, en lo tocante a las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas, el precepto que contempla la bonificación en el IAE [letra c) del artículo 36, introducida por Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 1994] prevé únicamente la bonificación del 95 por 100 de la cuota y, en su caso, de los recargos del IAE, sin hacer mención alguna a la compensación a los municipios.

7.1.3.- La bonificación por inicio de actividad profesional

Si la bonificación por inicio de actividades empresariales ha sufrido diferentes avatares en lo que se refiere a su ubicación normativa y a su configuración, según se

verá en el apartado siguiente, el beneficio previsto para las actividades profesionales se ha mantenido bastante estable a lo largo del tiempo, viniendo configurado como una reducción establecida en la nota común 1.^a a la sección 2.^a de las tarifas del IAE a favor de las actividades profesionales iniciadas a partir del 1 de enero de 1992, que suponía satisfacer durante los cinco primeros años de ejercicio el 50 por 100 de la cuota correspondiente.

Esta situación se ha visto modificada a raíz de la reforma operada por la Ley 51/2002, al haberse derogado la referida nota común por la disposición derogatoria única.1.c) de dicha ley, aunque los cambios, más allá de la lógica y necesaria adaptación a las nuevas realidades del IAE, y en concreto el engarce de la bonificación con la exención que se introdujo en el artículo 83.1.b) LRHL, simplemente supusieron la incorporación del beneficio a la LRHL.

De esta manera, el artículo 89.1.b) LRHL -actualmente 88.1.b) TRLRHL- prevé que quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad profesional -las clasificadas en la sección 2.^o de las tarifas del impuesto- satisfarán durante los cinco primeros años el 50 por 100 de la cuota correspondiente. Como puede observarse, el beneficio es temporal, obligatorio para la entidad local, de aplicación automática y de carácter objetivo.

La circunstancia del inicio de la actividad está claramente vinculada a la persona física⁶²⁰ que la desarrolla, de manera que cada persona sólo podrá iniciar una vez una determinada actividad profesional y, una vez comienza a ejercerse efectivamente⁶²¹,

⁶²⁰ A este respecto, debe mencionarse que no pueden ser beneficiarios de la bonificación ni las personas jurídicas ni los entes sin personalidad jurídica del artículo 33 de la Ley 230/1963 -hoy artículo 35.4 de la Ley 58/2003-, por cuanto no podrán realizar actividades económicas clasificadas en la sección 2.^a de las tarifas por aplicación de la regla 3.^a.3 de la instrucción del impuesto; puede verse en este sentido el análisis efectuado por Pagès y Galtés, con referencia a la distinta opinión sostenida por Rosembuj Erujmovich (*Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., págs. 236-238); también García-Fresneda Gea, *El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma*, ob. cit., pág. 183.

⁶²¹ Sobre el particular, debe recordarse que la anterior redacción del beneficio en cuanto afirmaba, con relación al período de cinco años al que se extendía la bonificación, que el mismo “caducará, en todo caso, una vez transcurridos cinco años desde la primera declaración de alta”, había planteado la duda de si era o no suficiente el dato formal del alta, aunque no se hubiera llegado a ejercer efectivamente la actividad, para entender iniciado el período a que se ha hecho referencia. Sobre este punto, distintas sentencias se habían pronunciado en el sentido de que no era suficiente el alta en el impuesto, pese al tenor literal de la norma, para que diese comienzo el plazo. Así, pueden citarse la STSJ de Canarias de 30 de noviembre de 1998 (JT 1998\1909) y la STSJ de Castilla-La Mancha de 7 de mayo de 1996 (JT 1996\760).

No obstante, en un sentido distinto, Pagès y Galtés había señalado que la norma reguladora del beneficio “veta esta interpretación al calificar de «caducidad» el período de aplicación del beneficio fiscal y señalar su inicio en la primera declaración formal de alta, con absoluta independencia de que llegue o no a ejercerse materialmente la actividad” (*Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 239). La situación ha cambiado en la

empieza a contar el plazo de dos años de exención y, seguidamente, el de cinco de bonificación, durante el cual podrá disfrutarse de este beneficio, sin interrupciones por los períodos de inactividad que puedan producirse, dado que el plazo previsto es de caducidad. Por lo demás, procede remitir a las consideraciones que se efectúan más adelante con relación a la bonificación por inicio de actividad prevista para las actividades empresariales, en cuanto se refiere a los supuestos en que puede entenderse que existe o no inicio.

En lo tocante al cómputo del plazo de cinco años, parece que debe referirse a años naturales y computarse incluyendo los cinco años de actividad siguientes a la conclusión del segundo período impositivo de desarrollo de la misma.

Por lo que respecta a la magnitud sobre la que ha de aplicarse la bonificación, el artículo 88 TRLRHL en sus diferentes apartados utiliza la expresión “cuota correspondiente”, por lo que habrá que determinar a qué magnitud se refiere, para lo que deberá atenderse a lo dispuesto en el artículo 84 TRLRHL. Este precepto señala el íter liquidatorio del IAE estableciendo la intervención de los diferentes parámetros que entran en consideración. Así, sobre la cuota resultante de aplicar las tarifas del impuesto, operarán los coeficientes -el de ponderación y el de situación, previstos en los artículos 86 y 87 TRLRHL- y, sobre esta magnitud, se calcularán las bonificaciones que correspondan. De esta manera, el recargo provincial a que se refiere el artículo 134 TRLRHL no se verá afectado por la bonificación, puesto que el mismo “recaerá sobre las cuotas municipales modificadas por aplicación del coeficiente de ponderación previsto en el artículo 86”, según ordena el citado precepto, y antes, por tanto, de que dicha cuota haya sido reducida por efecto de las bonificaciones, lo que supondría una novedad con relación al anterior régimen y una equiparación respecto a lo que viene dispuesto para las actividades empresariales⁶²².

Finalmente, cabe mencionar que la disposición transitoria séptima de la Ley 51/2002 vino a establecer que los sujetos pasivos del IAE que a la entrada en vigor de dicha ley, no estando exentos del pago del impuesto con arreglo a lo dispuesto en ella,

actualidad al remitir la norma al momento de “finalización de la exención” prevista en artículo 82.1.b) TRLRHL.

⁶²² Con la regulación anterior a la reforma operada por la Ley 51/2002, Pagès y Galtés había sostenido con relación a la bonificación por inicio de actividad profesional “que el término «cuota correspondiente» empleado por la norma de las tarifas comentada, se refiere al concepto de cuota de tarifa, de donde resultará que el recargo provincial sí se verá afectado por la bonificación, puesto que aquél gira sobre dicha cuota de tarifa” (*Manual del Impuesto sobre Actividades económicas*, ob. cit., pág. 241. Se mostraba también partidario de esta posición García-Fresneda Gea, *El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma*, ob. cit., pág. 184).

estuvieran disfrutando las bonificaciones en la cuota por inicio de actividad anteriormente reguladas en la nota común 2.^a a la sección primera y en la nota común 1.^a a la sección segunda de las tarifas del impuesto, continuarán gozando de dichas bonificaciones, en los términos previstos en las citadas notas comunes, hasta la finalización del correspondiente período de aplicación de las mismas.

7.1.4.- La bonificación por inicio de actividad empresarial

En el marco de la tendencia favorecedora de la autonomía local de que fue exponente la Ley 50/1998, procede encuadrar la adición, en virtud de su artículo 21.3, de una nota común 2.^a a la sección 1.^a de las tarifas del IAE, que contemplaba la opcional existencia de una bonificación por inicio de actividades empresariales. Eso sí, la referida autonomía se había logrado a costa de los intereses del contribuyente, por cuanto el beneficio, a partir de entonces de establecimiento potestativo, vino a sustituir al anteriormente existente, que figuraba establecido por ley y que debía ser reconocido siempre que concurrieran los presupuestos para su aplicación. Esta situación fue mantenida hasta la derogación de la nota común 2.^a por Ley 51/2002, que a su vez incorporó la bonificación que contenía esa nota al artículo 89.2.a) LRHL, alterándola con el único propósito de adaptarla al régimen de exención por inicio de actividad introducido en el artículo 83.1.b) del mismo cuerpo normativo. Actualmente, el beneficio ha pasado al artículo 88.2.a) TRLRHL.

Conviene realizar algunas consideraciones sobre la bonificación que nos ocupa⁶²³.

Primera: ya referida, es de establecimiento potestativo, por lo que requiere como premisa que el Ayuntamiento haya acordado su aplicación mediante la oportuna ordenanza fiscal⁶²⁴. Al respecto, no puede perderse de vista que si antes de la reforma del IAE operada por Ley 51/2002, la introducción de beneficios fiscales que pudieran servir para no entorpecer la puesta en marcha de actividades económicas debía ser valorada positivamente, dado que el IAE podía actuar como un elemento

⁶²³ Resume las características del beneficio la contestación de la DGCHT de 7 de mayo de 1999.

⁶²⁴ Refiriéndose a esta facultad municipal, Checa González comenta que ha sido muy frecuente el no establecimiento de la bonificación por cuanto los representantes de la Federación Española de Municipios y Provincias son contrarios a su existencia, como se puede comprobar de la lectura del Informe sobre Propuestas de reforma de la Ley reguladora de las Haciendas Locales en sus aspectos tributarios, “en el que señalaron (pág. 44) que la misma debería desaparecer, por no existir en estos momentos las razones coyunturales que fundamentaron su creación” (*Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., pág. 171).

desincentivador, sobre todo para la creación de pequeñas empresas para las que el pago del impuesto, como desembolso inicial, podía ser muy gravoso, esta situación ha cambiado tras la nueva exención que se introdujo en el artículo 83.1.c) LRHL, ya que las pequeñas empresas están actualmente siempre exentas del IAE, mientras que las de mayor volumen vendrán exentas durante los dos primeros años de ejercicio de la actividad en virtud del apartado b) del mismo precepto, lo que convierte la oportunidad de la bonificación que ahora nos ocupa en claramente cuestionable.

Segunda: a diferencia del beneficio existente con anterioridad a su reforma por Ley 50/1998, de carácter rogado, la actual bonificación puede ser de aplicación automática o rogada, según establezca la ordenanza municipal, debiendo entenderse que si ésta no se pronuncia sobre la cuestión se está optando “por el criterio general según el cual los beneficios fiscales tienen un carácter imperativo”⁶²⁵. Por otra parte, si la bonificación es automática, el sujeto pasivo deberá consignar en su declaración de alta la aplicación de la misma, por exigirlo así el artículo 5.2 del Real Decreto 243/1995, ya que se trata de un dato necesario para la cuantificación de la cuota, y si es rogada, deberá hacer constar la solicitud del beneficio en la misma declaración de alta, según dispone el artículo 9.1 del mismo cuerpo normativo⁶²⁶.

Tercera: la bonificación se circunscribe a las actividades empresariales, es decir, a aquéllas que figuran clasificadas en la sección 1.^a de las tarifas y las actividades profesionales que, por estar ejercidas por una persona jurídica o un ente sin personalidad del artículo 33 de la Ley 230/1963 -hoy artículo 35.4 de la Ley

⁶²⁵ En este sentido se pronuncia Pagès y Galtés, “Bonificación por inicio de actividad empresarial”, ob. cit., págs. 213-214.

⁶²⁶ La STSJ de Madrid de 29 de marzo de 1999 (JT 1999\1114) afirma con relación a la bonificación sustituida:

“A pesar de que de lo dicho hasta ahora podría entenderse que las pretensiones articuladas por el recurrente deberían ser estimadas, debe tenerse en cuenta lo siguiente. El art. 83.3 de la Ley de Haciendas Locales establece en su tercer párrafo que: «La bonificación establecida en este apartado es de naturaleza reglada y tendrá carácter rogado».

Por su parte el RD 243/1995 establece en su artículo 9 que «Los sujetos pasivos que vayan a ejercer una actividad sujeta al IAE y consideren que la misma está amparada por (...) cualquier otra exención o bonificación de carácter rogado, deberán solicitar el reconocimiento de dicho beneficio fiscal al formular la correspondiente declaración de alta en la matrícula».

El recurrente reconoce que el alta en el IAE fue presentada el 7 de marzo de 1997, y así consta en el expediente administrativo. Sin embargo, no solicitó en ese momento la bonificación sino que lo hizo el 6 de octubre del mismo año, por lo que, sin perjuicio de que la misma pueda ser en el futuro tenida en cuenta para ejercicios posteriores, lo cierto es que debe confirmarse la resolución del IAE por cuanto que la solicitud de bonificación fue hecha fuera de plazo”.

58/2003-, se deben clasificar en la misma sección 1.^a por imperativo de la regla 3.^a.3 de la instrucción del IAE⁶²⁷.

Cuarta: la bonificación se ha mantenido limitada a las actividades empresariales que tributen por cuota municipal, confirmándose la reducción del ámbito del beneficio antes existente, ya que con anterioridad a la reforma operada por Ley 50/1998 abarcaba también a las cuotas provinciales y nacionales.

Quinta: la actividad empresarial se ha de iniciar por primera vez. Ello supone excluir del ámbito del beneficio las actividades que se hayan ejercido anteriormente bajo otra titularidad⁶²⁸, lo que acontecerá siempre en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad. De esta manera, tal y como señala Pagès y Galtés, “cualquier cambio de titularidad en la empresa no origina el derecho al disfrute de la bonificación para el transmisionario, con independencia de que se extinga o no la personalidad del transmitente”⁶²⁹ y, añadiríamos, de que no se haya agotado el plazo de disfrute del beneficio.

Sobre la regulación legal pueden hacerse dos consideraciones que originan efectos opuestos a primera vista. Por un lado, que la creación de una nueva actividad económica es el único requisito que configuraría sustancialmente el beneficio, lo que puede dar idea de que su finalidad consiste en favorecer el establecimiento de nuevas actividades económicas -con superación de la creación de empleo dependiente, elemento que había originado importantes discusiones a la hora de interpretar las exigencias de la bonificación contenida en el antiguo artículo 83.3 LRHL⁶³⁰- y obligaría a una regulación por parte de la entidad local y a una interpretación acordes con este objetivo.

Por otro lado, que la nota común analizada contiene un escaso desarrollo normativo sobre este punto y mantiene huérfanos de previsión los numerosos supuestos controvertidos que pueden darse en la realidad. Es decir, si de una parte la regulación legal exige un cierto rigor a la hora de delimitar qué supuestos pueden calificarse de inicio de la actividad, de otra la posibilidad de normación con que cuentan las Entidades locales permitirá una modulación de tal exigencia por medio de la

⁶²⁷ Así lo ha entendido la DGCHT en contestación de 8 de junio de 1995; también el TSJ de Valencia en sentencias de 21 de julio de 1998 (JT 1998\1159), 27 de julio de 1998 (JT 1998\1262), 2 de enero de 1999 (JT 1999\153) o 25 de enero de 1999 (JT 1999\254).

⁶²⁸ Supuesto antes englobado en artículo 83.3 LRHL según entendió la DGCHT, véase la contestación de 13 de noviembre de 1998 (consulta núm. 2469).

⁶²⁹ “Bonificación por inicio de actividad empresarial”, ob. cit., pág. 215.

correspondiente ordenanza fiscal. Ante esta disyuntiva, parece que debe primar la autonomía local, y el adecuado entendimiento de la propia remisión a las ordenanzas fiscales en lo tocante a la reglamentación de los aspectos substantivos y formales no contemplados en la ley debe llevarnos a anteponer esta regulación a cualquier otra consideración, y sólo en defecto de previsión expresa, deberá aplicarse el beneficio con sometimiento pleno a su finalidad de fomento de aquellas actividades verdaderamente nuevas. En caso de ausencia de concreción por parte de la entidad local y en cuanto no se oponga a la regulación municipal, para la determinación de los supuestos bonificados resultará de utilidad la doctrina administrativa y jurisprudencial emitida durante la vigencia del referido artículo 83.3 LRHL. De esta forma, pueden enunciarse someramente distintas situaciones, unas integradas y otras excluidas del beneficio.

Entre los supuestos en los que debe entenderse que existe inicio de actividad, estarían los siguientes:

- a) Alta en una actividad clasificada en un epígrafe distinto a aquélla que se ejercitaba⁶³¹ o que siga desarrollando el sujeto pasivo, siempre que no sea complementaria o accesoria de ella.
- b) Traslado de la actividad a un local distinto. En este caso, el beneficio procedería cuando se venga disfrutando la bonificación y por el plazo de tiempo que reste, y ello no porque exista un inicio de la actividad sino porque no se ha disfrutado completamente el beneficio concedido en su día⁶³².

⁶³⁰ Puede verse a este respecto Checa González, C., *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., págs. 172-180, con cita de parte de las numerosas y contradictorias sentencias recaídas.

⁶³¹ En este sentido, entre otras, la contestación de la DGCHT de 13 de noviembre de 1998 (consulta núm. 2469).

⁶³² Así lo sostiene la contestación de fecha 2 de enero de 1998 con un criterio que nos parece acertado, ya que la actividad que se venía desarrollando continúa ejerciéndose aunque se haya trasladado el domicilio de la misma y, en consecuencia, siempre que la referida actividad siga reuniendo las condiciones requeridas para el disfrute del beneficio, el mismo deberá ser de aplicación, con independencia del cambio de domicilio operado.

En sentido contrario se pronuncia la STSJ de Asturias de 11 de octubre de 1999 (JT 1999\1819), en un supuesto en el que se traslada el domicilio de la actividad a otro municipio cuando aún no se había agotado el período para el que había sido concedida la bonificación, afirmando que “para que opere la bonificación en el IAE es necesario que la actividad se inicie por primera vez al tiempo de solicitar el alta en la matrícula del impuesto, lo que excluye otros supuestos como el contemplado en que se traslada a otro municipio”.

- c) Creación de una nueva empresa entre cuyos socios se encuentren algunas personas físicas que ya vengán desarrollando la misma actividad y que sigan realizándola a título individual⁶³³.

Por su parte, se entendería que no existe inicio de la actividad en los siguientes casos⁶³⁴:

- a) Cambio de denominación o de la forma societaria de la entidad titular del negocio.
- b) Modificación de la empresa, que pasa de ser una persona física a asumir una determinada forma societaria⁶³⁵.
- c) Sujeto pasivo que presenta una declaración de baja y otra de alta por la misma actividad y con idénticos elementos tributarios.
- d) Supuestos de baja y alta por cambio de epígrafe motivado por una reforma en la normativa del impuesto⁶³⁶.
- e) Traslado de la actividad a otro local distinto. Claramente, el cambio de domicilio no supone inicio de la actividad; ahora bien, tal y como se ha visto, si se venía disfrutando la bonificación deberá mantenerse.
- f) Apertura de un nuevo local para el ejercicio de la misma actividad que se viene desarrollando; en este caso la bonificación sólo es aplicable a la actividad primeramente ejercida⁶³⁷.

⁶³³ Pronunciándose a favor de la bonificación en este supuesto puede verse la STSJ de La Rioja de 13 de noviembre de 1998 (1998\1703).

⁶³⁴ A este respecto pueden verse diferentes contestaciones de la DGCHT que recogen, con mayor o menor amplitud, los supuestos que se mencionan seguidamente. Así, las de fechas 30 de marzo de 1994 (referida por Pagès y Galtés, "Bonificación por inicio de actividad empresarial", ob. cit., págs. 215-217), 25 de marzo de 1998 (consulta núm. 2280), 6 de octubre de 1998 (consulta núm. 2436), 13 de noviembre de 1998 (consulta núm. 2469) o 26 de noviembre de 1998 (consulta núm. 2470).

⁶³⁵ Supuesto contemplado en la STSJ de Cantabria de 19 de diciembre de 1997 (JT 1997\1536).

⁶³⁶ Véase un supuesto en la citada contestación de 30 de marzo de 1994.

⁶³⁷ Véase un supuesto en la citada contestación de 25 de marzo de 1998 (consulta núm. 2280).

Se pronuncia en este sentido la STSJ de Baleares de 17 de septiembre de 1997 (JT 1997\1070) afirmando que la bonificación "se configura no para favorecer la expansión o desarrollo de una empresa existente, aunque ello conlleve naturalmente la creación de nuevos puestos de trabajo, sino para la creación de auténticas nuevas empresas como lo demuestra que en la exposición de motivos se combata, de raíz, el subterfugio de crear una nueva entidad para

Por otra parte, según la citada contestación de 30 de marzo de 1994, si el sujeto pasivo que inicia una actividad sujeta a cuota municipal tiene un local afecto indirectamente a la misma, la bonificación se aplicará también a dicho local si se solicita oportunamente.

Será la entidad local, a través de sus ordenanzas fiscales, la que determinará la existencia de otros requisitos no previstos legalmente.

Sexta: el plazo de duración del beneficio es de caducidad, lo que significa que “una vez iniciado el ejercicio de la actividad, el plazo de efectividad de la bonificación seguirá imperturbable hasta su extinción aun cuando durante el mismo se cese en el ejercicio de la actividad”⁶³⁸. A este respecto, parece oportuno exigir el efectivo ejercicio, no bastando la mera declaración de alta, es decir, si pese a haber sido presentada dicha declaración se acredita que no llegó a desarrollarse la actividad y por tanto no se devengó el impuesto por primera vez, no podrá entenderse que empieza a contar el plazo de dos años de exención y, seguidamente, el de cinco de bonificación⁶³⁹. Aunque, actualmente, esta situación no debe producirse nunca -a raíz de la nueva regulación de las obligaciones formales operada por el Real Decreto 2041/2003, de 1 de agosto, por el que se aprueba el reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios y se modifican otras normas relacionadas con la gestión del Impuesto sobre

ejercitar actividades empresariales ejercidas con anterioridad bajo otra titularidad, supuesto en el que no se aplica la bonificación”.

En sentido contrario, la STSJ de Madrid de 8 de febrero de 1999 (JT 1999\882) sostiene: “La ley no distingue si ese comienzo de la actividad es a nivel nacional o local, por lo que tampoco nosotros debemos distinguir: si la sociedad recurrente no tenía actividad empresarial en Leganés y la ha iniciado ahora en dicho municipio con un número de trabajadores inferior a veinte, cumple las condiciones legales de la bonificación; sin que a ello obste el hecho de que en otros municipios realizara actividades de la misma clase con anterioridad”.

Por su parte, la contestación de de 5 de marzo de 2003 (consulta núm. 344-03), relativa ya a la exención contenida en el artículo 83.1.b) LRHL, afirma la no aplicación de la exención en un supuesto en el que el sujeto pasivo inicia en un municipio la misma actividad que ya venía desarrollando con anterioridad en otro municipio.

⁶³⁸ Así lo afirma Pagès y Galtés, “Bonificación por inicio de actividad empresarial”, ob. cit., pág. 218.

⁶³⁹ Sobre el particular, debe recordarse que la anterior redacción del beneficio podía llevar a pensar lo contrario en cuanto parecía utilizar un criterio estrictamente formal, refiriéndose a la declaración de alta, a la hora de establecer el momento inicial del cómputo, al disponer: “El período a que se refiere el párrafo primero de esta nota caducará, en todo caso, una vez transcurridos cinco años desde la primera declaración de alta”.

No obstante, como se ha visto ya al referirnos a las actividades profesionales, los tribunales de justicia habían mantenido una posición contraria a este formalismo, sosteniendo la necesidad de ejercicio efectivo de la actividad. En este contexto, había afirmado Pagès y Galtés que “la ordenanza fiscal puede evitar semejante interpretación si (...) señala como término inicial del plazo de caducidad la primera declaración formal de alta, con absoluta independencia de que llegue o no a ejercerse materialmente la actividad” (“Bonificación por inicio de actividad empresarial”, ob. cit., pág. 218).

Actividades Económicas, que vino a variar la regulación contenida en el artículo 5.3 del Real Decreto 243/1995-, ya que el inicio de la actividad es ahora un *prius* lógico a la declaración de alta, que puede formularse en el plazo de un mes, habiéndose dejado atrás la situación anterior en la que la declaración debía efectuarse dentro de los diez días hábiles inmediatamente anteriores al inicio de la actividad.

Por otro lado, considerando la necesaria vinculación entre el devengo del tributo y la bonificación, parece necesario entender que los años deben ser naturales, empezando el cómputo a partir del año siguiente a aquél en que finalice la exención prevista en el artículo 82.1.b) TRLRHL.

Séptima: la bonificación consiste en una reducción de hasta el 50 por 100 de la cuota tributaria aludida en el artículo 84 TRLRHL, que se integra por la cuota de tarifa ponderada por el coeficiente establecido en el artículo 86 y modificada, en su caso, por aplicación del coeficiente contemplado en el artículo 87, ambos del TRLRHL. Queda así excluido de la reducción el importe del recargo provincial que pueda resultar aplicable al amparo de lo previsto en el artículo 134 TRLRHL, lo que ya acontecía a raíz de la modificación operada por Ley 50/1998, que supuso una novedad con relación al anterior régimen, existiendo una equiparación respecto a lo que actualmente viene dispuesto para las actividades profesionales. Por otro lado, añade el legislador que en el supuesto de que resultase aplicable la bonificación a que alude el artículo 88.1.a) TRLRHL -la establecida a favor de las cooperativas, las uniones, federaciones y confederaciones de las mismas y las sociedades agrarias de transformación-, la bonificación por inicio de actividad empresarial se aplicará a la cuota que resulte una vez minorada la cuota inicial por la bonificación prevista para las cooperativas y demás entidades mencionadas.

La configuración legal permite así, según ha afirmado Pagès y Galtés, que en la oportuna ordenanza se establezcan “distintos porcentajes reductores atendiendo al tipo de actividad empresarial, a su ubicación o a cualesquiera otras circunstancias que la Corporación tenga a bien considerar”⁶⁴⁰.

Por otra parte, cabe recordar que la disposición transitoria séptima de la Ley 51/2002 vino a establecer que los sujetos pasivos del IAE que a la entrada en vigor de dicha ley, no estando exentos del pago del impuesto con arreglo a lo dispuesto en ella, estuvieran disfrutando las bonificaciones en la cuota por inicio de actividad anteriormente reguladas en la nota común 2.^a a la sección primera y en la nota común 1.^a a la sección segunda de las tarifas del impuesto, continuarían gozando de dichas

⁶⁴⁰ *Ibidem*.

bonificaciones, en los términos previstos en las citadas notas comunes, hasta la finalización del correspondiente período de aplicación de las mismas. Esta previsión ha pasado a contenerse en la disposición transitoria decimotercera del TRLRHL.

Finalmente, valorando el régimen de bonificaciones por inicio de actividad previsto para las actividades empresariales y profesionales y la ausencia de beneficio para las artísticas, Poveda Blanco había referido: “Es evidente que se produce en este conjunto una absoluta asintonía en el tratamiento desgravatorio que para cada una de estas tres actividades económicas se ha previsto, siendo razonable que se produzca un cambio unificador a fin de suprimir las posiciones desiguales y discriminatorias de que adolece el sistema actual”⁶⁴¹, cambio que, entendemos, debería suponer la equiparación de los tres regímenes al previsto para las actividades empresariales, manteniendo así la línea favorable a la autonomía local en la regulación de los beneficios tributarios, y que no acometió la Ley 51/2002.

7.1.5.- La bonificación por creación de empleo

El artículo 89.2.b) LRHL, redactado por Ley 51/2002, incorporó una bonificación por creación de empleo de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente, que ha pasado al artículo 88.2.b) TRLRHL. Los requisitos que se exigen para la aplicación del beneficio son dos; el primero, que se tribute por cuota municipal y el segundo, que el sujeto pasivo haya incrementado el promedio de su plantilla de trabajadores con contrato indefinido durante el período impositivo inmediato anterior al de la aplicación de la bonificación, en relación con el período anterior a aquél.

La redacción del precepto lleva a entender que el beneficio será temporal y su duración estará limitada a un sólo período impositivo; no obstante, quizá podría defenderse una aplicación indefinida de aquel porcentaje ya disfrutado en cuanto la finalidad del beneficio, la creación de empleo, se ha conseguido y se mantiene mientras permanezca el personal contratado.

Por su parte, las Entidades locales, a través de sus ordenanzas, podrán establecer diferentes porcentajes de bonificación, sin exceder el límite máximo del 50 por 100, en función de cuál sea el incremento medio de la plantilla de trabajadores con contrato indefinido.

⁶⁴¹ “El Impuesto sobre Actividades Económicas. Razones para su inaplazable reforma”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 108, octubre-diciembre 2000, pág. 586.

En lo que se refiere a la magnitud sobre la que debe aplicarse la bonificación, será la cuota resultante de aplicar las tarifas del impuesto, modificada por los coeficientes de ponderación y situación y, en su caso, las bonificaciones a que se refieren el apartado 1 del artículo 88 (cooperativas y otras entidades, e inicio de actividad profesional), y la letra a) del artículo 88.2 TRLRHL (inicio de actividad empresarial). De nuevo, el recargo provincial que se regula en el artículo 134 TRLRHL no se verá afectado por la bonificación.

7.1.6.- La bonificación por contribuir a la mejora medioambiental

El artículo 89.2.c) LRHL -hoy artículo 88.2.c) TRLRHL-, redactado por Ley 51/2002, vino a establecer una bonificación, por razones medioambientales, de hasta el 50 por 100 de la cuota en favor de los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que:

-Utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables, según tales instalaciones vienen contempladas y definidas en el Plan de Fomento de las Energías Renovables.

-Utilicen o produzcan energía a partir de sistemas de cogeneración, considerándose como tales, según la ley, los equipos e instalaciones que permitan la producción conjunta de electricidad y energía térmica útil.

-Realicen sus actividades industriales, desde el inicio de su actividad o por traslado posterior, en locales o instalaciones alejadas de las zonas más pobladas del término municipal.

-Establezcan un plan de transporte para sus trabajadores que persiga reducir el consumo de energía y las emisiones causadas por el desplazamiento al lugar de trabajo.

La particular redacción del precepto, que sólo une de manera disyuntiva los dos primeros supuestos, podría hacer pensar que se han de dar todos ellos conjuntamente para poder aplicar el beneficio; no obstante, si se atiende a la sustantividad propia de cada una de las actuaciones a que los mismos se refieren, y a la finalidad del beneficio, que se lograría con cada uno de ellos por separado, lo más lógico será entender que se trata de supuestos independientes cuya realización de manera individual constituye presupuesto suficiente para que pueda aplicarse la bonificación.

Desde un punto de vista temporal, el beneficio será indefinido y continuará aplicándose mientras se sigan dando las actuaciones empresariales favorecedoras del medio ambiente que lo originan y justifican.

En lo que se refiere a la magnitud sobre la que debe aplicarse, será la cuota resultante de las tarifas del impuesto, modificada por los coeficientes de ponderación y situación y por la aplicación, en su caso, de las bonificaciones a que se refieren el apartado 1 del artículo 88 (cooperativas y otras entidades, e inicio de actividad profesional), y las letras a) y b) del artículo 88.2 (inicio de actividad empresarial y creación de empleo). De nuevo, el recargo provincial previsto en el artículo 134 TRLRHL no se verá afectado por la bonificación.

7.1.7.- La bonificación por rendimiento de la actividad negativo o escaso

El nuevo artículo 89.2.d) LRHL incorporado por Ley 51/2002, hoy artículo 88.2.d) TRLRHL, añadió la posibilidad de establecer una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y tengan una renta o rendimiento neto de la actividad económica negativos o inferiores a la cantidad que determine la ordenanza fiscal.

La lógica del beneficio lleva a entender que el mismo será temporal y su duración estará limitada a un sólo período impositivo. Por otra parte, y como bien ha observado Cepa Dueñas, la regulación legal no especifica en qué período impositivo han de darse los condicionamientos de la renta o rendimiento neto que constituyen el presupuesto de la bonificación; y ello, teniendo en cuenta que el rendimiento se acostumbra a determinar *a posteriori*, mientras que el devengo del IAE ordinariamente se produce el primer día del período temporal, no es una cuestión baladí. Por tanto, la correspondiente ordenanza fiscal debería determinar si el rendimiento a considerar es el del mismo período al que se aplica el beneficio -que debería actuar con carácter retroactivo como devolución de ingresos indebidos-, es el relativo al período anterior, o al precedente a éste, que es el que se toma como base para determinar la tributación efectiva y el coeficiente de ponderación aplicable, o si resulta ser cualquier otro⁶⁴².

Por su parte, las Entidades locales, a través de sus ordenanzas, podrán establecer diferentes porcentajes de bonificación y límites en función de cuál sea la

⁶⁴² Véanse los comentarios elaborados para la base de datos electrónica *Atlas Fiscal*, editorial CISS, Ref.: CO020564.

división, agrupación o grupo de las tarifas del IAE en que se clasifique la actividad económica realizada.

En lo que se refiere a la magnitud sobre la que debe aplicarse la bonificación, será la cuota resultante de aplicar las tarifas del impuesto, modificada por los coeficientes de ponderación y situación y por la aplicación, en su caso, de las restantes bonificaciones a que se refiere el artículo 88 TRLRHL. Por tanto, el recargo provincial regulado en el artículo 134 TRLRHL no se verá afectado por la bonificación.

7.2.- Las bonificaciones contenidas en las tarifas del IAE

Las tarifas del IAE contemplan otros supuestos que conllevan una reducción de la carga tributaria normalmente establecida y que conviene, en este momento, simplemente enunciar⁶⁴³:

- a) La nota al grupo 162 de la sección 1.^a, relativo a la fabricación de hielo para la venta, prevé que “cuando el producto fabricado se destine a suministrar a la flota pesquera o al acondicionamiento de pescado para ser remesado, la cuota correspondiente será el 50 por 100 de la señalada”.
- b) La nota al epígrafe 413.4 de la sección 1.^a, que engloba la incubación y venta de polluelos recién nacidos, mediante la compra de huevos fértiles, dispone que “cuando la incubación se realice exclusivamente por cuenta ajena mediante una retribución fija por unidad incubada, la cuota será el 50 por 100 de la señalada en este epígrafe”.
- c) La nota 2.^a al epígrafe 425.1 de la sección 1.^a ordena que “cuando el sujeto pasivo elabore individual y aisladamente el vino con uva de su propia cosecha, la cuota será el 25 por 100 de la señalada en este epígrafe”.

⁶⁴³ La naturaleza jurídica de tales figuras no resulta pacífica en la doctrina. García-Fresneda Gea alude a ellas con el término “desgravación” (*El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma*, ob. cit., págs. 187 y ss.). Por su parte, Pagès y Galtés afirma que “del mismo modo que las tarifas contemplan supuestos asimilables a las exenciones totales, también contemplan supuestos que tienen por objeto una reducción de la obligación tributaria que, por referirse a casos excepcionales o a determinados sujetos, ya pueden reputarse de exenciones parciales o bonificaciones” (*Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 270).

- d) La nota al grupo 426 de la sección 1.^a contempla que “cuando el sujeto pasivo elabore individual y aisladamente la sidra con manzanas de su propia cosecha, la cuota será el 25 por 100 de la señalada en este grupo”.
- e) La nota común a la agrupación 43 de la sección 1.^a, que engloba la industria textil, prevé que “cuando los sujetos pasivos realicen las actividades comprendidas en esta agrupación, exclusivamente, para terceros y por encargo, con un número de obreros inferior a 10, la cuota será el 25 por 100 de la asignada a la rúbrica correspondiente; si el número de obreros fuera superior a 9 e inferior a 25, la cuota será el 50 por 100 de la asignada a la rúbrica correspondiente”.
- f) La nota común al grupo 442 de la sección 1.^a, que comprende la fabricación de artículos de cuero y similares, establece que “los sujetos pasivos matriculados en este grupo que realicen las actividades comprendidas en el mismo con tres obreros como máximo, tributarán al 50 por 100 de la cuota asignada al epígrafe respectivo”.
- g) La nota 2.^a al grupo 453 de la sección 1.^a, relativo a la confección en serie de toda clase de prendas de vestir y sus complementos, regula que “cuando los sujetos pasivos realicen las actividades comprendidas en este grupo, exclusivamente, para terceros y por encargo, con un número de obreros inferior a diez, la cuota será el 25 por 100 de la asignada al grupo; si el número de obreros fuese superior a nueve e inferior a veinticinco, la cuota será el 50 por 100 de la asignada al grupo”.
- h) La nota al grupo 455 de la sección 1.^a, correspondiente a la confección de otros artículos con materias textiles, dispone que “cuando los sujetos pasivos realicen las actividades comprendidas en este grupo, exclusivamente para terceros y por encargo, con un número de obreros inferior a 10, la cuota será el 25 por 100 de la que corresponda; si el número de obreros fuese superior a 9 e inferior a 25, la cuota será el 50 por 100 de la que corresponda”.
- i) La nota al grupo 456 de la sección 1.^a, atinente a la industria de la peletería, prevé que “cuando los sujetos pasivos realicen las actividades comprendidas en este grupo, exclusivamente para terceros y por encargo, con un número de obreros inferior a 10, la cuota será el 25 por 100 de la que corresponda; si el número de obreros fuera superior a 9 e inferior a 25, la cuota será el 50 por 100 de la que corresponda”.

- j) La nota 2.^a al epígrafe 476.1 de la sección 1.^a ordena que “cuando la edición de libros sea realizada por el propio autor de la obra, la cuota de este epígrafe será un 75 por 100 de la señalada en el mismo”.
- k) La nota común a los epígrafes 504.1, 504.2 y 504.3 de la sección 1.^a, correspondientes a la realización de distintas instalaciones y montajes, prevé unas cuotas reducidas para el caso de desarrollarse la actividad con cuatro obreros como máximo.
- l) La nota común al grupo 505 de la sección 1.^a, atinente al acabado de obras, contempla unas cuotas reducidas para el caso de desarrollarse la actividad con cuatro obreros como máximo.
- m) La nota 2.^a al epígrafe 659.5 de la sección 1.^a disciplina que el comercio al por menor de bisutería, exclusivamente, tributará al 50 por 100 de las cuotas previstas con carácter general en el epígrafe referido, y que la misma reducción de las cuotas en el 50 por 100 se aplicará al comercio al por menor de relojería exclusivamente.
- n) La nota común a las agrupaciones 64 y 65 de la sección 1.^a y la nota común 1.^a al grupo 662 de la misma sección, prevén que la cuota de los grupos o epígrafes correspondientes a tales agrupaciones y grupo será del 50 o del 80 por 100 de la señalada en cada caso cuando la superficie computable del local en el que se ejerza la actividad, respectivamente, sea inferior a 50 metros cuadrados o esté comprendida entre 50 y 70 metros cuadrados.
- o) La nota común a los grupos 672 y 673 de la sección 1.^a refiere que “los sujetos pasivos que presten servicios de cafetería y bar en régimen de concesión en los centros de la tercera edad dependientes de instituciones públicas, satisfarán el 50 por 100 de la cuota correspondiente”.
- p) Las respectivas notas a los grupos 681, 682, 684, 685 y 687 de la sección 1.^a reducen al 70 por 100 de la prevista con carácter general la cuota correspondiente a los hoteles, moteles, hostales, pensiones, hoteles-apartamentos, alojamientos turísticos extrahoteleros y campamentos que permanezcan abiertos menos de ocho meses al año.

- q) La nota al epígrafe 691.9 de la sección 1.^a ordena que “los establecimientos dedicados exclusivamente a la reparación de relojes tributarán al 50 por 100 de las cuotas anteriores”.
- r) La nota común 1.^a a la división 6.^a de la sección 1.^a prevé una reducción de la cuota, proporcional al número de días en que permanezcan cerrados los locales donde se ejercen, para aquellas actividades que, tributando por cuota municipal, se vean afectadas por la realización de obras en dichos locales. Como requisitos para su aplicación, ha de tratarse de obras mayores para las que se requiera la obtención de la correspondiente licencia urbanística, han de tener una duración superior a tres meses y los locales han de permanecer cerrados como consecuencia de tales obras. La reducción es de carácter rogado, debiendo solicitarse al Ayuntamiento respectivo.
- s) La nota común 2.^a a la división 6.^a de la sección 1.^a prevé una reducción de la cuota correspondiente de hasta el 80 por 100, en atención al grado de afectación de los locales, para aquellas actividades que tributen por cuota municipal cuyos locales se vean afectados por la realización de obras en las vías públicas. Como requisitos, las obras han de tener una duración superior a tres meses y los locales en los que se realicen las actividades han de verse afectados por tales obras. La reducción es de carácter rogado, debiendo solicitarse al Ayuntamiento respectivo.
- t) La nota 4.^a al epígrafe 721.3 de la sección 1.^a dispone que “los vehículos que presten servicios considerados de débil tráfico o de carácter rural por la vigente legislación de transporte por carretera, satisfarán el 50 por 100 de la cuota”.
- u) La nota común 3.^a al grupo 833 de la sección 1.^a reduce al 50 por 100 la parte de la cuota correspondiente a cada metro cuadrado edificado, o por edificar, vendido correspondiente a inmuebles sujetos a la legislación de viviendas de protección oficial.
- v) La nota 3.^a al grupo 847 de la sección 1.^a establece que la entidad pública empresarial Correos y Telégrafos satisfará el 50 por 100 de la cuota señalada en el expresado grupo por la prestación de la totalidad de los servicios que el mismo engloba.

- w) La nota a los epígrafes 857.4 a 857.9 de la sección 1.^a, relativos a las actividades -según el caso- de alquiler, lectura y conservación de contadores de energía eléctrica, gas o agua, prevé que “cuando la actividad se ejerza por una empresa distribuidora de energía eléctrica, gas o agua, la cuota será el 50 por 100 de la señalada en el epígrafe que corresponda”.
- x) Las notas 1.^o y 2.^a al epígrafe 965.3 de la sección 1.^a, que incluye los espectáculos realizados fuera de establecimiento permanente (excepto los taurinos), disponen que “los sujetos pasivos que ejerzan esta actividad en instalaciones portátiles transportables de uso propio afectas, única y exclusivamente, a la celebración del espectáculo correspondiente, satisfarán el 50 por 100 de las cuotas asignadas a este epígrafe” y que “los sujetos pasivos a que se refiere la nota anterior, siempre que su aforo no supere 1.000 plazas, satisfarán el 25 por 100 de las cuotas asignadas a este epígrafe”.
- y) La nota 2.^a al epígrafe 972.1 de la sección 1.^a contempla que “los sujetos pasivos que presten servicios de peluquería en hogares o centros de la tercera edad satisfarán el 50 por 100 de la cuota correspondiente”.

7.3.- Las bonificaciones contenidas en las instrucciones del IAE

También las dos instrucciones del IAE contemplan la existencia de distintos supuestos que suponen la reducción de la carga tributaria que normalmente vendría exigida y que, de nuevo, cabe simplemente mencionar sin entrar en mayores consideraciones⁶⁴⁴:

- a) La regla 7.^a de la instrucción general prevé que “cuando se ejerzan simultáneamente por un mismo sujeto pasivo distintas actividades de fabricación gravadas, incluidas en el mismo proceso de fabricación que el producto principal, bien por tratarse de la preparación u obtención de primeras materias o bien de productos intermedios, se satisfará la cuota

⁶⁴⁴ Pagès y Galtés alude a estos supuestos en los siguientes términos: “En la instrucción encontramos ciertas normas especiales destinadas a cerrar el esquema básico de cuantificación de la cuota de tarifa. Están reguladas en las reglas 7.^a y 14.^a.2 a 4 instrucción general, y reglas 7.^a.3 y 4 instrucción ganadería independiente. Algunas de ellas (las reguladas en las reglas 7.^a y 14.^a.3 y 4 instrucción general, y en la regla 7.^a.4 instrucción ganadería independiente) consisten en la aplicación de exoneraciones parciales de la obligación tributaria resultante del mecanismo cuantificador ordinario” (*Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., págs. 244-245).

más elevada de las que correspondan a dichas actividades, más el 50 por 100 de las restantes siempre que los referidos productos intermedios no sean objeto de venta”.

- b) La regla 14.^ª.3 de la instrucción general configura un régimen especial de tributación, aplicable a aquellos sujetos pasivos del impuesto que desarrollen una actividad encuadrada en un sector declarado en crisis para el que se haya aprobado la reconversión de sus planes de trabajo.
- c) La regla 14.^ª.4 de la instrucción general y la regla 7.^ª.4 de la instrucción relativa a la ganadería independiente, contemplan la rebaja de la parte proporcional de la cuota correspondiente al tiempo durante el cual la actividad de una determinada industria, en un caso, o explotación ganadera, en el otro, tenga que estar paralizada como consecuencia de las causas que se prevén en las citadas reglas.
- d) La regla 11.^ª.3 de la instrucción general recoge una bonificación del 50 por 100 en el importe de la cuota provincial asignada para las actividades que, tributando por este tipo de cuota, se ejerzan en una isla de los Archipiélagos canario o balear.

7.4.- Las bonificaciones contenidas en otras normas

Procede en este momento referirnos a determinadas bonificaciones en el IAE que figuran previstas en normas ajenas al impuesto.

7.4.1.- La bonificación en favor de las cooperativas

La Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de régimen fiscal de cooperativas, como se ha dicho ya, establece una bonificación del 95 por 100 de la cuota y, en su caso, de los recargos de este impuesto, de carácter subjetivo, aplicación automática y duración indefinida, en favor de las cooperativas protegidas y especialmente protegidas; las cooperativas de segundo y ulterior grado; las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas; las cooperativas de crédito y las sociedades agrarias de transformación.

A tal bonificación remite actualmente el artículo 88.1 TRLRHL, debiendo estarse en este momento a lo ya referido sobre el beneficio que nos ocupa.

7.4.2.- Las bonificaciones contempladas para atender al desarrollo de determinados acontecimientos de excepcional interés público

En este apartado, corresponde hacer notar que diferentes normas han venido previendo regularmente determinadas bonificaciones para atender al desarrollo de ciertos acontecimientos de excepcional interés público. Como novedad, la Ley 49/2002 ha creado en su artículo 27 el marco jurídico general al que deberán ajustarse estos programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público que puedan establecerse por ley, fijando su contenido máximo, duración y reglas básicas.

Con relación al IAE, dicho precepto dispone que, como máximo, en cada programa podrá establecerse que los sujetos pasivos del impuesto puedan tener una bonificación del 95 por 100 en las cuotas y recargos correspondientes a las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que hayan de tener lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento y que se enmarquen en los planes y programas de actividades elaborados por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente. Por su parte, el desarrollo reglamentario de tales previsiones ha venido dado por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, en cuanto dispone, en su artículo 8.3, que las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que pueden ser objeto de la bonificación son las comprendidas dentro de la programación oficial del acontecimiento que determinen la necesidad de causar alta y tributar por el epígrafe o grupo correspondiente de las tarifas del impuesto, de modo adicional y con independencia de la tributación por el IAE que correspondiera hasta ese momento a la persona o entidad solicitante del beneficio fiscal.

Desde un punto de vista formal, el artículo 9 del Real Decreto 1270/2003 dispone que el reconocimiento previo del derecho de los sujetos pasivos del IAE a la bonificación prevista se efectuará, previa solicitud del interesado, por el Ayuntamiento del municipio que corresponda o, en su caso, por la entidad que tenga asumida la gestión tributaria del impuesto, a través del procedimiento previsto en el artículo 9 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto. A la solicitud de dicho reconocimiento previo deberá adjuntarse certificación expedida por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente que acredite que las actividades de carácter artístico,

cultural, científico o deportivo que hayan de tener lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento se enmarcan en sus planes y programas de actividades.

El plazo máximo en que debe notificarse la resolución expresa del órgano competente será de dos meses desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en el registro de dicho órgano, plazo cuyo cómputo quedará suspendido cuando se requiera al interesado que complete la documentación presentada, por el tiempo que medie entre la notificación del requerimiento y la presentación de la documentación requerida. Transcurrido el plazo expresado sin que el interesado haya recibido notificación administrativa acerca de su solicitud, se entenderá otorgado el reconocimiento previo.

En el marco de tales acontecimientos, deben mencionarse la celebración del “Fórum Universal de las Culturas Barcelona 2004”, el “Año Santo Jacobeo 2004” y el “Caravaca Jubilar 2003”, citados ya con anterioridad, que vienen regulados, respectivamente, por los siguientes preceptos legales y normas reglamentarias:

-la disposición adicional quinta.cinco.2 de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, y el Real Decreto 1070/2002, de 18 de octubre;

-la disposición adicional segunda.cinco.2 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, y el Real Decreto 895/2003, de 11 de julio; y

-la disposición adicional vigésimo segunda.cinco.2 de la misma Ley 53/2002 y el Real Decreto 742/2003, de 20 de junio.

Dichas normas legales han establecido, con idéntico tenor, que las empresas o entidades que desarrollen los objetivos de los respectivos eventos gozarán de “una bonificación del 95 por 100 en todos los impuestos y tasas locales que puedan recaer sobre sus operaciones relacionadas con dicho fin”. De acuerdo con tales disposiciones, los posteriores reglamentos de desarrollo de estas normas, en sus respectivos artículos 6.1, reconocen el derecho a la bonificación del 95 por 100 en el IAE referida.

Más recientemente, se han considerado como acontecimientos de excepcional interés público los que se refieren a continuación, indicándose la norma donde se prevén:

-los “XV Juegos del Mediterráneo. Almería 2005”, en virtud de la disposición adicional sexta de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social;

-el “IV Centenario del Quijote”, según la disposición adicional vigésima de la citada norma;

-la “Copa América 2007”, de acuerdo con la disposición adicional trigésima cuarta de la misma ley⁶⁴⁵;

-“Salamanca 2005. Plaza Mayor de Europa”, en virtud del artículo decimoquinto de la Ley 4/2004, de 29 de diciembre, de modificación de tasas y de beneficios fiscales de acontecimientos de excepcional interés público;

-“Galicia 2005. Vuelta al Mundo a Vela”, de conformidad con el artículo decimoséptimo de la expresada norma;

-el Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de “Pekín 2008”, por mor del artículo decimonoveno de la citada ley;

-el “Año Lebaniego 2006”, según la disposición adicional quincuagésima quinta de la Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para el año 2006; y

-la “EXPO Zaragoza 2008”, de conformidad con la disposición adicional quincuagésima sexta de la misma norma.

En tales preceptos se establecen los beneficios fiscales aplicables al respectivo acontecimiento y se hace en todos los casos por medio de una remisión genérica al régimen contenido en el artículo 27 de la Ley 49/2002 y la incorporación de algunas previsiones específicas. En lo que se refiere a estas últimas, se establece:

1. La duración del programa de apoyo⁶⁴⁶.

⁶⁴⁵ El desarrollo de las disposiciones legales relativas a este acontecimiento se ha efectuado por el Real Decreto 2146/2004, de 5 de noviembre, por el que se desarrollan las medidas para atender los compromisos derivados de la celebración de la XXXII edición de la Copa de América en la ciudad de Valencia.

⁶⁴⁶ Dicha duración es, para cada uno de los supuestos, la siguiente:

-“XV Juegos del Mediterráneo. Almería 2005”: desde el 1 de enero de 2004 hasta el 31 de agosto de 2005;

2. Que la certificación de la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del programa será competencia de los respectivos consorcios que se crearán conforme a lo dispuesto en el artículo 27.2.b) de la Ley 49/2002⁶⁴⁷.
3. Que las actuaciones a realizar serán las que aseguren el adecuado desarrollo del acontecimiento. El desarrollo y concreción en planes y programas de actividades específicas se realizará por los consorcios a los que se ha hecho referencia.
4. Que los beneficios fiscales de estos programas serán los máximos establecidos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002.

7.4.3.- Las bonificaciones contempladas para atender a los daños causados por determinados fenómenos naturales

Existen diferentes exenciones parciales que coyunturalmente se establecen en el IAE tendentes a paliar, en cuanto ello es posible con una medida de estas características, los daños producidos por distintos fenómenos naturales.

-
- “IV Centenario del Quijote”: desde el 1 de enero de 2004 hasta el 30 de junio de 2006, según la nueva redacción que el artículo decimoctavo de la Ley 4/2004 ha dado al apartado 2 de la disposición adicional vigésima de la Ley 62/2003;
 - “Copa América 2007”: desde el 1 de enero de 2004 hasta el 31 de diciembre de 2007;
 - “Salamanca 2005. Plaza Mayor de Europa”: desde el 1 de enero de 2005 hasta el 30 de junio de 2006;
 - “Galicia 2005. Vuelta al Mundo a Vela”: desde el 1 de enero de 2005 hasta el 31 de diciembre de 2006;
 - programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de “Pekín 2008”: desde el 15 de septiembre de 2005 hasta el 15 de septiembre de 2008;
 - “Año Lebaniego 2006”: desde el 1 de enero de 2006 hasta el 30 de abril de 2007;
 - “EXPO Zaragoza 2008”: desde el 1 de enero de 2006 hasta el 31 de diciembre de 2008.

⁶⁴⁷ En desarrollo de esta previsión se ha dictado la Resolución de 13 de enero de 2005, de la Dirección General de Cooperación y Comunicación Cultural, por la que se da publicidad al Convenio de colaboración entre el Ministerio de Cultura, el Ministerio de Economía y Hacienda, la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha y la Federación Española de Municipios y Provincias, para la creación del Consorcio para la Conmemoración del IV Centenario de la publicación de «El Ingenioso Hidalgo Don Quijote de la Mancha» (BOE de 27 de enero de 2005).

El artículo 3.2 de los estatutos del expresado consorcio dispone: “Asimismo, en lo referente a la aplicación de beneficios fiscales, serán de aplicación en particular la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los

A este respecto, sólo mencionar -a título de ejemplo- que el ya citado Real Decreto Ley 6/2004 contempla una reducción en el IAE correspondiente al ejercicio 2004 a favor de las industrias de cualquier naturaleza, establecimientos mercantiles y profesionales cuyos locales de negocios o bienes afectos a esa actividad hayan sido dañados como consecuencia directa de determinados incendios e inundaciones -acaecidos en las Comunidades Autónomas de Aragón, Cataluña, Andalucía, La Rioja, Comunidad Foral de Navarra y Comunidad Valenciana-, siempre que hubieran tenido que ser objeto de realojamiento o se hayan producido daños que obliguen al cierre temporal de la actividad. La indicada reducción será proporcional al tiempo transcurrido desde el día en que se haya producido el cese de la actividad hasta su reinicio en condiciones de normalidad, ya sea en los mismos locales, ya sea en otros habilitados al efecto, sin perjuicio de considerar, cuando la gravedad de los daños producidos dé origen a ello, el supuesto de cese en el ejercicio de aquélla, que surtirá efectos desde el día 31 de diciembre de 2003.

La misma norma prevé la exención de las cuotas del IBI correspondientes al año 2004 a favor de las viviendas, establecimientos industriales y mercantiles, explotaciones agrarias y forestales, locales de trabajo y similares, dañados como consecuencia directa de los incendios e inundaciones a que se refiere, según se ha mencionado ya en otro lugar.

Por otra parte, el real decreto ley que nos ocupa contempla tres previsiones adicionales en su artículo 5:

- 1.- que las exenciones y reducciones de cuotas en los tributos señalados comprenderán las de los recargos legalmente autorizados sobre ellos;
- 2.- que los contribuyentes que, teniendo derecho a los beneficios establecidos en los apartados anteriores, hubieran satisfecho los recibos correspondientes a dicho ejercicio fiscal, podrán pedir la devolución de las cantidades ingresadas; y
- 3.- que la disminución de ingresos en tributos locales que se produzcan en los Ayuntamientos y Diputaciones provinciales será compensada con cargo a los presupuestos generales del Estado, de conformidad con lo establecido en el artículo 9 TRLRHL.

Similares previsiones se contienen en el también citado Real Decreto Ley 8/2005, de 27 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los

incentivos fiscales al mecenazgo, la disposición adicional vigésima de la Ley 62/2003, de 30 de

daños causados por las inundaciones acaecidas en la isla de La Gomera, en cuyo artículo 5.2 se concede una reducción en el IAE correspondiente al ejercicio de 2005 a las industrias de cualquier naturaleza, establecimientos mercantiles y profesionales cuyos locales de negocios o bienes afectos a esa actividad hayan sido dañados como consecuencia directa de las inundaciones, siempre que hubieran tenido que ser realojados o se hayan producido daños que obliguen al cierre temporal de la actividad; reducción que será proporcional al tiempo transcurrido desde el día en que haya cesado la actividad hasta su reinicio en condiciones de normalidad.

7.4.4.- La bonificación contemplada para atender a la elevación del precio de los combustibles

En línea con los supuestos que acaban de analizarse, y como novedad, debe dejarse constancia que el artículo sexto de la Ley 25/2006, de 17 de julio, por la que se modifica el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales y del sistema portuario y se aprueban medidas tributarias para la financiación sanitaria y para el sector del transporte por carretera, ha previsto que se aplicará una bonificación del 50 por 100 en las cuotas del IAE correspondientes a los años 2006 y 2007 para las actividades clasificadas en los grupos 721 y 722 de la sección primera de las Tarifas del impuesto, grupos que se refieren al transporte de viajeros y al transporte de mercancías por carretera, respectivamente.

La finalidad de medida figura en el preámbulo de la norma, donde se puede leer que “la constante y acelerada elevación que viene experimentando el precio de los combustibles desde hace meses ha provocado importantes dificultades económicas al sector del transporte por carretera. El Consejo de Ministros del pasado 24 de junio de 2005 propuso un conjunto de medidas dirigidas a paliar la situación generada. Desde dicha fecha, se constituyeron diversas mesas de trabajo y se vinieron celebrando reuniones con el sector. Como conclusión a todas estas iniciativas, el Gobierno llegó a un nuevo acuerdo con el Comité Nacional del Transporte por Carretera, las principales asociaciones representantes de las empresas cargadoras y las organizaciones sindicales con mayor implantación en el sector del transporte por carretera, cuyas medidas fueron recogidas en un acuerdo posterior adoptado por el Consejo de Ministros en su sesión del pasado 21 de octubre de 2005”, sucediendo que la referida ley viene a dar ejecución a las iniciativas acordadas en materia fiscal.

diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social y su normativa de desarrollo”.

Según establece el precepto, la bonificación se aplicará a la cuota resultante de considerar, en su caso, las bonificaciones a que se refiere el artículo 88 TRLRHL. La disminución de ingresos que se produzca en los ayuntamientos y diputaciones provinciales será compensada con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, de conformidad con lo establecido en el artículo 9 TRLRHL, concretándose que las compensaciones correspondientes a la bonificación en las cuotas municipales del IAE y al recargo provincial aplicable sobre las mismas se reconocerán previa solicitud de cada ayuntamiento o diputación afectados, junto con la documentación que, en su caso, se requiera por el Ministerio de Economía y Hacienda. Las compensaciones por la bonificación en las cuotas provinciales y nacionales se reconocerán de oficio por el Ministerio de Economía y Hacienda, con arreglo a la información que facilite la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y se ajustarán temporalmente a los procesos de distribución de aquéllas, asignándose en proporción a las cuotas a las que correspondan.

8.- Las exenciones en la fiscalidad local sobre las actividades económicas en el Derecho Comparado

Habiendo estudiado el régimen de exenciones vigente en nuestro Derecho, corresponde ahora referirse a los beneficios fiscales previstos en otros ordenamientos jurídicos, para lo que se describe, brevemente, como se articula la fiscalidad local sobre las actividades económicas en algunos países extranjeros y, a continuación, se desarrolla con más profundidad la situación en determinados ordenamientos jurídicos.

8.1.- La fiscalidad local sobre las actividades económicas en otros países

A diferencia de lo que sucede con otros impuestos, la imposición local sobre las empresas presenta múltiples variantes en los distintos países de la OCDE, de manera que una buena parte de las posibles materias susceptibles de imposición es tomada en consideración por uno u otro de los sistemas existentes. No obstante, si bien no hay un modelo común de imposición local sobre las personas, físicas o jurídicas, que desarrollan actividades económicas, se observan determinadas tendencias. Por una parte, existe un predominio de la base inmobiliaria y, aunque en menor medida, de la imposición sobre beneficios; por otra, la imposición sobre la masa salarial registra un declive en beneficio de la base compuesta por el valor añadido, todo lo cual convive con el carácter atípico de las bases tenidas en cuenta por ciertos modelos de imposición. Desarrollando las anteriores consideraciones, seguidamente se hace una referencia sucinta a las distintas bases que son tenidas en cuenta por las diferentes figuras existentes.

Así, cabe mencionar que la imposición sobre los bienes inmuebles es sin ninguna duda el régimen fiscal local sobre las empresas más extendido. A excepción de Suecia, Grecia y Malta, la totalidad de los veinticinco países miembros de la Unión Europea, así como los Estados Unidos, por medio de la *Property Tax*, poseen una contribución territorial sobre las propiedades construidas y la mayoría de ellos dispone también de una contribución territorial sobre las propiedades sin edificar⁶⁴⁸. Tal

⁶⁴⁸ Véanse: Falzon, M.; Peretti, M.-P. y Verdier, A., *Les finances locales dans les vingt-cinq pays de l'Union européenne*, Dexia, París, 2004; Madiès, T. y otros, *Imposition locale des entreprises et interactions fiscales entre collectivités locales*, Direction de la Prévision et de l'Analyse Économique et Centre de Recherche Rennais en Économie et Gestion, 2004.

situación no sorprende demasiado, ya que los inmuebles seguramente constituyen la base más fácilmente localizable. No obstante, esta homogeneidad aparente encubre una gran diversidad en las modalidades de imposición en varios de sus aspectos.

En primer lugar, respecto de su ámbito de aplicación, esta imposición es específica para las empresas en Irlanda -*Comercial Rates*- y en Dinamarca, mientras que engloba indistintamente a todos los propietarios de bienes inmuebles en el resto de países⁶⁴⁹. Por otro lado, la mayoría de los Estados europeos han introducido numerosas exoneraciones para determinadas categorías de contribuyentes, que benefician en particular, casi en todos los países, al sector agrícola. En cambio, la existencia de determinadas exenciones territoriales, aplicadas en el marco de políticas de ordenación del territorio, constituye un régimen que parece circunscribirse a Francia.

En segundo lugar, la mayoría de los estados europeos ha optado por una base establecida en función de un valor objetivo de los bienes inmuebles, que se determina en atención al alquiler teórico que la propiedad podría obtener en caso de arrendamiento, aunque existen otras modalidades de determinación de este valor en algunos países. Por el contrario, en algunos estados americanos la *Property Tax* se sustenta sobre una base más amplia que la propiedad inmobiliaria *stricto sensu* y se acerca a un impuesto general sobre el activo neto de las empresas. La base del impuesto para los bienes inmuebles se fundamenta en el *fair market value*, es decir, el valor venal o de mercado del bien y corresponde, según los Estados, a la capitalización de la renta extraída de ese bien, a su coste histórico o a su coste de sustitución.

En tercer lugar, el peso del impuesto sobre la propiedad inmobiliaria que recae sobre las empresas es variable de un país a otro, y también lo es su importancia en la financiación de las colectividades locales. Marginal en Dinamarca, escaso en Alemania, en Europa sólo desempeña un papel esencial en los recursos fiscales de las administraciones locales en los países latinos y en las Islas Británicas.

Aunque el fundamento de un impuesto sobre la propiedad inmobiliaria aparezca por regla general bien aceptado, se le han realizado dos tipos de críticas fundamentales.

⁶⁴⁹ Irlanda abandonó su impuesto sobre la propiedad residencial en 1978, con el argumento de que resultaba poco equitativo, dada la escasa contribución de las áreas rurales y el importante desfase temporal de las valoraciones -la última revisión a gran escala databa de 1850-, pero la ausencia de una alternativa viable llevó al gobierno a establecer en 1883 un nuevo impuesto que tomó la forma de impuesto de producto aplicado sobre la renta imputada a la propiedad residencial (Véase Monasterio Escudero, C. y Suárez Pandiello, J., *Manual de Hacienda autonómica y local*, 2.ª ed., Ariel, Barcelona, 1998, págs. 336 y 337).

Por una parte, el nivel de la exacción, así como las disparidades que existen entre zonas geográficas, han suscitado conflictos en determinadas ocasiones; en particular, en los Estados Unidos -“revuelta fiscal” producida en California en 1978- y en Gran Bretaña. En este país, la preocupación por proteger a las empresas, cuyo peso electoral es escaso, contra toda tentativa de transferir la carga fiscal local en su detrimento y en favor de los hogares, así como la voluntad de limitar las disparidades geográficas, desembocaron en una profunda reforma llevada a cabo por la *Finance Act* de 1991. En adelante, si bien el impuesto sobre la propiedad inmobiliaria que recae sobre las empresas -la *Uniform Business Rate*- sigue abasteciendo los presupuestos locales, su base y su tipo son competencia nacional y son uniformes en el conjunto del territorio. Los *Business Rates* que se pagan a las colectividades locales según una clave de distribución demográfica no se parecen tanto a una imposición local como a un impuesto nacional afectado a una determinada finalidad.

Por otra parte, las modalidades de determinación del valor de los bienes plantean problemas en numerosos países.

Más allá de la imposición inmobiliaria, el beneficio de las sociedades es, seguramente, la base más extendida. Además de los estados en los cuales el impuesto de sociedades se destina parcialmente a las colectividades locales, en cuyo caso el impuesto no tiene el carácter de verdadera imposición local, el beneficio constituye la base principal de los impuestos locales sobre la actividad económica en Alemania -*Gewerbesteuer*-, en los Estados Unidos -*Corporate Income Tax*-, en Portugal, donde la imposición se realiza en forma de recargos -*Derrama*- sobre el impuesto nacional de sociedades, así como en Luxemburgo -*Gewerbesteuer*⁶⁵⁰. En Japón, la *Enterprise Tax*, percibida en favor de las prefecturas, es decir, las regiones, se asienta sobre el beneficio. Se añade otro impuesto local, la *Corporate Inhabitant Tax*, percibido en favor de las regiones y los municipios, cuya base se establece parcialmente sobre el beneficio. En el extremo opuesto se sitúan Suecia y Dinamarca, que tenían hasta principios de los años noventa un impuesto sobre los beneficios de las sociedades a nivel local al que han renunciado.

⁶⁵⁰ En Estados Unidos, junto a la aplicación del impuesto a las empresas, existe una imposición local sobre la renta que se aplica a los trabajadores y que es calculada, en unos casos, sobre el importe de los sueldos y salarios y, en otros, tomado en consideración un concepto más amplio de renta que incluye las rentas del trabajo y las del capital. Sobre esta figura, véase Due, J. F. y Mikesell, J. H., “Local Sales and Income Tax”, en VV. AA., *Management Policies in Local Government Finance*, International City Management Association, Washington, 1975, págs. 137 y ss.

El principal interés de este tipo de imposición es que se sustenta sobre una base que mide bien la capacidad contributiva de las empresas. No obstante, choca con un escollo de principio y con dos obstáculos prácticos:

-en cuanto a los principios, la base constituida por el beneficio presenta el inconveniente de no tener en cuenta el valor de los servicios públicos prestados a las empresas o las externalidades negativas que ellas ocasionan localmente, lo que la convierte en una base subóptima desde el punto de vista de la teoría de la equivalencia⁶⁵¹;

-en la práctica, esta base, que sufre fuertes fluctuaciones en función de la coyuntura económica, es poco adecuada para proporcionar a las colectividades locales ingresos regulares;

-además, el beneficio es una base difícilmente localizable. En efecto, las empresas no disponen siempre de contabilidades separadas para cada uno de sus establecimientos e incluso cuando esto sucede puede fácilmente manipularse la base asignada a cada uno de ellos, en particular, por una acción sobre los precios de transferencia; por otro lado, se choca con el hecho de que, precisamente, algunos regímenes fiscales se han creado para permitir a las empresas consolidar sus cuentas, incluso entre entidades jurídicas diferentes que pertenecen al mismo grupo⁶⁵².

Estas dificultades se acentúan cuando, como sucede en el caso de Suiza o de los Estados Unidos, las colectividades territoriales o los estados federados tienen el poder de establecer los elementos de reparto aplicables a la base. En los Estados Unidos, la *Corporate Income Tax*, que representa un 7 por 100 de los ingresos de los estados, se somete a unos elementos de distribución comunes -en función de las

⁶⁵¹ El principal fundamento teórico del impuesto local sobre las empresas es el principio de equivalencia, que reposa sobre la idea de que esta imposición compensa el precio de los servicios que les son prestados localmente por las colectividades públicas y las externalidades que las empresas ocasionan en su entorno inmediato.

Véase Madiès y otros, *Imposition locale des entreprises et interactions fiscales entre collectivités locales*, ob. cit.

⁶⁵² Según refiere Fernández Junquera, para resolver este problema de distribución de los rendimientos netos entre las diferentes localidades donde se obtienen, muchas ciudades de Estados Unidos permiten que sus empresas puedan separar las cuentas para distribuir el beneficio entre las distintas sedes de sus operaciones. Para el caso de que no sea posible realizar la distribución, se utiliza la denominada "fórmula de Massachusetts", que consiste en repartir los beneficios netos en proporción a una serie de variables como las indemnizaciones satisfechas a los empleados, los ingresos brutos o la propiedad utilizada en cada jurisdicción (Véase *La Hacienda Local en un Estado Federal. Un estudio de Derecho Comparado*, ob. cit., pág. 111).

ventas, de los salarios y del capital de explotación-. Este sistema, denominado UDIPTA -*Uniform Division of Income for Taxes Purposes Act*- deja, sin embargo, márgenes de maniobra a los estados para determinar la ponderación de los tres elementos de la base o las modalidades de aplicación del régimen. Se derivan de ello amplias posibilidades de optimización, pero también importantes costes de gestión para las empresas y las administraciones.

En Alemania, aunque existe una regla uniforme de determinación de las bases, en función del lugar de trabajo o de adscripción de los trabajadores, los contribuyentes importantes pueden negociar esta regla de imposición con las colectividades territoriales. A causa de la concentración del impuesto sobre un escaso número de empresas y la fuerte representación de los industriales en el seno de los consejos de gobierno municipales, la determinación de las bases se ha convertido en una cuestión importante en las relaciones entre colectividades locales y empresas y hasta en un objeto de presiones y de chantajes por parte de estas últimas⁶⁵³.

La masa salarial o el número de asalariados constituyen bases de imposición en decadencia relativa, ya que son criticadas por su impacto en el empleo. Excluida de la base imponible en Alemania desde 1979 y en Francia desde 2003, la masa salarial sigue siendo la base de imposición del Impuesto Local sobre las Sociedades -*Kommunalsteuer*- y del Impuesto Nacional sobre los Salarios que benefician a las colectividades territoriales austriacas. El número de asalariados entra también, parcialmente, en la base de imposición en Bélgica -*Impôt Local sur le Personnel Occupé*-.

De todas formas, la inclusión de los salarios en las bases de la imposición local sobre las empresas parece lejos de abandonarse. En efecto, si bien su consideración directa sigue estando poco extendida, su inclusión a través del valor añadido -base de imposición que comprende los salarios- parece, sin embargo, conocer un cierto desarrollo. En los Estados Unidos, a partir de 1976, el Estado federado de Michigan había renunciado a la *Corporate Income Tax*, asentada sobre los beneficios, en favor de un nuevo impuesto, denominado *Single Business Tax*, cuya base se constituía a partir del valor añadido -salarios, intereses, beneficio, depreciación del capital-, al que se aplicaba un tipo relativamente reducido (2,3 por 100 inicialmente y 1,9 por 100 desde 2002). Una reforma comparable, aunque menos ambiciosa, ha sido introducida en New Hampshire en 1993, con la creación de la *Business Enterprise Tax*. También en Italia una imposición sobre la masa salarial y el valor añadido de las empresas ha

⁶⁵³ Lo anterior, según se expresa en Madiès y otros, *Imposition locale des entreprises et interactions fiscales entre collectivités locales*, ob. cit., pág. 25.

sido instituida por primera vez en Europa, a raíz de la reforma de 1998, con la creación de la *Imposta Regionale sulle Attività Produttive*.

Finalmente, algunos ordenamientos se distinguen por la singularidad de las bases elegidas en el marco de la imposición local sobre las actividades económicas.

Así, el abanico de situaciones puede iniciarse citando el supuesto de imposición de la riqueza de las sociedades configurado a través de la toma en consideración de una serie de elementos del balance como pueden ser los fondos propios, supuesto que parece haber desaparecido. Abandonado en Luxemburgo en 1996, luego en Italia y Alemania dos años más tarde⁶⁵⁴, los impuestos sobre el capital de las empresas a nivel local no parecen subsistir más que en Japón, bajo la forma anticuada -cercana a la capitación- de una imposición sobre los fondos propios ponderados por el personal asalariado. El producto de este impuesto, que está por otra parte en proceso de reforma, es sin embargo marginal.

Por su parte, en Bélgica se grava la fuerza motriz, mientras que Francia es el único país que sustenta este tipo de imposición específicamente sobre las inversiones.

Como puede observarse, la presencia de una imposición infraestatal sobre las empresas o sus actividades económicas diferenciada de la imposición sobre los particulares está generalizada en los países más desarrollados económicamente, situación que justifica el mantenimiento del IAE en nuestro sistema impositivo como instrumento que contribuya a materializar la autonomía financiera de las Entidades locales. Es evidente que la existencia de un impuesto local sobre las empresas no va a garantizar por sí sola que haya colectividades territoriales potentes financieramente y con márgenes de maniobra reales en materia fiscal, pero, desde este punto de vista del Derecho Comparado, resulta poco justificable la reforma materializada por la Ley 51/2002 y que ha llevado a la práctica supresión del IAE, en tanto que no parece que el difícil encaje entre los mecanismos de financiación de los distintos niveles territoriales de Administración pudiera permitirse el lujo de prescindir de una figura consolidada en nuestro sistema, de larga tradición en él y que tiene claras equivalencias en los países de nuestro entorno.

Por otro lado, un segundo argumento fundamental a favor de un tributo local sobre las actividades económicas es aquél que justifica la propia *local business taxation* con carácter general: el tradicional criterio del beneficio. El principio basilar es que,

⁶⁵⁴ En Alemania, la supresión del capital de las empresas como base de la imposición vino motivada por la voluntad de no perjudicar la capacidad inversora de las empresas.

mientras la actividad productiva “consume” servicios públicos locales, la eficiente localización de los recursos requiere que el precio de los bienes introducidos en el mercado refleje también este coste de producción. Para transferir el coste público a la contabilidad privada no hay otro instrumento que la imposición, que evidentemente debe corresponderse con el gasto público local. La imposición local respetuosa con este criterio favorece la competencia fiscal interjurisdiccional “sana”. Si una jurisdicción local muestra un nivel de imposición superior al valor de los servicios ofrecidos, los operadores reaccionarán deslocalizándose. Para evitar este éxodo, las autoridades se cuidarán de mantener una presión fiscal no tanto homogénea con la de las otras jurisdicciones, sino proporcional a los servicios ofrecidos. Con formas de imposición menos unidas al gasto local, este juego competitivo se deteriora⁶⁵⁵.

Por lo demás, lo que no puede negarse es que el IAE necesitaba una reforma, y para establecer en qué dirección acometerla la variedad de figuras existentes fuera de nuestras fronteras proporcionaba numerosos ejemplos que podían haberse seguido y adaptado. Al respecto, no hay que perder de vista que también en otros países se han afrontado reformas profundas en este sector de la imposición infraestatal, como en Italia con la creación de la *Imposta Regionale sulle Attività Produttive*, y que en otros Estados, concretamente en Francia, se está estudiando la forma de articular cambios en la fiscalidad local sobre las actividades económicas⁶⁵⁶.

8.2.- Las exenciones en la *Taxe Professionnelle* francesa

Como en la mayoría de países de la OCDE, en Francia las empresas están sujetas a una imposición inmobiliaria. Además, existe una figura, la *Taxe Professionnelle*, que grava el ejercicio de actividades económicas. Su base imponible viene constituida por el valor locativo de los inmuebles sujetos a la contribución territorial, así como por el valor del equipamiento y bienes muebles de los que el contribuyente disponga al término del penúltimo año anterior al de la imposición. La expresada base ha experimentado, entre 1998 y 2003, la supresión de su parte salarial -que tenía en cuenta los salarios pagados por el contribuyente-, antes existente, lo que

⁶⁵⁵ En tal sentido, véase Osculati, F., “L’IRAP e il federalismo dimezzato”, Società Italiana di Economia Pubblica, Dipartimento di Economia Pubblica e Territoriale de la Università di Pavia, working paper, nº 402, abril 2005, pág. 11, en la dirección en Internet: www.palazzochoigi.it/Presidenza/ACoFF/doc/Osculati.pdf.

⁶⁵⁶ En este país la Commission de Réforme de la Taxe Professionnelle, presidida por M. Olivier Fouquet, ha presentado su “Rapport au Premier Ministre”, de 21 de diciembre de 2004, donde se contiene un detallado análisis del impuesto francés y se formulan una serie de proposiciones para orientar su reforma.

se inscribe en una tendencia general hacia la eliminación de los impuestos que pesan específicamente sobre el factor trabajo.

Valorando en particular su base, sucede que la *Taxe Professionnelle* aparece como una forma de imposición atípica, que hace de Francia una excepción en cuanto a imposición local sobre las empresas. Además, en lo que se refiere al papel del impuesto en la financiación de las colectividades locales, también constituye este país una excepción entre sus socios europeos, ya que la *Taxe Professionnelle* aparece como un elemento esencial de los recursos de las colectividades locales y una condición de su autonomía financiera; no puede olvidarse que en Francia la *Taxe Professionnelle* representa la fuente de ingresos fiscales más importante con que cuentan las colectividades territoriales.

Pasando al análisis de los beneficios fiscales, corresponde mencionar que el ámbito de aplicación de la *Taxe Professionnelle* está condicionado por numerosas exenciones que pueden dividirse en tres grandes grupos, el de las categoriales, el de las territoriales y el régimen aplicable a Córcega. En lo que se refiere a las exenciones categoriales⁶⁵⁷, debe expresarse que, en su mayoría y a pesar de ciertas excepciones, se aplican, de pleno Derecho y con carácter indefinido, uniformemente sobre el conjunto del territorio, afectan a determinados sectores o categorías de contribuyentes y no dan lugar a compensación por parte del Estado. Estas exenciones -generalmente heredadas del régimen de la *Contribution des Patentes*- se refieren, por una parte, a ciertas actividades ejercidas por las entidades públicas y, por otra, a distintas categorías de actividades, de contribuyentes o de inversiones en cuyo favor el legislador ha establecido una reducción de la carga fiscal.

En lo que respecta al régimen específico previsto para las colectividades y establecimientos públicos, ha de referirse que algunas actividades de carácter administrativo ejercidas por las entidades públicas están, por su propia naturaleza, situadas fuera del ámbito de aplicación de la *Taxe Professionnelle*. Por otro lado, el artículo 1449 del *Code Général des Impôts*, en su redacción dada por Ley de 1975, ha previsto expresamente que el Estado, las colectividades locales y los establecimientos públicos queden exentos del impuesto en razón de:

-sus actividades de carácter esencialmente cultural, educativo, sanitario, social, deportivo o turístico, cualquiera que sea su situación respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido;

⁶⁵⁷ Con este término se designa aquí el conjunto de las exenciones aplicables a una categoría de actividad, de contribuyente o de inversión y que no se supeditan a una condición de localización geográfica en una zona de ordenación del territorio.

-la gestión de los puertos, a excepción de los puertos deportivos.

A esta situación se ha añadido, con respecto a los establecimientos públicos, la exención prevista por la Ley de finanzas para 2002, en virtud de la cual las colectividades locales y los *Établissements Publics de Coopération Intercommunale* (EPCI) con fiscalidad propia pueden decidir eximir algunas actividades de investigación aplicada ejercidas por los establecimientos públicos de enseñanza e investigación. Además, el citado artículo 1449 del *Code Général des Impôts* exonera numerosas actividades ejercidas por las colectividades y los establecimientos públicos, incluso en un marco competitivo, como por ejemplo el sector turístico.

En lo que se refiere a las exenciones previstas a favor del sector privado, el régimen de la *Contribution des Patentes* preveía numerosas exenciones de carácter automático y por un período de tiempo indefinido a favor, aproximadamente, de sesenta y cinco actividades, englobadas, en particular, en los ámbitos o sectores siguientes:

-las profesiones manuales o artesanales;

-algunas profesiones liberales o intelectuales (artistas, profesores no asalariados, comadronas, abogados en prácticas);

-la mayoría de los agricultores, así como las cooperativas agrícolas;

-distintas profesiones (explotadores de minas, estanqueros, editores de prensa, organismos HLM, etc.).

El proyecto de ley elaborado en febrero de 1974 preveía una ordenación parcial de estas exenciones, que habría llevado a la definición de 13 categorías de sujetos exentos y a la creación de un límite máximo de exención común. Sin embargo, el segundo proyecto de ley, de mayo de 1975, renunció finalmente a este intento de racionalización, que pretendía, en particular, someter a imposición a los agricultores por aquellas actividades sujetas al IVA, así como a las cooperativas de artesanos. La ley de 29 julio de 1975 se limitó, por tanto, a mantener la lista de las exenciones existentes. En lo esencial, esta arquitectura no ha sufrido modificaciones desde entonces, de manera que las adaptaciones sucesivas del régimen de la *Taxe Professionnelle* se han limitado a ir añadiendo nuevos supuestos. Resulta así que hoy se eximen del impuesto:

-algunas actividades, en particular las agrícolas, artesanales y asimiladas (artesanos, conductores, cooperativas de barqueros, pescadores), industriales y comerciales (medios de comunicación, extracción minera, cooperativas de trabajadores), o no comerciales (artistas, fotógrafos, comadronas, deportistas);

-distintas categorías de sujetos pasivos (mutualidades, organismos de HLM, sindicatos, etc.);

-algunas inversiones que, principalmente, desde la intervención de la Ley de finanzas para 1992, suponen grandes desembolsos o tienen un interés medioambiental (centrales nucleares, aeropuertos, instalaciones para el ahorro de energía, etc.)⁶⁵⁸.

Como segunda gran categoría de exenciones, tenemos las territoriales⁶⁵⁹. El régimen de tributación por la *Taxe Professionnelle* se inscribe con determinación, desde hace una veintena de años, en el marco de la política de descentralización y ordenación del territorio. Esta evolución se tradujo en el recurso creciente a exenciones cuyo campo de aplicación *ratione loci* se limita a algunas zonas, definidas en el marco de la política de ordenación territorial⁶⁶⁰. Tales exenciones, en su mayoría temporales, están destinadas a fomentar el mantenimiento o la creación de actividad económica en determinadas zonas concretas, debiendo distinguirse dos categorías, las facultativas y las de pleno derecho.

En lo que respecta a las exenciones facultativas, la adopción de estos beneficios se deja a la consideración de las colectividades locales o los *Établissements Publics de Coopération Intercommunale* afectados. Decididas por acuerdo expreso de alcance general, no dan derecho a compensación a favor de las entidades locales. Los principales supuestos de este tipo son:

-las exenciones previstas para los casos de creación, traslado, ampliación, descentralización, reconversión de actividades industriales y algunas actividades de servicio, en aplicación de los artículos 1465 y 1465 B del *Code Général des Impôts*, las cuales se someten en algunos casos a concesión;

⁶⁵⁸ Sobre este último punto, conviene destacar que la exoneración de determinadas inversiones atañe, en rigor, a la base de la *Taxe Professionnelle* y no a su ámbito de aplicación. No obstante, esta técnica tiene, en la práctica, el mismo efecto que una exención parcial.

⁶⁵⁹ Con este término se designa el conjunto de exenciones cuya aplicación se limita a las actividades desarrolladas en algunas zonas determinadas, en el marco de la política de ordenación del territorio.

⁶⁶⁰ Sobre tales zonas, véase Labia, P. y Bernard-Gelabert, M.-C., *Les zones d'aménagement du territoire. Mode d'emploi*, L.G.D.J., París, 1997.

-desde 1983, las exenciones que benefician durante dos años a las nuevas empresas o a los establecimientos en dificultad que reanudan su actividad situados en determinadas zonas especiales (artículos 1464 B y 1464 C); la Ley de finanzas para 2004 reforzó y alargó a siete años este dispositivo en el caso de las nuevas empresas innovadoras (artículo 1466 D);

-la exención establecida por la Ley de finanzas de 1987 a favor de los médicos que se instalan en zonas rurales (artículo 1464 D);

-desde la Ley de orientación sobre la ciudad de 1991, la creación y ampliación de establecimientos realizadas en las grandes concentraciones y barrios con hábitat deteriorado situados en zonas urbanas sensibles.

Por lo que se refiere a las exenciones de pleno derecho, mediante Ley de 4 de febrero de 1995, de orientación para la adaptación y el desarrollo del territorio, el legislador instauró un régimen reforzado a favor de zonas consideradas como especialmente desfavorecidas, régimen que se caracteriza por la existencia de exenciones en la *Taxe Professionnelle* que son aplicables automáticamente, excepto acuerdo en contra de las colectividades o establecimientos públicos afectados, y cuyo coste para las colectividades interesadas se compensa íntegramente por el Estado.

Limitadas en un primer momento a la creación o a la ampliación de algunos tipos de actividades en las Zonas de Revitalización Rural (ZRR) o Zonas de Reactivación Urbana (ZRU), estas exenciones se han extendido por el pacto de relanzamiento para la ciudad a los establecimientos preexistentes en estas zonas y a 44 Zonas Francas Urbanas (ZFU) creadas en el territorio francés. Sometida a topes máximos y limitada a cinco años, esta exención de la *Taxe Professionnelle* se inscribe en el marco de un régimen preferencial fuertemente derogatorio, que la Ley núm. 2003-710, de 1 de agosto de 2003, ha extendido a 41 nuevas Zonas Francas Urbanas.

Un tercer grupo de exenciones vendría constituido por el régimen aplicable a Córcega. Sometida en virtud de la Ley de 1975 a la *Taxe Professionnelle* en las condiciones de derecho común, Córcega ha sido objeto, en particular desde la promulgación de la Ley de 27 de diciembre de 1994, de una adaptación de su estatuto fiscal en cuanto al impuesto que nos ocupa. Especialmente favorable, este régimen consta de dos tipos de medidas:

-por una parte, se exonera completamente al conjunto de establecimientos sujetos a imposición situados en Córcega -de pleno derecho e indefinidamente-

de la parte percibida en beneficio de los departamentos de Alto Córcega y Córcega del Sur, así como de la colectividad territorial de Córcega;

-por otra parte, los establecimientos situados en la zona franca de Córcega se beneficiaban, bajo algunas condiciones, de una exención total o parcial, aplicable automáticamente excepto acuerdo en contra de las colectividades interesadas, aunque en algunos casos estaba sujeta a concesión previa. Este régimen ha sido, no obstante, suprimido por la Ley de finanzas para 2002, que previó como contrapartida una exención de las nuevas inversiones de las PYME's industriales, comerciales y artesanales, así como del sector inmobiliario.

Valorando la trascendencia de las exenciones en el impuesto, debe referirse que, numéricamente, estas medidas consiguen eximir a cerca de un millón de sujetos pasivos teóricos, reduciendo en gran parte el ámbito de aplicación del tributo. Si la *Taxe Professionnelle* puede definirse como una imposición local sobre las empresas, tal definición, aunque usual, sólo abarca muy imperfectamente su campo de aplicación. Si se atiende a su ámbito teórico, el impuesto aparece no como un tributo sobre las empresas sino, más allá, como un impuesto sobre los agentes productivos. En efecto, el número de los sujetos pasivos teóricos de la *Taxe Professionnelle* se sitúa alrededor de los 3.600.000⁶⁶¹, lo que está al nivel de los productores de bienes o servicios y por encima de los 2.500.000 de empresas industriales, comerciales o financieras con que cuenta Francia⁶⁶². El juego de las distintas derogaciones consigue la exención total de alrededor de un millón de sujetos pasivos teóricos. No obstante, aunque la cifra resultante se acerca a la de "empresas", estos dos conjuntos no se superponen verdaderamente, por lo que el conjunto de los sujetos que han de contribuir efectivamente por el tributo no es equiparable a la referida categoría de las empresas. En efecto, como se dijo, las exenciones de la *Taxe Professionnelle* se circunscriben a lógicas categoriales o territoriales que consiguen someter parcialmente al impuesto algunas actividades no empresariales, en particular civiles o agrícolas, y a exonerar, por ejemplo, a ciertas empresas de nueva creación.

Si se analizan en términos de Hacienda Pública, las exenciones de la *Taxe Professionnelle* representan un gasto fiscal significativo a cargo de las colectividades

⁶⁶¹ Según datos de la *Direction Générale des Impôts*. Véase Barbe, D., "Taxe Professionnelle: une réforme impossible?", *Les Petites Affiches*, núm. 84, 2005, pág. 5.

El concepto de sujeto pasivo teórico cubre, por una parte, los sujetos pasivos efectivos y, de otra parte, las personas físicas o jurídicas que, aunque entrando en el ámbito de aplicación teórico del impuesto, según viene definido por el artículo 1447 del *Code Général des Impôts*, se benefician de alguna de las exenciones previstas por los artículos siguientes de dicho código.

⁶⁶² Según cifras del *Institut National de la Statistique et des Études Économiques*, 2002.

locales y, cuando se compensan, del Estado. Un coste contenido, pero no desdeñable, que no se conoce con exactitud y que se soporta como consecuencia de la existencia de unas medidas cuya eficacia tampoco es del todo conocida. Así, como ha destacado el *Conseil des Impôts* en sucesivas ocasiones, no hay, ni a nivel central ni a nivel descentralizado, evaluaciones sobre la pertinencia de las exenciones en la *Taxe Professionnelle* en términos de coste/eficacia, lo que ha provocado que se formulen diferentes críticas al sistema⁶⁶³.

El desarrollo de las exenciones, que ha conferido al régimen de la *Taxe Professionnelle* una cierta capacidad de adaptación, ha provocado importantes preocupaciones. En cualquier caso, el sistema actual es criticado, principalmente, en dos aspectos; por una parte, su complejidad y su inestabilidad limitarían los efectos incentivadores buscados, y por otra, de manera más fundamental, su pertinencia en términos de equidad y de eficacia económica es puesta en duda. Se plantea, así, si las exenciones existentes constituyen un verdadero paliativo de los defectos del sistema y un instrumento al servicio de las políticas públicas.

La nueva configuración del ámbito de aplicación de la *Taxe Professionnelle* originada por el recurso creciente a la técnica de las exenciones ha tenido varios objetivos. En primer lugar, tuvo como finalidad reducir el peso ejercido por la exacción sobre algunos sectores cuya capacidad contributiva parecía insuficiente para poder soportar la aplicación de las normas de derecho común, o que el legislador deseaba favorecer por motivos de interés general, léanse los sectores social o educativo.

En segundo lugar, la introducción de exenciones temporales ha permitido limitar algunos efectos económicos desincentivadores del impuesto, tratando de corregir externalidades negativas, en particular, en el caso de la creación de empresas.

En tercer lugar, y correlativamente, la multiplicación de las exenciones pudo aparecer como un paliativo a una reforma más global, esta técnica habría permitido hacer frente a las críticas más virulentas regulando puntualmente situaciones no equitativas.

Por último, y sobre todo, la herramienta de las exenciones se ha usado ampliamente para poner la *Taxe Professionnelle* al servicio de las políticas públicas, principalmente en dos ámbitos:

⁶⁶³ Véanse: *La Taxe Professionnelle*, Quinzième rapport au Président de la République, 1997, págs. 37 y ss; y *Les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale*, Vingtième rapport au Président de la République, 2002, págs. 31 y ss.

-por una parte, en materia de descentralización, las colectividades locales fueron investidas del poder de conceder o no aplicar exenciones, lo que permitió el desarrollo, aunque en un marco limitado, de políticas fiscales locales no solamente en cuanto al tipo de gravamen, sino también respecto de la base de los obligados tributarios;

-por otra parte, la diferenciación territorial de las exenciones sirvió de impulso para la ordenación del territorio y el desarrollo de la política urbana.

Sin embargo, la instrumentalización de las exenciones podría ser puesta en entredicho por el nuevo contexto institucional. En efecto, el imperativo de conservación de los ingresos de las colectividades territoriales, reforzado mediante la Ley constitucional núm. 2003-276, de 28 de marzo de 2003, relativa a la organización descentralizada de la República, constituye en adelante un obstáculo a la modulación del ámbito de aplicación del impuesto, incluso en el caso de las exenciones compensadas. A este respecto, conviene destacar que el legislador tiende, desde entonces, a preferir a esta técnica la de las desgravaciones de la *Taxe Professionnelle*, que son neutras para las colectividades territoriales pero producen los mismos efectos para las empresas.

Centrándonos en las críticas antes referidas, un primer conjunto, del que se hacen eco varios informes del *Conseil des Impôts*, contempla la complejidad y la inestabilidad del sistema actual, notas a las que se acusa de perjudicar a sus efectos incentivadores⁶⁶⁴. La multiplicación de las exenciones -en particular territoriales- no se inscribe en un proyecto global, coherente desde el punto de vista fiscal, sino que resulta, al contrario, de la acumulación de medidas específicas que, después de más de veinte años, han ido adoptándose por casi todas las leyes de finanzas y por otros numerosos textos legislativos o reglamentarios. Esta evolución ha desembocado en un sistema ampliamente criticado.

Efectivamente, el sistema formado por las exenciones de la *Taxe Professionnelle* es extremadamente complejo. Así, las colectividades territoriales y sus agrupaciones se enfrentan, como recuerda el *Conseil des Impôts*, a un abanico de más de una treintena de medidas opcionales, de amplitud y alcance variables, cuyas condiciones de aplicación son de una gran diversidad, y que se añaden a otros gastos fiscales o subvenciones⁶⁶⁵.

⁶⁶⁴ Estas críticas son desarrolladas, en particular, en *La Taxe Professionnelle*, ob. cit., págs. 35 y ss.; y *Les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale*, ob. cit., págs. 95 y ss.

⁶⁶⁵ Véase *La Taxe Professionnelle*, ob. cit., pág. 38.

Y a esta complejidad se suma una importante inestabilidad jurídica, ya que desde 1980 no son, en efecto, menos de una decena de dispositivos de exención temporal diferentes los que han sido creados y algunos, además, han experimentado incesantes modificaciones. Como ejemplo, la Ley de finanzas para 2002 había establecido un dispositivo de salida progresiva del régimen aplicable a las Zonas de Reactivación Urbana en tres años y procedido a una alineación con este último del régimen aplicable a las Zonas Francas Urbanas, más favorable en su origen. Pero, a partir de la ley de finanzas rectificativa para 2002, el legislador ha dado marcha atrás parcialmente en esta alineación, prorrogando el régimen de exención de las aperturas de establecimientos y elevando a nueve años la duración de la exención regresiva para las empresas establecidas en las Zonas Francas Urbanas. Además, si la volatilidad de las normas aplicables se refiere esencialmente a las exenciones territoriales, se extiende también a las exenciones categoriales. Así, los productores de granos y semillas agrícolas fueron objeto, a principios de los años noventa, de varias medidas contradictorias tendentes a veces a incluirlos y otras a excluirlos del ámbito de aplicación de la exención prevista por el artículo 1450 del *Code Général des Impôts*.

Aunque no pueda ser objeto de una evaluación precisa, el impacto de las exenciones y, en particular, su papel incentivador se encontraría afectado, principalmente, desde tres puntos de vista. En primer lugar, la variedad y la heterogeneidad de los dispositivos generaría costes de información y gestión importantes. Según el propio *Conseil des Impôts*, podemos interrogarnos sobre la extrema complejidad de los dispositivos elegidos, que son difícilmente comprensibles y que ni los servicios administrativos en la materia ni, sobre todo, las empresas llegan a entender en su conjunto⁶⁶⁶.

En segundo lugar, la complejidad de los dispositivos previstos y su inestabilidad en el tiempo son, para las empresas, factores de inseguridad jurídica y, en consecuencia, llevan consigo un riesgo de posible controversia y de pronta supresión de las medidas adoptadas; estos factores de incertidumbre contribuirían a disuadir a los sujetos pasivos de su posible interés por acudir a las conductas incentivadas por el beneficio fiscal.

Por último, y a pesar de una determinada ordenación de los beneficios en atención al grado de prioridad de las zonas afectadas, el sistema de exenciones -cuya especificidad se basa en la voluntad de prever, para cada tipo de zona, un régimen singular- sería poco selectivo, provocando en una parte importante del territorio la

⁶⁶⁶ Véase *La Taxe Professionnelle*, ob. cit., pág. 39.

superposición de las subdivisiones. Resultaría así una dispersión del gasto fiscal correspondiente, cuyo efecto incentivador se encontraría por lo tanto reducido. En cualquier caso, conviene recordar que la capacidad de incentivar conductas que poseen las exenciones previstas en la *Taxe Professionnelle* puede ser reforzada por la de otros gastos fiscales -exención temporal del Impuesto sobre Sociedades, por ejemplo- y subvenciones.

En definitiva, si por un lado el coste global de las exenciones en la *Taxe Professionnelle* permanece contenido, por otro no está nada claro que el gasto fiscal que aquéllas originan ejerza un efecto de impulso significativo, tanto en términos de ordenación del territorio como de apoyo a la actividad económica. Según el *Conseil des Impôts*, en suma, parece probable que la variedad de los dispositivos fiscales derogatorios establecidos en las zonas prioritarias del territorio así como el detalle y la inestabilidad de las reglas de aplicación de estas medidas implican elevados costes de gestión, tanto para los beneficiarios potenciales como para la Administración. Y, sobre todo, su eficacia, mal conocida, es ciertamente inferior a la que se indica a la hora de adoptar las políticas de incentivo de las que tales exenciones forman parte⁶⁶⁷.

Un segundo conjunto de críticas contempla, más sustancialmente, el principio mismo de las exenciones, cuestionándolas tanto desde el punto de vista de la equidad como de la eficacia económica. Así, el ámbito de aplicación de la *Taxe Professionnelle* puede aparecer hoy como inequitativo, en particular en cuanto a la equidad horizontal entre categorías de contribuyentes. Sucede que el perímetro de las exenciones categoriales, globalmente similar al que existía en la *Contribution des Patentes*, no ha sido objeto de ninguna evaluación o estudio de impacto después de más de veinte años, por lo que, incluso en el supuesto de que estuviera justificado originariamente, su anacronismo puede hacer dudar de que tal perímetro coincida aún con el de las actividades que, ya sea por evidenciar una insuficiente capacidad contributiva para soportar el impuesto o ya sea por otras razones que se consideren dignas de protección, resultan hoy merecedoras de un régimen tributario preferencial. La conformidad del reparto operado por las exenciones en la *Taxe Professionnelle* con el principio constitucional de igualdad ante el impuesto, así como con el principio de no discriminación, tal y como los aplican los órganos jurisdiccionales europeos, no está en la actualidad asegurada. Extrayendo de esta valoración las consecuencias más radicales, el *Conseil des Impôts* llegó a preconizar la supresión pura y simple de todas las exenciones existentes en el sector comercial, en la medida misma en que se considera que está justificada una imposición local sobre las empresas, ya que, en tal

⁶⁶⁷ Véase *Les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale*, ob. cit., pág. 99.

caso, todas las empresas -incluidas las individuales- deberían pagar el impuesto cualquiera que fuese su sector de actividad o su estatuto jurídico.

Por otra parte, la multiplicación de las exenciones no es neutra sobre la economía. Dos tipos de efectos le son atribuidos particularmente. De un lado, como se ha dicho ya, limitan las bases de imposición y conducen así, mecánicamente, cuando son compensadas, a una transferencia de carga sobre el contribuyente nacional; y cuando no se compensan, a una disminución de los ingresos de las colectividades afectadas, que se traduce en un aumento de la presión fiscal ejercida sobre las bases no exoneradas.

De otro lado, algunas exenciones pueden crear distorsiones en la competencia, en tanto que un mismo mercado estaría ocupado simultáneamente por empresas exoneradas y no exoneradas. Pero, aunque no exista ninguna estimación econométrica en este ámbito, la ventaja competitiva obtenida por las exenciones territoriales debe matizarse. En efecto, la misma puede verse compensada por la desventaja resultante de la localización menos favorable -enclave, inseguridad, etc.- de las empresas exoneradas y, aunque la movilidad de las bases sometidas a imposición no deba sobrestimarse, por un determinado beneficio del efecto competitivo sobre las colectividades locales.

En cambio, el efecto económico de las exenciones categoriales concentra más críticas⁶⁶⁸. Las distorsiones de la competencia aparecen, en particular, cuando la exención se basa en un criterio relativo a la forma jurídica de la empresa en cuestión. Así sucede, por ejemplo, en las actividades de carácter turístico ejercidas por establecimientos o colectividades públicos, exonerados en virtud de las disposiciones del artículo 1449 del *Code Général des Impôts*, mientras que las empresas privadas que operan en este ámbito están, generalmente, sometidas a la *Taxe Professionnelle*. Del mismo modo, las cooperativas y, en particular, las cooperativas agrícolas, cuyo régimen se reformó en 1991 y 1992, permanecen en su inmensa mayoría exoneradas, mientras que sus actividades entran frecuentemente, y muy especialmente en el sector agroalimentario, en competencia directa con las ejercidas por empresas sometidas a imposición. Esta situación puede también observarse en el mercado asegurador, ya que las compañías de seguros quedan sometidas al impuesto mientras que algunas mutualidades -que ofertan los mismos productos y se sujetan a las mismas normas cautelares así como a una normativa comunitaria indistinta- son, en cambio, exoneradas de la *Taxe Professionnelle*.

⁶⁶⁸ Véase Conseil des Impôts, *La Taxe Professionnelle*, ob. cit., págs. 30 y ss.

8.3.- La creación de la *Imposta Regionale sulle Attività Produttive* en Italia, con especial atención a la ausencia de exención a favor de las administraciones públicas

Con carácter general, deben realizarse unas breves consideraciones sobre la *Imposta Regionale sulle Attività Produttive* (IRAP) para referirnos después, más concretamente, a un llamativo aspecto del nuevo régimen instaurado, como es la efectiva tributación de las administraciones públicas, por cuanto esta cuestión tiene que ver con las exenciones o, más bien, con la ausencia de exenciones para unos sujetos que en otros ordenamientos como el nuestro están dispensados de pagar el tributo.

Se preveía en Francia y en Alemania en los años ochenta, pero ha sido finalmente en Italia donde una imposición sobre la masa salarial y el valor añadido de las empresas ha visto la luz por primera vez en Europa. De manera bastante radical, la reforma de 1998 ha sustituido por un impuesto regional establecido sobre el valor añadido, la *Imposta Regionale sulle Attività Produttive*, los siete impuestos existentes con anterioridad. En particular, la nueva figura ha venido a reemplazar a la *Imposta Locale sui Redditi* (ILOR), impuesto estatal cuya base estaba constituida por el beneficio de las sociedades y por su activo neto; las contribuciones sanitarias percibidas por las regiones y la *Imposta Comunale per l'Esercizio di Imprese Arti e Professioni* (ICIAP), impuesto comunal sobre la industria, la artesanía y las profesiones liberales. El ámbito de aplicación del nuevo impuesto, extensamente definido, incluye la mayoría de las actividades económicas, estén ejercidas por sociedades o por trabajadores autónomos, y se extiende también a los agricultores y a las entidades públicas. Su base está constituida por la diferencia entre el producto de las ventas y el coste de los consumos intermedios. El tipo de imposición es del 4,25 por 100, pero no obstante, se aplica un tipo reducido al sector agrícola, mientras que el sector público es gravado con un tipo incrementado y paga un tercio del producto total obtenido con el tributo. Percibido por las regiones, a continuación se distribuye el montante de la imposición entre los municipios, las provincias y el Estado.

La creación de este impuesto ha respondido a varios objetivos⁶⁶⁹:

-incrementar la autonomía financiera de los entes locales -en concreto, las regiones-, aumentando su responsabilidad en el gasto y simplificando el sistema fiscal;

-instituir una imposición articulada sobre una base amplia, permitiendo obtener un rendimiento presupuestario importante con un tipo reducido; así, el producto de la *Imposta Regionale sulle Attività Produttive* es superior al del Impuesto sobre Sociedades y sólo es superado por el del Impuesto sobre la Renta y el del Impuesto sobre el Valor Añadido. Un argumento suplementario en favor de una base amplia y de tipos bajos es que, en principio, esta clase de sistema trata de reducir la pérdida de bienestar global que induce necesariamente la fiscalidad;

-favorecer la neutralidad de la imposición, evitando, por una parte, privilegiar un método de financiación, en este caso el endeudamiento, sobre los otros y, por otra parte, apoyar tal o cual factor de producción⁶⁷⁰;

-evitar una imposición excesiva sobre los beneficios de las empresas jugando sobre el tipo y no, como sucede en otros países como Francia, sobre la base. En efecto, antes de la aplicación de la *Imposta Regionale sulle Attività Produttive*, los beneficios de las sociedades se gravaban al porcentaje acumulado del 53,2 por 100, del que el 16,2 por 100 correspondía a las colectividades territoriales; el nuevo sistema de imposición ha llevado, a igual producto, a un impuesto sobre los beneficios al tipo del 41,25 por 100⁶⁷¹.

Aunque es defendido por numerosos economistas, desde su creación la *Imposta Regionale sulle Attività Produttive* ha sido objeto de críticas, esencialmente, relativas a cinco aspectos:

- 1.- se le acusa de perjudicar al empleo, como consecuencia de la entrada de la masa salarial en la base de la imposición;
- 2.- las regiones disponían, hasta el 1 de enero de 2003, del poder de votar el tipo del impuesto dentro del límite de una banda que se situaba en un punto

⁶⁶⁹ Véanse sobre las cuestiones que siguen: D'Alfonso, G.; Ferri, M. y Troise, G., *I tributi locali. Regionali, Provinciali e Comunali*, ob. cit., págs. 9 y ss, y Osculati, "L'IRAP e il federalismo dimezzato", ob. cit., págs. 4 y ss.

⁶⁷⁰ Pero la *Imposta Regionale sulle Attività Produttive* no es, sin embargo, neutra con relación al modo de financiación de las empresas, porque sólo lo sería si fueran deducibles en su totalidad los gastos de inversión. Tampoco es neutra en lo que respecta a la elección de los factores de producción; efectivamente, un sistema de amortización acelerada -en tres años- ha sido introducido, favoreciendo el capital.

⁶⁷¹ Al tipo nacional del Impuesto sobre Sociedades (37 por 100) se ha añadido el correspondiente a la *Imposta Regionale sulle Attività Produttive* (4,25 por 100), cuya base también incluye los beneficios. No obstante, debe tenerse en cuenta que actualmente el tipo del Impuesto sobre Sociedades es del 33 por 100, por lo que el tipo de imposición sobre los beneficios combinado es del 37,25 por 100.

arriba o abajo del porcentaje pivote del 4,25%; esta facultad, ahora suprimida, se criticaba debido a su impacto en términos de competencia fiscal;

3.- la base se consideraba como fácilmente defraudable, causando una evasión fiscal importante;

4.- el importe satisfecho no es deducible del Impuesto sobre Sociedades;

5.- finalmente, y sobre todo, la *Imposta Regionale sulle Attività Produttive* no responde al principio de equivalencia: pagado por las empresas, sirve para financiar el sistema de protección social, es decir, gastos que benefician a las personas físicas.

El actual Gobierno ha hecho de la supresión de la *Imposta Regionale sulle Attività Produttive* un objetivo a largo plazo que ha tenido reflejo en la Ley marco 80/2003. Por otra parte, la ley de finanzas para 2003 introdujo varias modificaciones del régimen vigente:

-se suprimió, como se ha expresado ya, el margen de maniobra atribuido a las regiones para votar el tipo;

-se creó una reducción de 2.000 € por asalariado (con el límite de 5) aplicada a la parte salarial de la base, con el fin de disminuir el impacto desfavorable de la exacción en el empleo que generan las PYMEs;

-se aumentó el importe de la reducción que beneficia a las PYMEs.

En lo que se refiere a la sujeción al impuesto de la administración pública, el segundo período del apartado 1 del artículo 2 del Decreto Legislativo núm. 446, de 15 de diciembre de 1997, completa la definición del presupuesto del impuesto que ha realizado con anterioridad, dando particular relevancia al elemento subjetivo respecto del objetivo de la actividad desarrollada, y dispone que la actividad ejercida por las sociedades y los entes, comprendidos los órganos y la Administración del Estado, constituye en todo caso presupuesto del impuesto. Por tanto, la administración queda sujeta al impuesto aunque la actividad desarrollada constituya el ejercicio de una función pública. La *ratio* de la *Imposta Regionale sulle Attività Produttive*, como resulta de los trabajos de la Comisión Gallo, se encuentra en el ejercicio de una actividad

organizada, con independencia de la finalidad a la que se dirige -intercambio de bienes, prestación de servicios, o bien desarrollo de utilidades públicas-⁶⁷².

La medida ha sido justificada desde diferentes puntos de vista. Parte de la doctrina italiana ha explicado tal elección sosteniendo que el ente, aunque sea no comercial, resulta siempre sujeto usufructuario de los servicios públicos y, por ello, obligado a concurrir al sostenimiento de tal gasto; por tanto, se ha visto en el principio del beneficio el motivo de tal elección⁶⁷³. Pero tal posición puede tener su lógica desde un punto de vista netamente económico; sin embargo, acaba perdiendo toda su eficacia cuando se asume una óptica jurídica del problema.

Otra justificación adoptada por la doctrina se basa en el concepto de poder organizativo de dirección sobre los factores de producción, cuyo artífice es el profesor Gallo. Según este autor, el índice de capacidad contributiva sujeta a la *Imposta Regionale sulle Attività Produttive* estaría constituido por la potencialidad económica y productiva resultante de la coordinación, organización y disponibilidad sobre los factores de producción; o bien, por el hecho de que la actividad organizada, al presuponer un dominio de los factores de producción, comportaría la existencia de una capacidad contributiva autónoma y real diferente de aquélla de los propios participantes, individualmente considerados, como el empresario, los financiadores y los trabajadores dependientes. Según el referido autor, tal visión es coherente con la norma constitucional porque el concepto de capacidad contributiva se refiere a un criterio de reparto del gasto público sin remitirse necesariamente a manifestaciones patrimoniales de riqueza; de esta forma, el artículo 53 de la Constitución Italiana no individualiza en su literalidad manifestaciones tipificadas de capacidad contributiva, sino que presupone una gama indeterminada de posibles tributos y, por tanto, de indicios de capacidad contributiva, reclamando para cada hipótesis aplicativa una efectiva conexión con hechos y situaciones concretamente expresivas de potencialidad económica, y aún más, la noción de capacidad contributiva viene recogida exclusivamente como criterio de reparto de las cargas públicas, sin tener necesariamente que identificar los indicios de potencialidad económica con el patrimonio y sus diversas manifestaciones⁶⁷⁴.

⁶⁷² Véase en este sentido Caminiti, M., *Guida operativa all'applicazione dell'IRAP negli enti locali*, Maggioli Editore, Rimini, 2001, pág. 18.

⁶⁷³ En este sentido, Bosi, P., *I tributi nell'economia italiana*, editore Il Mulino, Bologna, 1998, o Valenzano, M., "L'IRAP e la via italiana al federalismo", *Bollettino Tributario*, 1998, núm. 5, págs. 425 y ss.

⁶⁷⁴ Véase "Ratio e struttura dell'IRAP", *Rassegna Tributaria*, 1998, fascicolo 3, págs. 627 y ss.

De esta forma, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3 del citado Decreto Legislativo núm. 446 y en las normas a las que se remite, los sujetos pasivos de la *Imposta Regionale sulle Attività Produttive* pertenecientes al sector público serían:

- los entes públicos que tienen por objeto exclusivo o principal el ejercicio de actividades mercantiles;
- la Administración del Estado, comprendiendo los institutos y escuelas de todo orden y grado y las instituciones educativas;
- las empresas y administraciones del Estado con estatuto autónomo;
- las regiones, las provincias, los municipios, las comunidades de montaña y sus consorcios y asociaciones;
- las instituciones universitarias;
- los institutos autónomos de viviendas sociales;
- las cámaras de comercio, industria, artesanado y agricultura así como sus asociaciones;
- todos los entes públicos no económicos, ya sean nacionales, regionales o locales;
- las administraciones, las empresas y los entes del Servicio sanitario nacional;
- las administraciones de la Cámara de los Diputados, del Senado, de la Corte Constitucional y de la Presidencia de la República;
- los órganos legislativos de las Regiones con Estatuto Especial.

En cualquier caso, la doctrina italiana ha criticado mayoritariamente esta situación puesto que, aún reconociendo la capacidad en términos generales de las administraciones públicas para quedar sujetas a imposición, ha considerado llamativa la circunstancia de que hayan sido incluidas entre los sujetos pasivos de la *Imposta Regionale sulle Attività Produttive* aunque desarrollen una actividad no mercantil; de hecho, por lo que respecta a las funciones institucionales, en muchas ocasiones se ha

sostenido que no se encuentran en situación de dar lugar a ninguna manifestación de capacidad contributiva⁶⁷⁵.

La experiencia referida resulta interesante desde el punto de vista del IAE, y no sólo desde la perspectiva económica -en tanto que la amplia exención prevista en este impuesto a favor del Estado, las Comunidades Autónomas, las Entidades locales y sus respectivos organismos autónomos priva a los entes locales de unos importantes ingresos- sino también desde un plano jurídico, dado que no parece estar justificado desde el punto de vista de los principios que rigen la imposición que se haya excluido del impuesto a un amplio sustrato de contribuyentes susceptible de tributar, por cuanto realizan actividades que constituyen una clara manifestación de capacidad económica⁶⁷⁶. En cualquier caso, podrían establecerse limitaciones a la exención, reduciéndola a las actividades desarrolladas propiamente en el ejercicio de potestades de imperio.

⁶⁷⁵ En este sentido, Porcaro ha referido que la extraneidad respecto de la imposición deriva de la simple consideración que de las actividades relativas a las funciones institucionales de los entes públicos no puede, estructuralmente, extraerse ninguna manifestación de capacidad contributiva (véase “Riflessioni sulla soggettività passiva dell’IRAP: in particolare i casi del non residente, degli enti non commerciali e delle pubbliche amministrazioni”, *Rassegna Tributaria*, 1997, págs. 902 y ss.

⁶⁷⁶ En Italia, la parte “pública” de los ingresos obtenidos con el *Imposta Regionale sulle Attività Produttive* asciende a 9.300 millones de euros en 2003, mientras que la parte “privada” es de 24.300 millones (según cifras expresadas por Osculati, “L’IRAP e il federalismo dimezzato”, ob. cit., pág. 2.

CAPÍTULO IV

EXENCIONES EN EL IVTM

9.- Exenciones totales

Si algo merece la pena destacarse de la regulación legal de las exenciones totales en el IVTM, creemos que es la relativa mejora en la configuración de los supuestos que se ha ido produciendo con las sucesivas reformas de la ley 39/1988, lo que no ha sido frecuente que suceda con las otras figuras que integran la imposición municipal, y ello se ha visto acompañado con una cierta ampliación del alcance de algunos de los beneficios previstos inicialmente. A lo anterior debe añadirse que se ha producido la incorporación al texto legal de una previsión innecesaria, como es la referencia a las exenciones derivadas de tratados y convenios internacionales, en claro mimetismo con aquellos tributos en los que también existe tal previsión.

9.1.- Estudio de los diferentes supuestos de exención previstos en el TRLRHL

9.1.1.- La exención de determinados vehículos del Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades locales

Exención total, permanente y de carácter mixto.

El artículo 93.1.a) TRLRHL -anteriormente, artículo 94.1.a) LRHL- prevé la exención del IVTM en favor de los vehículos oficiales del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Entidades locales siempre y cuando estén adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana.

Desde un punto de vista subjetivo, no quedan cubiertos por el beneficio aquellos vehículos de otras entidades públicas distintas de las expresadas, incluidos sus organismos autónomos -cualquiera que sea su naturaleza o finalidad- que tampoco

gozarán de la exención⁶⁷⁷. Para Aragonés Beltrán, “la titularidad ha de corresponder a una de las Administraciones territoriales que cita el precepto: Estado, Comunidades Autónomas o Entidades locales. Ello quiere decir que no estarán exentos ni los vehículos de titularidad privada, o arrendados, aunque se utilicen para servicios públicos, ni tampoco aquellos cuya titularidad corresponda a organismos autónomos, cualquiera que sea su finalidad”⁶⁷⁸; como puede verse, para el autor citado la relación que debe existir entre vehículo y sujeto es la de titularidad de éste sobre aquél.

En lo tocante al plano objetivo, sólo estarán exentos los vehículos adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana, por lo que resultará imprescindible delimitar el contenido de tales términos. Según se ha señalado por algún autor, “debe entenderse por vehículos adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana aquéllos que se emplean directamente en el ejercicio de tales actividades, pero no los empleados por razones de «comodidad funcional» por los responsables de ambas «áreas», ni los destinados a tareas puramente administrativas, aunque se realicen en el ámbito de estas últimas”⁶⁷⁹. Dotando de un contenido normativo al concepto, la STSJ de Castilla-La Mancha de 17 de julio de 1992 (JT 1992\210) afirma “la necesidad de acudir para la concreción de este elemento a los preceptos constitucionales,

⁶⁷⁷ Véanse en este sentido: Rubio de Urquía y Arnal Suria, *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 575, o Checa González, *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 93, y *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., pág. 201.

Por su parte, en la STSJ de Castilla-La Mancha de 17 de julio de 1992 (JT 1992\210) se entendió que no era aplicable la exención a un vehículo adquirido directamente por el Servicio de Vigilancia Aduanera, por cuanto se trataba de un vehículo “cuya titularidad corresponde claramente a un organismo autónomo, por lo que falta el primer elemento para que la exención sea efectiva”; en cambio, en la STSJ de Castilla y León de 1 de febrero de 2002 (JUR 2002\61027) se ha afirmado la exención en el impuesto de los vehículos del Servicio de Vigilancia Aduanera, dada su adscripción a la seguridad ciudadana, teniendo en cuenta “la naturaleza y régimen jurídico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no debiéndose identificar el término «Estado» con la «Administración General del Estado», como lo hace la parte apelante, ya que el Estado, en el derecho interno, se compone de una pluralidad de Administraciones Públicas con personalidad jurídica propia, entre las que se encuentra la AEAT, y como quiera que en virtud de lo preceptuado en el art. 103.Dos.5 de la Ley 31/1990, la Agencia goza del mismo tratamiento fiscal que la Administración del Estado, sin que sea aplicable lo previsto en el número 2 de la disposición adicional novena en relación con el número 2 del art. 9 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, hemos de concluir que se cumple el primer requisito previsto en el art. 94.1.a) de la LHL”.

Por otro lado, en la STSJ de Cataluña de 16 de junio de 1999 (JT 1999\1826) se afirma que “la exención del artículo 94.1.a) de la Ley 39/1988 exige no sólo que los vehículos estén adscritos a determinadas funciones (defensa nacional, seguridad ciudadana) sino que su titular sea el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales, estrictamente consideradas como entidades territoriales. (...) y ello máxime si se tiene en cuenta que cuando el legislador, en un determinado tributo, ha querido decretar la exención de los organismos autónomos lo ha hecho expresamente”.

⁶⁷⁸ *Anuario de Hacienda Local. 1998*, ob. cit., pág. 1815.

⁶⁷⁹ Véase Rubio de Urquía y Arnal Suria, *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 576.

desarrollados por la Ley Orgánica 1/1992, de 21 de febrero, debiendo entenderse por vehículos adscritos a la seguridad ciudadana sólo aquellos que utilizan las fuerzas y cuerpos de seguridad, en el ejercicio de sus funciones”⁶⁸⁰.

Con relación a la exención del IBI que venía prevista en el artículo 64.a) LRHL, hoy 62.1.a) TRLRHL, las SSTS de 8 de julio de 2000 (RJ 2000\4715) y 13 de junio de 2001 (RJ 2001\6044) habían afirmado que “resulta también patente que «protección civil» no es equivalente ni forma parte de «seguridad ciudadana»”, denegando la exención a determinados inmuebles adscritos al Parque Móvil Ministerial. No obstante, la STS de Cataluña de 22 de enero de 1998 -que remite a y transcribe en este punto la anterior del mismo Tribunal de 24 de abril de 1996, relativa a la citada exención del IBI- amplía el alcance del concepto afirmando que “la seguridad ciudadana, a los efectos que ahora conviene analizar, no se circunscribe a la seguridad pública en el sentido a que se refiere la Ley Orgánica 2/1986, de 13 de marzo, de fuerzas y cuerpos de seguridad, sino que se extiende a la protección civil, es decir, a la protección física de las personas y los bienes en situaciones de grave riesgo colectivo, calamidad pública o catástrofe extraordinaria, según se define en la exposición de motivos de la Ley 2/1985, de 21 de enero, sobre protección civil, que pueden derivar, entre otras contingencias, de los efectos del fuego o del agua, a cuya minoración o extinción sirven cabalmente los cuerpos de bomberos, de suerte que los edificios e instalaciones que los acogen se hallan directamente afectos a la seguridad ciudadana y por tanto gozan de la exención tributaria pedida”. De esta forma, argumenta la sentencia, al pertenecer los incendios forestales al ámbito de las funciones atribuidas al cuerpo de agentes rurales, y al poseer los miembros de este cuerpo el carácter de agentes de la autoridad y el deber de colaborar con los cuerpos que tengan encargado el mantenimiento de la seguridad pública, estarán exentos los vehículos que tiene adscritos⁶⁸¹. También se enmarca en esta línea expansiva la STSJ de Castilla y León de 1 de febrero de 2002 (JUR 2002\61027), en tanto entiende aplicable la exención en el IVTM a los vehículos del Servicio de Vigilancia Aduanera, dada su adscripción a la seguridad ciudadana por actuar como una unidad de policía judicial y estar esta policía expresamente incluida entre las fuerzas y cuerpos de seguridad del Estado⁶⁸².

⁶⁸⁰ La STSJ del País Vasco de 5 de febrero de 1996 (JT 1996\152) entiende que no están adscritos a la seguridad ciudadana las ambulancias, furgonetas “sígame” con instalación de balizamiento y coches de bomberos auto-extintores que posee el ente público AENA.

⁶⁸¹ La expresada sentencia viene transcrita parcialmente por Checa González y Merino Jara, en *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, ob. cit., págs. 163-164.

⁶⁸² Dice la sentencia:

“Como ha declarado *obiter dicta* el Tribunal Supremo, en Auto de 31 de julio de 1998, el Servicio de Vigilancia Aduanera, aun no formando parte de las fuerzas y cuerpos de seguridad del Estado, tiene sin duda alguna la conceptualización de policía judicial a tenor de la amplia definición que de la misma se hace en el artículo 283 LECrim. Esta condición de

9.1.2.- La exención de los vehículos diplomáticos

Exención total, permanente y subjetiva.

La exención prevista en el artículo 93.1.b) TRLRHL -antes, 94.1.b) LRHL- alcanza a los vehículos de representaciones diplomáticas, oficinas consulares, agentes diplomáticos y funcionarios consulares de carrera acreditados en España, que sean súbditos de los respectivos países; y ello, siempre y cuando concurren los dos requisitos siguientes: que los vehículos exentos estén externamente identificados y que exista reciprocidad en la extensión y grado⁶⁸³.

policía judicial, que en principio no puede ser negada al mencionado servicio, puede entenderse ratificada por la disposición adicional primera, apartado 1, párrafo primero, de la LO 12/1995, de contrabando, donde se dice: «las autoridades, los funcionarios y las fuerzas a quien está encomendada la persecución y el descubrimiento del contrabando, continuarán desempeñando sus cometidos con los derechos y las facultades que para la investigación, persecución y represión de estas conductas, han venido ostentando desde su creación». Ello quiere decir que el Servicio de Vigilancia Aduanera, aunque configurado como una policía administrativa, dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda, está bajo la dependencia funcional de los Jueces y del Ministerio Fiscal en tanto su actividad se oriente a la persecución y descubrimiento de los delitos de contrabando, aunque no cuando se trate de meras infracciones administrativas de contrabando. En estos términos, su naturaleza de policía judicial es incuestionable.

Siendo esto así, y teniendo en cuenta que la Ley Orgánica 2/1986 de fuerzas y cuerpos de seguridad del Estado, sí incluye dentro de este concepto a las unidades de la policía judicial, concretamente en su art. 29, hemos de concluir que aunque el Servicio de Vigilancia Aduanera no puede incluirse propiamente dentro de las fuerzas y cuerpos de seguridad del Estado, sin embargo, como en el ejercicio de gran parte de sus funciones (tales como las de investigación, persecución y represión de los delitos de contrabando) gozan de la naturaleza de policía judicial, a tenor de lo razonado en el auto citado, no existe obstáculo alguno para que los vehículos adscritos a esos servicios gocen de la exención prevista en el art. 94.1.a) de la LHL que aquí examinamos.

En efecto, la exención alcanza a todos los vehículos del Estado adscritos a la seguridad ciudadana, y no sólo a aquellos utilizados exclusivamente por los órganos de las fuerzas y cuerpos de seguridad del Estado dependientes del Ministerio del Interior, pues de haber sido así, el legislador lo hubiese precisado, por lo que los vehículos del Servicio de Vigilancia Aduanera, en cuanto actúan como una unidad de policía judicial, al gozar de dicha naturaleza, están exentos del Impuesto Municipal de Vehículos de Tracción Mecánica, por cuanto el art. 94.1.a) de la LHL se refiere a seguridad ciudadana «en general», debiendo interpretarse la exigencia de estar «adscritos» en el sentido de ser vehículos «dedicados» de algún modo, a esa finalidad de seguridad ciudadana, de la que participan los vehículos del Servicio de Vigilancia Aduanera».

⁶⁸³ Valorando los conceptos usados por la norma, Rodrigo Ruiz, M. A., hace notar que «llaman la atención algunos términos utilizados en la redacción del precepto, como la improcedente y desfasada referencia a «súbditos» -por muy usual que sea en las disposiciones de Derecho Internacional-, o el empleo de la expresión «países», en lugar de Estados, que es la jurídicamente apropiada» (“Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, en AA.VV., *La*

Por otra parte, también se prevé el beneficio para los vehículos de organismos internacionales con sede u oficina en España y de sus funcionarios y miembros con estatuto diplomático. En este caso, como bien ha observado Rodrigo Ruiz, no se precisa si para disfrutar de la exención han de cumplirse los requisitos previstos para el supuesto anterior, lo que suscita dudas. Al respecto, opina el autor citado que “desde luego, la reciprocidad resulta aquí imposible, lo que es argumento adicional para abogar por una respuesta negativa, dado que uno de los dos requisitos queda reducido al absurdo. Sin embargo, la identificación externa del vehículo debiera ser, en buena lógica, un requisito común a los dos supuestos de este epígrafe b)”⁶⁸⁴.

Tal y como puede observarse, la exención “no tiene en cuenta la naturaleza de los vehículos afectados por la misma ni el uso o destino dado a los mismos, alcanzando tanto a los de titularidad «institucional» como a los de titularidad «privada»”⁶⁸⁵.

9.1.3.- Las exenciones derivadas de tratados y convenios internacionales

Como ya se ha expresado con relación a las otras figuras tributarias donde se prevé una exención similar a la que ahora nos ocupa, el carácter del beneficio en este supuesto dependerá de cómo venga configurado en cada caso concreto por la norma de Derecho Internacional que lo prevea.

De nuevo, y como ya se ha dicho también, la innecesariedad de la previsión normativa parece evidente y se ve magnificada por el hecho de que, pese a que la generalidad de la doctrina había predicado la redundancia respecto de los supuestos similares contemplados para otros impuestos locales, el legislador introdujo esta previsión en el IVTM -por mor del artículo 30.º de la Ley 51/2002- en el apartado c) del artículo 94.1 LRHL -hoy, artículo 93.1.c) TRLRHL-, cuando antes no existía, y pese a que la exención venía siendo expresamente reconocida, como no podía ser de otra forma, por los propios tribunales de justicia. Así lo había hecho el TSJ de Madrid, en sentencia de 13 de julio de 1998 (JT 1998\1294), al declarar respecto de determinados vehículos propiedad de la Iglesia Católica: “Como quiera que el tratado internacional

reforma de las Haciendas Locales, tomo II, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 143, nota 47 a pie de pág.).

⁶⁸⁴ “Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, ob. cit., pág. 143.

⁶⁸⁵ Véase Rubio de Urquía y Arnal Suria, *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 575.

En el mismo sentido, Aragonés Beltrán, *Anuario de Hacienda Local. 1998*, ob. cit., pág. 1816, y Checa González y Merino Jara, *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, ob. cit., pág. 166.

sigue teniendo eficacia al estar plenamente en vigor, el beneficio fiscal debe permanecer hasta que se denuncie o extinga dicho acuerdo entre la Santa Sede y el Estado Español. No se trata por tanto de una interpretación analógica prohibida por el artículo 24.1 de la LGT, sino del reconocimiento de un beneficio fiscal derivado de la aplicación de los tratados internacionales, autorizado por el artículo 9.1 de la Ley 39/1988⁶⁸⁶. En definitiva, se prevé que estarán exentos del IVTM “los vehículos respecto de los cuales así se derive de lo dispuesto en tratados o convenios internacionales”.

Refiriéndonos a un caso concreto, habrá que mencionar que el artículo 45 del Convenio y Canje de Notas de 1 de diciembre de 1988, suscrito entre el Reino de España y los Estados Unidos de América sobre cooperación para la defensa, modificado por el artículo 28 del Protocolo de enmienda del Convenio de Cooperación para la defensa entre el Reino de España y los Estados Unidos de América de 1 de diciembre de 1988, hecho en Madrid el 10 de abril de 2002, prevé que “los miembros de la fuerza o del elemento civil destinados en España no tributarán por impuesto alguno por la propiedad, posesión, uso, transmisión entre ellos, o transmisión por muerte sobre sus bienes muebles importados en España o adquiridos en ella para su uso personal”. En el supuesto contemplado tendría cabida el IVTM, ya que este tributo, según lo establecido en el artículo 92.1 TRLRHL, grava la titularidad de los vehículos. De acuerdo con lo anterior, las leyes anuales de presupuestos generales del Estado contemplan una compensación económica a favor de las Entidades locales equivalente al importe de las cuotas del IVTM objeto de condonación en el año respectivo como consecuencia de la aplicación de los beneficios fiscales establecidos en el convenio expresado⁶⁸⁷.

⁶⁸⁶ Como no podía ser de otra manera, la doctrina científica ha declarado que la inclusión del supuesto en la LRHL “no supone ninguna modificación con respecto a la situación previa, puesto que a la misma conclusión ya se llegaba antes” (Checa González y Merino Jara, *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, ob. cit., pág. 166).

⁶⁸⁷ Para el año 2006, la Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para el año 2006, establece:

“Artículo 97. *Otras subvenciones a las Entidades locales.*

Uno. Con cargo a los créditos consignados en la Sección 32, Servicio 23, «Dirección General de Coordinación Financiera con las Entidades Locales», Programa 942 N, se hará efectiva una compensación equivalente al importe de las cuotas del actual Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica objeto de condonación en el año 2006, como consecuencia de la aplicación de los beneficios fiscales establecidos en el vigente Convenio de Cooperación para la Defensa con los Estados Unidos, de fecha 1 de diciembre de 1988.

El cálculo de la cantidad a compensar se realizará teniendo en cuenta el importe que, por el mismo concepto, corresponda al año 1993, actualizado en función de la evolución del PIB nominal y con arreglo a los convenios suscritos con los Ayuntamientos afectados.”

Similar previsión se contempla, para el año 2004, en el artículo 87 de la Ley 61/2003, de 30 de diciembre, de presupuestos generales del Estado, y, para el año 2005, en el artículo

9.1.4.- *La exención de las ambulancias y demás vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria o al traslado de heridos o enfermos*

Exención total, permanente y de carácter objetivo.

El nuevo artículo 94.1.d) LRHL -hoy artículo 93.1.d) TRLRHL-, según redacción dada por la Ley 51/2002, vino a introducir importantes novedades en relación con la previsión que antes existía en el apartado c) del mismo precepto.

En primer lugar, se ha transmutado una exención mixta en otra objetiva. Efectivamente, hasta la expresada reforma, la norma contemplaba una exención relativa sólo a determinados vehículos pertenecientes a la Cruz Roja⁶⁸⁸. En la actualidad, el beneficio se prevé con independencia de la persona titular del vehículo, y tanto si posee ánimo de lucro como si no, lo que supone una clara ampliación de su ámbito, acogiéndose las sugerencias del Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de las Haciendas Locales, presentado el 3 de julio de 2002⁶⁸⁹.

En segundo lugar, se ha equiparado a la Cruz Roja con el resto de contribuyentes, eliminando una situación privilegiada antes existente y que se da en otros impuestos del sistema tributario local. Situación que, por lo demás, suponía una clara discordancia entre la regulación de este beneficio y la que se preveía para la misma entidad en esos otros impuestos, en concreto el IBI y el IAE, donde se

90. Uno de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para el año 2005.

⁶⁸⁸ Desde un punto de vista subjetivo, la anterior regulación del beneficio -que se circunscribía a los vehículos "que pertenezcan a la Cruz Roja"- hacía que no pudiera entenderse en el sentido de que los vehículos a los que se refería la norma fueran aquéllos cuyos permisos de circulación estuvieran a nombre de la institución mencionada, en contra de lo afirmado por Rubio de Urquía y Arnal Suria (*Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 576), sino que, precisamente, la mención expresa del precepto a la nota de la pertenencia del vehículo -que haría referencia a su titularidad- permitiría disfrutar de la exención a aquéllos vehículos de que fuera propietaria la Cruz Roja pero que no constaran a su nombre en el permiso de circulación. En cambio, los vehículos que no perteneciendo a la institución estuvieran directamente destinados a los servicios de asistencia sanitaria por ella prestados no estarían exentos en el IVTM, como hacen notar los mismos autores (ibídem).

⁶⁸⁹ Véase *Informe para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 82.

contemplan exenciones subjetivas, mucho más acordes con la naturaleza y fines de la institución⁶⁹⁰.

En tercer lugar, el inicial artículo 94.1.c) LRHL contemplaba la exención en el impuesto de las ambulancias y demás vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria, mientras que el nuevo artículo 94.1.d) LRHL añadió el “traslado de heridos o enfermos” a la asistencia sanitaria a que ya se refería el anterior redactado. Sucede así, que la realización de esta labor presupone una adaptación funcional en los vehículos, mientras que los destinados al traslado de heridos o enfermos pueden realizar ese cometido tal y como salen de fábrica, lo que generará incertidumbre a la hora de aplicar el beneficio, ya que éste no parece depender de las características estructurales o funcionales del vehículo sino del uso al que se destine.

9.1.5.- La exención de los vehículos para minusválidos

La modificación que en la redacción del artículo 94 LRHL ha introducido la Ley 51/2002 supuso que la exención que ahora nos ocupa pasara de estar ubicada en el apartado d) del punto 1 a estarlo en el apartado e) del mismo punto -hoy se encuentra en el artículo 93.1.e) TRLRHL-. Por lo demás, la nueva regulación del beneficio parece haber simplificado el régimen vigente con anterioridad.

A la hora de analizar este supuesto, deberá atenderse a la nueva regulación pero también habrá de comentarse la antigua, en tanto mantiene parcialmente su vigencia, ya que, según lo establecido en la disposición transitoria octava de la expresada Ley 51/2002 -actualmente, disposición transitoria decimocuarta del TRLRHL-, los vehículos que con anterioridad a su entrada en vigor, resultando exentos del IVTM por aplicación de la anterior redacción del artículo 94.1.d) LRHL, no cumplan los requisitos fijados para la exención en la nueva redacción dada a dicho precepto, continuarán teniendo derecho a la aplicación de la exención prevista en la redacción anterior del citado artículo mientras el vehículo mantenga los requisitos fijados en la misma para tal exención.

9.1.5.1.- La exención de los vehículos para personas de movilidad reducida y los matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo

⁶⁹⁰ En el plano objetivo, únicamente estaban exentos en el IVTM las ambulancias y los demás vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria, de manera que el resto de vehículos de la Cruz Roja no eran merecedores de la exención.

El primer párrafo del artículo 93.1.e) TRLRHL prevé una exención total, permanente, rogada y de carácter objetivo relativa a los vehículos para personas de movilidad reducida a que se refiere la letra A del anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, integrando tal categoría todo “vehículo cuya tara no sea superior a 350 kg y que, por construcción, no puede alcanzar en llano una velocidad superior a 45 km/h, proyectado y construido especialmente (y no meramente adaptado) para el uso de personas con alguna disfunción o incapacidad física. En cuanto al resto de sus características técnicas se les equipará a los ciclomotores de tres ruedas”, que son aquellos vehículos de tres ruedas provistos de un motor de cilindrada no superior a 50 cm³, si es de combustión interna, y con una velocidad máxima por construcción no superior a 45 km/h. Por tanto, el beneficio será siempre aplicable a este tipo de vehículos, sin que se exijan requisitos complementarios relativos a su titularidad.

Por su parte, el segundo párrafo del mismo artículo 93.1.e) TRLRHL contempla una exención total, permanente, rogada y de carácter mixto relativa a los vehículos matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo, tanto si se trata de vehículos conducidos por personas con discapacidad como de vehículos destinados a su transporte. La nueva configuración dada al precepto por la Ley 51/2002, distinta de la hasta entonces vigente, parece claramente heredera de la contenida en el artículo 66.1.d) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales, que prevé la exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte a favor de “los vehículos automóviles matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo”.

Desde un punto de vista subjetivo, el concepto de minusválido no viene definido por la propia norma, que se remite a la regulación existente con carácter general cuando refiere que “se considerarán personas con minusvalía quienes tengan esta condición legal en grado igual o superior al 33 por 100”. La previsión normativa obliga a realizar algunas consideraciones.

En primer lugar, que el TRLRHL se está remitiendo al Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, que regula el procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía, por ser la norma que tiene por objeto la regulación del reconocimiento del grado de minusvalía y el establecimiento de los baremos aplicables para ello, según dispone su artículo 1. Sobre este punto, debe hacerse notar que la nueva redacción dada al artículo 94.1.d) LRHL por la Ley 51/2002 omitió la referencia que se hacía con anterioridad “al baremo de la disposición adicional segunda de la Ley 26/1990, de 20 de diciembre, por la que se establecen en la Seguridad Social prestaciones no contributivas”, lo que puede entenderse justificado si se tiene en

cuenta que la expresada norma ha sido derogada por el apartado r) de la disposición derogatoria única del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley general de la Seguridad Social, aunque se podía haber hecho referencia a la norma en vigor, lo que se ha omitido.

En segundo lugar, que el beneficio fiscal viene configurado como una exención de carácter social, que atiende al minusválido por el sólo hecho de serlo y no como una minoración de la carga tributaria directamente relacionada con una posible limitación de su movilidad producto de la minusvalía padecida, como podría hacer pensar el hecho de que la exención venga prevista para un impuesto que grava la titularidad de vehículos automóviles.

Efectivamente, según lo dispuesto en el citado Real Decreto 1971/1999, a la hora de determinar el grado de minusvalía se tienen en cuenta no sólo deficiencias de tipo físico que puedan afectar a la movilidad de la persona, sino también otras como el retraso y la enfermedad mentales, que poco tienen que ver con limitaciones en la capacidad para desplazarse, siendo el concepto de minusválido de carácter general, al haberse unificado las denominaciones de subnormal y minusválido que antes venían recogidas en la normativa jurídica. Lo anterior lleva a efectuar una observación y a reiterar otra: que la existencia de la exención que nos ocupa tanto podía venir prevista en este impuesto como en cualquier otro de los que contempla el TRLRHL, y que la minusvalía puede ser de cualquier tipo, no siendo necesario que afecte a la movilidad de la persona.

En tercer lugar, parece exigirse que el beneficiario tenga formalmente reconocida su condición de minusválido por parte de la Administración competente, sin que sea suficiente que reúna los requisitos normativamente previstos para que su minusvalía pueda ser declarada en un grado igual o superior al 33 por 100. Es decir, no bastará con acreditar que el contribuyente se encuentra en situación de poder ser declarado minusválido en el grado previsto por la norma de exención. Lo anterior resultaría del tenor literal del último párrafo del artículo 93.1.e) TRLRHL, puesto en relación con el segundo párrafo del apartado 2 del precepto, y vendría a resultar equiparable al régimen contenido en el artículo 66.2 de la ya mencionada Ley 38/1992, por cuanto en dicha norma se dispone expresamente que, para el reconocimiento de la exención allí prevista, “será necesaria la previa certificación de la minusvalía o de la invalidez por el Instituto Nacional de Servicios Sociales o por las entidades gestoras competentes”⁶⁹¹.

⁶⁹¹ En lo que respecta al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, la STSJ de Castilla-La Mancha de 31 de julio de 1998 (JT 1998\1080) afirma que “... el actor debe poseer el reconocimiento formal de la condición de minusválido con carácter previo a la

En cuanto a los requisitos exigidos por el precepto, pocas dudas parece ofrecer la condición de que el vehículo figure matriculado a nombre del minusválido⁶⁹². En

fecha de matriculación. Dado que el demandante obtuvo el reconocimiento formal de la condición de minusválido el 7 de abril de 1994, con un grado de minusvalía del 38%, procede la desestimación de la demanda, pues en el momento de la matriculación del automóvil el actor carecía de la certificación exigida por el precepto transcrito, sin que sea posible una interpretación analógica o extensiva en el ámbito de las exenciones o bonificaciones (art. 24 LGT), y con independencia de que el actor tuviera la condición de minusválido desde el 2 de octubre de 1991, pues el dato relevante es el reconocimiento de la condición de minusválido con carácter previo a la fecha de matriculación”.

Sobre el requisito que nos ocupa, la SGTL ha declarado en contestación de 4 de marzo de 2004 (consulta núm. 508-04) lo siguiente:

“1.- La acreditación regulada en el artículo 67 del Reglamento aprobado por Real Decreto 214/1999 es a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de tal manera que la acreditación reseñada no está prevista en la Ley 39/1988. 2.- No obstante lo anterior, a la hora de regular los términos en que se debe justificar que el titular del vehículo sea una persona que tenga la condición legal de minusválido en grado igual o superior al 33 por 100, habrá de estarse a lo que disponga la Ordenanza fiscal del Ayuntamiento impositor, la cual podría dar por acreditada dicha circunstancia en los supuestos de cobro de determinadas pensiones.

En cuanto a si se puede estimar por certificada la condición legal de minusválido en grado igual o superior al 33 por 100, mediante resolución por la que la Seguridad Social reconozca al sujeto pasivo del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica una pensión de incapacidad permanente en el grado de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez, este Centro Directivo no tiene competencia para estimar equiparable dicha resolución con el certificado de la minusvalía emitido por el órgano competente, a efectos del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, dada la autonomía otorgada por la Ley en este extremo a la respectiva Ordenanza fiscal.

No obstante lo anterior, y sin perjuicio de lo que se establezca en la Ordenanza fiscal correspondiente y de las competencias gestoras del Ayuntamiento competente, este Centro Directivo entiende que podría considerarse suficientemente probado el requisito sustantivo para la exención del pago del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, de vehículo matriculado a nombre de una persona con minusvalía, de que el titular del vehículo es una persona que tiene la condición legal de minusválido en grado igual o superior al 33 por 100, mediante la constancia de resolución por la que la Seguridad Social reconoce al sujeto pasivo del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica una pensión de incapacidad permanente en el grado de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez, en la medida en que el reconocimiento de tales prestaciones presuponga el de tal grado de minusvalía”.

⁶⁹² En este sentido, cabe citar la contestación de la SGTL de 16 de marzo de 2004 (consulta núm. 653-04), en la que se analiza un supuesto en el que una persona que cuida y traslada en exclusiva en el vehículo de su propiedad a un hermano de su padre que padece una minusvalía reconocida del 92% desea saber si tiene derecho a la exención del IVTM, pese a que el vehículo no está matriculado a nombre del minusválido, afirmándose:

“De la letra transcrita, en su segundo párrafo relativo a vehículos no referidos en la letra A del anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, se establecen como requisitos necesarios para la exención del pago del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica:

- * Que el vehículo esté matriculado a nombre de una persona que tenga la condición legal de minusválido en grado igual o superior al 33 por 100.
- * Que se destine para su uso exclusivo, sea conducido por la persona con discapacidad, sea destinado a su transporte.

cambio, bastantes más problemas ofrece la exigencia de que el vehículo sea para “uso exclusivo” del mismo. Ambos términos deben ser comentados.

La mención del “uso” parece venir delimitada en el propio precepto cuando se afirma que la exención se aplicará “tanto a los vehículos conducidos por personas con discapacidad como a los destinados a su transporte”. En conclusión, el uso exigido parece ser un uso directo por el beneficiario de la exención, implicando siempre su movilidad, de forma que sólo los vehículos conducidos por el minusválido o los destinados a su transporte serían “usados” por él y podrían gozar del beneficio.

Pero esta previsión se ve potenciada en su rigor si tenemos en cuenta que ese uso por parte del minusválido debe ser “exclusivo”, lo que llevaría a que siempre debe ser usado por él, no pudiendo utilizarlo ninguna tercera persona. No obstante, parece más razonable exigir, simplemente, que siempre que el vehículo sea utilizado lo sea en beneficio del minusválido, para su utilidad, aunque no se esté dando un uso directo y, por tanto, en aras de la movilidad del disminuido. De esta manera, no sería aplicable la exención o, en su caso, sería revocable por incumplimiento de los presupuestos que justificaron su concesión, cuando existiera cualquier uso, por esporádico y ocasional que fuese, que no tuviese como beneficiario al minusválido, pero sin que deba exigirse que éste viaje siempre en el vehículo⁶⁹³. Así pues, existirían multitud de situaciones en que, sin ocupar el minusválido el automóvil, se estuviera sirviendo a su utilidad, por ejemplo, si se le traslada a algún sitio regresando más tarde a recogerlo, si lo usa otra persona para atender compras, encargos u otras necesidades del minusválido, o si lleva el automóvil a un taller mecánico para su reparación. Lo que parece claro es que no resultaría admisible un uso del automóvil en beneficio de terceras personas⁶⁹⁴.

* Que la persona con minusvalía no sea beneficiaria de la exención del pago del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica por otro u otros vehículos simultáneamente.

- Por lo tanto, y para el supuesto objeto de consulta, al no tener el titular del vehículo la condición legal de minusválido (al no estar el vehículo matriculado a nombre de un minusválido), no es aplicable la exención prevista en el segundo párrafo del párrafo e) del apartado 1 del artículo 93 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales”.

⁶⁹³ No lo entienden así, con relación al ya mencionado Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, las SSTSJ de Murcia de 26 de marzo de 1998 (JT 1998\703), 26 de septiembre de 2001 (JT 2001\1420) y 29 de septiembre de 2001 (JT 2001\1426), que adoptan una posición que puede resumirse en la frase, propugnada por la Administración, según la cual la exención “obliga al minusválido a encontrarse siempre a bordo del vehículo cuando circule, con independencia de que lo conduzca otra persona”. Véase un comentario de dichas resoluciones en Lozano Serrano, C., “La exención del Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte para vehículos de minusválidos”, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 17, enero 2002, págs. 9 a 19.

⁶⁹⁴ Resulta interesante la redacción que la Ley 6/2006, de 24 de abril, de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), para la clarificación del concepto de vehículo destinado al transporte de personas con minusvalía

Por otra parte, según señalan Checa González y Merino Jara, “en línea con las recomendaciones realizadas por el Defensor del Pueblo, se ha modificado, pues, a través de la Ley 51/2002, la exención referida a los vehículos de minusválidos (...) de manera que la misma ya no estará vinculada ni a la potencia fiscal del vehículo, ni a su específica adaptación para su conducción por el discapacitado”⁶⁹⁵.

A tenor de lo establecido en el tercer párrafo del artículo 93.1.e) TRLRHL, “las exenciones previstas en los dos párrafos anteriores”, dice la norma, “no resultarán aplicables a los sujetos pasivos beneficiarios de ellas por más de un vehículo simultáneamente”, redacción que aclara la situación antes existente y establece expresamente la imposibilidad de acumular exenciones en caso de vehículos pertenecientes a categorías diferentes dentro de las varias previstas, que antes se había sostenido, lo que constituía una cuestión poco clara con la anterior redacción del beneficio, según se referirá más adelante.

Desde un punto de vista formal, el artículo 93.2 TRLRHL dispone que, para poder gozar de la exención que nos ocupa, los interesados deberán instar su concesión ante el Ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo -por ser el ente encargado de la gestión del impuesto, ex artículo 97 TRLRHL-, indicando las características del vehículo, su matrícula y la causa del beneficio; declarado éste, la Administración municipal expedirá un documento que acredite la concesión. Además, en lo que respecta a la exención prevista para los vehículos matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo, se exige que el interesado aporte el certificado de la minusvalía emitido por el órgano competente y justifique el destino del vehículo ante el Ayuntamiento de la imposición, en los términos que éste establezca en la ordenanza fiscal reguladora del impuesto. El segundo de los requisitos expresados, justificación del destino, ya figuraba en la anterior regulación del beneficio, pero la primera de las exigencias referidas ha sido incorporada al precepto que nos ocupa en la nueva redacción dada al mismo por la Ley 51/2002, por lo que se

contenido en la misma ley, ha dado al artículo 91.Dos.1.4.^º en tanto prevé la aplicación del tipo impositivo del 4 por 100 a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de, entre otros, “los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación, así como los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con minusvalía en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quién sea el conductor de los mismos”. La utilización del término “habitualmente” y el sentido del preámbulo de la norma parecen suavizar, en el IVA, las exigencias que se contemplan para el IVTM.

⁶⁹⁵ *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, ob. cit., págs. 168-169.

estaría exigiendo el reconocimiento expreso de la minusvalía con carácter previo a la solicitud del beneficio, según se ha mencionado con anterioridad.

9.1.5.2.- La exención de los coches de minusválidos, de los adaptados para su conducción por disminuidos físicos y de los autoturismos destinados al transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas

Con anterioridad a la reforma llevada a cabo por la Ley 51/2002, el artículo 94.1 LRHL, en lo que ahora interesa, establecía:

“1. Estarán exentos del impuesto:

(...)

d) Los coches de minusválidos a que se refiere el número 20 del anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre el Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, y los adaptados para su conducción por personas con discapacidad física, siempre que su potencia sea inferior a 14 ó 17 caballos fiscales y pertenezcan a personas minusválidas o discapacitadas físicamente, con un grado de minusvalía inferior al 65 por 100, o igual o superior al 65 por 100, respectivamente. En cualquier caso, los sujetos pasivos beneficiarios de esta exención no podrán disfrutarla por más de un vehículo simultáneamente. Asimismo, los vehículos que, teniendo una potencia inferior a 17 caballos fiscales, estén destinados a ser utilizados como autoturismos especiales para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación. A estos efectos, se considerarán personas con minusvalía a quienes tengan esta condición legal en grado igual o superior al 33 por 100, de acuerdo con el baremo de la disposición adicional segunda de la Ley 26/1990, de 20 de diciembre, por la que se establecen en la Seguridad Social prestaciones no contributivas.”

Como puede observarse, el precepto -que hoy pasa a ser el 93.1.e) TRLRHL- contemplaba una exención total, permanente, rogada y de carácter objetivo, en lo que respecta al primero y al último de los tres supuestos previstos -coches de minusválidos y autoturismos destinados al transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas-, y de naturaleza mixta, en lo tocante al segundo tipo de vehículo de los previstos en el artículo 94.1.d) LRHL -coches adaptados para su conducción por disminuidos físicos-.

Desde un punto de vista subjetivo, según afirman Rubio de Urquía y Arnal Suria con referencia a la redacción originaria del precepto, la exención sólo alcanza a los

vehículos que pertenezcan a inválidos o a disminuidos físicos, esto es, a vehículos cuyos permisos de circulación consten a nombre de estas personas⁶⁹⁶. Con la introducción posterior de nuevos supuestos, lo expresado resultó aplicable solamente al segundo tipo de vehículos contemplados por la norma, los adaptados para su conducción por discapacitados físicos, sucediendo que la exención en los otros dos supuestos no requiere de esta circunstancia.

En cuanto al aspecto objetivo, el beneficio contempla tres tipos de vehículos. Por un lado, los coches de minusválidos a que se refiere el número 20 del anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial. Tal precepto define el coche de minusválido como “automóvil cuya tara no sea superior a 300 kilogramos y que, por construcción, no puede alcanzar en llano una velocidad superior a 40 kilómetros por hora, proyectado y construido especialmente -y no meramente adaptado- para el uso de una persona con algún defecto o incapacidad físicos”.

En segundo lugar, se encuentran los coches adaptados para su conducción por personas con discapacidad física, siempre que su potencia sea inferior a 14 -si pertenecen a personas minusválidas o discapacitadas físicamente, con un grado de minusvalía inferior al 65 por 100- o a 17 caballos fiscales -si la minusvalía de su propietario es igual o superior al 65 por 100-. Para Checa González, de acuerdo con la doctrina de la sentencia del TSJ de Castilla y León, Valladolid, de 8 de febrero de 1995 (JT 1995\116), esta exención no está en función de la situación de minusvalía, sino de las modificaciones funcionales del vehículo para adaptarlo a la incapacidad física, por lo que si la anomalía física no necesitase de adaptación alguna del vehículo no hay lugar a la exención⁶⁹⁷.

Como requisito adicional, se establece en el precepto que nos ocupa que los sujetos pasivos beneficiarios de la exención no podrán disfrutarla por más de un vehículo simultáneamente. A este respecto, Rozas Valdés había entendido que “no tiene, sin embargo, sentido que se aplique esta restricción acumuladamente a los diversos supuestos de exención previstos, por lo que, en consecuencia, a un paralítico se le debería reconocer la exención respecto a su vehículo adaptado para ser por él

⁶⁹⁶ *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 577.

Tal y como afirma Rodrigo Ruiz, “si la titularidad de este tipo de vehículos corresponde a organismos públicos o privados, dedicados a la atención de minusválidos, la exención no resulta aplicable” (“Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, ob. cit., pág. 144).

⁶⁹⁷ Véase *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 97.

conducido y para un autoturismo adaptado para su traslado”⁶⁹⁸. En sentido similar, Aragonés Beltrán escribía que, “pese a la literalidad de esta última limitación, que parece referirse a los tres supuestos del precepto, una interpretación teleológica ha de llevar a concluir que sólo afecta a cada uno de tales supuestos (un solo coche de minusválido, un solo vehículo adaptado, un solo autoturismo para el transporte), pero no a la posibilidad de exención acumulada de cada uno de ellos. Resultaría absurdo que el minusválido hubiera de elegir entre uno u otro medio de transporte, con exclusión de los demás”⁶⁹⁹. En virtud de la Ley 50/1998, artículo 18.23.º, se dio nueva ubicación, sin modificar su contenido, a la previsión que nos ocupa, pasando de situarse al final del precepto a formar parte del primer párrafo del mismo, relativo a los coches de minusválidos y a los vehículos adaptados para su conducción por disminuidos físicos, de manera que, difícilmente, podía sostenerse la compatibilidad de la titularidad exenta de más de un vehículo de los de estas dos categorías en contra del tenor de la norma⁷⁰⁰.

Finalmente, se prevé una exención objetiva para aquellos vehículos que, teniendo una potencia inferior a 17 caballos fiscales, estén destinados a ser utilizados como autoturismos especiales para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación. Según dispone la propia norma, se considerarán personas con minusvalía quienes tengan esta condición legal en grado igual o superior al 33 por 100, de acuerdo con el baremo de la disposición adicional segunda de la Ley 26/1990, de 20 de diciembre, por la que se establecen en la Seguridad Social prestaciones no contributivas.

Tal y como sigue disponiendo el artículo 94.2 LRHL, para poder gozar de la exención que nos ocupa los interesados debían instar su concesión; declarado el beneficio, la Administración municipal debía expedir un documento acreditativo de aquélla. Además, en lo que respecta a la exención prevista para los vehículos destinados al transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas, se exigía que los interesados justificaran el destino del vehículo ante el Ayuntamiento de la imposición en los términos que éste estableciese en la ordenanza fiscal reguladora del impuesto.

⁶⁹⁸ *Medidas fiscales para 1997*, pág. 631 (citado por Checa González, *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 97).

⁶⁹⁹ *Anuario de Hacienda Local. 1998*, ob. cit., pág. 1818.

⁷⁰⁰ En sentido distinto, Aragonés Beltrán parece entender tal previsión como referida únicamente a los vehículos adaptados al afirmar: “La limitación del disfrute de la exención a un solo vehículo simultáneamente se lleva correctamente a los vehículos adaptados y no a la totalidad de la letra d) del artículo 94.1 LRHL” (*Novedades de Hacienda Local. 1999*, ob. cit., pág. 352).

9.1.6.- *La exención de los autobuses, microbuses y demás vehículos destinados al servicio de transporte público urbano*

Exención total, permanente y de carácter objetivo.

La nueva regulación del beneficio que se contiene en la Ley 51/2002 ha supuesto importantes novedades con respecto a la situación anterior. Así, el artículo 94.1.e) LRHL contemplaba la exención en el impuesto a favor de los autobuses urbanos adscritos al servicio de transporte público en régimen de concesión administrativa otorgada por el municipio de la imposición. Según habían señalado Rubio de Urquía y Arnal Suria, “los términos en los que aparece formulada esta exención le atribuyen un carácter objetivo indiscutible, por cuanto que para su efectividad nada dispone la ley en torno a su titularidad; así, en efecto, para que la exención tenga efecto, basta con que el autobús esté adscrito a un servicio de transporte público urbano prestado en régimen de concesión administrativa, con independencia de la persona o entidad que ostente la titularidad del mencionado autobús”⁷⁰¹. De esta forma, un autobús adscrito al servicio de referencia del que no fuera titular la empresa concesionaria, estaba exento del IVTM, mientras que un autobús cuya titularidad correspondiera a la misma empresa pero que no estuviese adscrito a tal servicio no gozaba del beneficio⁷⁰².

Tal y como había referido Checa González, al exigirse el requisito de que el servicio se prestase en régimen de concesión administrativa, había que entender que quedaban sujetos y no exentos los autobuses de las sociedades municipales de transporte, en tanto que esta modalidad de prestación de servicios tiene el carácter de prestación directa según el artículo 85.3 LBRL, ajena, por tanto, al concepto de concesión, propio de la gestión indirecta. En consecuencia, la modalidad principal de prestación del servicio de transporte público, especialmente en las grandes ciudades, no disfrutaba de exención en el IVTM⁷⁰³. Igualmente, si el Ayuntamiento prestaba

⁷⁰¹ *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 573. Checa González se muestra conforme con esta posición al citar a los expresados autores y referir, en el mismo sentido, a Yebra Martul-Ortega, “El impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, núm. 65, 1992, pág. 196 (*Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 92).

⁷⁰² En este sentido se pronuncian Rubio de Urquía y Arnal Suria, *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., págs. 573-574.

⁷⁰³ Véase al respecto *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 92, con referencia a Pérez Royo, F., “El Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, en AA.VV., *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons/Diputación de Barcelona, Madrid, 1993, pág. 923.

directamente el servicio de transporte público urbano, sus propios vehículos quedaban sujetos al impuesto municipal y no exentos⁷⁰⁴. Por otra parte, tampoco cabía la exención cuando la concesión se obtuviese de cualquier otra Administración Pública distinta del “municipio de la imposición”, incluso si se trataba de los denominados entes supramunicipales, como había precisado Rodrigo Ruiz⁷⁰⁵.

Actualmente, la situación ha variado de forma sustancial ampliándose el alcance del beneficio en dos aspectos. En lo que se refiere al tipo de vehículos que pueden gozar de la exención, el artículo 94.1.f) LRHL -actual artículo 93.1.f) TRLRHL- ha extendido su alcance más allá de los autobuses a que antes se refería el apartado e), añadiendo también los microbuses y los demás vehículos destinados o adscritos al servicio de transporte público urbano siempre que, eso sí, tengan una capacidad que exceda de nueve plazas incluida la del conductor.

En lo que respecta al régimen de prestación del servicio, se ha eliminado la exigencia de que existiera una concesión administrativa otorgada por el municipio de la imposición sobre el servicio de transporte público al que el vehículo debía estar adscrito, por lo que ahora quedan incluidos en la exención todos aquellos supuestos de gestión del transporte público urbano distintos de la expresada concesión y a los que antes se hizo referencia.

Por su parte, y tal como ya sucedía con anterioridad, no estarán “exentos los vehículos de servicio público regular de viajeros en régimen de concesión autonómica, tales como los dedicados al transporte escolar, ni los camiones adscritos al servicio público, regular o discrecional, de mercancías, con autorización administrativa, ni los turismos de servicio público de auto taxi”⁷⁰⁶.

9.1.7.- La exención de los vehículos agrícolas

Exención total, permanente, rogada y objetiva.

El artículo 94.1.g) LRHL, de redacción similar a la que antes de la Ley 51/2002 tenía el anterior apartado f) del mismo precepto, contempla la exención en el impuesto para los tractores, remolques, semirremolques y maquinaria, exigiendo como único

⁷⁰⁴ Véase Rodrigo Ruiz, “Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, ob. cit., págs. 144-145, quien añade que “evidentemente, para el Ayuntamiento esta sujeción no provoca en realidad ningún débito, sino meras operaciones de tesorería” (nota 52 a pie de pág.).

⁷⁰⁵ *Ibidem*, pág. 145.

requisito que estén provistos de la Cartilla de Inspección Agrícola -hoy artículo 93.1.g) TRLRHL-⁷⁰⁷. Según Rodrigo Ruiz, la maquinaria agrícola estaría, en puridad, no sujeta a gravamen por el IVTM, ya que la misma es un vehículo no expresamente tarifado en el artículo 96 LRHL -hoy 95 del TRLRHL-⁷⁰⁸.

Al igual que sucede con los vehículos relacionados con minusválidos, el artículo 93.2 TRLRHL prevé que la exención contemplada para los vehículos agrícolas tendrá carácter rogado, debiendo instarse su reconocimiento ante el Ayuntamiento de la imposición.

9.2.- Las exenciones recogidas en otras normas

En nuestro ordenamiento jurídico pueden encontrarse algunos supuestos más de exoneración completa de la carga tributaria relativa al IVTM, supuestos que vienen a coincidir con los ya referidos para otras figuras impositivas locales.

9.2.1.- En la Ley 15/1987

Los artículos 3 y 4 de la Ley 15/1987, de 30 de julio, de tributación de la Compañía Telefónica Nacional de España, en su redacción dada por la disposición adicional octava de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre⁷⁰⁹, contemplan el especial régimen tributario de Telefónica en el ámbito de la imposición local. Como se ha expresado ya con relación al IAE, hasta el 1 de enero de 1999 la compañía referida debía satisfacer a las Entidades locales los conceptos siguientes: a) a los Ayuntamientos, el IBI y el 1,9 por 100 de los ingresos brutos procedentes de la facturación obtenida en cada término municipal, y b) a las Diputaciones Provinciales, el

⁷⁰⁶ La cita se toma de Checa González y Merino Jara, *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, ob. cit., pág. 170.

⁷⁰⁷ Valorando esta circunstancia Rodrigo Ruiz pone de manifiesto que “este requisito formal sustituye a la exigencia de auténtica afectación a tareas agrícolas que la normativa precedente imponía [artículo 367.1.a) del Real Decreto Legislativo 781/1986]” (“Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, ob. cit., pág. 145, nota 54 a pie de pág.).

Por su parte, Checa González y Merino Jara afirman que “lo relevante es que los vehículos estén provistos de dicha cartilla, independientemente de que ocasionalmente se destinen a finalidades no agrícolas.” (*La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, ob. cit., pág. 170).

⁷⁰⁸ “Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, ob. cit., págs. 133-134.

⁷⁰⁹ La disposición adicional octava de la Ley 39/1988 ha sido expresamente excluida de la derogación normativa general operada sobre dicha ley por parte de la disposición derogatoria única del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

0,1 por 100 de los ingresos brutos procedentes de la facturación obtenida en cada demarcación provincial; en ambos casos, se fija tal cantidad como compensación anual por las deudas tributarias o contraprestaciones que pudieran corresponder a dichas entidades por los restantes tributos de carácter local y los precios públicos de la misma naturaleza a cargo de la compañía. El régimen contenido en la Ley 15/1987 fue desarrollado por Real Decreto 1334/1988, de 4 de noviembre, que reguló, entre otras cuestiones, el concepto de “ingresos brutos” y el sistema de declaración-liquidación que, trimestralmente, Telefónica debía presentar ante la DGCHT.

A partir de la fecha expresada, resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley 50/1998, en virtud del cual, las referencias a la Compañía Telefónica Nacional de España contenidas en la Ley 15/1987, así como en el Real Decreto 1334/1988, “se entenderán realizadas a la empresa del «Grupo Telefónica» a la que, en su caso, le haya sido, o le sea transmitida la concesión para la prestación de los servicios de telecomunicación establecida en el Contrato de concesión entre el Estado y Telefónica de fecha 26 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 «Telefónica, SA», quedan sometidas al régimen general de los tributos locales”.

Sobre la discutida naturaleza jurídica de tal previsión, bastará con remitir también a lo ya expresado.

9.2.2.- En la Ley 19/1994

Como se ha dicho en anteriores apartados, el artículo 48 de la Ley 19/1994 prevé la posibilidad de que el Consorcio de la Zona Especial Canaria pueda suscribir conciertos fiscales con las Entidades locales, en los que éstas determinen una cifra global de tributación, que podrá ser inferior a la suma de todos los tributos de pago único o periódico, las tasas municipales y, en su caso, las contribuciones especiales devengadas a lo largo de cada ejercicio económico por las entidades de la Zona Especial Canaria establecidas dentro de áreas geográficas restringidas. Por otra parte, conciertos similares, referidos exclusivamente al ámbito impositivo, podrán suscribirse entre el Consorcio de la Zona Especial Canaria y las Entidades locales canarias en relación con las entidades de la Zona Especial Canaria establecidas fuera de esas áreas. En suma, se prevé explícitamente que la referida cifra global pueda ser inferior a la totalidad de deudas que sustituye, en cuyo caso estaremos ante un convenio con claros efectos exoneratorios.

9.2.3.- Entidades fiscalmente equiparadas al Estado

En tanto que las exenciones que ahora nos ocupan se definen por remisión al régimen que posea el Estado, es evidente que los beneficios que puedan existir en el IVTM por esta vía vendrán limitados por los condicionantes que en el plano objetivo se contemplan para la exención del Estado en el artículo 93.1.a) TRLRHL, que dista mucho de ser absoluta como sucede en otros impuestos como el IAE. Así, teniendo en cuenta que los vehículos han de estar adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana para poder gozar del beneficio, éste sólo cabría predicarlo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en cuanto se refiere a los vehículos del Servicio de Vigilancia Aduanera⁷¹⁰; o de las Autoridades Portuarias, en lo que respecta a los vehículos destinados a los servicios de vigilancia, seguridad y policía en los puertos que tienen encomendados por su normativa específica⁷¹¹.

⁷¹⁰ Así lo ha sostenido la STSJ de Castilla y León de 1 de febrero de 2002 (JUR 2002\61027).

⁷¹¹ Véanse el artículo 58.2 y la disposición adicional decimotercera de la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de régimen económico y de prestación de servicios de los puertos de interés general; así como la Ley 27/1992, de 24 noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante.

10.- Exenciones parciales

A continuación, deben analizarse los distintos supuestos de minoración de la carga tributaria existentes en el IVTM y calificables como exenciones parciales o bonificaciones, lo que se lleva a término manteniendo de nuevo como criterio expositivo su correspondiente ubicación normativa.

10.1.- Las bonificaciones contenidas en el TRLRHL

La nueva redacción que dio la Ley 51/2002 al artículo 96.6 LRHL -hoy 95.6 TRLRHL- vino a introducir algunas modificaciones en la materia que ahora nos ocupa, debiendo destacarse la ampliación del porcentaje del beneficio que las Entidades locales pueden establecer por motivos medioambientales, la ordenación en distintos apartados de los supuestos que se contemplan o la aclaración de algunas cuestiones que se produce como consecuencia de una mejor redacción del precepto.

Por otro lado, cabe mencionar que, en todos los casos, las bonificaciones se aplicarán sobre la cuota del impuesto, incrementada o no por la aplicación del coeficiente previsto en el apartado 4 del mismo artículo, y que la regulación de los aspectos sustantivos y formales no contemplados por la norma legal se establecerá en las correspondientes ordenanzas fiscales, tal y como dispone expresamente el último párrafo del precepto.

Además de los supuestos contenidos en el referido artículo 95.6 TRLRHL, tenemos también la bonificación recogida en el artículo 159.2 TRLRHL, a la que nos referiremos brevemente en primer lugar.

10.1.1.- La bonificación general prevista en el artículo 159.2 TRLRHL

Al igual que sucede en el resto de impuestos ya analizados, las cuotas tributarias correspondientes al IVTM devengadas en las ciudades de Ceuta y Melilla serán objeto de una bonificación del 50 por 100, en virtud de lo establecido en el artículo 159.2 TRLRHL.

10.1.2.- La bonificación en atención al carburante usado

Si bien el artículo 96.6 LRHL, añadido por el artículo 18 de la Ley 50/1998, había contemplado la posibilidad de establecer una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota del impuesto, incrementada o no, en atención a la clase de carburante que consume el vehículo y en razón de la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente, así como en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente, el posterior artículo 96.6 LRHL -que ha pasado a ser el 95.6 TRLRHL-, según redacción dada por el artículo 31.º.2 de la Ley 51/2002, ha venido a recoger en sus apartados a) y b) los dos supuestos referidos, elevando al 75 por 100 el porcentaje de bonificación que pueden fijar los municipios.

En línea con la orientación de la reforma llevada a cabo en el año 1998, el establecimiento del beneficio es potestativo para la entidad municipal, que deberá regular aquellos aspectos sustantivos y formales no contemplados en la norma estatal, muchos de los cuales resultan imprescindibles para la efectiva operatividad de la bonificación.

Ocupándonos del primero de los beneficios previstos, cabe mencionar que, desde un punto de vista objetivo, la bonificación se contempla atendiendo al tipo de carburante consumido por los vehículos dotados de un motor de explosión, considerando la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente. Si bien esta incidencia de la combustión del carburante en el medio ambiente podía entenderse como el elemento determinante de la aplicación del beneficio también con la anterior regulación, lo cierto es que la redacción que antes tenía la norma podía plantear alguna duda al respecto, ya que el precepto disponía literalmente que las ordenanzas fiscales podían regular la bonificación “en función de la clase de carburante que consume el vehículo, y en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente”, separando dos conceptos -la clase de carburante y la incidencia de la combustión en el medio ambiente- que, en principio, debían ir unidos, no siendo atendibles circunstancias ajenas a la protección medioambiental a la hora de bonificar el uso de un determinado carburante, lo que con la nueva redacción del precepto queda claro.

10.1.3.- La bonificación en atención a las características del motor

El artículo 96.6.b) LRHL -actual artículo 95.6.b) TRLRHL- contempla una bonificación de establecimiento potestativo y de hasta el 75 por 100 de la cuota del

impuesto, incrementada o no por aplicación del coeficiente previsto en el apartado 4 del mismo precepto, en función de las características técnicas de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente.

La configuración del beneficio y la delimitación de su ámbito objetivo son similares a los que ya existían con la anterior regulación, así que el beneficio puede contemplarse tanto considerando las características propias de una misma categoría de motores como la circunstancia de pertenecer a otra categoría de propulsores, teniendo en cuenta en ambos casos la incidencia en el medio ambiente, lo que deberá interpretarse en el sentido de que la bonificación trata de favorecer la menor incidencia de los motores sobre el entorno, es decir, se procura favorecer a los menos contaminantes; contaminación que, entendemos, podrá ser de cualquier tipo -acústica, atmosférica, etc.-.

10.1.4.- Las bonificaciones en favor de vehículos históricos y antiguos

Finalmente, la Ley 51/2002 ha venido a introducir un nuevo apartado c) en el artículo 96.6 LRHL -hoy artículo 95.6.c) TRLRHL- que recoge dos supuestos más de exención parcial, de hasta el 100 por 100 -de manera que pueden convertirse en total-, ya contemplados anteriormente en el propio artículo 96.6 LRHL, en favor de los vehículos históricos o de aquellos otros que tengan una antigüedad mínima de 25 años.

Un problema inicial que plantea el primer supuesto de los previstos deriva del hecho de que la norma sigue sin definir qué debe entenderse por vehículo histórico. A este respecto, puede tenerse en cuenta el contenido de la enmienda núm. 253 de la que procedía originariamente el texto legal, introducido en el Senado en la tramitación parlamentaria de la Ley 50/1998, según la cual “la modificación tiene por objeto introducir la posibilidad de que los Ayuntamientos establezcan voluntariamente una bonificación en favor de los vehículos históricos con el fin de salvaguardar el carácter representativo y simbólico de una determinada época de producción automovilística y fomentar la conservación del patrimonio histórico, dada la importante significación que aquélla tuvo en nuestra cultura”; de esta forma, deberá tratarse de vehículos que concentren ese “carácter representativo y simbólico” del pasado de la producción automovilística. En cualquier caso, el contenido del supuesto habrá de ponerse en relación con lo ordenado en el artículo 92.3.a) TRLRHL, que regula un supuesto de no sujeción, debiendo el vehículo permanecer matriculado en los registros públicos correspondientes y ser apto para circular por las vías públicas.

Menores problemas plantea el segundo supuesto, vehículos antiguos, por cuanto el elemento a tomar en consideración se objetiva fijando la magnitud mínima, 25 años, de una circunstancia puramente fáctica como es el tiempo que tiene el vehículo, cuya concurrencia origina el beneficio. Yendo más lejos, el precepto aporta elementos para determinar el *dies a quo* a partir del cual se inicia el cómputo del período, señalando que el plazo de 25 años previsto por la norma deberá contarse a partir de la fecha de fabricación del vehículo y, si ésta no se conociera, se tomará como tal la de su primera matriculación o, en su defecto, la fecha en que el correspondiente tipo o variante se dejó de fabricar.

Finalmente, procede mencionar que el establecimiento del beneficio es potestativo para la entidad municipal, que regulará, además, aquellos aspectos sustantivos y formales no contemplados en la norma estatal.

10.2.- Las bonificaciones contenidas en otras normas

Sobre este particular habrá que remitir a las consideraciones ya efectuadas -con relación al IBI- sobre la exclusión expresa del IVTM que se efectúa en las diferentes normas reglamentarias que se han ido aprobando para desarrollar el régimen impositivo que forma parte de los programas de apoyo a determinados acontecimientos de excepcional interés público, debiendo recordarse la posible contradicción de tales reglamentos con los textos legales que vienen a desarrollar.

11.- Las exenciones en la fiscalidad local sobre los vehículos en el Derecho Comparado

Habiendo estudiado el régimen de exenciones vigente en nuestro Derecho, corresponde ahora referirse brevemente a las exenciones fiscales previstas en otros ordenamientos jurídicos, centrandó nuestra atención en los beneficios que tienen como finalidad la protección del medio ambiente. Además, se expondrá sucintamente el régimen exoneratorio existente en la *Taxe Différentielle sur les Véhicules à Moteur* y la *Taxe sur les Voitures Particulières des Sociétés* francesas.

11.1.- La fiscalidad sobre los vehículos a motor en otros países y la preservación del medio ambiente

La introducción de criterios medioambientales en la cuantificación de la carga impositiva podría dar la razón a aquéllos que justificaban la existencia del IVTM en una finalidad extrafiscal, en tanto que el impuesto atendería al daño ambiental que produce el vehículo, de manera que cuando este daño disminuye la tributación también debería hacerlo⁷¹².

En tal caso, en lugar de establecer exenciones parciales, hubiera sido más correcto técnicamente fijar la base o la cuota del tributo no sólo en atención a la potencia del motor, como ocurre, sino teniendo en cuenta criterios que efectivamente midieran la perturbación medioambiental causada por cada vehículo determinado según sus características técnicas particulares, como sucede con el Impuesto sobre

⁷¹² Según había observado Rosebuj Erujimovich, los criterios utilizados inicialmente para la cuantificación del impuesto eran totalmente ajenos a una posible justificación en una finalidad extrafiscal que atendiera al daño ambiental que produce el vehículo (véase, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 139-140).

Para García Martínez y Vega Borrego, aunque el IVTM es esencialmente un típico impuesto fiscal, ya que su finalidad estriba en la obtención de recursos para hacer frente al gasto público, aún tímidamente, la regulación del impuesto y, sobre todo, el uso que de las facultades normativas habilitadas por la ley a su favor hagan los municipios, puede introducir alguna finalidad de carácter extrafiscal, “destacadamente respecto a la protección del medio ambiente, estableciendo bonificaciones en el impuesto para los vehículos que utilicen combustibles menos contaminantes” (véase *El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica*, Comares, Granada, 2004, pág. 7).

Vehículos a Motor alemán⁷¹³. Así, la base imponible de este impuesto está constituida por la cilindrada cuando se trata de vehículos de turismo con motor de gasolina y el peso máximo autorizado cuando se está, especialmente, ante camiones y vehículos con motor diésel. Pero, en el caso de vehículos con un peso superior a los 3.500 kg., se tienen en cuenta también las emisiones del tubo de escape y el nivel de ruido. Por su parte, los tipos de gravamen para turismos con motor de gasolina dependen de si el vehículo es más o menos contaminante y en el caso de vehículos con motor eléctrico se aplica una reducción del 50 por 100⁷¹⁴. Según ha señalado Herrera Molina, dado el importe relativamente elevado de los tipos, este impuesto se ha mostrado eficaz como instrumento para incentivar el cumplimiento anticipado de las exigencias comunitarias sobre las características ambientales de los vehículos⁷¹⁵. En este sentido, la propia Comisión Europea introduce la posibilidad de reestructurar los impuestos de matriculación y circulación de acuerdo con una orientación ambiental y sugiere que sería deseable promover una diferenciación en los impuestos sobre vehículos con base en el efecto contaminante en términos de CO₂ de cada nuevo vehículo de pasajeros que entrara en circulación⁷¹⁶.

En lo que se refiere al ordenamiento tributario italiano, a las regiones con estatuto ordinario les son atribuidas la *Tassa Automobilistica* y la *Soprattassa Annuale su Autoveicoli Azionati con Motore Diesel*, en las que se contemplan diferentes exenciones, totales y parciales, a favor de determinadas personas y vehículos. Entre ellas, existe una reducción en la tarifa base aplicable contemplada a favor de los vehículos alimentados exclusivamente con gas licuado del petróleo o gas metano o que estén accionados con un motor eléctrico. En este último caso, la reducción tarifaria se aplica transcurridos cinco años desde la fecha de su entrada en funcionamiento, puesto que durante estos cinco años el vehículo está exento de la aplicación de la *Tassa Automobilistica*. En lo que respecta a la *Soprattassa Annuale su Autoveicoli Azionati*

⁷¹³ Sobre este impuesto véase Esquerrà, J.; Puig, I.; Roca, J. y Tello, E., *Estudi per a la introducció d'una tributació ambiental a l'Ajuntament de Barcelona*, Documents 5, Agenda 21 BCN, Ajuntament de Barcelona, 2002.

⁷¹⁴ Puede verse en este sentido a Herrera Molina, *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, ob. cit., pág. 528; con cita de K. Tipke-J. Lang, *Steuerrecht*, 15.^a ed., § 14, marginal 29.

⁷¹⁵ Véase “Los tributos ecológicos como recurso financiero local”, en AA.VV., *Haciendas y finanzas municipales. Ponencias presentadas en el XIV Programa Iberoamericano de Formación Municipal organizado por la Unión de Ciudades Capitales Iberoamericanas (UCCI)*, Unión de Ciudades Capitales Iberoamericanas-Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2001, pág. 157, en nota a pie de página, con cita de Bundesministerium der Finanzen, Ökoabgaben (www.bundesfinanzministerium.de), págs. 15 y ss.; del mismo autor, “Nota sobre el impuesto sobre vehículos en Alemania”, en los Anexos del *Informe para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales*, de 3 de julio de 2002, págs. 12-13.

⁷¹⁶ Véase *Política fiscal en la Unión Europea: prioridades para los próximos años*, Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social (2001/C 284/03), Diario Oficial de las Comunidades Europeas de 10 de octubre de 2001.

con Motore Diesel, se establece la exclusión de su ámbito de aplicación de los vehículos con motor diésel destinados al uso mixto que hayan limitado sus emisiones conforme a la normativa de la Unión Europea.

Por otro lado, con el objetivo de favorecer las conductas más respetuosas con el medio ambiente, cabría establecer nuevas bonificaciones para supuestos como los de *car sharing* o uso compartido de coches por parte de diversos usuarios⁷¹⁷.

11.2.- La *Taxe Différentielle sur les Véhicules à Moteur* y la *Taxe sur les Voitures Particulières des Sociétés*

Refiriéndonos a la imposición territorial sobre los vehículos francesa, tenemos que concurren dos figuras distintas, la *Taxe Différentielle sur les Véhicules à Moteur* (antigua "*Vignette*") y la *Taxe sur les Voitures Particulières des Sociétés*.

La *Taxe Différentielle sur les Véhicules à Moteur* es un impuesto anual debido, principalmente, por las empresas propietarias o arrendatarias de ciertos tipos de vehículos. Se percibe en beneficio de los departamentos y de la colectividad territorial corsa. El importe del impuesto depende de la potencia fiscal y la antigüedad de los vehículos sujetos a imposición. Este impuesto es independiente de la *Taxe sur les Voitures Particulières des Sociétés*; ambas pueden -pues- deberse simultáneamente.

El pago de la *Taxe Différentielle sur les Véhicules à Moteur* afecta, principalmente, a las personas jurídicas que tengan o que utilicen un vehículo que responda a dos condiciones:

-estar matriculado en Francia, es decir, en la metrópoli o en los departamentos de ultramar; y

-pertenecer a una lista de vehículos definida por el Código de la Circulación y que, en la práctica, serían: coches particulares y comerciales, camiones y camionetas, tractores y triciclos o cuadríciclos a motor.

En cuanto a los beneficios fiscales existentes en este tributo, puede citarse la existencia de una franquicia de 3 vehículos, cuando se trata de coches particulares, vehículos carrozados como caravana, vehículos especialmente acondicionados para el transporte de personas minusválidas o de cualquier otro vehículo de un peso

⁷¹⁷ En este sentido se pronuncia Puig Ventosa, *Fiscalitat ambiental local*, ob. cit., pág. 63.

autorizado en carga que no sobrepase las 3,5 toneladas. Esta franquicia es única para cada persona jurídica y se concede a nivel nacional, de forma que sólo puede disfrutarse de una incluso cuando los vehículos poseídos o alquilados se registren en distintos departamentos. Además, existen numerosas exenciones, a favor de:

-Las personas físicas. Se exonera del impuesto solamente por sus coches particulares, vehículos carrozados como caravana, vehículos espacialmente acondicionados para el transporte de personas minusválidas o cualquier otro vehículo con un peso autorizado en carga no superior a 3,5 toneladas. El resto de vehículos están sometidos a imposición como sucede con los de las personas jurídicas.

-Las asociaciones, fundaciones y sindicatos profesionales, en las mismas condiciones que las personas físicas.

-Las asociaciones y los establecimientos públicos de ayuda a los minusválidos, para todos sus vehículos reservados exclusivamente al transporte gratuito de estas personas.

-Las personas disminuidas o inválidas, para un único vehículo.

-Los vehículos con más de 25 años de antigüedad.

-Los vehículos clasificados en el género "transporte colectivo de personas" bajo las abreviaturas "bus", "car" o "no SPEC".

-Los vehículos destinados al transporte de personas, beneficiarios de una autorización especial de estacionamiento en determinados emplazamientos reservados en la vía pública y que deben aplicar una tarifa reglamentaria (taxis y taxis colectivos). En cambio, determinados coches de este grupo no gozan de la exención, salvo que le sea aplicable a su propietario.

-Los vehículos que pertenecen a los viajeros, representantes de comercio y corredores titulares de tarjeta profesional de identidad entregada, validada o renovada con una antigüedad de menos de un año. La exención está limitada a un único vehículo por propietario.

-Los vehículos cuya primera puesta en circulación se haya producido entre el 15 de agosto y el 30 de noviembre, para el período de imposición en curso.

-Los vehículos "limpios". Los consejos generales y la asamblea de Córcega pueden votar el establecimiento de una exención -del 50 por 100 o de la totalidad del impuesto- a favor de los vehículos sujetos que funcionen con electricidad, gas natural o gas licuado del petróleo. Para que resulte aplicable, los vehículos en cuestión deben estar matriculados en el departamento que haya establecido el beneficio.

La *Taxe sur les Voitures Particulières des Sociétés* es un impuesto anual debido por todas las sociedades que poseen o que utilizan vehículos de turismo y cuyo importe se calcula en función de la potencia fiscal y el número de los vehículos sometidos a imposición. Como se ha dicho ya, es un tributo independiente de la *Taxe Différentielle sur les Véhicules à Moteur*, de manera que estos dos impuestos pueden concurrir simultáneamente.

Está sujeta al tributo toda sociedad que sea propietaria o utilice vehículos, y ello cualquiera que sea su forma -civil o mercantil- y su régimen fiscal -sujeción al Impuesto sobre la Renta o al Impuesto sobre Sociedades-. La *Taxe sur les Voitures Particulières des Sociétés* afecta, así, a los vehículos matriculados en Francia detentados o utilizados por las sociedades que tienen su domicilio social en ese país, así como por los establecimientos franceses de sociedades extranjeras. Sin embargo, sólo están sujetos los vehículos matriculados en la categoría de "coches particulares".

En lo que respecta a los beneficios fiscales previstos, pueden referirse las siguientes exenciones:

-de los vehículos cuya primera puesta en circulación se haya producido hace más de diez años;

-de los vehículos que funcionen con energía eléctrica, gas natural o gas licuado del petróleo. Si el funcionamiento se alterna con la gasolina la exención será parcial, del 50 por 100;

-en función de la actividad desarrollada, ya que gozan del beneficio algunos sectores vinculados con el automóvil. Así pues, se exime del pago del impuesto a los propietarios de vehículos que se destinen a la prestación de un servicio de transporte puesto a disposición del público -taxis, empresas de transporte-, al alquiler o a la venta de automóviles, a la enseñanza de la conducción de automóviles -autoescuelas- o a las competiciones deportivas.

CAPÍTULO V

EXENCIONES EN EL ICIO

12.- Exenciones totales

Si en los impuestos hasta ahora analizados las exenciones previstas inicialmente en la Ley 39/1988 se han visto incrementadas por las leyes dictadas con posterioridad, este fenómeno es aún más significativo en el impuesto que nos ocupa, ya que, inicialmente, no se previó beneficio alguno⁷¹⁸, siendo más tarde cuando han aparecido, con cierta timidez, los supuestos actualmente vigentes.

A la hora de calificar las exenciones en el impuesto no parece que tenga virtualidad alguna referirse a si son o no permanentes, ya que el ICIO no es un tributo periódico sino instantáneo, que se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra.

12.1.- Las exenciones contenidas en el TRLRHL. La exención de determinadas construcciones, instalaciones y obras del Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades locales

Exención total y de carácter mixto. Manteniendo una posición distinta, Álvarez Arroyo afirma que “la exención tiene unos claros destinatarios, y por tanto, es una exención subjetiva, eso sí, condicionada a que el sujeto exento realice unas actividades concretas y no otras, por tanto, sí sería una exención subjetiva condicional pero no mixta”⁷¹⁹. Por su parte, la STSJ del País Vasco de 31 de mayo de 1999 (JT 1999\1129), que transcribe otra anterior de 18 de abril de 1997, afirma que “la exención se configura doblemente como subjetiva y funcional, pero no como exención real”.

⁷¹⁸ Tal y como señala Aragonés Beltrán, el hecho de no incluir ningún beneficio constituyó “una decisión legislativa plenamente deliberada, como resulta del rechazo de las enmiendas que pretendían introducir alguno” (*Anuario de Hacienda Local. 1998*, ob. cit., pág. 1864); en el mismo sentido, Checa González, *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., pág. 225; así como la STSJ de Extremadura de 4 de marzo de 1994 (JT 1994\313).

⁷¹⁹ *El Impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, ob.cit., pág. 134.

Por Ley 50/1998, artículo 18.26.º, se dio nueva redacción al artículo 101.2 LRHL trayendo a este texto legal la exención del impuesto contemplada hasta ese momento en el artículo 29.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, que a su vez había reproducido el contenido del artículo 32.Dos del Real Decreto-ley 7/1989, de 29 de diciembre, de idéntica rúbrica, y se deroga -disposición derogatoria cuarta, letra b)- el expresado artículo 29.2. De esta manera, el artículo 101.2 LRHL -hoy 100.2 TRLRHL- prevé la exención del pago del ICIO por la realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sea dueño el Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidades locales que vaya a ser directamente destinada a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas o saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales⁷²⁰. A la hora de valorar la redacción del precepto, hemos de poner de manifiesto que el mismo delimita la exención que nos ocupa tomando en consideración los dos conceptos que configuran, respectivamente, el hecho imponible y el sujeto pasivo: por un lado, la

⁷²⁰ Sobre la utilidad de la previsión legal, Aragonés Beltrán recuerda que, “aunque se ha sostenido que este precepto es innecesario, porque las obras que se mencionan no necesitan licencia urbanística y no está por ello sujeta su realización al Impuesto sobre Construcciones (Barea Vidiella, 1991, pág. 172), lo cierto es que se trataba de una cuestión hartamente polémica, como una muestra más de los problemas que plantea la interferencia entre este impuesto y la licencia de obras. Por el contrario, la propia configuración legal como exención indica que sí precisan licencia -por la que se devengará la correspondiente tasa, en la que no hay exención: SSTS de 12 de febrero de 1990 (RJ 1990\1406), relativa al aeropuerto de Palma de Mallorca, y de 26 de febrero y 4 de julio de 1990 (RJ 1990\1421 y 1990\6748), relativas ambas al aeropuerto de Manises (Valencia)-, así como que las demás obras públicas distintas de las expresamente mencionadas están sujetas al impuesto” (*Anuario de Hacienda Local. 1998*, ob. cit., págs. 1864-1865).

Por su parte, Pagès y Galtés interpreta la norma entendiendo que, “ante la casuística jurisprudencial imperante en el tema de la sujeción a licencia de las obras de ordenación territorial, el legislador se ha querido asegurar que la realización de las obras reseñadas en el precepto transcrito, jamás provocará el pago del ICIO, independientemente de que la jurisprudencia las considere sujetas o no sujetas a la obtención de licencia urbanística. Si las obras no están sujetas a licencia, no se pagará el ICIO porque no se ha realizado el hecho imponible del impuesto; y si las obras están sujetas a licencia, tampoco se pagará el ICIO porque se habrá realizado el presupuesto de hecho de la exención” (“Exenciones y bonificaciones en el Impuesto sobre Construcciones”, ob. cit., pág. 1101), lo que, de ser así, parece una forma de legislar poco correcta técnicamente ya que, si se advirtió el problema, lo adecuado hubiese sido resolverlo aclarando si las expresadas obras están o no sujetas al impuesto.

Afirmando la no sujeción a la licencia de obras ni, por tanto, al ICIO de las grandes obras de marcado interés público, puede verse la STS de 19 de febrero de 2000 (RJ 2000\1647), con cita jurisprudencial en tal sentido.

Con referencia a la doctrina expresada, la STSJ de Extremadura de 22 de abril de 1999 (JT 1999\777) refiere que “tales supuestos deben constituir la excepción, dado que la regla general es que los Ayuntamientos deben intervenir en todas las obras que se realicen en su término municipal”.

Por su parte, la STS de 21 de abril de 1997 (RJ 1997\3712) declara que la exención tributaria reconocida en el artículo 32.Dos del Real Decreto-ley 7/1989, hoy en el artículo 100.2 TRLRHL, establecía en realidad un supuesto de no sujeción, posición reiterada en posteriores pronunciamientos como las SSTS de 27 de diciembre de 2002 (RJ 2003\597) o 30 de enero de 2003 (RJ 2003\1660).

realización de una construcción, instalación y obra; por el otro, la circunstancia de ser dueño de las mismas, operativa que no puede más que ser calificada positivamente.

Desde un punto de vista subjetivo, el beneficio resulta aplicable únicamente al Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidades locales que sean dueños de la respectiva construcción, instalación u obra, aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos. En una primera aproximación al precepto, llama la atención esta salvedad, que se efectúa en el penúltimo de sus incisos, referida a la gestión por organismos autónomos y que, pese a lo que pudiera parecer inicialmente, viene a restringir de forma importante el alcance de la exención, ya que presupone que el beneficio está limitado a los casos en que la gestión se lleva a cabo por las propias Administraciones territoriales. Efectivamente, la expresa previsión normativa sólo puede interpretarse en el sentido de que la gestión, realizada por cualquier otra persona pública o privada distinta de la Administración dueña de la construcción, instalación u obra o de un organismo autónomo -que suponemos debe estar adscrito a ella-, no podrá venir exenta⁷²¹.

Por otra parte, no queda claro del texto legal si la expresada gestión se refiere a la gestión de las obras, a la del servicio al que se destinará el bien cuya construcción se exime de pago -separándose la propiedad sobre la obra de la futura titularidad de la gestión del servicio al que la misma contribuirá- o, incluso, a ambas. No obstante, la propia naturaleza del tributo obliga a entender que la gestión deberá ser de las propias obras, ya que, como bien explica la STSJ de Galicia de 21 de marzo de 1997 (JT 1997\275), comentando la doctrina contenida en la STS de 28 de enero de 1994 (RJ 1994\345), “lo que grava el ICIO es la capacidad económica que se pone de manifiesto durante el período impositivo que comienza con el inicio de la obra y termina con la finalización de la misma, por lo que es ajena a este impuesto cualquier circunstancia posterior a la realización de dicha obra”⁷²².

⁷²¹ Así lo entiende la citada STSJ del País Vasco de 31 de mayo de 1999 al afirmar: “De otra parte, aun cuando la norma que define la exención fuere interpretada en un sentido distinto y se dedujese de ella que el legislador considera al Estado o los otros poderes territoriales como verdaderos «dueños de la obra» cuando son titulares del inmueble, y la gestión les competa a ellos mismos, o, según su último inciso, «se lleve a cabo por organismos autónomos...», vuelve a distanciarse insalvablemente el supuesto de estos autos, puesto que, aún así forzada la interpretación del precepto, en modo alguno comprende la norma la posibilidad de la exención cuando el gestor sea una Entidad del sector público sometida a derecho privado de naturaleza y régimen plenamente diferenciada al organismo autónomo regulado por la Ley de 26 de diciembre de 1958, a la vista del artículo 4 de la LGP, por lo que bien puede decirse que el ente Aeropuertos Nacionales y Navegación Aérea se encuentra doblemente excluido del supuesto de la exención que invoca...”.

⁷²² Parece mantener una posición distinta Álvarez Arroyo cuando menciona que “no debe importar quién ejecute las obras siempre que, por supuesto, el dueño de las mismas sea el Estado, las CC AA o las Entidades locales. A este respecto en la propia Ley 5/1990 se hace la advertencia de que igualmente estarán exentas si la gestión de las mismas se lleva a cabo a

En cuanto a la determinación de qué órganos administrativos se encuentran englobados en la exención, Álvarez Arroyo afirma que la intención del legislador es que sólo las Administraciones públicas, en los términos recogidos en el artículo 2 de la Ley 30/1992, pueden gozar de la exención y, en tanto que la necesidad de que las obras estén destinadas a determinados supuestos tasados en la propia ley, se restringe el beneficio a aquellos órganos de la Administración con competencia para realizarlas; no obstante, el texto del precepto podría plantear la duda de si cabe incluir dentro de su ámbito tanto a las Administraciones públicas como a los demás órganos constitucionales del Estado o a otros entes públicos⁷²³.

A este respecto, Pagès y Galtés opina que debe primar la *intentio legis* como criterio interpretativo, de manera que tan sólo pueden estar exentas la Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las entidades que integran la Administración local, pues tan sólo ellas son Estado, Comunidad autónoma o Entidad local, y ello aunque el órgano concreto de tales entes sea incompetente para realizar la obra⁷²⁴.

A la hora de delimitar el ámbito de las Entidades locales, la STSJ de Asturias de 11 de junio de 1999 (JT 1999\1220) acude al artículo 3 de la LBRL para afirmar la no inclusión en el mismo del consorcio recurrente⁷²⁵. Por otra parte, tal y como señala el propio Pagès y Galtés, la exención no alcanza a los organismos autónomos⁷²⁶, y ello, entendemos, tanto por lo que dice el precepto -admite la gestión por parte de tales organismos, lo que excluye el beneficio cuando sean dueños de las obras-, como por lo que no dice -no existe una previsión similar a la contenida en los artículos 82.1.a) o 105.2.a) TRLRHL-.

través de organismos autónomos, ahora bien, en orden a una mayor claridad debería igualmente haberse advertido que también caen de lleno en la exención dichas obras cuando, siendo dueño de las mismas el Estado, CC AA o Entidades locales, son ejecutadas por una empresa privada. Sin embargo, no ha sido así, lo cual puede dar lugar a equívocos, y conducir a que se someta a gravamen una obra que debería estar exenta” (*El Impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, ob. cit., pág. 136).

⁷²³ *Ibidem*, págs. 136-137.

⁷²⁴ “Exenciones y bonificaciones en el Impuesto sobre Construcciones”, ob. cit., págs. 1101-1102.

⁷²⁵ La propia resolución toma también en consideración, para negarle la aplicación del beneficio, el hecho de que “el consorcio nace de la voluntad negocial de sus socios fundadores, a cuyo pacto está previsto pueden adherirse nuevo socios, y esa base personal del ente es la negación misma de la institucional, por lo que no es más que una sociedad y, como tal, no puede gozar de la exención prevista para las Administraciones públicas territoriales”.

⁷²⁶ “Exenciones y bonificaciones en el Impuesto sobre Construcciones”, ob. cit., pág. 1102.

Diferentes problemas se han planteado ante nuestros tribunales a la hora de predicar o no la exención a favor de determinados entes⁷²⁷. De entre tales entidades destaca la problemática surgida con relación a las obras realizadas por el ente público “Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea” -AENA- en los aeropuertos que gestiona. A este respecto, se han sucedido dos líneas jurisprudenciales, una favorable a la exención y la otra contraria a la misma. Dentro de los pronunciamientos del primer grupo, se encontrarían las SSTSJ de Galicia de 14 de junio de 1995 (JT 1995\767), 26 de marzo de 1996 (JT 1996\361) o 24 de enero de 1997 (JT 1997\12) y la STSJ de Valencia de 17 de febrero de 1997 (JT 1997\285). Esta posición ha sido adoptada por la STS de 9 de julio de 1999 (RJ 1999\7096), que ha entendido aplicable la exención a la entidad referida con fundamento en una poco clara línea argumental que puede desglosarse en las consideraciones siguientes:

⁷²⁷ Se ha declarado que no resulta aplicable la exención a las universidades -SSTS de 16 de noviembre de 2001 (RJ 2001\10271) o de 6 de marzo de 2000 (RJ 2000\2800), STSJ de Madrid de 16 de diciembre de 1996 (JT 1996\1701)-, al Banco de España -STSJ de Andalucía de 19 de febrero de 1996 (RJ 1996\178) y STSJ de Extremadura de 4 de marzo de 1994 (JT 1994\313)-, a la Tesorería General de la Seguridad Social -STSJ de Cataluña de 14 de octubre de 1993 (núm. 536/1993, sección 1.ª, recurso núm. 270/1991)- o a una entidad colaboradora de la Seguridad Social -concretamente, “MAPFRE-Mutua de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social número 61”, STS de 29 de noviembre de 1999 (RJ 1999\9269). Por el contrario, se ha predicado la exención del ente público Red Técnica de Televisión (Retevisión) -STSJ de Castilla y León de 13 de marzo de 1996 (JT 1996\481)- o de la RENFE, en lo que respecta a la construcción de un edificio destinado a reparación y almacén de los trenes de alta velocidad -STSJ de Castilla-La Mancha de 11 de octubre de 1995 (JT 1995\1326)-.

En cuanto a las universidades, la citada STS de 16 de noviembre de 2001 afirma:
“Esta disposición adicional novena constituye uno de los ejemplos más paradigmáticos de este modo de proceder, porque derogó todos los beneficios fiscales establecidos al promulgarse la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, en los tributos locales (impuestos, contribuciones especiales y tasas), tanto de forma genérica, como es el caso del artículo 53.1 de la Ley Orgánica 11/1983, de 25 de agosto, de reforma universitaria o específica, es decir beneficios fiscales, concretados respecto de un tributo o de varios, que figurasen en disposiciones distintas de las de régimen local, para así lograr que los únicos beneficios fiscales vigentes fueran los que aparecen en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales, en un loable propósito de claridad y de sistematización jurídica, cerrando la derogación expurgatoria con una cláusula muy conveniente y precisa, consistente en que su actual vigencia no pueda ser invocada respecto de ninguno de los tributos regulados en dicha ley, cláusula inaplicable al caso de autos, por cuanto el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras fue creado «ex novo», sin antecedentes anteriores, por obra de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre. La conclusión es que la UNED no tenía derecho a la exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, por las obras de ampliación de la Facultad de Psicología en Madrid.

(...)

La Sala considera que la no exención de la Universidad por el Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras no vulnera en absoluto la autonomía universitaria, pues no impide el libre ejercicio de dicha autonomía en todas sus manifestaciones, y, además, desde el punto de vista financiero, este impuesto no deja de ser un ligero

- a) De la circunstancia de que el artículo 34 del Estatuto de AENA, aprobado por Real Decreto 905/1991, de 14 de junio, precisa que los bienes que se adscriben a su patrimonio propio -la totalidad de los bienes de dominio público afectos al extinto organismo autónomo “Aeropuertos Nacionales” y los afectos al Ministerio de Obras Públicas y Transportes en lo relativo a los recintos aeroportuarios- conservan su citada naturaleza de dominio público, viene a colegir la sentencia que “es indiscutible que las obras de ampliación y acondicionamiento del aeropuerto de Santander tienen por ello la naturaleza de dominio público, cuya titularidad corresponde al Estado, si bien éste los afecta a la realización de un servicio público, cuya gestión corresponde a AENA”.
- b) De igual forma, por aplicación del artículo 339 del Código civil, resulta que son bienes de dominio público los aeropuertos destinados al servicio público de transporte aéreo.
- c) De todo lo cual extrae la sentencia que se cumple el requisito exigido por el artículo 29, apartado 1, de la Ley 5/1990, de 29 de junio, de que se trate de la realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sea dueño el Estado y vaya a ser directamente destinada a aeropuerto, conclusión ésta a la que se llega si se tiene en cuenta la “ratio legis” del precepto, pues, si se excluyen los aeropuertos privados, que puede haberlos, los demás son públicos, bien destinados a la defensa nacional, bien al servicio público de transporte aéreo, que esencialmente presta y desempeña el Estado, a través de un ente público “instrumental”, AENA, perteneciente a la Administración Institucional del Estado, de modo que si se excluyera de la exención establecida en el citado artículo 29 de la Ley 5/1990 a los aeropuertos gestionados por AENA, “este precepto carecería de contenido y de eficacia, sería sencillamente irrito, cualidad que debe desecharse lógicamente de las leyes, a las cuales les corresponde conformar la realidad social, defender y fomentar el interés público y lograr la concordia”⁷²⁸.

Manteniendo una posición distinta y que nos parece más acorde con la delimitación normativa que se efectúa del beneficio y con la naturaleza y configuración

incremento del coste de las inversiones, sin efectos desincentivadores dignos de consideración.”

⁷²⁸ Puede verse esta misma doctrina en otras sentencias del propio Tribunal Supremo como las de 27 de abril de 2001 (RJ 2001\6011), dos de 7 de julio de 2001 (RJ 2001\7094 y RJ 2001\7095), 18 de abril de 2002 (RJ 2002\6634), 27 de diciembre de 2002 (RJ 2003\597), o 30 de enero de 2003 (RJ 2003\1660).

patrimonial de AENA⁷²⁹, las SSTSJ de Canarias de 21 de abril de 1999 (JT 1999\813), 29 de mayo de 1998 (JT 1998\862), 4 de marzo de 1997 (JT 1997\166) o 15 de noviembre de 1995 (JT 1995\1389)⁷³⁰, la STSJ del País Vasco de 25 de enero de 1996 (JT 1996\120), las SSTSJ de Cataluña de 13 de mayo de 1999 (JT 1999\1134), 2 de febrero de 1999 (JT 1999\476), 11 de diciembre de 1998 (JT 1998\1728), 3 de julio de 1998 (JT 1998\1060), 17 de junio de 1998 (JT 1998\1181) o 27 de mayo de 1998 (JT 1998\992)⁷³¹ y la STSJ de Baleares de 12 de febrero de 1999 (JT 1999\315) entienden que no gozan de exención en el ICIO las obras aeroportuarias realizadas por AENA, por ser dicho ente el dueño de las mismas y no el Estado.

A este respecto, conviene transcribir parcialmente lo afirmado en la STSJ de Canarias de 21 de abril de 1999, donde, tras el análisis de diferentes aspectos de la normativa reguladora del ente público citado -naturaleza, características, funciones, régimen patrimonial-, se concluye que “«Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea», en su calidad de ente público atípico o apátrida”, es “el sujeto pasivo o contribuyente del ICIO por ser dueño de la construcción u obra realizada, siendo ésta lo que constituye el hecho imponible de tal impuesto (...), viniendo sujeto el ente referido al pago del impuesto examinado, sin posibilidad, por tanto, de invocar válidamente la exención del ICIO contemplada en el artículo 29.Dos de la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, en cuanto referida aquélla a construcciones, instalaciones u obras de las que sean dueños el Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidades locales y que vayan a ser directamente destinadas, entre otros fines, a aeropuertos, manteniéndose la exención aun en el supuesto de gestión de las obras por organismos autónomos, no tiene aquí cabida, al ser dueño de la obra controvertida un ente público apátrida, con personalidad jurídica propia e independiente del Estado, patrimonio distinto al de éste y con autonomía de actuación en su gestión, y no poderse, por otro lado, admitir la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones o bonificaciones (artículo 24.1 de la Ley General Tributaria)”⁷³².

⁷²⁹ Tanto Checa González (*Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., pág. 231), como Merino Jara (“Crónica de jurisprudencia sobre tributación local: año 1996”, *Revista de Hacienda Local*, núm. 79, 1997, pág. 217), o Pagès y Galtés (“Exenciones y bonificaciones en el Impuesto sobre Construcciones”, ob. cit., pág. 1102) consideran también más acertada esta segunda línea jurisprudencial.

Resulta claro que el elemento controvertido se centra en determinar a quién corresponde la propiedad de las obras y ésta, según el régimen patrimonial de AENA, parece corresponder a la propia entidad.

⁷³⁰ Dicho tribunal ha cambiado de criterio a raíz de la STS de 9 de julio de 1999, tal y como se refleja en sentencias de 12 de julio de 2000 (JT 2000\1738) o 31 de enero de 2000 (JT 2000\460).

⁷³¹ Igualmente, en la sentencia de 28 de junio de 2000 (JT 2000\1294) se adopta la posición mantenida por el Tribunal Supremo.

⁷³² El Tribunal Supremo viene rebatiendo este tipo de pronunciamientos afirmando:

A raíz de la entrada en vigor del artículo 166.3 de la Ley 13/1996 -reproducido por el artículo 10.1 del Real Decreto 2591/1998, de 4 de diciembre, de Ordenación de los aeropuertos de interés general y su zona de servicio, en ejecución de lo dispuesto por el artículo 166 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre de 1996, de medidas fiscales, administrativas y del orden social- la situación se ha visto influida por el tenor literal del precepto, en tanto disponía que “las obras de nueva construcción, reparación y conservación que se realicen en el ámbito del aeropuerto y su zona de servicio por AENA no estarán sometidas a los actos de control preventivo municipal a que se refiere el artículo 84.1, b), de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del

«La sentencia recurrida, al denegar la exención pretendida por AENA, sostuvo una tesis que podemos sintetizar de la siguiente manera: Los aeropuertos son bienes de dominio público, de la titularidad del Estado, cuya gestión corresponde a AENA, y las obras en cuestión se incorporan indiscutiblemente a uno de estos bienes, concretamente el aeropuerto de Bilbao, pero, no obstante ello, el Estado no es el dueño de la obra, sino AENA, la cual no puede invocar la exención prevista en el artículo 29 de la Ley 5/1990. La exención, según sostiene la sentencia de instancia, es subjetiva, no real.

Y la tesis se cierra con otro argumento: extender la exención a AENA supondría una aplicación analógica del artículo 29, prohibida por nuestro Derecho Tributario en el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria».

«El art. 102 LHL distingue nítidamente entre propietario de los inmuebles y dueño de la obra, especificando que, en los supuestos en que los propietarios no sean dueños de la obra, se considerará contribuyente a quien sea dueño de la obra.

De este precepto sólo puede extraerse, en relación al supuesto que nos ocupa, que AENA es el contribuyente.

Pero no es este precepto el que regula la exención discutida, sino el art. 29 de la Ley 5/1990, precepto que obviamente no tiene por función definir la figura del contribuyente en el ICIO, sino establecer una exención sometida a un requisito subjetivo (la personalidad de Derecho Público del sujeto beneficiado) y otro objetivo (la naturaleza de la construcción, instalación u obra).

Dicho precepto dispone lo siguiente: «Se exime del pago del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, la realización de cualquier construcción, instalación y obra de la que sean dueños el Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidades locales, que estando sujetas al mismo, vayan a ser directamente destinadas a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos, tanto si se trata de obras de inversión nueva, como de su conservación».

Este precepto excepciona, indiscutiblemente, del art. 102 LHL el supuesto concreto de las grandes obras públicas a que se refiere, reputando por dueño de la obra en las mismas al Estado, Comunidades Autónomas o Entidades locales, aunque su gestión -como ocurre con AENA-, se lleve a cabo por organismos autónomos.

Una interpretación literal del precepto, tal como hace en su detenido estudio la sentencia impugnada, conduciría a resultados verdaderamente absurdos, y convertiría la exención en letra muerta en numerosas y trascendentales obras, relativas a instalaciones gestionadas por organismos autónomos, haciendo del art. 29 «un precepto írrito», según la contundente expresión de nuestra sentencia de 9 de julio de 1999, en la que, por otros argumentos, se validó asimismo la exención que nos ocupa, en el recurso de casación 4407/1994, en un litigio sostenido entre el Ayuntamiento de Camargo y AENA.” [STS de 27 de diciembre de 2002 (RJ 2003\597), que transcribe en este punto la STS de 18 de abril de 2002 (RJ 2002\6634)].

Régimen Local, por constituir obras públicas de interés general”, de manera que, según había señalado Checa González, “AENA ha dejado de estar sujeta a licencia de obras por las que efectúe en los aeropuertos, lo que, obviamente, implica su no sujeción al ICIO”⁷³³. Posteriormente, el referido artículo 166.3 fue declarado inconstitucional y nulo por la STC 204/2002, de 31 de octubre.

Como consecuencia de ello, el artículo 101 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, ha dado nueva redacción al precepto, añadiéndole un primer párrafo con el siguiente tenor literal: “Las obras que realice AENA dentro del sistema general aeroportuario deberán adaptarse al plan especial de ordenación del espacio aeroportuario o instrumento equivalente. Para la constatación de este requisito, deberán someterse a informe de la administración urbanística competente, que se entenderá emitido en sentido favorable si no se hubiera evacuado de forma expresa en el plazo de un mes desde la recepción de la documentación. En el caso de que no se haya aprobado el plan especial o instrumento equivalente, a que se refiere el apartado 2 de este artículo, las obras que realice AENA en el ámbito aeroportuario deberán ser conformes con el Plan Director del Aeropuerto”. De esta forma, la vinculación del hecho imponible del impuesto a la necesidad de licencia de obras o urbanística excluye hoy la posibilidad de exigir el ICIO por la realización de las obras que nos ocupan.

En cuanto al concepto de “dueño de la obra” al que se refiere el artículo 100.2 TRLRHL, la citada STSJ del País Vasco de 31 de mayo de 1999, transcribiendo otra anterior de 18 de abril de 1997 y valorando la STS de 27 de marzo de 1995, extrae “dos acotaciones trascendentes para la resolución del presente proceso, pues indudablemente, el concepto de «dueño de la obra» es tomado en la doble vertiente financiera y de beneficios que definen la capacidad contributiva, y de otra parte, tal cualidad se obtiene de la previa atribución, por el título real o convencional que proceda, de facultades que posibiliten el ejercicio del derecho a edificar y a explotar lo edificado, con absoluta independencia de a quien deba reconocerse el derecho de propiedad o, incluso, la titularidad de otros derechos reales administrativos, como la concesión”⁷³⁴.

⁷³³ *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., pág. 232. En casi idénticos términos, Pagès y Galtés, “Exenciones y bonificaciones en el Impuesto sobre Construcciones”, ob. cit., pág. 1102.

⁷³⁴ Manteniendo un criterio de carácter más formalista y que nos parece menos adecuado, la STSJ de Galicia de 21 de marzo de 1997 (JT 1997\275), delimita el concepto “tomando como referencia las normas civiles reguladoras del contrato de arrendamiento de obras contenidas en los artículos 1588 y ss. del Código civil a tenor de los cuales el dueño o propietario «de la obra» no es sino la persona otorgante del contrato, en calidad de parte comitente que encomienda a otra la ejecución de la misma, contrayendo la obligación de satisfacer, en recíproca contraprestación, el precio correspondiente. En definitiva puede concluirse que el

Delimitando negativamente el supuesto, no cabrá aplicar la exención a la construcción de carreteras o viales de urbanizaciones residenciales no efectuada directamente por alguno de los entes públicos mencionados en la norma⁷³⁵. Igualmente, tal y como afirma la STS de 27 de marzo de 1995 (RJ 1995\2542), en el supuesto analizado “falta otro de los presupuestos requeridos para la concesión de esta exención, que se trate de construcciones cuyo dueño sea el Estado, las Comunidades Autónomas o los Entes locales, pues aunque los terrenos donde se ejecutaron las obras sean del Estado que los cedió en virtud de concesión a la Diputación Regional de Cantabria, ésta constituyó sobre ellos un derecho real de superficie en favor de las empresas agrupadas en la unión recurrente, que fueron las que costearon su ejecución y obtuvieron el derecho al uso de lo edificado, por lo que en ellas concurre la cualidad de dueños de la obra y no en la Diputación Regional de Cantabria”.

En el aspecto objetivo, ha de tratarse de construcciones, instalaciones u obras directamente destinadas a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, siendo indiferente que se trate de obras de inversión nueva o de conservación, resultando esta relación, tal y como manifiesta Pagès y Galtés, una “relación tasada de destinos”⁷³⁶. Desde un punto de vista negativo, afirma Orón Moratal que la exención queda un tanto inconexa con otras establecidas en los restantes impuestos locales, ya que resultan gravadas las construcciones que los entes públicos territoriales realicen, salvo las que no requieren licencia conforme a la legislación vigente, para servicios educativos, seguridad ciudadana, defensa nacional, etc.

A la hora de delimitar el concreto alcance de la exigencia de estar “directamente destinadas”, la STS de 27 de marzo de 1995 (RJ 1995\2542) comparte la posición mantenida por el Tribunal de instancia en el sentido de entender que “las obras efectuadas no pueden considerarse dirigidas directamente al apoyo del transporte marítimo porque aunque puedan dar cobijo a actividades de esa índole también lo hacen a otras por completo ajenas a él, por lo que faltaría uno de los elementos exigidos por el artículo 29 de la citada Ley 5/1990, de 29 junio, para el reconocimiento de la exención”, exigiendo así a las obras no sólo estar “directamente destinadas” sino

dueño de la obra es la persona o entidad que otorga el correspondiente contrato o encomienda la ejecución de la obra a cambio del precio que corresponda. Este es el criterio mantenido por otra parte también por el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 17 de mayo de 1994 y 13 de marzo de 1995”.

⁷³⁵ Véase Álvarez Arroyo, *El Impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, ob. cit., pág. 134.

⁷³⁶ “Exenciones y bonificaciones en el Impuesto sobre Construcciones”, ob. cit., pág. 1102.

también estar “exclusivamente destinadas” a las finalidades previstas por la norma. Por su parte, en la STSJ de Valencia de 16 de enero de 1998 (JT 1998\127), se estimó procedente la exención del impuesto correspondiente a la obra de acondicionamiento del aparcamiento de vehículos de un aeropuerto al entenderse que dicho aparcamiento es consustancial con la actividad aeroportuaria e, igualmente, en la ya citada STSJ de Galicia de 24 de enero de 1997 se concluyó, con transcripción de otras anteriores, que la prestación en un aeropuerto de servicios de cafetería, restaurante, aparcamiento o venta de ciertos productos para nada son ajenos a la estructura y funcionamiento normal de un aeropuerto y, por ello, su prestación no debe afectar a la posibilidad del disfrute de las exenciones tributarias que puedan estar previstas por la construcción de los aeropuertos e, igualmente, que un edificio de salvamento y extinción de incendios forma parte de un servicio “inescindible e imprescindible para el normal desarrollo de la actividad aeroportuaria y, como tal, integrado en ésta hasta el punto de conformar una más de las instalaciones del aeropuerto”. Por otra parte, la STSJ de Castilla y León de 31 de marzo de 2000 (JT 2000\796) considera aplicable la exención a las obras de construcción de una vivienda para el vigilante del Canal alto de los Payuelos por cuanto, a juicio de la Sala, “la necesidad de vigilancia permanente que el canal requiere, y el carácter de obra inherente e inseparable del mismo, acreditada en autos, que tiene la vivienda del vigilante, conducen a estimar la pretensión deducida en este recurso, vista la afección directa de la construcción realizada al dominio público hidráulico, que hace procedente la exención pretendida, sin que ello implique en modo alguno una interpretación extensiva ni analógica de la norma de exención, que debe ser interpretada con arreglo a los criterios admitidos en Derecho, «ex» artículo 23 LGT, y no con criterios extensivos ni restrictivos”⁷³⁷.

En cuanto al destino de las obras, la STSJ de Valencia de 25 de mayo de 2000 (JT 2000\1326) señala que las obras analizadas en aquella ocasión -de rehabilitación de determinados elementos arquitectónicos de ciertos inmuebles, como fachadas, cubiertas y patios interiores-, no quedaban integras en ninguna de las categorías mencionadas por el precepto, “ni siquiera en las llamadas obras de «saneamiento de las poblaciones», pues éstas, según define el artículo 27 del Texto Refundido de la Ley del suelo son aquéllas que están destinadas a obras de «abastecimiento de aguas potables, depuración y aprovechamiento de las residuales, instalación de alcantarillado, drenajes, fuentes, abrevaderos, lavaderos, recogida y tratamiento de basuras»”. Sobre la misma categoría, la STSJ de Extremadura de 22 de abril de 1999 (JT 1999\777)

⁷³⁷ En un sentido distinto, la STSJ de Castilla-La Mancha de 8 de noviembre de 2000 (JT 2000\1942) entiende que no cumple el requisito objetivo previsto por la norma exoneradora la construcción de un edificio de oficinas y sala de reuniones para uso de la Comunidad de Regantes del Embalse de Peñarroya, calificando como evidente que la construcción del referido edificio no está incluida en el ámbito de la exención, sólo prevista para las construcciones directamente destinadas a obras hidráulicas.

afirma que “el tratamiento de residuos urbanos tiene cabida dentro del concepto de saneamiento de poblaciones, puesto que dicha obra tiende a favorecer las condiciones de salubridad e higiene de las poblaciones”. Por otro lado, según la STSJ de Castilla y León de 19 de junio de 2000 (JT 2000\1178), no quedan amparadas por el beneficio las obras destinadas a imprenta provincial.

Refiriéndose al concepto de “obra hidráulica”, la STSJ de Andalucía de 25 de enero de 1999 (JT 1999\224) afirma, con buena lógica, que “... el concepto obra hidráulica es un concepto jurídico indeterminado en el que tiene cabida la obra de construcción de la Planta de Tratamiento de Afino de Aguas del embalse del Bajo Almanzora. El concepto de obra hidráulica no resulta cerrado por la enumeración que de determinadas obras hace el art. 1 de la Ley de Obras Hidráulicas de 7 de julio de 1911, invocado por la representación de la demandada. Se trata de un concepto cuyo alcance viene marcado por el desarrollo técnico alcanzado en cada momento y que no puede cerrarse en las obras de defensa y encauzamiento, sino también aquéllas que posibiliten los diversos usos humanos de los recursos hidráulicos. Es significativo tener en cuenta que la planta de tratamiento de afinos es un mecanismo complementario para posibilitar que el agua procedente del embalse (obra hidráulica por excelencia) pueda servir para la finalidad que justificó la construcción del mismo. Desde este punto de vista es una instalación auxiliar de aquella obra hidráulica, aunque su finalidad inmediata sea posibilitar el cumplimiento de los parámetros higiénico-sanitarios del agua procedente del embalse. De ahí que no dudemos en calificarla como obra hidráulica...”.

Por otra parte, señala el artículo 100.2 TRLRHL que la exención resulta aplicable “tanto si se trata de obras de inversión nueva como de conservación”. No obstante este tenor literal -que llevaría a circunscribir su contenido a las obras propiamente nuevas y a aquéllas destinadas a conservar las ya existentes-, podrían entenderse incluidas en el beneficio, por no existir razón de fondo alguna para su exclusión, otro tipo de obras como las de ampliación o reparación. Al respecto, conviene referir que ésta parece ser la posición adoptada por la jurisprudencia, que entiende aplicable el beneficio en este tipo de supuestos, si bien la cuestión no se analiza directamente⁷³⁸.

⁷³⁸ Véase, a título de ejemplo, la ya referida STSJ de Galicia de 21 de marzo de 1997, en la que se predica la exención de la obra de ampliación de una estación de bombeo.

12.2.- Las exenciones contenidas en otras normas

Los supuestos de exención previstos en otras normas que se refieren al ICIO coinciden con los ya vistos anteriormente con relación a otros impuestos, por lo que bastará ahora con remitir a lo ya dicho respecto de los regímenes especiales contemplados en los artículos 3 y 4 de la Ley 15/1987 -correspondientes a Telefónica y las demás empresas de su grupo- y en el artículo 48 de la Ley 19/1994 -en lo tocante a las entidades de la Zona Especial Canaria-, y efectuar algunas consideraciones adicionales relativas a la exención de las entidades fiscalmente equiparadas al Estado y al régimen convencional recogido en el Acuerdo con la Santa Sede y en las Leyes 24, 25 y 26/1992.

12.2.1.- Entidades fiscalmente equiparadas al Estado

En tanto que las exenciones que ahora nos ocupan se definen por remisión al régimen que posea el Estado, es evidente que los beneficios que puedan existir en el ICIO por esta vía vendrán limitados por los condicionantes que en el plano objetivo se contemplan para la exención del Estado en el artículo 100.2 TRLRHL, que dista mucho de ser absoluta como sucede en otros impuestos como el IAE⁷³⁹. Así, teniendo en cuenta que para poder gozar del beneficio las obras han de venir directamente destinadas a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas o saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, la exención sólo cabría predicarla de las Autoridades Portuarias y Puertos del Estado en lo que respecta a las obras que realicen en el ámbito de sus atribuciones y que cumplan los requisitos exigidos por la norma⁷⁴⁰. Sobre la virtualidad de la exención que nos ocupa, Álvarez Arroyo ha afirmado -refiriéndose a los ahora derogados artículos 33 y 51 de la Ley 27/1992, en virtud de los cuales se concedía al Ente Público Puertos del Estado y a las

⁷³⁹ Refiriéndose a este supuesto, Álvarez Arroyo afirma: "Como hemos dicho anteriormente, sólo por ley pueden concederse exenciones, pero nada obsta a que dichas exenciones sean establecidas de una forma genérica o por remisión al tratamiento fiscal del Estado" (*El Impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, ob. cit., pág. 137).

⁷⁴⁰ Según lo establecido en el artículo 45 de la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de régimen económico y de prestación de servicios de los puertos de interés general, las Autoridades Portuarias y Puertos del Estado quedan sometidas al mismo régimen tributario que corresponde al Estado.

La entrada en vigor de la expresada ley se ha producido, según la disposición final quinta, a los tres meses de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, circunstancia acontecida el 27 de noviembre de 2003.

Con anterioridad a la misma, venían equiparados al Estado a los efectos que ahora nos ocupan, el ente público Puertos del Estado -en virtud de lo establecido en el artículo 33 de la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante- y las Autoridades Portuarias -según disponía el artículo 51 de la misma ley-, preceptos ambos expresamente derogados por la disposición derogatoria única de la Ley 48/2003.

Autoridades Portuarias el mismo régimen tributario que corresponde al Estado- que, en lo que estrictamente se refiere al ICIO, la declaración de exención es innecesaria dado que las obras realizadas en los puertos por las Autoridades Portuarias no requieren licencia urbanística y, por tanto, no están sujetas al impuesto⁷⁴¹.

12.2.2.- Acuerdo con la Santa Sede de 1979 y Leyes 24, 25 y 26/1992

Exención total y de carácter subjetivo.

El artículo IV.1.B) del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede previene que la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes y congregaciones religiosas y los institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas tienen derecho a la “exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio”.

El ICIO no está mencionado expresamente en ninguno de los supuestos de exención que contiene el artículo IV del Acuerdo, no obstante, con base en el precepto mencionado y de conformidad con la pervivencia de beneficios fiscales derivados de la aplicación de tratados internacionales que prevé el artículo 9 TRLRHL, las SSTSJ de Valencia de 14 de mayo de 1996 (JT 1996\715) y 24 de marzo de 1993 habían declarado exentas del ICIO las obras de construcción de un templo destinado al culto ya que “el impuesto examinado encajaría en una figura tributaria mixta entre «renta y patrimonio», (...) no obstante, este carácter mixto no impide que se le encuadre en la categoría recogida en el Concordato, máxime cuando no le alcanza la excepción del párrafo segundo del apartado B), es decir, no se trata de rendimientos que la parroquia vaya a obtener por el ejercicio de explotación económica, ni se trata de rendimientos de capital, ni de rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta”⁷⁴². Por su parte, las SSTSJ de Castilla-La Mancha de 1 de febrero de 1999⁷⁴³ y 6 de noviembre de 1999 (JT 1999\1996) consideran aplicable la exención que comentamos en el ICIO, partiendo de que dicho impuesto es un tributo real comprendido en el artículo IV.1.B) del Acuerdo y entendiendo, además, que los

⁷⁴¹ Véase *El Impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, ob. cit., pág. 137, nota 229 a pie de pág.

⁷⁴² Con base en las resoluciones judiciales mencionadas, tanto Álvarez Arroyo (*El Impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, ob. cit., pág. 142) como De Luis Díaz de Monasterio-Guren y De Luis Villota (*Régimen fiscal de la Iglesia Católica*, ob. cit., pág. 61) habían declarado la existencia de esta exención del ICIO en favor de la Iglesia Católica, calificándola como subjetiva.

tribunales pueden pronunciarse sobre el alcance del precepto en cuanto a los nuevos impuestos cuya situación no haya sido clarificada por la vía prevista en el punto dos del protocolo adicional.

Manteniendo una posición diferente, Pagès y Galtés ha considerado que el ICIO no puede entenderse incluido en el Acuerdo⁷⁴⁴. Para sostener este planteamiento, el autor parte del hecho de que el precepto exige tres requisitos para la aplicación de la exención, “dos de carácter positivo: que se trate de un impuesto real o de producto y, además, que recaiga sobre la renta o el patrimonio. Y uno de carácter negativo: que no se encuentre en ninguno de los supuestos enunciados en el párrafo segundo de la letra B) del precepto”. Así, el primer requisito se cumpliría por cuanto el ICIO es un impuesto real, ya que su presupuesto objetivo está configurado prescindiendo total y absolutamente de cualquier elemento personal; en cambio, el segundo requisito no es cumplido por esta figura, puesto que ni recae sobre la renta ni sobre el patrimonio, sino que el ICIO constituye un impuesto indirecto que grava la riqueza en cuanto es consumida, gastada, en la realización de obras⁷⁴⁵. Así, en tanto que el ICIO no es un impuesto sobre la renta y/o el patrimonio, no resulta afectado por la exención prevista por el artículo IV.1.B) del Acuerdo.

Respecto a las dos primeras circunstancias expresadas, que son las que ahora interesan, el autor parte -como puede observarse- de su exigencia cumulativa, esto es, da por sentado que el Acuerdo predica la exención respecto de los impuestos reales o de producto que recaigan sobre la renta o el patrimonio⁷⁴⁶. No obstante, esta adición de

⁷⁴³ Sentencia referida por De Luis Díaz de Monasterio-Guren y De Luis Villota, *Régimen fiscal de la Iglesia Católica*, ob. cit., pág. 62.

⁷⁴⁴ Puede consultarse la posición de este autor en “Exenciones y bonificaciones en el Impuesto sobre Construcciones”, ob. cit., págs. 1105-1107.

⁷⁴⁵ Se declara esta naturaleza de impuesto indirecto en la STS de 27 de noviembre de 1997 (RJ 1997\9281).

En cambio, la STSJ de Valencia de 31 de marzo de 2000 (JT 2000\1483) mantiene una posición diferente cuando afirma: “En principio, el Impuesto sobre Construcciones y Obras no puede ser considerado como un Impuesto sobre la Renta o el Patrimonio, fundamentalmente porque, por definición legal (artículo 101 de la LRHL), es un «tributo indirecto». Mas esa definición legal no es en modo alguno satisfactoria, pues no concurre en el mismo la característica más relevante de todo impuesto indirecto, cual es la facultad que en tales casos otorga la ley al sujeto pasivo de repercutir la cuota en un tercero, destinatario último de la carga tributaria. Muy al contrario, si el impuesto recae sobre «cualquier construcción, instalación u obra», parece obvio que nos encontramos ante una manifestación patrimonial de la capacidad contributiva de su dueño, y en consecuencia ante una imposición directa, ya que la materialización de la obra dependerá de la renta o el patrimonio del sujeto pasivo. Así esa primera objeción relacionada con la naturaleza del tributo no sería significativa”.

⁷⁴⁶ Parece sostener también esta interpretación la citada STSJ de Valencia de 31 de marzo de 2000 cuando afirma: “Desde una perspectiva estrictamente gramatical, la letra «b» del citado precepto no se refiere a todos los impuestos de naturaleza real, sino exclusivamente a los dos que indica, esto es a la Renta y al patrimonio, así se desprende no sólo del propio texto, sino también de lo que seguidamente se dice, al afirmar que: «... esta exención no alcanzará a los

características no es reclamada por la norma con la claridad con la que la presupone Pagès y Galtés y la jurisprudencia no parece haberla tenido por necesaria.

Efectivamente, la confusa redacción del precepto -“exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio”- tanto permitiría entender que la exención se refiere a los impuestos reales o de producto que recaigan sobre la renta y sobre el patrimonio -lo que no parece adecuarse del todo al tenor literal de la norma y al hecho de que en tal caso quedarían fuera de la exención el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre Sociedades, lo que se compadece mal con el segundo párrafo del mismo apartado B)-, como que el beneficio se prevé para los impuestos reales o de producto, los impuestos que graven la renta -su obtención- y los impuestos que recaigan sobre el patrimonio -sobre su detentación-, conteniendo así una relación de diferentes categorías de impuestos en los que se predica la exención -lo que supondría tener por incluidos en la norma todos los impuestos reales, por ejemplo el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales o el Impuesto sobre el Valor Añadido-. En lo que respecta a la jurisprudencia, claramente las citadas SSTSJ de Castilla-La Mancha de 1 de febrero y 6 de noviembre de 1999 contradicen el planteamiento defendido por Pagès y Galtés al derivar de su carácter de impuesto real -que fundamentan detalladamente- la inclusión del ICIO en el artículo IV.1.B) del Acuerdo, entendiendo aplicable la exención sin exigir la concurrencia cumulativa de los requisitos que el citado autor refiere.

Actualmente, las dudas que suscitaba la aplicación del beneficio han sido resueltas en virtud de la Orden de 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979. La citada orden, tomando en consideración que los impuestos reales son aquéllos cuyo presupuesto de hecho se define sin vinculación alguna a una persona determinada y el criterio expresado en SSTS de 17 de mayo de 1999 y 19 y 31 de marzo de 2001, sobre el carácter real del ICIO, así como los principios y el espíritu que informan el acuerdo de 1979, declara incluido el ICIO entre los impuestos reales o de producto a que hace referencia el expresado artículo IV.1.B) y, por tanto, entiende aplicable la exención contenida en el mismo al impuesto que nos ocupa.

En lo que respecta a las demás entidades religiosas reconocidas por el Estado Español, las Leyes 24, 25 y 26/1992 no contemplan expresamente el ICIO entre los

rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de actividades económicas, ni a los derivados de su patrimonio cuando su uso se haya cedido, ni a las ganancias del capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta...»”.

tributos en los que se prevé la exención de tales entidades. Por otra parte, tampoco puede afirmarse la existencia de exención alguna por asimilación al régimen tributario previsto en el ordenamiento para las entidades sin fin de lucro y para las entidades benéfico privadas, ya que las mismas no disfrutan con carácter general de exención en el ICIO. No obstante lo anterior, en la referida STSJ de Valencia de 31 de marzo de 2000, en un ejemplo paradigmático de aplicación analógica de un beneficio fiscal, se acuerda “extender a la actora [la Unión de Iglesias Cristianas Adventistas del Séptimo Día de España], el beneficio tributario reconocido a otra confesión religiosa [la Iglesia Católica], máxime si se tiene en cuenta que el edificio o la obra a realizar está destinado al culto, por ser un Templo”, y ello en virtud del principio de igual aplicación de la ley y tras reconocer que ni en las Leyes 24, 25 y 26/1992 ni en las normas fiscales relativas a las entidades sin fin de lucro viene recogida una exención en el ICIO en favor de las obras efectuadas por la entidad recurrente.

13.- Exenciones parciales

Como se viene haciendo, se distingue entre las recogidas en el TRLRHL y las contempladas en otras normas.

13.1.- Las bonificaciones contenidas en el TRLRHL

Si hasta la reforma de la Ley 39/1988 llevada a cabo por la Ley 50/1998 la Ley reguladora de las Haciendas Locales no preveía ningún supuesto concreto de bonificación en el ICIO, limitándose a contemplar el genérico para las cuotas devengadas en Ceuta y Melilla, con la citada Ley 50/1998 se inició una tímida incorporación de exenciones parciales que se ha visto claramente reforzada con la reforma operada por la Ley 51/2002, cuyo artículo trigésimo quinto ha previsto nuevos supuestos de bonificación sobre la cuota del impuesto que pueden ser adoptados y regulados por los municipios.

De esta forma, los apartados a) a e) del artículo 104.2 LRHL recogieron cinco supuestos de bonificación de establecimiento potestativo que las Entidades locales podrán instaurar y regular en todos aquellos aspectos sustantivos y formales no previstos por la ley, supuestos hoy contemplados en idénticos apartados del artículo 103.2 TRLRHL. Por otro lado, la ordenanza fiscal determinará si todas o algunas de las bonificaciones previstas son o no aplicables simultáneamente, según dispone el último párrafo del precepto.

13.1.1.- La bonificación general prevista en el artículo 159.2 TRLRHL

Al igual que sucede en el resto de impuestos ya analizados, las cuotas tributarias correspondientes al ICIO devengadas en las ciudades de Ceuta y Melilla serán objeto de una bonificación del 50 por 100, en virtud de lo establecido en el artículo 159.2 TRLRHL.

13.1.2.- La bonificación en favor de las construcciones, instalaciones u obras declaradas de especial interés o utilidad municipal

Exención parcial, potestativa y de carácter objetivo.

El artículo 18.28.⁹ de la Ley 50/1998 dio nueva redacción al artículo 104 LRHL, introduciendo en su apartado 2 la posibilidad de que, mediante ordenanza fiscal, las entidades municipales puedan regular una bonificación de la cuota del impuesto a favor de las construcciones, instalaciones y obras que, por su especial interés o utilidad municipal, fueran merecedoras de una protección singular⁷⁴⁷. Dicha bonificación pasó a venir incluida, por mor de la Ley 51/2002, en el artículo 104.2.a) LRHL y actualmente se encuentra en el artículo 103.2.a) TRLRHL.

Como primera nota de la bonificación puede destacarse su establecimiento facultativo por el Ayuntamiento -lo que se enmarca en el contexto del nuevo régimen general de beneficios fiscales potestativos en los tributos locales, resultante de la modificación operada en la Ley 39/1988 por la Ley 50/1998-, que podrá implantarla o no y que deberá regular sus aspectos materiales y formales en lo no previsto por el propio TRLRHL. Entre tales circunstancias, la entidad local tiene la facultad de establecer, básicamente, el porcentaje -con un límite máximo del 95 por 100- del beneficio, debiendo tener presente que las circunstancias que justifican la bonificación han de ser sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo.

De la configuración legal del beneficio llama la atención una circunstancia que no se da en otros supuestos; concretamente, el hecho de que se vincule a que las construcciones, instalaciones u obras sean declaradas previamente de especial interés o utilidad municipal, lo que deberá acordarse por el Pleno de la Corporación, previa solicitud del sujeto pasivo. Es decir, el mecanismo habitual de reconocimiento del beneficio por la autoridad ejecutiva correspondiente se sustituye aquí, al vincularse directamente a ella, por una declaración de interés emanada del Pleno del Ayuntamiento, declaración que versa sobre una materia distinta de la propia exención y que podrá tener otros efectos además de los meramente tributarios.

Desde un punto de vista objetivo, la bonificación se vincula a la concurrencia, en las construcciones, instalaciones u obras, de circunstancias sociales, culturales,

⁷⁴⁷ Según la doctrina científica, con esta bonificación ha venido a abrirse la posibilidad de corregir la imposibilidad de aplicar beneficios fiscales a las obras autorizadas en el Patrimonio Histórico Español, cuya normativa, según la jurisprudencia, no autorizaba el reconocimiento de beneficio fiscal alguno en el ICIO (véase en este sentido Pagès y Galtés, "Exenciones y bonificaciones en el Impuesto sobre Construcciones", ob. cit., pág. 1103).

histórico-artísticas o de fomento del empleo que tengan un especial interés o utilidad para el municipio, lo que, como refiere Aragonés Beltrán, conlleva una amplia discrecionalidad, a pesar de la cual “será posible el control jurisdiccional de los elementos reglados y de la interdicción de arbitrariedad o desigualdad notoria”⁷⁴⁸.

Con relación a los aspectos formales, la bonificación tiene carácter rogado; no obstante, como consecuencia de su especial régimen de concesión, lo que deberá solicitarse será no sólo el beneficio sino, principalmente, que las construcciones, instalaciones u obras sean declaradas de especial interés o utilidad municipal, al ser éste, dejando a un lado las demás circunstancias que pueda exigir la ordenanza fiscal, el requisito básico que legitima la bonificación.

13.1.3.- La bonificación en favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento de la energía solar

Exención parcial, potestativa y de carácter objetivo.

El apartado b) del artículo 104.2 de la LRHL, en la redacción dada al precepto por Ley 51/2002, vino a introducir la posibilidad de que, mediante ordenanza fiscal, se regulara una bonificación de hasta el 95 por 100 a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar para autoconsumo. Posteriormente, el artículo 15.Segundo.Seis de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, dio nueva redacción al referido artículo eliminando la expresión “para autoconsumo” -siendo ésta la redacción que ha pasado al actual artículo 103.2.b) TRLRHL-, lo que ha supuesto una ampliación del ámbito de aplicación del beneficio que responde, según la propia exposición de motivos de la Ley 62/2003, a un interés por “fomentar la utilización de sistemas para el aprovechamiento de la energía solar”.

El disfrute de esta bonificación estará condicionado a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación de la Administración competente.

La bonificación prevista en esta letra se aplicará a la cuota resultante de considerar, en su caso, la bonificación a que se refiere el párrafo a) del artículo 103.2 TRLRHL.

⁷⁴⁸ *Novedades de Hacienda Local*, ob. cit., pág. 360.

13.1.4.- La bonificación en favor de las construcciones, instalaciones u obras vinculadas a los planes de fomento de las inversiones privadas en infraestructuras

Exención parcial, potestativa y de carácter objetivo.

El apartado c) del artículo 104.2 de la LRHL, en la redacción dada al precepto por Ley 51/2002 -hoy artículo 103.2.c) TRLRHL-, prevé la posibilidad de que, mediante ordenanza fiscal, se contemple una bonificación de hasta el 50 por 100 a favor de las construcciones, instalaciones u obras vinculadas a los planes de fomento de las inversiones privadas en infraestructuras.

La bonificación prevista en esta letra se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones a que se refieren los apartados a) y b) del artículo 103.2 TRLRHL.

13.1.5.- La bonificación en favor de las construcciones, instalaciones u obras relativas a las viviendas de protección oficial

Exención parcial, potestativa y de carácter objetivo.

El apartado d) del artículo 104.2 de la LRHL, en la redacción dada al precepto por Ley 51/2002 -en la actualidad artículo 103.2.d) TRLRHL- contempla la posibilidad de que, mediante ordenanza fiscal, se instituya una bonificación de hasta el 50 por 100 a favor de las construcciones, instalaciones u obras referentes a las viviendas de protección oficial.

En lo que respecta al ámbito de la previsión legal, debe hacerse notar que el precepto no prevé la aplicación del beneficio a las viviendas que, conforme a la normativa de la respectiva Comunidad Autónoma, resulten equiparables a las de protección oficial, como hace -en lo que se refiere al IBI- el artículo 73.2 TRLRHL, por lo que la omisión legal sólo puede entenderse como excluyente de la extensión del beneficio a las construcciones, instalaciones y obras relativas a este tipo de viviendas.

La bonificación contemplada en esta letra se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones a que se refieren los apartados a), b) y c) del artículo 103.2 TRLRHL.

13.1.6.- La bonificación en favor de las construcciones, instalaciones u obras que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados

Exención parcial, potestativa y de carácter objetivo.

El apartado e) del artículo 104.2 de la LRHL, en la redacción dada al precepto por Ley 51/2002 -ahora artículo 103.2.e) TRLRHL-, regula la posibilidad de que, mediante ordenanza fiscal, se instituya una bonificación de hasta el 90 por 100 a favor de las construcciones, instalaciones u obras que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados.

La bonificación prevista en esta letra se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones a que se refieren los apartados a), b), c) y d) del artículo 103.2 TRLRHL.

13.1.7.- Deducción de la tasa por licencia de obras

El artículo 18.28.º de la Ley 50/1998, dando nueva redacción al artículo 104 LRHL, introdujo en su apartado 3 la posibilidad de que, mediante ordenanza fiscal, las entidades municipales pudieran establecer, como deducción de la cuota íntegra o bonificada del impuesto, el importe satisfecho o que deba satisfacer el sujeto pasivo en concepto de tasa por el otorgamiento de la licencia urbanística correspondiente a la construcción, instalación u obra de que se trate; la figura se encuentra contemplada hoy en el artículo 103.3 TRLRHL.

Sobre la calificación jurídica de esta previsión legal, la doctrina científica se muestra dividida entre su consideración o no como un beneficio fiscal. A este respecto, Aragonés Beltrán escribe que, aunque se utiliza la misma técnica legislativa que en el apartado dos del mismo precepto, “en el nuevo artículo 104.3 LRHL, no se establece en éste ningún beneficio fiscal, sino una deducción de la tasa por licencia urbanística”⁷⁴⁹. Por el contrario, Pagès y Galtés entiende que “se trata de un beneficio fiscal que viene a reconocer la existencia de un cierto solapamiento impositivo entre la tasa y el impuesto. De ahí que el legislador autorice a los Ayuntamientos a paliarlo estableciendo el referido beneficio fiscal que, según cubra la totalidad o una parte de la

⁷⁴⁹ *Novedades de Hacienda Local*, ob. cit., pág. 360.

cuota del ICIO, puede tener la consideración de exención total o de exención parcial”⁷⁵⁰. A este respecto, parece oportuno sostener que si el mecanismo referido es de aplicación general, lo que resulta del texto legal, salvo que se module por parte de la ordenanza municipal, no parece que pueda calificarse de auténtica exención sino que constituiría un elemento más de cuantificación del impuesto. No obstante lo anterior, pueden hacerse algunas consideraciones en este lugar sobre la deducción que nos ocupa.

Como primera característica, está su establecimiento facultativo por el Ayuntamiento -lo que se enmarca en el contexto del nuevo régimen general de beneficios fiscales potestativos en los tributos locales, resultante de la modificación operada en la Ley 39/1988 por la Ley 50/1998-, que podrá implantar o no la deducción y que deberá regular sus aspectos materiales y formales en lo no previsto por el TRLRHL. Entre tales circunstancias, la entidad local tiene la facultad de establecer, básicamente, si la deducción comprende la totalidad o una parte de la cuota pagada o a pagar por licencia de obras así como de determinar a qué obras se aplica⁷⁵¹.

Por otro lado, según afirma Pagès y Galtés, una interpretación espiritualista del precepto lleva a considerar que, aun cuando el sujeto pasivo de la tasa no coincida con el sujeto pasivo del ICIO, éste no perderá el derecho a la deducción si acredita que vía contractual ha sido él quien ha soportado la carga económica de la tasa, situación ésta que debería ser objeto de especificación por parte de la correspondiente ordenanza fiscal⁷⁵².

⁷⁵⁰ “Exenciones y bonificaciones en el Impuesto sobre Construcciones”, ob. cit., pág. 1105.

Parece mantener también esta opinión Granizo Labrandero al sostener que, “por tratarse de un beneficio fiscal cuyo establecimiento es potestativo para el Ayuntamiento respectivo, no cabrá compensación alguna a tenor de lo dispuesto por el apartado 2 del artículo 9 LRHL en la redacción que le ha dado la Ley 50/1998” (*La reforma del sistema tributario local de 1998*, ob. cit., pág. 112).

⁷⁵¹ Así lo sostiene Pagès y Galtés quien, por otra parte, afirma que en el supuesto de que la cuota por licencia de obras fuera superior a la cuota del ICIO, se deducirá con el límite de ésta, ya que no parece que la diferencia pueda dar derecho alguno a devolución, pues se estaría estableciendo una medida desgravatoria que afectaría a un tributo distinto como es la citada tasa, cosa que no parece estar en la mente del legislador (Véase “Exenciones y bonificaciones en el Impuesto sobre Construcciones”, ob. cit., pág. 1105).

⁷⁵² “Exenciones y bonificaciones en el Impuesto sobre Construcciones”, ob. cit., pág. 1105.

13.2.- Las bonificaciones contenidas en otras normas

En este apartado cabe recordar que diferentes normas han venido previendo regularmente determinadas bonificaciones para atender al desarrollo de ciertos acontecimientos de excepcional interés público y que la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, ha introducido en su artículo 27 el marco jurídico general al que deberán ajustarse los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público que puedan establecerse por ley, fijando su contenido máximo, duración y reglas básicas.

De esta forma, el artículo 27.3.Quinto de la citada ley dispone que “las empresas o entidades que desarrollen los objetivos del respectivo programa tendrán una bonificación del 95 por 100 en todos los impuestos y tasas locales que puedan recaer sobre las operaciones relacionadas exclusivamente con el desarrollo de dicho programa”. Por lo demás, el artículo 8.4 del Real Decreto 1270/2003, que la desarrolla, establece que, a efectos de la bonificación en los impuestos y tasas locales prevista en el apartado quinto del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, se entenderá que la operación por la que se solicita el beneficio fiscal está relacionada exclusivamente con el desarrollo del respectivo programa cuando se refiera únicamente a actos de promoción y desarrollo de la programación oficial del acontecimiento, y que entre los tributos a que se refiere el precepto legal “no se entenderán comprendidos el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y otros que no recaigan sobre las operaciones realizadas”, por lo que en el ámbito del beneficio debería estar incluido el ICIO, al constituir un impuesto que recaería sobre las construcciones, instalaciones y obras que se realicen para el desarrollo de los acontecimientos excepcionales objeto de fomento por parte de la Administración pública.

Desde un punto de vista formal, el artículo 9.4 del Real Decreto 1270/2003 dispone que para la aplicación de las bonificaciones previstas en otros impuestos y tasas locales distintos del IAE, los sujetos pasivos deberán presentar una solicitud ante la entidad que tenga asumida la gestión de los respectivos tributos, a la que unirán la certificación acreditativa del cumplimiento del requisito exigido en el apartado 4 del artículo 8 del reglamento, expedida por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente.

El plazo máximo en que debe notificarse la resolución expresa del órgano competente será de dos meses desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en el registro de dicho órgano, plazo cuyo cómputo quedará suspendido cuando se requiera al interesado que complete la documentación presentada, por el tiempo que

medie entre la notificación del requerimiento y la presentación de la documentación requerida. Transcurrido el plazo expresado sin que el interesado haya recibido notificación administrativa acerca de su solicitud, se entenderá otorgado el reconocimiento previo.

En el marco de tales acontecimientos, deben citarse la celebración del “Fórum Universal de las Culturas Barcelona 2004”, el “Año Santo Jacobeo 2004” y el “Caravaca Jubilar 2003”, referidos ya con anterioridad, que vienen regulados en distintos preceptos legales y normas reglamentarias. Dichas normas legales han establecido, con idéntico tenor, que las empresas o entidades que desarrollen los objetivos de los respectivos eventos gozarán de “una bonificación del 95 por 100 en todos los impuestos y tasas locales que puedan recaer sobre sus operaciones relacionadas con dicho fin”. De acuerdo con tales disposiciones, los posteriores reglamentos de desarrollo de estas normas, en sus respectivos artículos 6.1, reconocen el derecho a la bonificación del 95 por 100 que nos ocupa.

Por otra parte, la disposición adicional sexta -que regula los beneficios fiscales aplicables a los “XV Juegos del Mediterráneo. Almería 2005”-, la disposición adicional vigésima -que disciplina los beneficios fiscales aplicables al “IV Centenario del Quijote”- y la disposición adicional trigésima cuarta -que establece el régimen fiscal del acontecimiento “Copa América 2007”-, todas ellas de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social; así como los artículos decimoquinto -relativo a los beneficios fiscales aplicables a “Salamanca 2005. Plaza Mayor de Europa”-, decimoséptimo -correspondiente a los beneficios fiscales aplicables a “Galicia 2005. Vuelta al Mundo a Vela”- y decimonoveno -atinente a los beneficios fiscales aplicables al Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de “Pekín 2008”-, todos de la Ley 4/2004, de 29 de diciembre, de modificación de tasas y de beneficios fiscales de acontecimientos de excepcional interés público, y la disposición adicional quincuagésima quinta -relativa a los beneficios fiscales aplicables al “Año Lebaniego 2006”- y la disposición adicional quincuagésima sexta -referida a los beneficios fiscales aplicables a la “EXPO Zaragoza 2008”-, ambas de la Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para el año 2006, contienen una remisión genérica al régimen del artículo 27 de la Ley 49/2002 y algunas previsiones específicas a las que ya se ha hecho mención al referirnos al IAE.

CAPÍTULO VI

EXENCIONES EN EL IIVTNU

14.- Exenciones totales

Si alguna nota cabe destacar de las exenciones previstas para el IIVTNU es la difícil delimitación con supuestos de no sujeción de gran parte de ellas. Esta circunstancia, que no tendría especial incidencia si se tratase de otro impuesto, se convierte en fundamental cuando nos encontramos ante el IIVTNU, ya que la ruptura del período de generación del incremento de valor de un bien que las exenciones producen y que la no sujeción no origina tiene una incidencia fundamental en el importe del gravamen que deberá satisfacer el obligado al pago en la siguiente transmisión de dicho bien, de manera que será fundamental determinar ante cual de las dos figuras nos encontramos en cada uno de los supuestos en que se plantea la cuestión.

Por lo demás, el estudio que ahora se aborda habrá de comenzar refiriéndonos al hecho imponible del impuesto y a determinados supuestos de no sujeción expresamente previstos en el TRLRHL, pasando después a analizar aquellos otros negocios, actos o hechos que, en principio, vienen configurados como exenciones totales de pago del tributo.

14.1.- El hecho imponible del IIVTNU y algunos supuestos de no sujeción. La no sujeción de los incrementos de valor manifestados como consecuencia de determinadas operaciones patrimoniales realizadas en el ámbito del matrimonio o como consecuencia de él

Según establece el artículo 104.1 del TRLRHL, “el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos”. Más allá de esta delimitación positiva y general del hecho imponible, el legislador continúa la definición del

presupuesto de hecho del tributo estableciendo una serie de precisiones que conviene mencionar.

En el apartado dos del precepto se contempla un supuesto de no sujeción: “no está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél”.

Por tanto, se vincula el concepto de “terreno de naturaleza urbana” en el IIVTNU a la definición dada por la normativa catastral, lo que no puede más que calificarse positivamente por cuanto aporta de seguridad jurídica y de unicidad de conceptos -salvando la discordancia que se produce entre las referencias a “terrenos” en el IIVTNU y a “suelo” en la normativa catastral-. No obstante, seguidamente la norma que nos ocupa dispone: “A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles”. Esta previsión permite realizar dos observaciones.

La primera, que la remisión es ahora al IBI en lugar de serlo a la normativa catastral, pero en este impuesto no se definen los inmuebles de características especiales, sino que es en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario donde están delimitados. La segunda, que se está produciendo una ampliación del hecho imponible del tributo, ya que se está incluyendo a los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales cuando, según dispone el segundo párrafo del artículo 7.2 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, “se exceptúa de la consideración de suelo de naturaleza urbana el que integre los bienes inmuebles de características especiales”; por tanto, se produce una extensión del hecho imponible a unos terrenos que inicialmente no están incluidos en él.

En el apartado tres del artículo 104 se contemplan dos grupos de supuestos de no sujeción que, hasta la reforma operada en la LRHL por la Ley 51/2002, estaban incluidos entre las exenciones⁷⁵³. El primero de ellos se refiere a “los supuestos de

⁷⁵³ Tal y como afirman Checa González y Merino Jara, “el tema de la calificación de las aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y las transmisiones hechas a los cónyuges en pago de sus haberes comunes, ha sido la historia de un continuo tejer y destejer

aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes”, y el segundo afecta a “los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial”.

Analizando los supuestos referidos, se observa que la configuración del primer grupo como casos de no sujeción viene a superar las controversias que suscitó su consideración como exenciones⁷⁵⁴. De esta forma, la no sujeción evita que las particulares características de un determinado régimen económico generen consecuencias perjudiciales en el plano tributario, logrando la necesaria neutralidad de la norma fiscal en este punto. Así, el incremento de valor es gravado en su integridad, lo que debe valorarse positivamente, ya que no existe razón alguna que justifique un beneficio fiscal específico a favor de los vendedores por el sólo hecho de que los terrenos objeto de transmisión hayan estado integrados en algún momento en el patrimonio ganancial.

por parte del legislador, en las sucesivas reformas de la normativa reguladora de los aspectos fiscales de las Corporaciones locales que se ha ido produciendo a lo largo del tiempo, considerándose en unos momentos como casos de no sujeción, y, en otros, por el contrario, como supuestos de exención, hasta desembocar, por el momento, y esperemos que ya de forma definitiva, en la vigente situación, en la que se sostiene la postura de que la calificación debe ser la de no sujeción, y ello con la finalidad, según se afirma en la exposición de motivos de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de «evitar situaciones de fraude» (*La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, ob. cit., pág. 198).

⁷⁵⁴ Más allá de la propia configuración del supuesto como exención o no sujeción, cuestión ampliamente discutida, también la opción por la exención, que había prevalecido en estricta aplicación de la letra de la ley, originaba problemas en cuanto permitía interrumpir el período de generación del rendimiento.

Así, puede verse el supuesto enjuiciado por la STS de 4 de abril de 2003 (RJ 2003\3673), dictada en un recurso de casación en interés de la ley, donde se discutió si era correcta la doctrina de la sentencia de instancia que entendió que en todos los casos de extinción de la sociedad conyugal, incluido el de muerte de un cónyuge, se produce una transmisión a cada uno de ellos de su patrimonio conyugal, sujeta al IIVTNU y exenta, y posteriormente una transmisión a los herederos del patrimonio del difunto, con lo que estando exenta la primera, resulta también exenta la segunda, al producirse dentro del período de un año. Ante esta situación, el Tribunal Supremo entendió que “la tesis de la Sentencia recurrida, admitiendo la ficción de una adjudicación de bienes procedentes de una disuelta comunidad o sociedad a una persona fallecida, no puede deducirse del art. 106 de la Ley de Haciendas Locales ni encuentra cobijo en nuestro sistema jurídico, donde la muerte extingue, inmediatamente, la personalidad jurídica y con ella, la posibilidad de recibir o transmitir bienes más allá de la propia herencia”.

De esta manera, el Alto Tribunal fija doctrina legal en el sentido de que: “A los efectos de lo establecido en el art. 106.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en caso de extinción de la sociedad conyugal por fallecimiento de uno de los cónyuges, los bienes que en la disolución de aquélla correspondan al fallecido se transmiten directamente a sus herederos, quedando en su caso, dicha transmisión, sujeta y no exenta, al

A pesar de esta inicial valoración positiva, no debe olvidarse, desde otro punto de vista, que una parte de las operaciones a que se refiere el grupo de supuestos que nos ocupa no constituyen una transmisión en el ámbito jurídico-civil, por lo que tampoco deberían reputarse transmisiones a efectos fiscales -a no ser que legalmente se previera así de forma expresa en la norma tributaria, en atención a la autonomía calificadora que se predica de esta rama del ordenamiento jurídico, lo que no sucede-, de manera que no se estaría dando el hecho imponible del impuesto, que exige, necesariamente, que el incremento de valor gravado se ponga de manifiesto como consecuencia de un acto jurídico que suponga la cesión de un terreno o de determinados derechos sobre él. Así, por lo que respecta a la adjudicación de bienes a los cónyuges al disolverse la sociedad conyugal, no se estaría ante una transmisión patrimonial, sino ante un supuesto de especificación de derechos⁷⁵⁵, y la declaración normativa de no sujeción se ajustaría a la naturaleza jurídica de la operación a la que se refiere.

En cambio, parece poco adecuada desde un punto de vista técnico-jurídico la consideración como supuestos de no sujeción de aquéllos en los que efectivamente se produce una transmisión de bienes que salen de un patrimonio y pasan a otro -lo que sucede en algunos de los casos previstos en el primer grupo a que nos venimos refiriendo⁷⁵⁶ y en todos los englobados en el segundo-, en cuanto existe una diferencia de personas y una traslación patrimonial plenamente susceptible de ser incardinada en su hecho imponible y de ser gravada por el tributo que nos ocupa. Efectivamente, al declarar no sujetos estos supuestos, se está produciendo una delimitación negativa del hecho imponible que se aparta de su configuración positiva, al responder a una lógica distinta de la que preside dicha configuración positiva del hecho imponible. De esta forma, parece que hubiera resultado más correcto técnicamente haber declarado estos supuestos como exentos y, si lo que el legislador pretendía era impedir la interrupción

Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y siendo la fecha inicial del período impositivo la de adquisición de los bienes por la sociedad conyugal”.

⁷⁵⁵ En este sentido se habían pronunciado tanto la doctrina científica -véanse, a título de ejemplo, Simón Acosta, E., “El impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos (II)”, en *Manual de Derecho Tributario Local*, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1987, pág. 416; o Hernández Lavado, A., “El impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”, en AA.VV., *La reforma de las Haciendas Locales*, tomo II, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 99-, como la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo -véanse las SSTs de 1 de junio de 1956 (RJ 1956\2820), 10 de marzo de 1958 (RJ 1958\982) o 16 de marzo de 1966 (RJ 1966\1319)-.

⁷⁵⁶ Parece que no existiría transmisión en las aportaciones de bienes propios de cada uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales y en las adjudicaciones que de los bienes comunes, y en pago de las aportaciones, se hagan a cada uno de los cónyuges en el momento de la disolución de la sociedad de gananciales; en cambio, sí existiría esta transmisión en los supuestos de transmisión de bienes cuya titularidad corresponde a un cónyuge y, en virtud de la disolución de la sociedad conyugal, se adjudican al otro en pago de haberes comunes.

del período de generación del incremento, podía haber regulado expresamente esta cuestión, en lugar de obtener este efecto añadido de la no sujeción por la vía de alterar la configuración propia de las distintas categorías jurídicas en juego.

14.2.- Nota sobre la clasificación de las exenciones en el IIVTNU

Como se ha efectuado en el resto de impuestos analizados, se estudian en apartados distintos las exenciones previstas en el TRLRHL y las contempladas en otras normas.

Con relación a las primeras, debe mencionarse que el artículo 105 del TRLRHL es el precepto que recoge los diferentes supuestos de exención total atinentes al IIVTNU. La ordenación de tales supuestos se realiza distribuyéndolos en dos apartados. El primero de ellos se refiere al incremento de valor que se manifieste como consecuencia de la realización de determinados actos o de la transmisión de ciertos bienes; el segundo se circunscribe a los incrementos de valor puestos de manifiesto en operaciones realizadas por determinados sujetos, que estarán exentos en el caso de que la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre ellos.

De esta manera, y en lo que respecta a la segunda situación, si atendemos a la redacción del artículo 105.2 -“asimismo, estarán exentos de este impuesto los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer aquél recaiga sobre las siguientes personas o entidades”-, parece claro que es el incremento propiamente dicho el que queda exento, siempre que la obligación de pago del impuesto que aquél origina recaiga sobre determinados sujetos, por lo que en el momento de producirse posteriores transmisiones habrá que entender interrumpido el período de generación del incremento de valor. Es decir, no existirá sólo un diferimiento del tributo que exima del pago a un determinado sujeto, sino una auténtica exoneración del pago del impuesto por un período concreto de tiempo.

Por otro lado, a la hora de calificar las exenciones en el impuesto, como sucedía con el ICIO, no parece que tenga virtualidad alguna referirse a si son o no permanentes, ya que el IIVTNU no es un tributo periódico sino instantáneo, que se devenga al producirse la transmisión de la propiedad o la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio. No obstante, algún autor se refiere a esta característica calificando estas exenciones como permanentes⁷⁵⁷.

⁷⁵⁷ Véanse Checa González, *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., pág. 307; o Rubio de Urquía y Arnal Suria, *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 626.

14.3.- Estudio de los diferentes supuestos de exención previstos en el TRLRHL

Como se ha dicho ya, el artículo 105 del TRLRHL consta de dos apartados en los que se regulan diferentes supuestos de exención en el IIVTNU organizados en dos grandes bloques. En el punto uno del precepto se recogen determinadas exenciones objetivas, mientras que en el punto dos se regulan un grupo de exenciones de carácter subjetivo, de manera que -en este último caso- el incremento de valor producido estará exento del impuesto cuando la obligación de satisfacerlo recaiga sobre determinadas personas o entidades.

En los apartados siguientes se analiza cada uno de estos supuestos.

14.3.1.- La exención de los incrementos de valor manifestados como consecuencia de la constitución y transmisión de derechos de servidumbre

Exención total de carácter objetivo.

El artículo 105.1.a) del TRLRHL establece la exención en el IIVTNU a favor de los incrementos de valor que se manifiesten como consecuencia de la constitución y transmisión de derechos de servidumbre.

La doctrina científica ha mantenido diferentes posiciones respecto de la conceptualización de la figura como un supuesto de no sujeción o de exención. Así, D'Ocón Ripoll había afirmado del antecedente inmediato del beneficio -que venía recogido en el artículo 352.c) del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local, aprobado por el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril- que constituía un supuesto de no sujeción, al no existir en este caso división ni agrupación del dominio por mor de la constitución o extinción de la servidumbre⁷⁵⁸. En

Para los autores citados en último lugar, “ha de entenderse por «exenciones permanentes de carácter objetivo», aquéllas de las que disfrutan, por tiempo indefinido, determinados incrementos de valor, en atención a sus características intrínsecas” y “ha de entenderse por «exención permanente de carácter subjetivo», aquélla de la que disfrutan por tiempo indefinido determinadas personas o entidades en atención a su personalidad, y sin consideración alguna a la naturaleza intrínseca del acto u operación a través de la cual se pone de manifiesto el incremento de valor” (Ibídem, págs. 626 y 627, respectivamente).

⁷⁵⁸ *El Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, T. XXXVI, Edersa, Madrid, 1984, pág. 98.

sentido distinto, se han pronunciado a favor de la consideración como un supuesto de exención autores como Casana Merino⁷⁵⁹, Pérez-Ardá y López de Valdivieso⁷⁶⁰, Hernández Lavado⁷⁶¹, o Checa González⁷⁶², lo que parece una posición más acertada. Tal y como configuran la institución los artículos 530 y siguientes del Código civil, las servidumbres son derechos reales de goce limitativos del dominio⁷⁶³, por lo que, de no haberse establecido esta exención, tanto su constitución como su transmisión originarían el nacimiento de la obligación tributaria.

Según ha señalado la doctrina científica, el beneficio vendría originado por motivos relativos a la propia gestión del impuesto, dadas las dificultades que generaría su exacción en estos supuestos y la escasa trascendencia económica de los derechos potencialmente liquidables⁷⁶⁴.

Por su parte, Agúndez Fernández, A., ha escrito que “están exentos del IMPV los actos de «constitución y transmisión de cualesquiera derechos de servidumbre», según el art. 106.1 b) LHL. Quizás ello sea por la condición objetiva de goce, de cosa sobre cosa, no incidente de manera directa en el aumento de valor del predio dominante” (*El Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Comares, Granada, 1990, pág. 29), palabras que dejan entrever una configuración del beneficio como supuesto de no sujeción.

⁷⁵⁹ *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, ob. cit., págs. 82-83.

⁷⁶⁰ *El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos*, 2.ª ed., Aranzadi, Pamplona, 1985, pág. 143.

⁷⁶¹ “El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, ob. cit., pág. 102.

⁷⁶² *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., pág. 313, y también en *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 129.

⁷⁶³ La doctrina civilística predica estas notas del derecho de servidumbre, pudiendo verse como ejemplo lo afirmado por Díez-Picazo, L. y Gullón Ballesteros, A., *Sistema de Derecho Civil*, vol. III, 5.ª ed., Tecnos, Madrid, 1990, págs. 385-386 y 438-439.

⁷⁶⁴ Según afirma Hernández Lavado:

“Al haberse exentado se han evitado las dificultades que surgirían:

-Originadas por la falta de autonomía de la servidumbre respecto a los predios, además de la complejidad de las normas de determinación de la base imponible que hubiera sido necesario introducir.

-Y las originadas por el establecimiento de reglas valorativas ante la multiplicidad de posibilidades de servidumbres que caben.

Por lo expuesto, consideramos un acierto el establecimiento de esta exención que descomplica la gestión del impuesto sin afectar prácticamente la capacidad recaudatoria del mismo, dada la intranscendencia cuantitativa de las servidumbres.” (“El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, ob. cit., pág. 102).

Por su parte, Agúndez Fernández refiere que “el goce a favor del titular del inmueble urbano, predio dominante, suele ser, en general de vigencia permanente y responde a relaciones de buena vecindad sin manifestar intrínseco aumento de valor al constituirse o transmitirse” (*El Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, ob. cit., pág. 46).

14.3.2.- *La exención de los incrementos de valor manifestados como consecuencia de la transmisión de bienes incluidos en un conjunto Histórico-Artístico o declarados de interés cultural*

Exención total de carácter objetivo.

El artículo 105.1.b) del TRLRHL establece la exención en el IIVTNU a favor de los incrementos de valor que se manifiesten como consecuencia de las transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico o de bienes que hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según lo establecido en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

La exención que ahora nos ocupa fue introducida en la LRHL por el artículo 18 de la Ley 50/1998, que procedió a añadir una nueva letra d) en el apartado 1) del artículo 106 LRHL, manteniéndose tras la reforma operada por la Ley 51/2002, que, únicamente, modificó su ubicación, pasando al apartado b) del mismo precepto. El antecedente del beneficio se encuentra en lo dispuesto en su momento por la referida Ley 16/1985, en cuyo artículo 69.3 se establece que: “En los términos que establezcan las ordenanzas municipales, los bienes inmuebles declarados de interés cultural quedarán exentos del pago de los restantes impuestos locales que graven la propiedad o se exijan por su disfrute o transmisión, cuando sus propietarios o titulares de derechos reales hayan emprendido o realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles”⁷⁶⁵.

⁷⁶⁵ Al referido beneficio le resultaba de aplicación lo establecido en la disposición adicional novena de la LRHL, de manera que, tal y como refiere Casana Merino, “... desde la entrada en vigor de la LRHL, la citada exención no existe ni puede ponerse en vigor por las Ordenanzas Municipales, pues fue establecida por una disposición que no es de Régimen Local. Será necesario su reconocimiento y diseño, al menos en sus caracteres generales, en una nueva disposición legal para que tal exención pueda resultar aplicable.” (*El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, ob. cit., pág. 74, nota a pie de página).

Sobre este beneficio, la STS de 27 de diciembre de 1996 (RJ 1997\1303) había declarado: “Es conveniente destacar que los solares ubicados en un conjunto histórico artístico, cuando no existe ningún tipo de edificación sobre los mismos, no tienen en ningún caso el valor histórico objeto de protección a que se concreta la vigente Ley reguladora del Patrimonio Histórico Artístico, Ley 16/1985, de 25 de junio, pues al referirse la misma a los bienes inmuebles de valor histórico se alude a aquéllos que constituyan Monumentos -realizaciones arquitectónicas-, Jardines -espacios producto de la ordenación por el hombre de elementos naturales-, Conjuntos y Sitios Históricos, pero nunca se alude en la mencionada ley, insistimos, a simples solares o terrenos sin edificaciones sobre ellos y sin que en los mismos exista mérito artístico alguno, debiendo, por último, tenerse en cuenta que conforme establece el artículo 69.3 de la precitada Ley 16/1985, aplicable en el presente caso dado que las transmisiones objeto de los gravámenes cuestionados por el hoy recurrente se produjeron el 29 de diciembre de 1989, la exención del pago de los impuestos locales que se exijan por la transmisión de bienes inmuebles

Como viene sucediendo con otras exenciones en el IIVTNU, también con relación a la que ahora nos ocupa se ha discutido si constituye un supuesto de no sujeción. En este sentido, se ha venido a sostener que en estos casos no tenía lugar el hecho imponible del impuesto porque, como consecuencia del conjunto de limitaciones y cargas que tienen aparejados este tipo de bienes, se produce una congelación de su valor de forma que no experimentan incremento de valor alguno que pueda ser sometido a gravamen. Manteniendo esta posición puede citarse la STSJ de Canarias de 9 de octubre de 1996 (JT 1996\1131), en la que se afirmó que cuando un bien es calificado individualmente como histórico-artístico o cuando forma parte de un conjunto o zona que hayan merecido tal calificación, el conjunto de limitaciones y cargas derivados de esta calificación que recaen sobre el derecho de propiedad determina la congelación del valor de los terrenos, con lo que se establece la presunción legal de que los mismos no experimentan incremento de valor alguno mientras subsistan aquellos presupuestos, salvo prueba en contrario.

En un sentido distinto, las SSTSJ de Castilla y León de 16 de junio (JT 1999\1232) y 23 de julio de 1999 (JT 1999\1674) han declarado inaplicable la teoría de la congelación de valor, manteniendo que en la nueva regulación del impuesto se ha objetivado el cálculo de la plusvalía mediante la aplicación de una serie de coeficientes sobre el valor catastral, valor para cuya concreción ya se ha tenido en cuenta el carácter histórico-artístico del bien valorado, fruto de lo cual es que estos bienes están plenamente sujetos al IIVTNU⁷⁶⁶.

Como requisito adicional, el precepto exige que los propietarios del bien o los titulares de derechos reales sobre el mismo acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles. Sobre esta cuestión cabe hacer varias observaciones.

En primer lugar, que no basta con haber realizado las obras, sino que resulta necesario acreditar dicha realización ante la autoridad competente, lo que constituye un requisito formal establecido por el legislador que vendrá a sumarse a los que puedan exigirse por la ordenanza fiscal.

declarados de interés cultural, sólo será aplicable cuando los propietarios de aquéllos hayan emprendido o realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles, no bastando, pues, la simple tenencia de los mismos sin efectuar alguna de las aludidas obras para pretenderse la exención indicada”.

⁷⁶⁶ Puede verse una amplia enumeración de sentencias en ambos sentidos en la obra de Checa González, *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., págs. 329-330.

En segundo lugar, demanda la norma que las obras se hayan efectuado “a cargo” del propietario o titular del derecho real, lo que parece implicar que las obras no las habrá podido financiar una persona distinta de las citadas, como sería, por ejemplo, un arrendatario del bien, y excluiría -por otro lado- la realización de obras efectuadas con el patrocinio de terceros. Es decir, la norma parece exigir que el coste de la obra haya sido soportado por el propietario o titular de un derecho real.

En tercer lugar, la norma exige solamente la realización de obras de conservación, mejora o rehabilitación, sin concretar en qué grado deban afectar al inmueble, por lo que cabría entender que la exención será aplicable cualquiera que sea la importancia de las obras realizadas, lo que resulta claramente criticable. Según hacen notar Checa González y Merino Jara, “como bien se apuntó en el Informe de la Comisión para la reforma de las Haciendas Locales, de 3 de julio de 2002, hubiera sido más razonable «establecer una exención total o parcial, dependiendo de la relación existente entre la mejora realizada y la plusvalía obtenida», razonable criterio de graduación éste que, sin embargo, no ha sido tomado en consideración por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, cuando lo más lógico parecía que sí lo hubiese hecho”⁷⁶⁷.

Por último, el precepto que se analiza dispone que la ordenanza fiscal establecerá los aspectos sustantivos y formales de la exención.

14.3.3.- La exención de los incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre el Estado y otras entidades públicas

Exención total de carácter subjetivo.

El artículo 105.2.a) del TRLRHL establece la exención en el IIVTNU a favor de los incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga en el Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades locales, a las que pertenezca el municipio, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de Derecho Público de análogo carácter a los organismos autónomos del Estado. La redacción actual del beneficio proviene de la que dio la Ley 51/2002 al artículo 106.2.a) LRHL, que la adaptó a la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y funcionamiento de la Administración General del Estado, sustituyendo la referencia que antes se contenía a los organismos autónomos de carácter administrativo por la actual a los organismos

⁷⁶⁷ *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, ob. cit., pág. 217.

autónomos del Estado y a las entidades de Derecho Público de análogo carácter de Comunidades Autónomas y Entidades locales.

A la hora de establecer el ámbito del beneficio, bastará con remitir a lo ya expresado en apartados anteriores sobre las cuestiones que plantea la delimitación de los organismos autónomos del Estado y las entidades de Derecho Público de análogo carácter, debiendo sólo mencionarse que tanto algunos autores como gran parte de pronunciamientos judiciales han venido considerando procedente la aplicación del beneficio a los organismos autónomos de naturaleza compleja⁷⁶⁸. No obstante lo anterior, se opondría a esta posición la existencia de otros pronunciamientos judiciales que han venido apelando, bien al carácter estricto que debería regir la aplicación de las exenciones, bien a criterios puramente formales de delimitación de las distintas figuras en las que se organizan las Administraciones públicas⁷⁶⁹.

La STSJ de Murcia de 24 de marzo de 1998 (JT 1998\348) proclama la procedencia de la exención en el IIVTNU a favor de la Autoridad Portuaria de Cartagena, con fundamento tanto en el artículo 51 de la Ley 27/1992 como en el análisis de la naturaleza de las Autoridades Portuarias, que constituyen, según la sentencia, “una mera fórmula organizativa para la gestión de los puertos públicos, esto

⁷⁶⁸ Puede verse lo afirmado en este sentido por Checa González y Merino Jara, en *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, ob. cit., págs. 218 y ss.

⁷⁶⁹ Así, la STS de 22 de enero de 1997 (RJ 1997\217) sostiene que el antiguo apartado a) del artículo 106.2 LRHL “únicamente prevé la exención en el impuesto que nos ocupa a favor del Estado, Comunidades Autónomas y Entidades locales a las que pertenezca el municipio de la imposición, así como de sus respectivos organismos autónomos de carácter administrativo. Con lo cual, resulta inviable que pueda entrar en juego, en favor de cualquier otra entidad de derecho público, o cualquier otra clase de organismo autónomo (comercial o industrial), la exención prevista para las mencionadas administraciones territoriales y organismos autónomos administrativos, dada la prohibición de aplicar la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones o bonificaciones (a tenor de lo dispuesto en la Ley General Tributaria)”.

Por otra parte, la STSJ de Cataluña de 25 de septiembre de 1998 (JT 1998\1195) no tiene en cuenta el carácter de la actividad desarrollada por el INCASOL y deniega la exención por cuanto el mismo constituye, formalmente, una entidad autónoma de carácter comercial, industrial o financiero, afirmando la sentencia: “Aunque resoluciones de este Tribunal, en alguna ocasión, hayan dado a entender que el «Incasol», creado por la Ley 4/1980, de 16 diciembre, de la Generalitat de Cataluña, por razón de sus objetivos y funciones y, en definitiva, por la naturaleza de las operaciones que realiza, pudiera ser de carácter administrativo, debe afirmar con claridad que pertenece al grupo de las entidades autónomas de carácter comercial, industrial o financiero, no sólo por estar así reconocido por la propia Generalidad, sino por estar clasificado como tal, junto a otras entidades, por Ley 16/1993, de Presupuestos de la Generalidad de Cataluña para 1994 y, frente a la clasificación que efectúa el legislador ningún argumento cabe oponer y, menos, los precedentes en contrario. Abundando en lo transcrito ya el RD 1097/1977, de 1 abril (BOE de 25 de mayo) clasificó, a los efectos prevenidos en los arts. 83.3 y concordantes de la Ley General Presupuestaria, como organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo, al Instituto Nacional de Urbanización (INUR), de funciones similares, sino idénticas, a las del «Incasol», cuyo patrimonio asumió en el correspondiente traspaso”.

es, para el desarrollo de unas competencias que son propias del Estado por mandato del propio texto constitucional. Por tanto, la asimilación del art. 51 de la Ley 27/1992 no es sino la plasmación, en la esfera tributaria, de esa sustancial identidad existente entre esas entidades y la Administración General del Estado”.

En sentido contrario, la STSJ de Castilla La Mancha de 6 de marzo de 2001 (JUR 2001\169898) declara inaplicable el beneficio a una junta de compensación por aquellas operaciones de venta realizadas fuera de sus funciones propiamente administrativas, afirmado: “no se debe considerar que esa naturaleza administrativa sea predicable de las juntas de compensación más que en los casos en los que actúan en lugar de la propia Administración realizando, en la ejecución del planeamiento urbanístico, las funciones que, de no haberse optado por el sistema de compensación, corresponderían a la propia Administración. Por lo tanto, el privilegio de ser consideradas administración sólo es predicable respecto a funciones propiamente administrativas cuya ejecución les está encomendada: así para la expropiación forzosa, de la que pueden ser beneficiarias (art. 158.1 Ley del Suelo); la vía de apremio para el cobro de sus créditos (art. 160.4); la prohibición de interdictos (art. 135 Reglamento de Gestión); también sólo para determinados casos es aplicable el art. 158 de la Ley del Suelo que permite la interposición de recurso de alzada frente a las resoluciones de la Junta y a resolver por la Administración actuante. Respecto al resto de la actividad de la Junta de Compensación, no puede entenderse que sea propiamente administrativa, sino que actúa como entidad privada que gestiona los intereses de los integrantes de la Junta; así será el caso de cuando contratan la adjudicación de obras, adjudican parcelas, las vendan o concierten préstamos. Todos estos actos los realizan sometidos al derecho privado”⁷⁷⁰.

⁷⁷⁰ En el caso presente, el acto del que deriva la liquidación del impuesto objeto de recurso, según se describe en la propia sentencia, “es una simple compraventa de una parcela, que para nada tiene relación con la ejecución del planeamiento objeto de la actividad de la Junta; como muy bien dice el juzgador de instancia, la adjudicación de las parcelas en pago de los derechos de urbanización no puede entenderse como operación exenta del tributo; además, esa transmisión se realiza a una persona que ni siquiera era miembro de la Junta de Compensación, por lo que debe entenderse que es una actividad propiamente privada de la Junta, no sometida al derecho administrativo, y por lo que no es posible aplicar la exención citada por la recurrente del art. 106 de la Ley de Haciendas Locales, ni puede, por tanto, aplicarse la exención que se recoge en el art. 171 del Reglamento de Gestión, según el cual no tienen la consideración de transmisiones las adjudicaciones que se realizan en beneficio de los integrantes de las Juntas. Como tampoco discutió la STS de 8.11.96 que una Junta de Compensación pudiera ser sujeto pasivo del Impuesto, aunque en ese supuesto concreto se combatieran expresamente otros extremos”.

En similares términos puede verse lo afirmado en la STSJ de Galicia de 6 de junio de 1996 (JT 1996\705), donde se expresa:

“En cuanto a lo que se refiere a la exención de la venta en cuestión del Impuesto de Incremento del Valor de los Terrenos, exención que fundamenta la actora en que la junta de Compensación es un organismo autónomo administrativo integrado dentro de la administración municipal y que se beneficia de la exención a la que se refiere el apartado

14.3.4.- La exención de los incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre el municipio de la imposición y demás Entidades locales integradas o en las que se integre y sus respectivas entidades de Derecho Público de análogo carácter a los organismos autónomos del Estado

Exención total de carácter subjetivo.

El artículo 105.2.b) del TRLRHL establece la exención en el IIVTNU por los incrementos de valor puestos de manifiesto cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga en el municipio de la imposición y en las Entidades locales integradas en él o aquéllas otras en las que se integre el municipio expresado, así como en sus respectivas entidades de Derecho Público de análogo carácter a los organismos autónomos del Estado. También en esta ocasión la redacción actual del beneficio proviene de la que dio la Ley 51/2002 -en este caso- al artículo 106.2.b) LRHL, que lo adaptó a la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y funcionamiento de la Administración General del Estado, sustituyendo la referencia que antes se contenía a los organismos autónomos de carácter administrativo por la actual relativa a las entidades de Derecho Público de análogo carácter a los organismos autónomos del Estado.

b) del art. 106 de la Ley 39/1988, de Haciendas Locales, hay que decir que no puede compartirse la pretensión de la parte recurrente.

El precepto citado, declara exentos del impuesto todos los incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer el impuesto viniera atribuida, por lo que ahora nos interesa, a organismos autónomos (del municipio) de carácter administrativo. La parte recurrente considera que como la Ley del Suelo en el art. 158.3, reconoce a las Juntas de Compensación la naturaleza administrativa, se le puede aplicar la exención a todas las transacciones efectuadas por las referidas juntas.

Sin embargo, no se debe considerar que esa naturaleza administrativa sea predicable de las juntas de compensación más que en los casos en los que actúan en lugar de la propia Administración realizando, en la ejecución del planeamiento urbanístico, las funciones que, de no haberse optado por el sistema de compensación, corresponderían a la propia Administración. Por lo tanto, el privilegio de ser consideradas administración sólo es predicable respecto a funciones propiamente administrativas cuya ejecución les está encomendada: así para la expropiación forzosa, de la que pueden ser beneficiarias (art. 158.1 Ley del Suelo); la vía de apremio para el cobro de sus créditos (art. 160.4); la prohibición de interdictos (art. 135 Reglamento de Gestión); también sólo para casos es aplicable el art. 158 de la Ley del Suelo que permite la interposición de recurso de alzada frente a las resoluciones de la Junta y a resolver por la Administración actuante.

Respecto al resto de la actividad de la Junta de Compensación, no puede entenderse que sea propiamente administrativa, sino que actúa como entidad privada que gestiona los intereses de los integrantes de la Junta; así será el caso de cuando contratan la adjudicación de obras, adjudican parcelas, las vendas o concierten préstamos. Todos estos actos los realizan sometidos al derecho privado”.

Por lo que respecta al municipio de la imposición, cabe referir que otorgarle la exención de un determinado impuesto local supone que el legislador considera que tal municipio queda sujeto a sus propios tributos, lo que ha sido criticado por la doctrina científica⁷⁷¹. Esta situación, que con anterioridad también sucedía respecto del IBI, ha sido corregida para este impuesto con la reforma operada por la Ley 51/2002, lo que no ha sucedido respecto del IIVTNU.

Según han afirmado Rubio de Urquía y Arnal Suria, la expresión Entidades locales “a las que pertenezca el municipio”, utilizada a la hora de definir el supuesto de exención anterior y la expresión Entidades locales “en las que se integre dicho municipio”, utilizada para definir el presente supuesto, son equivalentes “aunque el legislador haya intentado introducir en su formulación matices diferenciadores. Se trata, simplemente, de declarar exentos los incrementos de valor respecto de los cuales el obligado al pago del impuesto sea una Entidad local a la que «pertenezca» o en la que esté «integrado» el municipio de la imposición”⁷⁷². Sin embargo, podría pensarse que el concepto de pertenencia parece indicar una jerarquización y una subordinación de entidades que vienen perfectamente acotadas en el Derecho político-administrativo, mientras que la idea de integración sugiere una adscripción voluntaria y libremente decidida por el ente de que se trate.

⁷⁷¹ Según afirma Hernández Lavado, “Como la exención supone la previa sujeción al impuesto, hay que pensar que el legislador considera que el municipio queda sujeto a sus propios tributos. Cabe preguntarse, ¿es esto correcto? Estimamos que no, por las siguientes razones:

1. El impuesto como prestación pecuniaria coactiva presupone la existencia de dos sujetos distintos y contrapuestos, el acreedor y el deudor, sin los cuales no se establece la relación jurídica tributaria.
2. Aunque se admitiese la posibilidad de relación jurídico-tributaria en este caso, al ser el deudor y el acreedor una misma persona, la deuda se extinguiría por confusión en su mismo nacimiento.
3. En tercer lugar, el concepto de tributo implica el ejercicio de una potestad de imperio, y el contribuyente está cualificado por el vínculo de sujeción hacia el ente público. No puede concebirse que éste pueda ser contribuyente de sí mismo, por la imposibilidad de entenderlo sometido a su misma potestad tributaria.
4. Por último, la sujeción del municipio a sus propios impuestos provocaría únicamente asientos de contabilidad, que darían lugar a gastos administrativos no productores de utilidad alguna.

Por lo expuesto, somos partidarios de considerar que los entes públicos no están sujetos a los tributos de los que ellos mismos son acreedores, y en consecuencia entendemos que más que ante una exención estamos ante un supuesto de no sujeción.” (“El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *ob. cit.*, págs. 103-104).

⁷⁷² *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, *ob. cit.*, pág. 628.

14.3.5.- *La exención de los incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre las instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes*

Exención total de carácter subjetivo⁷⁷³.

El artículo 105.2.c) del TRLRHL establece la exención en el IIVTNU de los incrementos de valor cuya carga tributaria deban asumir las instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes.

Para la aplicación del beneficio basta con que las instituciones de que se trate hayan obtenido de forma fehaciente la expresada calificación⁷⁷⁴. Según indica Casana

⁷⁷³ No parece configurar así el beneficio la STS de 7 de junio de 2002 (RJ 2002\7256) cuando, transcribiendo la STS de 2 de febrero de 2001 (RJ 2001\898), afirma:

“... la entidad recurrente plantea la cuestión del reconocimiento de una absoluta exención tributaria de carácter subjetivo, respecto del presente impuesto, a favor de las cajas de ahorro, con apoyo en las normas que cita.

Frente a ello ha de afirmarse, de conformidad con la consolidada doctrina de esta Sala, que tal exención absoluta subjetiva no existe, y que el ordenamiento únicamente reconoce una exención relativa, de tipo objetivo, en el art. 106.2 de la Ley de Haciendas Locales 39/1988, en las transmisiones de propiedades efectuadas por las instituciones que desarrollen, precisamente en ellas, actividades benéficas o benéfico-docentes (que deben ser objeto de cumplida prueba), entre las cuales pueden encontrarse las cajas de ahorro”.

⁷⁷⁴ Así lo afirman Checa González y Merino Jara, en *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, ob. cit., pág. 220.

En la STSJ de Galicia de 18 de mayo de 1995 (JT 1995\603) se dice:

“... aunque falte una disposición reglamentaria que desarrolle el mencionado art. 106 de la Ley 39/1988 detallando, por vía de ejemplo, los supuestos en que una institución tiene formalmente la calificación de benéfica, o aunque el tenor de la Ley no sea más explícito [como sí lo es, por ejemplo, a los efectos de reconocer la exención del IBI en el art. 64.j]), para lo cual exige que los bienes sean «declarados expresa e individualizadamente monumento histórico de interés cultural, mediante Real Decreto, en la forma establecida por el art. 9 de la Ley 16/1985, de 25 junio, e inscritos en el Registro General a que se refiere su art. 12 como integrantes del Patrimonio Histórico Español], doctrina y jurisprudencia se han pronunciado suficientemente sobre la interpretación que debe hacerse de la expresión legal «instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes».

En efecto, incluso respecto de la misma sociedad recurrente, el TEAC señaló que el incremento de valor experimentado por un inmueble de su propiedad no estaba exento a los efectos del Impuesto de Plusvalía porque:

- 1) Carece de la calificación formal otorgada por los organismos competentes de la Administración: Ministerio del Interior, en el primer caso, y Ministerio de Educación y Ciencia, en el segundo.
- 2) Una interpretación lógica, literal y conforme al sentido gramatical de las palabras conlleva a entender que cuando la Ley dice que quedarán exentas las instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes, está exigiendo un atributo adquirido a través de un procedimiento establecido en una norma especial y otorgado por órganos competentes para ello, pues en otro caso la norma no hubiera exigido un «tener» sino un «ser», de la misma manera que una asociación dedicada a fines asistenciales o educativos, culturales o deportivos no es acreedora a ningún beneficio si

Merino, la actual redacción del precepto “procede del Real Decreto 3250/1976, de donde pasó al TR 781/1986. Se suprime la exigencia del artículo 520.1.d) de la Ley de Régimen Local de 1955, en el sentido de que para gozar de la exención los terrenos habían de estar afectos de un modo permanente a los servicios de beneficencia o enseñanza. Por tanto, debemos entender que el requisito de la afectación permanente -exigible del adquirente- no es ya necesario. Basta para disfrutar de la exención con que el contribuyente haya obtenido la calificación de entidad benéfica o benéfico-docente”⁷⁷⁵, habiendo dado por buena las SSTSJ de Cataluña de 19 de julio de 2001 (JUR 321753) o de 26 de abril de 2001 (JUR 2001\223534) la calificación otorgada por la autoridad autonómica competente.

No se requeriría, por tanto, la afección del bien transmitido a una determinada finalidad ni antes de la transmisión ni con posterioridad a ella. En este sentido, la STSJ de Castilla y León de 16 de mayo de 1997 (JT 1997\1013) estimó que resultaba procedente conceder la exención del incremento de patrimonio imputado a una Asociación de Misericordia de Ávila como consecuencia de la transmisión de determinados bienes efectuada en favor de una sociedad anónima que iba a dedicar las fincas urbanas adquiridas a la construcción de viviendas, primeramente de protección oficial y luego libres, y ello porque la expresada asociación tenía reconocida fehacientemente la condición de institución benéfico social, siendo por tanto absolutamente irrelevante, a los fines del disfrute del beneficio fiscal, que el adquirente de los inmuebles no pensase continuar desarrollando las mismas actividades que la transmitente sino otras de índole claramente comercial.

Igualmente, las SSTSJ de Madrid de 25 de abril de 1998 (JT 1998\936) y 23 de enero 1999 (JT 1999\349) afirmaron que bastaba el cumplimiento del requisito referido,

no es reconocida como tal por el Consejo de Ministros, en cuyo acuerdo de declaración deben específicamente concretarse los beneficios económicos fiscales o administrativos que pudieran alcanzarle, circunstancia que no se da en el presente caso.

Ciertamente, tales asertos son perfectamente trasladables al vigente Impuesto Municipal, que transcribe literalmente el tenor de la exención del derogado RDLeg. 781/1986. A pesar de dedicarse la «Sociedad Círculo de las Artes» a fines recreativos, culturales y, en su caso, asistenciales, no reúne los presupuestos distintivos de los establecimientos benéficos o benéfico-docentes, caracterizados por la realización de actividades asistenciales de naturaleza benéfica en favor de colectivos de marginados o simplemente necesitados.

(...) Pudiera argüirse, y con matices, que la Sociedad «es» benéfica, pero no puede sostenerse que la misma «tiene la calificación» de benéfica o benéfico-docente. Se «es» cuando se realizan aquellos fines, pero la condición sólo se «tiene» en virtud de un reconocimiento expreso, esto es, cuando «se acredite que la Institución se halla administrativamente calificada por los Ministerios correspondientes» (STSJ Madrid de 8 enero 1993)”.

⁷⁷⁵ *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, ob. cit., pág. 76.

al haber desaparecido de la norma “el antiguo requisito relativo a la afectación del terreno a los fines propios de la institución, así como la necesidad de que el propio Ayuntamiento acordase tal exención y la recogiese en la ordenanza, que eran exigidos en el artículo 52.1 d) de la LRL de 1955”⁷⁷⁶.

Y el Tribunal Supremo ha sostenido en sentencia de 12 de marzo de 1997 (RJ 1997\2409): “... tratándose de liquidaciones de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, en su modalidad de Tasa de Equivalencia, relativos al período 1979-1989 y no habiendo sido cuestionada la naturaleza de Institución oficialmente calificada de benéfica para el «Hogar Madre de Dios-Centros Benéficos Reunidos, de Haro», el reconocimiento de la exención tributaria contenida en el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local que aprobara el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 abril -art. 353.1, d)-, posteriormente incorporada al art. 106.2, c) de la Ley 39/1988, de 28 diciembre, de Haciendas Locales, es una necesidad insoslayable. Y es que se trata de una exención subjetiva, sin sujeción a ningún otro requisito distinto del carácter benéfico de la Entidad, no condicionada, por tanto, a su reconocimiento en la ordenanza fiscal correspondiente -que, a mayor abundamiento, también la establece, como afirma el Ayuntamiento en su alegación 5.^a, apartado a)-, y sin la limitación que recogía el art. 520 del Texto Articulado de la Ley de régimen local de 24 junio 1955, en el sentido de que no podían comprenderse en el beneficio tributario «los locales o dependencias destinados a alguna industria o cualquier otro uso de carácter lucrativo», habida cuenta que esta restricción no ha pasado a los actuales y mencionados Textos Legales en vigor y que, además, en la fase probatoria de la primera instancia, se ha acreditado que los ingresos generados por los inmuebles gravados se imputan al cumplimiento de las finalidades benéficas de la Institución”.

El carácter subjetivo de este beneficio plantea un problema de coordinación con lo previsto en la disposición adicional decimotercera de la Ley 49/2002, pues este precepto establece que las entidades benéficas de construcción constituidas al amparo del artículo 5 de la Ley de 15 de julio de 1954 podrán optar por el régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de la Ley 49/2002, siempre que cumplan los requisitos establecidos en la normativa propia reguladora de estas entidades, se encuentren debidamente inscritas en el registro correspondiente de la Administración central o autonómica y cumplan el requisito establecido en el número 5.º del artículo 3 de la expresada ley, relativo a la gratuidad de los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno, lo que vendría a establecer un requisito

⁷⁷⁶ Las sentencias referidas son citadas por Checa González y Merino Jara en *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, ob. cit., págs. 220-221.

adicional para la aplicación de la exención en el IIVTNU que no está contemplado en el TRLRHL. En cualquier caso, entendemos que los beneficios fiscales en los tributos locales contenidos en ambas normas son independientes, según lo establecido en el artículo 15.5 de la Ley 49/2002, y el sujeto pasivo podrá acogerse a cualquiera de los dos regímenes, debiendo aplicar la Administración el que le resulte más favorable.

Por otro lado, también resultará aplicable la exención que nos ocupa a aquellas entidades que tienen equiparado su régimen fiscal a las entidades benéficas. En esta situación se encontrarían las asociaciones y entidades religiosas a que se refiere el artículo V del Acuerdo suscrito entre el Estado español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979 -así como, por equiparación con ellas, las entidades del artículo IV- y las iglesias, comunidades, asociaciones y entidades a las que se refieren los respectivos artículos 11.4 y 5 de los acuerdos que incorporan como anexo las Leyes 24, 25 y 26/1992, de 10 de noviembre, relativas a las iglesias pertenecientes a la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, a las comunidades pertenecientes a la Federación de Comunidades Israelitas y a la Comisión Islámica de España.

Finalmente, debe referirse que numerosos pronunciamientos judiciales han declarado que la exención no es aplicable a las cajas de ahorro en su globalidad, genéricamente consideradas, al no poder calificarse las mismas como entidades benéficas, ya que sus fines benéfico-sociales constituyen una parcela meramente residual frente a la propiamente financiera o bancaria⁷⁷⁷. De esta manera, sólo quedarían exentas las plusvalías generadas por los terrenos pertenecientes a las instituciones de que fueran titulares las cajas que tuvieran la consideración de benéficas o benéfico-docentes⁷⁷⁸.

⁷⁷⁷ Pueden citarse al respecto la STS de 9 de abril de 1997 (RJ 1997\3126), la STSJ de Andalucía de 2 de junio de 1997 (JT 1997\673), la STSJ de la Comunidad Valenciana de 12 de enero de 1998 (JT 1998\123) o la STSJ de Madrid de 9 de mayo de 1998 (JT 1998\1288).

En lo que se refiere al IAE, la STC 10/2005, de 20 de enero, ha declarado contraria al principio de igualdad ante la ley tributaria y por tanto inconstitucional y derogado por la Constitución el artículo 9.7 del Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales, que declaraba la exención de las cajas generales de ahorro popular en la licencia fiscal del impuesto industrial, en tanto es aplicable a la parte mercantil de las cajas de ahorro y, por tanto, no se limita a los montes de piedad y obras benéfico-sociales de las cajas expresamente autorizadas.

⁷⁷⁸ Sin embargo, la STS de 30 de abril de 2001 (RJ 2001\3741) estaría ampliando este ámbito cuando afirma:

“... para la aplicación de tal beneficio fiscal, no es preciso, como propugna la corporación recurrente, que todas las actividades que se realicen en tal residencia sean gratuitas para todos los estudiantes o residentes, sino que basta el hecho de que las mismas no representen una fuente de ingresos lucrativos para la caja (circunstancia que la sentencia recurrida estima que está sobradamente acreditada, valoración probatoria que, como reiteradamente se ha dejado sentado, no puede ser objeto de revisión en esta vía casacional).

14.3.6.- La exención de los incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre las entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades de previsión social

Exención total de carácter subjetivo.

El artículo 105.2.d) del TRLRHL establece la exención en el IIVTNU de los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre las entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades de previsión social reguladas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados⁷⁷⁹. En este caso, la redacción actual del beneficio proviene de la que dio el artículo 18.31.º de la Ley 50/1998 al artículo 106.2.d) LRHL, que lo actualizó a lo dispuesto por la mencionada Ley 30/1995, sustituyendo la referencia que antes se contenía a las mutualidades y montepíos constituidos conforme a lo previsto en la Ley 33/1984, de 2 de agosto, por la ahora vigente relativa a las mutualidades de previsión social.

Sobre el alcance de la exención en su aspecto subjetivo, habrá que remitir a lo ya expresado con relación a la exención prevista en el IAE para las entidades que nos ocupan.

C) Así se ha entendido, por esta Sección y Sala, en sentencias, entre otras, de 7 de mayo y 15 de junio de 1993, 20 de junio y 23 de septiembre de 1994 y 22 de septiembre de 1995, en las que se declara, en síntesis, que debe aplicarse la exención del IMIVTNU cuando la caja haya celebrado un convenio con la Universidad en virtud del cual se haya comprometido a subvencionar «parcialmente» la estancia y/o formación de un grupo de estudiantes o residentes en una residencia afecta a su obra benéfico-social, pues, con independencia de que las citadas estancia y/o formación no fueran gratuitas para todos los afectados y de que el centro o residencia gozase o no de la calificación administrativa de entidad benéfico-docente, es evidente que, para la caja de ahorros, no representa fuente de ingresos, sino parte de la función benéfico-social de su obra”.

⁷⁷⁹ La expresada Ley 30/1995 ha sido derogada por la disposición derogatoria única del Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados.

Según establece la disposición adicional única del citado Real Decreto Legislativo, “las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones a la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados, se entenderán efectuadas a los preceptos correspondientes del texto refundido que se aprueba”.

14.3.7.- La exención de los incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto a los terrenos afectos a éstas

Exención total. En cuanto al carácter del beneficio, tanto su ubicación en el apartado 2 del artículo 105 TRLRHL como su configuración vinculada con la titularidad de la concesión administrativa llevan a pensar que constituye una exención de carácter subjetivo. A pesar de ello, algún autor -en concreto Rubio de Urquía⁷⁸⁰- ha señalado que se trata de una exención objetiva, que debió haber sido incorporada al apartado primero del artículo 106 de la LRHL⁷⁸¹. Si se adopta esta postura, no resulta acertada la configuración normativa del beneficio, siendo conveniente el cambio de su ubicación dentro del artículo 105 TRLRHL así como la sustitución de la referencia a los sujetos titulares de concesiones administrativas por la mera alusión al bien al que se estaría vinculando la exención. No obstante, parecería más conveniente la calificación del supuesto como de carácter mixto, al confluir en la configuración del beneficio tanto un elemento subjetivo como otro objetivo.

En el plano subjetivo, la exención se predica de los titulares de concesiones administrativas revertibles, lo que excluye la exención por esta vía del incremento de valor que podría manifestarse con la transmisión -en el caso de entender que pueda producirse efectivamente- del bien acaecida en el momento de otorgarse la concesión administrativa, ya que en este supuesto el sujeto obligado no sería el titular de la concesión -o concesionario- sino el concedente. En el marco objetivo, la exención se predica del incremento de valor que se manifestaría con la transmisión de un determinado elemento patrimonial, los terrenos afectos a la concesión administrativa revertible. Por tanto, concurrirían los dos aspectos mencionados que otorgarían al beneficio naturaleza mixta.

El artículo 105.2.e) del TRLRHL establece la exención en el IIVTNU a favor de los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto a los terrenos afectos a las mismas. En este caso, la ordenación actual del beneficio

⁷⁸⁰ También Checa González, *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., pág. 307.

⁷⁸¹ Véase *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Publicaciones Abella, Madrid, 1989, pág. 391.

En el mismo sentido, el citado autor y Arnal Suria, afirman: "Esta exención alcanza, exclusivamente, al incremento de valor que haya podido experimentar el terreno en el momento de su reversión a la Administración concesionaria, con independencia de que tal reversión pueda ser considerada o no como una transmisión. Así, pues, más que de una exención subjetiva, se trata, en realidad, de una exención objetiva, que debió haber sido incorporada al apartado primero del art. 106." (*Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 628).

proviene de la que tenía tras la reforma operada en la LRHL por Ley 51/2002, ya que con anterioridad el supuesto estaba contemplado bajo el apartado f).

De nuevo en este caso se ha planteado que, en realidad, se trata de un supuesto de no sujeción. Así lo afirma Hernández Lavado, que cita a D'Ocón Ripoll, sosteniendo que “en las concesiones administrativas revertibles no existe nunca propiedad del terreno por parte del concesionario, y por tanto no puede quedar sujeto” al impuesto⁷⁸². También parece defender la no sujeción Merino Jara cuando afirma que “la razón de ser de esta exención reside en que no se genera incremento de valor cuando el terreno no se puede transmitir separadamente, por estar vinculado, como elemento físico a la concesión administrativa, que revertirá una vez finalizado el plazo, así, en relación con la transmisión de los terrenos en los que se asientan estaciones de servicio la STS de 28 de enero de 1995 ha manifestado: «dado que no cabe una venta de los terrenos sobre los que se asientan las estaciones de servicio con independencia de sus instalaciones y de la concesión que autoriza su uso y que tales terrenos revertirán necesariamente al Estado, transcurrido el plazo de duración de la concesión (...) cualesquiera que sean las transmisiones que se produzcan durante su vida, no cabe tampoco hablar de incrementos de valor de dichos terrenos que deriven de factores ajenos a la actividad ejercida sobre ellos lo que justifica la aplicación en todos estos casos de la exención»”⁷⁸³.

Desde otro punto de vista, se ha sostenido que la exención “se refiere a la reversión misma, constituya o no una transmisión, tal y como certeramente ha señalado la doctrina, quien ha escrito a este respecto que este beneficio fiscal alcanza, de modo exclusivo, al incremento de valor que haya podido experimentar el terreno en el momento de su reversión a la Administración concesionaria, independientemente de que tal reversión pueda, o no, ser considerada como una transmisión”⁷⁸⁴, pero

⁷⁸² Véase “El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, ob. cit., pág. 104.

⁷⁸³ Véase “El nuevo Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *Tributos Locales*, núm. 35, diciembre 2003, pág. 14.

Esta línea jurisprudencial negatoria de la existencia de un incremento de valor distinto del producido por la actividad ejercida sobre los terrenos, lo que llevaría a predicar la no sujeción al IIVTNU por ausencia del presupuesto que origina el gravamen, se contiene en otras resoluciones como las SSTS de 24 de julio de 1989 (RJ 1989\5854), 11 de mayo de 1992 (RJ 1992\4170), 14 de febrero de 1997 (RJ 1997\2389) u 8 de mayo de 1997 (RJ 1997\3741).

⁷⁸⁴ La cita se toma de Checa González y Merino Jara, *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, ob. cit., págs. 222.

En el mismo sentido, Checa González había afirmado: “La exención establecida en el art. 106.2.f) de la LRHL en favor de los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto de los terrenos afectos a las mismas, se refiere a la reversión misma constituya o no una transmisión, tal y como certeramente han señalado Sánchez Galiana y Calatrava Escobar y Rubio de Urquía y Arnal Suria, quienes han escrito a este respecto que este beneficio fiscal alcanza, de modo exclusivo, al incremento de valor que haya podido experimentar el terreno en

-añadimos- si no hay transmisión no debería aceptarse la existencia de sujeción al impuesto.

En cuanto al fundamento del beneficio, resulta de interés lo afirmado por el Tribunal Supremo en sentencia de 14 de febrero de 1997 (RJ 1997\2389), en el sentido de que la verdadera *ratio legis* del precepto “no es otra sino la de evitar la doble apropiación de la plusvalía de los terrenos afectos a concesiones administrativas reversibles, por parte de los entes públicos, que se produciría si no existiera la exención controvertida. En efecto, cuando se cumpla el plazo concesional, los terrenos urbanos afectos al servicio público de suministro de gas ciudad, concretamente, la finca a que se refieren estos autos, revertirán al ente público que otorgó la concesión o al que se haya subrogado por razón de las competencias atribuidas a la Comunidad Autónoma de Andalucía, de manera que el incremento de valor que hayan experimentado dichos terrenos será adquirido íntegramente por dicho Ente público, formando parte, incuestionablemente, del valor de los terrenos adquiridos, habrá, por tanto, una primera y total apropiación pública del incremento de valor o plusvalía. Pero, además, si durante el período concesional existiera una transmisión de la concesión y de los bienes afectos a la misma, debidamente autorizada, y se procediera a exigir el Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos, por la plusvalía generada hasta dicho momento, existiría, a su vez, otra apropiación pública de la plusvalía, en esta hipótesis, de forma anticipada, respecto de la apropiación definitiva y última que se producirá al término de la concesión”⁷⁸⁵.

el momento de su reversión a la Administración concesionaria, independientemente de que tal reversión pueda, o no, ser considerada como una transmisión.” (*Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., págs. 313-314).

⁷⁸⁵ Delimitando el concepto de concesión administrativa, en la STSJ del País Vasco de 16 de septiembre de 2003 (JT 2003\1486) se ha afirmado:

“SEGUNDO.- La concesión administrativa no es el acto de conceder la titularidad de cualquier derecho por parte de la Administración, sino un término preciso que designa un tipo de relación de Derecho Público de la que se derivan cargas y beneficios bien determinados. El objeto de la concesión administrativa no puede ser sino la gestión de un servicio público, el uso privilegiado o exclusivo de un bien de naturaleza demanial o la combinación de ambas cosas (STS de 31-10-92, STSJ Baleares de 17-11-00). No es la concesión administrativa el único instrumento para alcanzar estos objetivos, pero sólo son concesiones administrativas los negocios jurídicos que tienen este contenido.

Resulta incontrovertido entre las partes que los terrenos en cuestión no estaban afectos al uso o servicio público, por provenir del Patrimonio Municipal del Suelo definido tanto en los arts. 171 a 174 del TR de la Ley del Suelo de 1976) como en los arts. 276, 280 y 287 a 289 del TR/1992. La cesión del derecho de superficie, o de cualquier otro, sobre terrenos que no pertenecen al demanio no puede entenderse incluida, en consecuencia, dentro de la disciplina jurídica de la concesión administrativa demanial (ni guarda relación, obviamente, con la concesión de servicio público), por mucho que sea una administración quien conceda el derecho, pues en tal caso la expresión se emplea en su sentido vulgar, no en su específico significado técnico.”

A la hora de delimitar el alcance del beneficio habrá de estarse a los propios términos del precepto que lo prevé, entendiéndose que se predica de todas aquellas concesiones administrativas que entrañen una reversibilidad de los terrenos, ya reviertan al Estado o a cualquier otra entidad⁷⁸⁶. Igualmente, sólo estará exenta la transmisión de los terrenos integrantes de la concesión, por constituir el soporte físico para la prestación del servicio público objeto de aquélla, que tengan carácter revertible⁷⁸⁷. A lo que habrá que añadir, para concretar los supuestos incluidos en el ámbito de la exención, que el Tribunal Supremo ha afirmado:

1.- que la reversión no exige que la propiedad de los bienes hubiera pertenecido con anterioridad al ente público al que revierten⁷⁸⁸;

2.- que la reversión no tiene que producirse precisamente en favor del propio Ayuntamiento que concede el beneficio⁷⁸⁹;

⁷⁸⁶ Así lo ha declarado el Tribunal Supremo en sentencia de 28 de mayo de 1993 -referida por Checa González y Merino Jara, en *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, ob. cit., págs. 222-223; también por Casana Merino, *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, ob. cit., pág. 78, nota a pie de página-, donde se afirma: "... ha de atenderse al sentido usual del término, y, por tanto, entender que con ello quiere referirse a todas aquellas concesiones administrativas que entrañen una posible y futura reversibilidad de los terrenos afectos a las mismas, puesto que de haberse querido dar otro sentido, tal como entender aplicable la exención únicamente en el supuesto de revertir los terrenos al Estado, se hubiera especificado así en el precepto, mencionando expresamente el momento en que debe producirse esa reversión en el tiempo para considerar aplicable la exención".

⁷⁸⁷ En este sentido, la STSJ de Madrid de 28 de noviembre de 1995 (JT 1995\1639) ha declarado que no podrían comprenderse "aquellos locales comerciales y oficinas entre los terrenos afectos a la concesión de suministro de gas por canalización, en cuanto se exige que constituya el soporte físico sin el cual no sea posible la prestación del servicio público que necesita la concurrencia de los terrenos sobre los que se establecen o asientan las instalaciones afectadas expresamente por la concesión, y limitándose la exención a los terrenos afectados a la concesión, pero no a cualesquiera otros inmuebles o terrenos del titular de la concesión administrativa pues en ese caso la ley hubiera prescindido de esa exigencia de afectación y se trataría de una pura exención subjetiva sin ningún otro requisito".

⁷⁸⁸ Dice la STS de 14 de febrero de 1997 (RJ 1997\2389): "Hay que rechazar el argumento esgrimido por el Ayuntamiento de Sevilla acerca de que la reversión exige que la propiedad de los bienes hubiera pertenecido con anterioridad a dicho Ayuntamiento, pues según él, éste es el significado de «revertir», como acción de volver una cosa a la propiedad que tuvo antes, pues la Real Academia Española mantiene en su Diccionario de la Lengua Española, en la tercera acepción forense, que revertir significa también «pasar a un nuevo dueño», concepto éste que es el seguido normalmente cuando se trata de concesiones administrativas, en las que es cláusula común, que al término del plazo concesional, los bienes afectos a la misma pasen al ente público concedente, para que éste pueda seguir prestando el servicio público en las mismas condiciones económicas y de eficacia."

⁷⁸⁹ Según la citada STS de 14 de febrero de 1997 (RJ 1997\2389): "También debe rechazarse la idea de que la exención por Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos exige que los terrenos reviertan precisamente a favor del Ayuntamiento que concede y soporta la exención, porque este requisito no aparece exigido por el artículo 353, apartado 1, letra g), del Real Decreto 781/1986, de 18 abril, citado, que se limitó a disponer que se trata con carácter general de «concesiones administrativas reversibles», de donde claramente se colige que la

3.- que la exención alcanza a todas las transmisiones que se produzcan durante la vigencia de la concesión y no se reduce sólo a las transmisiones que tengan lugar al producirse la reversión de los terrenos afectos a la concesión al transcurrir el plazo de su duración⁷⁹⁰.

14.3.8.- La exención de los incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre la Cruz Roja Española

Exención total de carácter subjetivo⁷⁹¹.

El artículo 105.2.f) del TRLRHL establece la exención en el IIVTNU de los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre la Cruz Roja Española. En este caso, la redacción actual del beneficio proviene de la que tenía el artículo 106.2.f) LRHL en su última versión.

Sobre este supuesto, habrá que remitir a lo ya analizado en anteriores apartados, debiendo recordarse que algún autor ha sostenido que la exención debiera

reversión podrá producirse a favor de un ente público distinto al Ayuntamiento que debe concederla, cosa que ocurrirá siempre que la concesión la haya otorgado el Estado, una Comunidad Autónoma, u otro ente local, que también sería posible.”

⁷⁹⁰ Así, la STS de 14 de febrero de 1997 (RJ 1997\2389) afirma: “Esta Sala ha declarado también en las sentencias mencionadas que la exención que estamos interpretando no «se reduce sólo a las transmisiones que tengan lugar en favor del Estado al producirse la reversión en su favor de los terrenos afectos a la concesión al transcurrir el plazo de su duración, pues ni por la expresión gramatical del precepto ni por su finalidad existe razón alguna para excluir todas las transmisiones que se produzcan durante la vigencia de la concesión, pues en todas ellas queda subsistente la reversión de los terrenos al Estado»”.

En el mismo sentido puede referirse la STS de 8 de mayo de 1997 (RJ 1997\3741) y las citadas en ambas.

En aplicación de esta doctrina, la STSJ de Madrid de 17 de mayo de 2002 (JT 2003\996) considera procedente la exención del impuesto respecto de las cesiones de los derechos de superficie sobre determinadas parcelas segregadas de la que era objeto de la concesión administrativa para la construcción y explotación de una estación de transportes de mercancías adjudicada a la entidad cedente, a cuyo favor se constituyó derecho de superficie, por cuanto que los terrenos objeto de las transmisiones a que remiten las liquidaciones de autos estaban afectos a la concesión administrativa de la que era titular la entidad cedente y tales terrenos habían de destinarse a los usos previstos en la concesión y revertirían al ente público concedente al término de la misma, sin que cupiera realizar transmisión alguna al margen de ella, por lo que, a juicio del Tribunal, se daban los presupuestos y condiciones establecidos en el antiguo artículo 106.2.f) de la LRHL para declarar la exención de que se trataba.

⁷⁹¹ Checa González incluye el supuesto entre las de carácter mixto como consecuencia de su particular conceptualización de las exenciones contempladas en favor de la Cruz Roja Española y que ya se ha referido en anteriores apartados; véase *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit., pág. 308, y también *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 132.

entenderse que únicamente alcanza a los incrementos de valor de los terrenos transmitidos por la Cruz Roja que estuviesen afectos o adscritos a sus fines específicos, lo que no parece del todo acertado por los motivos ya expuestos al referirnos al IBI⁷⁹².

14.3.9.- La exención de los incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre personas o entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en tratados o convenios internacionales

El carácter del beneficio en este supuesto resultará de como venga configurado en cada caso concreto por la norma de Derecho Internacional que lo prevea. Así, como consecuencia del alcance abierto de la remisión que efectúa el artículo 105.2.g) TRLRHL, puede ponerse en duda la caracterización subjetiva de la figura, que se desprendería tanto de su ubicación en el apartado 2 del artículo 105 TRLRHL como de la configuración legal del beneficio -pues viene definido con referencia a las “personas o entidades”, de evidente carácter subjetivista-, y ello por cuanto es perfectamente posible que la exención se relacione también con incrementos de valor correspondientes a determinado tipo de bienes o derechos.

El artículo 105.2.g) del TRLRHL establece la exención en el IIVTNU de los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre una persona o entidad a cuyo favor se haya reconocido la exención en tratados o convenios internacionales, lo que constituye una remisión abierta del precepto a los sujetos pasivos a los que les sea aplicable la exención en virtud de tratados o de convenios internacionales.

Como característica definitoria del apartado g) del artículo 105.2 TRLRHL, podría afirmarse el hecho de resultar jurídicamente innecesario, porque la prevalencia de los tratados internacionales sobre la ley interna deriva de la propia Constitución -artículo 96-, de forma que ni los beneficios establecidos previamente en tales textos ni, mucho menos, los que pudieran aprobarse después de su entrada en vigor, podrían ser derogados por la norma tributaria local⁷⁹³. Pero este mismo carácter superfluo puede

⁷⁹² Esta posición es mantenida por Checa González y Merino Jara, en *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, ob. cit., pág. 223, si bien reconocen que “Ello no obstante, no es esto lo que el legislador parece querer, ya que de la redacción literal de la norma se desprende el criterio de que ésta es una exención de índole completamente subjetiva”.

⁷⁹³ Para Checa González y Merino Jara (*La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, ob. cit., pág. 223), el establecimiento específico de esta exención merece el calificativo de “superfluo”; en los mismos términos, Checa González (*Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, ob. cit.,

predicarse, como se ha dicho ya en otro lugar, de los artículos 1.3 y 9.1 TRLRHL, por ser el primero un simple reconocimiento del principio de jerarquía normativa y constituir el otro un mero recordatorio de dicho principio y del de legalidad. No obstante, merece la pena hacer hincapié en que el precepto que nos ocupa, y también los otros dos referidos, quizá resulten convenientes si se ponen en contraste con la rotundidad con que figura redactada la disposición transitoria primera del TRLRHL -antiguo primer apartado de la disposición adicional novena de la LRHL-, por cuanto permite matizar el tenor literal de dicha disposición adecuándola al orden que rige el sistema de fuentes de nuestro Derecho.

Refiriendo un supuesto concreto, la exención que nos ocupa fue expresamente declarada aplicable por la sentencia del TSJ del País Vasco de 17 de mayo de 1999 (JT 1999\1440) a favor de las instituciones culturales comprendidas en el Convenio de cooperación cultural, científica y técnica suscrito por el Estado Español y la República Francesa de 7 de febrero de 1969, tomando en consideración la doctrina sentada por la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 1991 (RJ 1991\8772)⁷⁹⁴.

pág. 314, y *Exenciones en materia de impuestos locales*, ob. cit., pág. 132) y Rubio de Urquía y Arnal Suria (*Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 628).

⁷⁹⁴ La referida STSJ del País Vasco de 17 de mayo de 1999 afirma: “Es plausible, en el presente supuesto, llegar a la misma conclusión estimatoria del recurso y de reconocimiento a favor de la parte actora de la exención interesada, pues ni de la normativa anteriormente citada ni de la que se contiene en el Convenio de cooperación cultural, científica y técnica suscrito por el Estado Español y por la República Francesa, de 7 de febrero de 1969, y prevista en el Instrumento de Ratificación de España del Canje de Cartas Hispano-Francés, constitutivo de Acuerdo, por el que se desarrollan los artículos IV y XX del citado convenio, en los que se prevé en favor de las instituciones culturales enumeradas en las listas 1 y 2, «la exención de los impuestos directos, tasas y contribuciones de cualquier naturaleza sobre los inmuebles mismos, así como de los recargos provinciales y municipales correspondientes a ellos, salvo las tasas percibidas en pago de servicios prestados» -norma 4 b) del Instrumento de 28 de febrero de 1974-, cabe deducir, como pretende la Administración demandada que, de otro lado, ha venido reconociendo a la entidad recurrente la exención respecto del viejo Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, la exigencia de requisitos o condicionamientos a cuyo cumplimiento se supedita la concesión de exención de pago, cuando el sujeto pasivo es una institución de las enunciadas en el convenio y relacionadas en las listas 1 y 2 del instrumento o posteriormente agregadas, mediante los correspondientes canjes de notas entre los dos gobiernos firmantes, pues, a tenor de la Orden de 11 de mayo de 1979, la recurrente se encuentra incluida en la relación de entidades que gozan de exención subjetiva de carácter absoluto o incondicional”.

Actualmente, la entrada en vigor -en fecha 16 de julio de 2004- del Canje de Cartas constitutivo de Acuerdo entre el Reino de España y la República Francesa sobre el régimen fiscal de las instituciones docentes y culturales por el que se modifica el Acuerdo actualmente vigente de 28 de febrero de 1974, hecho en Málaga el 26 de noviembre de 2002 (BOE núm. 196, de 14 de agosto de 2004), ha puesto fin al canje de cartas con el mismo objeto, firmado en Madrid el 28 de febrero de 1974 y al de 19 de enero de 1978, relativo a los locales del Estado francés en España y a los del Estado Español en Francia. De esta forma, el Canje de Cartas de 26 de noviembre de 2002 dispone:

- “4. En beneficio de las instituciones culturales y de enseñanza enumeradas en los apartados 1 y 2, ambos gobiernos se garantizarán recíprocamente:
- a) la exención de impuestos indirectos, derechos y tasas exigibles sobre las adquisiciones y arrendamientos, sobre las transmisiones a título gratuito de terrenos o de

Por otro lado, el artículo 2 del Convenio suscrito entre el Reino de España y la República de Corea para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, firmado en Seúl el 17 de enero de 1994, contempla el IIVTNU entre los impuestos a los que resulta aplicable en España.

14.3.9.1.- La exención de los incrementos de valor producidos a favor de la Iglesia Católica

La Iglesia Católica merece una mención especial dentro de este apartado de sujetos a los que se haya reconocido la exención en virtud de un tratado o convenio internacionales, dada la existencia del Acuerdo suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979.

Sobre esta materia debe hacerse referencia, en primer lugar, a que el artículo 105.2.c) del TRLRHL, dado que dispone la exención en favor de las instituciones que

inmuebles destinados a la instalación o a la ampliación de dichas instituciones culturales, así como a las obras relativas a dichos inmuebles, a excepción del IVA.

b) la exención de impuestos directos, tasas y contribuciones de cualquier naturaleza sobre dichos bienes inmuebles y sobre las plusvalías de cesión de dichos inmuebles, así como los recargos territoriales referentes a los mismos, a excepción de las tasas percibidas en remuneración de los servicios prestados.

(...)

5. En lo que concierne a las demás contribuciones o cánones que normalmente serían exigibles en virtud de la legislación de los respectivos estados (bien por actos o contratos inherentes al funcionamiento de las instituciones de dichos estados enumeradas en los apartados 1 y 2, o por tratarse de inmuebles asignados a dichas instituciones), cada gobierno concederá a las instituciones del otro estado el mismo trato que a sus propias instituciones culturales o de enseñanza.

6. Los establecimientos franceses o españoles sin ánimo de lucro no enumerados en los apartados 1 y 2 que se dediquen a actividades culturales o de enseñanza gozarán de las mismas exenciones impositivas y demás beneficios que los concedidos por el Estado en cuyo territorio estén situados a los establecimientos de idéntica naturaleza de uno u otro país.”

Las referidas instituciones culturales y de enseñanza enumeradas en los apartados 1 y 2 de la norma son las siguientes:

-Las instituciones culturales y de enseñanza situadas en territorio español y dependientes del Estado francés, categoría que incluye: el Instituto Francés de Madrid; el instituto Francés de Barcelona; el Instituto Francés de Bilbao; el instituto Francés de Valencia; el Instituto Francés de Zaragoza; el Instituto Francés de Sevilla; el Colegio San Luis de los Franceses, situado en el municipio de Pozuelo; la Casa de Velázquez; el Liceo Francés de Madrid y su anejo, la Escuela Saint Exupéry; el Liceo Francés de Barcelona y su anejo, la Escuela Munner de Barcelona; y el Liceo Francés de Valencia.

-Las instituciones culturales y de enseñanza situadas en territorio francés y dependientes del Estado Español, categoría que incluye: el Instituto Cervantes de París, el Instituto Cervantes de Burdeos, el Instituto Cervantes de Toulouse, el Instituto Cervantes de Lyon,

tengan la clasificación de benéficas o benéfico-docentes, permitiría entender aplicable el beneficio a la Iglesia Católica, como institución calificada de esta forma por el referido Acuerdo de 3 de enero de 1979. Efectivamente, el artículo primero de la Orden de 29 de julio de 1983⁷⁹⁵ prevé que las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo IV del Acuerdo disfrutarán, en todo caso, de los mismos beneficios fiscales que las entidades a que se refiere el artículo V del acuerdo, sucediendo que este precepto dispone la aplicación a determinadas asociaciones y entidades religiosas de los beneficios fiscales que el ordenamiento español prevé para las entidades sin fin de lucro y los que se conceden a las entidades benéficas privadas⁷⁹⁶.

Así, tanto las entidades del artículo IV -la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes y congregaciones religiosas y los institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas-, como las entidades del artículo V -las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las anteriores y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social-, tendrán derecho, por la remisión que efectúa el convenio, a la exención prevista en el referido artículo 105.2.c) TRLRHL a favor de las instituciones que tengan la clasificación de benéficas. Y ello, sin necesidad de cumplir requisito alguno relativo a las actividades desarrolladas en el concreto bien inmueble cuyo incremento de valor origina la sujeción al impuesto, dado el carácter subjetivo de la exención prevista en el citado artículo 105.2.c) TRLRHL⁷⁹⁷.

el Colegio Español Federico García Lorca de París, el Liceo Español de París, el Colegio de España de París.

⁷⁹⁵ Sobre la fuerza vinculante de la expresada norma, hay que recordar lo dicho ya en otro lugar, en el sentido de que, tal y como escriben De Luis Díaz de Monasterio-Guren y De Luis Villota, la misma "ha sido dictada por el Ministerio de Economía y Hacienda, pero, previamente, fue examinada en la Comisión Mixta Estado-Iglesia constituida para solventar los problemas de la aplicación del acuerdo, por lo que tiene la fuerza normativa que el artículo VI del mismo atribuye a los acuerdos que ambas partes adopten, conjuntamente, para resolver las dudas de interpretación. Es una interpretación concordada que no puede ser rebatida unilateralmente por ninguna de las partes".

⁷⁹⁶ Éste parece que fue el planteamiento seguido por la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Zaragoza, dictada en fecha 21 de junio de 1999, según la referencia que a ella se efectúa en el fundamento de derecho primero de la STS de 16 de junio de 2000 (RJ 2000\6842).

⁷⁹⁷ En este sentido, la STS de 26 de noviembre de 1991 (RJ 1991\8772) había afirmado:

"El art. 353.1 enumera una serie de exenciones subjetivas en favor de determinadas entidades, entre las que incluye, en el apartado d), «las entidades que tengan la clasificación de benéficas o benéfico-docentes», y esta exención es la que los artículos V del Acuerdo y 5.1 de la orden de 1983 declaran aplicable a las entidades eclesíásticas o religiosas comprendidas en ellos, régimen que, por lo dicho y a tenor del art. 1 de la citada orden es aplicable, también, a las entidades del art. IV (entre ellas, las diócesis y las parroquias). Conclusión que no se desvirtúa por el hecho de que el art. 353.2.c) se refiera sólo a la exención de la modalidad decenal o tasa de equivalencia, pues tal

Desde un punto de vista formal, existiría una distinción de carácter procedimental en función de la naturaleza de la entidad de que se trate, ya que la Orden de 29 de julio de 1983 prevé en su artículo primero que los beneficios contemplados para las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede se aplicarán directamente por el sujeto pasivo al presentar sus declaraciones o autoliquidaciones o por la Administración en los demás casos. Por el contrario, el artículo quinto de la expresada orden exige reconocimiento previo por la Administración tributaria competente de los beneficios fiscales que pudieran ser de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV del Acuerdo; en materia de tributos locales, su apartado 3 dispone que “deberá solicitarse al Ayuntamiento de la imposición, en la forma y con los requisitos mencionados, el reconocimiento de los beneficios que pudieran corresponder en los tributos locales que no sean de gestión estatal”⁷⁹⁸.

Con la promulgación de la Ley 49/2002, la exención de la Iglesia Católica derivada de la aplicación a la misma de los beneficios fiscales que el ordenamiento prevé para las entidades sin fin de lucro a que se refiere el artículo V del Acuerdo vendría también en virtud de lo dispuesto en dicha ley, que en su artículo 15.3 contempla una exención en el IIVTNU a favor de las entidades sin fines lucrativos que constituye una novedad con relación a la anterior regulación contenida en la Ley 30/1994, si bien la exigencia del cumplimiento de los requisitos previstos en la Ley 49/2002 por parte de las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo, que impone la disposición adicional novena de la norma, supondría un requisito adicional no contemplado por el propio acuerdo.

Por tanto, la extensión a las entidades a que se refieren los artículos IV y V del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de los beneficios fiscales previstos para las entidades sin fin de lucro y para las entidades benéficas privadas supone el reconocimiento de la exención en el IIVTNU a favor de la Iglesia Católica por una doble vía -la que deriva del artículo 105.2.c) del TRLRHL y la que resulta del artículo 15.3 de

apartado tiene su base en el art. IV.D del Acuerdo y dicha exención se completa, para la modalidad impositiva generada con ocasión de las transmisiones dominicales o constituciones y transmisiones de derechos reales de goce, con la que resulta aplicable por el juego de las remisiones del art. IV del Acuerdo al V del mismo y de éste al art. 353.1.d) del Real Decreto Legislativo 781/1986”.

Pese a la claridad de este planteamiento, basado en un razonamiento lógico-jurídico que admite poca discusión, el mismo no ha sido seguido por el propio Tribunal Supremo en sentencia de 16 de junio de 2000 (RJ 2000\6842), según se expresa más adelante.

⁷⁹⁸ Téngase en cuenta que, según se ha expresado ya, la STS de 26 de noviembre de 1991 (RJ 1991\8772) ha relativizado de manera muy importante las exigencias de este requisito.

la Ley 49/2002-, y ello sin necesidad de cumplir requisito alguno relativo a las actividades desarrolladas en el concreto bien inmueble cuyo incremento de valor origina la sujeción al impuesto.

Desde otro punto de vista, se ha discutido si la Iglesia Católica está exenta del IIVTNU por aplicación de lo dispuesto en el artículo IV.1.D) del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede. Así, en el citado precepto se había declarado que la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes y congregaciones religiosas y los institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas tenían derecho a la exención de la tasa de equivalencia, en tanto recayese sobre los bienes enumerados en la letra A) del propio artículo IV.1, es decir:

- 1) Los templos y capillas destinados al culto, y asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.
- 2) La residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas.
- 3) Los locales destinados a oficinas, a la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.
- 4) Los Seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.
- 5) Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las órdenes, congregaciones religiosas e institutos de vida consagrada.

Partiendo de esta situación, las opiniones se habían dividido entre las que estaban a favor y las que se manifestaron en contra de la aplicación del beneficio en el IIVTNU. Así, mientras que en algunos pronunciamientos judiciales -por ejemplo, las sentencias del TSJ del País Vasco de 2 de noviembre de 1994 (JT 1994\1425) y del TSJ de Castilla-La Mancha de 27 de marzo de 1996 (JT 1996\764)- se había declarado que esta exención es plenamente aplicable a la Iglesia Católica, en otros, por el contrario -v. gr. la sentencia del TSJ de Navarra de 8 de abril de 1999 (JT 1999\625)-, se había puntualizado que no se incluían en el ámbito de esta exención las plusvalías obtenidas por la Iglesia Católica mediante la enajenación onerosa de bienes, citándose en este pronunciamiento jurisdiccional la sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de marzo de 1993, en la que se afirmó que el Acuerdo Económico con la Santa Sede, de 3

de enero de 1979, en su artículo IV, apartado D), sólo estableció la exención para la denominada “Tasa de Equivalencia”, y como ésta, desde la entrada en vigor, el 1 de enero de 1990, de la LRHL, fue suprimida, resultaría de ello que la Iglesia Católica carece de todo beneficio fiscal a efectos del IIVTNU”⁷⁹⁹.

Del mismo modo, la doctrina también se encontraba dividida. Así, Casana Merino había sostenido que “el Acuerdo Económico con la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, en su artículo IV, apartado D), declaró exentos de la Tasa de Equivalencia los terrenos pertenecientes a la Iglesia Católica. Desde la entrada en vigor, el 1 de enero de 1990, de la LRHL, dado que se suprime la Tasa de Equivalencia, la Iglesia Católica carece de todo beneficio fiscal a efectos del IIVTNU”⁸⁰⁰. En cambio, María Blanco⁸⁰¹ o Martín Dégano⁸⁰² habían mantenido una posición favorable a la exención.

Desde un tercer punto de vista, se plantea la posibilidad de aplicar la exención prevista en el artículo IV.1.B) del Acuerdo, en tanto contempla una “exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio” a favor de las entidades a que se refiere el propio precepto. Sobre el alcance de este beneficio ya nos hemos referido con relación a otros impuestos, debiendo ahora mencionarse que el IIVTNU es un impuesto real⁸⁰³ que recae sobre una renta puesta de manifiesto como consecuencia de la realización de determinadas operaciones jurídicas sobre bienes inmuebles de naturaleza urbana, lo que llevaría a aplicar la exención al denominado núcleo básico de la Iglesia Católica -las entidades del artículo IV- sin necesidad de requisito adicional alguno predicable del bien que genera el incremento de valor que origina la sujeción al impuesto para la entidad eclesiástica.

⁷⁹⁹ Los anteriores pronunciamientos judiciales son citados por Checa González y Merino Jara, *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, ob. cit., págs. 223-224.

⁸⁰⁰ Véase *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, ob. cit., pág. 77.

⁸⁰¹ Véase “La Ley de Haciendas Locales. Régimen tributario de los entes eclesiásticos”, *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 58, 1990, pp. 111-112.

⁸⁰² Véase “El régimen tributario de los bienes inmuebles de las Confesiones Religiosas”, *Revista de Hacienda Local*, núm. 76, 1996, págs. 87-88.

⁸⁰³ Para Rubio de Urquía y Arnal Suria, “El carácter real del IPV se desprende del contexto de la regulación de éste, pues la misma no contempla circunstancia personal alguna que, concurriendo en el sujeto pasivo, pueda incidir en la cuantificación de la cuota tributaria. Con ello han desaparecido también los tipos de gravamen limitados, que, para el supuesto de transmisiones «mortis causa» directas de padres a hijos y entre cónyuges, se establecían en el anterior impuesto de plusvalía.” (*Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 619).

En cualquier caso, esta exención no alcanzará, según disciplina el segundo párrafo del citado artículo IV.1.B), “a los rendimientos (...) derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido”.

No obstante lo anterior, la sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de 16 de junio de 2000 (fallo, rectificado por Auto de 20 de septiembre de 2000, publicado en el BOE de 6 de noviembre de 2000; RJ 2000\6842), ha venido a fijar doctrina legal en relación con el alcance de la exención en el IIVTNU a favor de la Iglesia Católica y sobre el disfrute por la misma de los beneficios fiscales previstos en el Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general. En dicha sentencia se efectúan distintas consideraciones que ahora conviene traer a colación:

-En primer lugar, se atiende a la distinción contenida en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre España y la Santa Sede, y que ya fue declarada en STS de 26 de noviembre de 1991 (RJ 1991\8772), entre la Iglesia Católica y demás entidades enumeradas en el artículo IV, por una parte, y las Asociaciones y entidades religiosas a que hace referencia el artículo V, por otra, y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social. Para las primeras, reconoce unas exenciones, calificables de directas o autónomas, que se aplican con independencia de las concedidas en el Ordenamiento fiscal interno para cualquier clase de organismos. Para las segundas, reconoce las exenciones previstas en la legislación fiscal española a entidades que desarrollen actividades afines a las que por aquéllas se lleven a cabo; en concreto, a las entidades sin fin de lucro y a las entidades benéfico-privadas en todo caso.

-En segundo lugar, se añade a lo anterior, de manera bastante discutible en cuanto parece apartarse del literal del convenio, que las exenciones que antes se han calificado de autónomas o directas, aun referidas a lo que constituye el núcleo esencial de la Iglesia Católica, sólo pueden reconocerse si se refieren a inmuebles con destino determinado (templos, capillas, residencias de Obispos y Sacerdotes, locales destinados a oficinas curiales, seminarios, edificios destinados primordialmente a casas o conventos, etc.), con lo que quiere significarse que el destino de los bienes objeto de gravamen, o cuyas transacciones sobre ellos lo determinan, es elemento esencial, incluso, para estas entidades que, como se ha dicho, tienen un régimen independiente de exenciones por ser las constitutivas del núcleo básico de la Iglesia Católica. Y fue precisamente para que estas entidades no tuvieran un régimen de exenciones más limitado que el reconocido a las asociaciones y entidades

religiosas no integrantes de ese núcleo básico -las del artículo V-, para lo que la Orden Ministerial de 29 de julio de 1983 extendió a las primeras el régimen de exención por remisión reconocido para estas últimas, pero entonces, lógicamente, en los mismos términos y con las mismas condiciones a éstas aplicables.

De esta forma, para que una entidad comprendida en el núcleo básico de la Iglesia Católica -artículo IV.1- o perteneciente a las demás a que se refiere el artículo V del Acuerdo anteriormente citado pueda beneficiarse de las exenciones reconocidas en el Ordenamiento tributario a las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, a las entidades benéfico-privadas, ha de ser una entidad dedicada "a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias" -exigencia impuesta directamente por el tan repetido artículo V- y, además, ha de reunir las mismas condiciones o requisitos que esas entidades sin fin de lucro, o esas entidades benéfico-privadas en todo caso, han de acreditar para que pueda reconocérseles la exención correspondiente.

Es así que para estas últimas el reconocimiento de una exención de la naturaleza de la aquí controvertida va indisolublemente unido no ya sólo a la acreditación, con carga de la prueba para quien pretenda el beneficio, de su condición de asociación o entidad sin fin de lucro o benéfico-docente, sino fundamentalmente a que el hecho imponible o el objeto de la transmisión o adquisición determinantes del gravamen se encuentren vinculados a esa finalidad no lucrativa o, en todo caso, benéfico-docente, luego la conclusión no puede ser otra que la imposibilidad de reconocérsela, en cuanto aquí interesa, al incremento del valor que manifieste la transmisión de un terreno de naturaleza urbana -hecho imponible, precisamente, del IIVTNU, según el artículo 104.1 TRLRHL- si ese bien o terreno no está destinado a alguna de las finalidades que justifiquen que, no obstante haberse realizado el hecho imponible del tributo, no haya surgido la obligación tributaria, precisamente por particular previsión del legislador en atención a la finalidad concreta de determinadas entidades que haya querido proteger o fomentar.

Téngase presente que este es el principio que rige el tratamiento de las exenciones tributarias, en particular de las no puramente subjetivas, sino, como la presente, mixtas o, lo que es lo mismo, reconocidas a determinadas entidades, pero vinculadas, también, al destino del bien o procedencia del rendimiento o producto que, en definitiva, constituya el objeto del gravamen. Por eso mismo, en el artículo IV del Acuerdo se vincula el reconocimiento de la exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana -hoy IBI-, de

los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales, de las contribuciones especiales y de la tasa de equivalencia -modalidad decenal del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, actualmente extinguida- a determinados bienes de estricto destino religioso y, por eso mismo, igualmente, la exención total y permanente reconocida para los impuestos reales o de producto, sobre la renta o sobre el patrimonio no alcanza a los rendimientos que las entidades religiosas básicas pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta.

-En tercer lugar, se concluye que está clara la necesidad de que, junto al elemento subjetivo, concorra el objetivo finalístico de la afectación del bien de que se trate a la función propia de una comunidad religiosa o al cumplimiento de fines benéfico-docentes, así como la necesidad de que dicho extremo quede acreditado para que la exención del pago del impuesto pueda ser reconocida.

-En cuarto lugar, se analiza el régimen de exenciones que venía contenido en la normativa reguladora de las entidades benéficas o sin fin de lucro -en aquel momento, constituida por la Ley 30/1994, así como por el Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo-, afirmándose que, en definitiva, tampoco puede reconocerse una exención a una fundación por la mera titularidad del bien afectado, ni -por equiparación- a una institución o congregación religiosa. Es de todo punto insoslayable la necesidad de que dichas entidades -todas, las religiosas y no religiosas- acrediten, en cualquier caso, la afección o destino del bien de que se trate al cumplimiento de las finalidades que fundamentan, en cada supuesto, la existencia del beneficio fiscal.

De acuerdo con todo lo anterior, el tribunal estima el recurso de casación en interés de la ley formulado contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número uno de los de Zaragoza, de fecha 21 de junio de 1999, fijando la siguiente doctrina legal:

“A) Que la exención en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, para la Iglesia Católica y entidades religiosas comprendidas en los artículos IV y V del Acuerdo suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede, sobre asuntos económicos, el 3 de enero de 1979, que pudiera resultar del régimen en él establecido, de su conexión con las exenciones recogidas en el artículo 106.2, apartados c) y e), de la vigente Ley reguladora de las Haciendas Locales, o de la aplicación directa de esta última,

sólo puede ser reconocida en aquellos supuestos en que se acredite, por la entidad que solicite su aplicación y en la forma legalmente establecida, que el bien transmitido se halla 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 social⁸⁰⁴.

B) Que el disfrute de los beneficios fiscales prevenidos en la Ley 30/1994, de fundaciones, aplicables a la Iglesia Católica e instituciones de ella dependientes según lo en la misma establecido, se encuentra condicionado a que la entidad que los solicite acredite, en la forma legal, que el bien sobre el que pudiera recaer la exención se halle afecto a la persecución y cumplimiento de fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o cualesquiera otros fines de interés general, como los de culto, sustentación del clero, sagrado apostolado y ejercicio de la caridad.”

14.4.- Las exenciones contenidas en otras normas

Los supuestos de exención previstos en otras normas que se refieren al IIVTNU coinciden con los ya vistos anteriormente con relación a otros impuestos, por lo que bastará ahora con remitir a lo ya dicho en apartados precedentes respecto de los regímenes especiales contemplados en los artículos 3 y 4 de la Ley 15/1987 -correspondiente a Telefónica y las demás empresas de su grupo-, en el artículo 48 de la Ley 19/1994 -en lo tocante a las entidades de la Zona Especial Canaria-, en el

⁸⁰⁴ Con relación al Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, que venía regulado en el Real Decreto Legislativo 781/1986, antecedente inmediato del IIVTNU, el Tribunal Supremo ha adoptado una postura semejante a la que predica en este impuesto, habiendo declarado: “... frente al criterio sostenido en la sentencia aquí recurrida, consistente en que a la Compañía de Jesús, como entidad integrada o dependiente en o de la Iglesia Católica, ha de reconocérsele el régimen de exenciones subjetivas prevenido en el artículo IV.B) del Acuerdo de 1979, en relación con el 353.1.f) del Real Decreto Legislativo 781/1986, para los impuestos reales sobre la renta (en tanto el IMIVT lo es), o bien en los artículos V, en relación con el IV, del Acuerdo, 353.1.d) del Real Decreto Legislativo 781/1986 y 1 y 5 de la Orden Ministerial de 29 de julio de 1983 (aclaratoria del Acuerdo de 1979), para las entidades benéfico-docentes, simplemente por la comentada dependencia o pertenencia a la Iglesia Católica, y, por tanto, sin consideración a la naturaleza, destino o actividad desarrollada o que va a desarrollarse en el inmueble transmitido, hemos de llegar a la conclusión de que, para el reconocimiento de la exención, es preciso, además, como se ha dejado sentado en la sentencia de esta Sección y Sala de 16 de junio de 2000 (dictada en el recurso de casación en interés de ley número 6960/1999), que el inmueble en cuestión esté o haya de ser destinado a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias”. En este sentido se pronuncian, por ejemplo, las SSTs de 30 de octubre de 2000 (RJ 2001\942) o de 21 de noviembre de 2000 (RJ 2001\958).

Acuerdo suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979 -relativo a la Iglesia Católica, sus asociaciones y entidades-, en las Leyes 24, 25 y 26/1992 -atinentes a las iglesias pertenecientes a la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, a las comunidades pertenecientes a la Federación de Comunidades Israelitas, a la Comisión Islámica de España y a sus comunidades de miembros, asociaciones y entidades creadas y gestionadas por tales iglesias o comunidades- y en las distintas normas que recogen la exención de determinadas entidades fiscalmente equiparadas al Estado.

Además de lo anterior, otras normas regulan supuestos, algunos de ellos de discutida naturaleza, en los que no surge la obligación de satisfacer el impuesto que nos ocupa, corresponde ahora detenernos en ellos.

14.4.1.- El no devengo del IIVTNU con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de las operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores

En el apartado 3 de la disposición adicional segunda del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se establece que no se devengará el IIVTNU con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en capítulo VIII del título VII de dicha ley -correspondiente a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea-, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 94 de la misma ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad⁸⁰⁵. En la posterior transmisión de los mencionados terrenos, se entenderá que el número de años a lo

⁸⁰⁵ La Ley 25/2006, de 17 de julio, por la que se modifica el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales y del sistema portuario y se aprueban medidas tributarias para la financiación sanitaria y para el sector del transporte por carretera, ha modificado diferentes preceptos del referido capítulo VIII.

El citado artículo 94 regula los requisitos que han de concurrir en las aportaciones no dinerarias para que les resulte aplicable el régimen previsto en el expresado capítulo VIII y, en lo tocante a las aportaciones de ramas de actividad, establece que:

“2. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará también a las aportaciones de ramas de actividad, efectuadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que lleven su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio.

3. Los elementos patrimoniales aportados no podrán ser valorados, a efectos fiscales, por un valor superior a su valor normal de mercado”.

largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el capítulo VIII del título VII.

Esta figura ya venía recogida en la disposición adicional octava de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades -cuya última redacción había sido dada por el artículo 4.16 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social- y fue introducida en el impuesto por la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las directivas y reglamentos de las Comunidades Europeas, derogando -a partir del 1 de enero de 1992- la bonificación de hasta el 99 por 100 de las cuotas devengadas que se contemplaba inicialmente en el artículo 106.3 de la Ley 39/1988 para las transmisiones que se realizaran con ocasión de las operaciones de fusión o escisión de empresas a que se refería la Ley 76/1980, de 26 de diciembre, sobre régimen fiscal de las fusiones de empresas⁸⁰⁶.

Mucho se ha discutido sobre la naturaleza jurídica de la previsión que nos ocupa. A este respecto, resulta ilustrativa la exposición efectuada por Casana Merino, quien rebate las distintas posiciones que han sido adoptadas por la doctrina⁸⁰⁷. Así, niega que estemos ante un hecho imponible diferido, posición defendida por algún autor⁸⁰⁸, ya que “esta tesis nos llevaría a la absurda conclusión de que en la transmisión posterior a la fusión, escisión o aportación de ramas de actividad, se producen simultáneamente dos devengos, el del hecho imponible diferido y el del hecho imponible actual”. Igualmente, rechaza que nos encontremos ante un caso de no sujeción⁸⁰⁹, ya que “la inclusión del supuesto entre los de no sujeción exigiría una

⁸⁰⁶ Numerosas sentencias han explicado la evolución normativa que ha experimentado la figura que se analiza; entre ellas, podemos citar la STS de 17 de enero de 1997 (RJ 1997\2383), la STSJ de Cataluña de 27 de noviembre de 2003 (JT 2004\44) -que cita y se refiere a otra anterior del mismo tribunal de 18 de febrero de 2002- o la STSJ de Madrid de 8 de mayo de 2003 (JT 2003\966).

⁸⁰⁷ Las citas se toman de Casana Merino, *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, ob. cit., págs. 84-85; en similares términos se expresa el autor en “La Ley 29/1991 y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *Noticias CEE*, CISS, núm. 96/1993, págs. 32-33.

⁸⁰⁸ Cita Casana Merino a Arnau Zoroa, “Régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de ramas de actividad y canje de acciones”, *Gaceta Fiscal*, núm. 96/1992, págs. 195-196.

⁸⁰⁹ A este respecto, Casana Merino cita a Orón Moratal, para quien el supuesto, a pesar de no haberse calificado como de no sujeción, tendría los efectos propios de ella, pues su realización no comporta la interrupción del período generador del incremento de valor. Véase de este autor *Exenciones y no sujeción al nuevo impuesto municipal de plusvalías*, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 11.

También califican la figura como no sujeción Rubio de Urquía y Arnal Suria -en *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 624- o Cobo Olvera, T. -en “Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: incidencia de la no sujeción y

configuración forzada del hecho imponible; supondría admitir que el artículo 105 de la LRHL ha quedado modificado por el artículo 15 de la Ley 29/1991, y que a pesar de existir transmisión e incremento de valor, no se realiza el supuesto de hecho porque estamos ante una operación de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad”.

En definitiva, el autor al que nos venimos refiriendo considera que la opción más razonable es la de entender que estamos ante una exención de carácter provisional⁸¹⁰. Así, Casana Merino afirma que en el supuesto que nos ocupa se “realiza una delimitación del hecho imponible, de tal forma que cuando el incremento de valor es consecuencia de ciertas operaciones societarias, no se produce el devengo y no nace la obligación tributaria. No obstante, dado que la plusvalía no queda liberada con carácter definitivo, sino que su gravamen se difiere a un momento posterior, la exención es de carácter provisional. (...) A pesar de realizarse el supuesto de hecho previsto genéricamente en la ley, la obligación no nace en dicho momento. La exención es provisional, pues la plusvalía generada desde la última transmisión no se exonera de gravamen con carácter definitivo, sino sólo hasta que se produzca una nueva transmisión del terreno”.

Delimitando el ámbito objetivo de la figura, tenemos que las operaciones a las que puede aplicarse el diferimiento en el pago que nos ocupa serían, en principio, aquéllas a las que, a su vez, les resulte aplicable el régimen especial regulado en el capítulo VIII del título VII del TRLIS, ya que esto es lo que comienza diciendo el apartado 3 de la disposición adicional segunda de la norma referida. Pero tal alcance se ve limitado por las dos circunstancias siguientes:

-el tenor literal de la propia disposición, que seguidamente excluye las aportaciones no dinerarias de terrenos no integrados en una rama de actividad,
y

exención en la participación de la colectividad en las plusvalías”, *Actualidad Tributaria*, núm. 26, semana 29 de junio-5 de julio de 1992, pág. 588-.

Por su parte, la STS de 30 de marzo de 1999 (RJ 1999\2959) también parece conceptuar así la figura cuando afirma: “La expresión «no se devengará» este Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos equivale obviamente a la utilizada desde el Estatuto Municipal de 1924 hasta el Texto Refundido de la Ley de régimen local de 1955, de «no se considerarán transmisiones de dominio», pues en ambos casos se aplaza el gravamen de la plusvalía producida por todo el período, a la transmisión posterior.”

⁸¹⁰ Esta calificación se adopta también en la STSJ de Cataluña de 13 de enero de 1998 (JT 1998\133), donde se afirma: “Pero el supuesto que se regula en el citado art. 15.1 es el de exención del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ya que se realiza el hecho imponible, pues existe transmisión e incremento de valor, si bien, en consideración a que el incremento de valor es consecuencia de ciertas operaciones societarias, no se produce el devengo y no nace la obligación tributaria. No obstante, dado que la plusvalía no queda liberada definitivamente, sino que su gravamen se difiere a un momento posterior, cuando se produzca una nueva transmisión del terreno, la exención es de carácter provisional”.

-el contenido propio de tres de las operaciones definidas en el artículo 83 de la norma; concretamente, el canje de valores representativos del capital social -ya que, tal y como ha afirmado Casana Merino, “dado que el IIVT grava las plusvalías que se pongan de manifiesto como consecuencia de la transmisión de terrenos, quedan fuera de nuestra consideración las operaciones de canje de valores, por referirse sólo a valores mobiliarios”⁸¹¹-, la escisión consistente en la segregación de una parte del patrimonio social constituida por participaciones en el capital de otras sociedades -por el mismo motivo de no transmitirse terrenos-⁸¹² y las operaciones de cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, respecto de los supuestos que no den lugar a transmisiones.

Por consiguiente, las operaciones incluidas en la norma serían las de fusión, escisión y aportación no dineraria de ramas de actividad, de forma que habrá que definir los distintos negocios jurídicos susceptibles de ser incardinados en tales conceptos, lo que deberá hacerse de acuerdo con lo establecido en el artículo 83 del TRLIS. Así, tendrá la consideración de fusión la operación por la cual:

⁸¹¹ Casana Merino, *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, ob. cit., pág. 84.

⁸¹² El artículo 83.2.1.º.c) del TRLIS define la operación diciendo que tendrá la consideración de escisión la operación por la cual “una entidad segrega una parte de su patrimonio social, constituida por participaciones en el capital de otras entidades que confieran la mayoría del capital social en estas, manteniendo en su patrimonio al menos participaciones de similares características en el capital de otra u otras entidades o bien una rama de actividad, y la transmite a otra entidad, de nueva creación o ya existente, recibiendo a cambio valores representativos del capital de la entidad adquirente, que deberá atribuir a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y las reservas en la cuantía necesaria y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra a) anterior”.

A pesar de lo dicho, no puede olvidarse que dos de las operaciones descritas en este apartado -canje de valores y segregación patrimonial de participaciones sociales- suscitan la cuestión de determinar si existiría sujeción al IIVTNU cuando los títulos representativos del capital correspondan a entidades cuyo patrimonio esté constituido principalmente por bienes inmuebles, ya que al transmitirse aquéllos se estarían transmitiendo, en realidad, tales inmuebles. Creemos que quizás pueda efectuarse esta equiparación, pese a no haber previsión normativa expresa -que sí existe para otros tributos, como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados-, en aquellos casos en que la transmisión de participaciones sociales tiene como objeto el tránsito de la propiedad sobre los inmuebles, y ello dado el amplio tenor del artículo 104.1 TRLRHL, que delimita el hecho imponible del impuesto en atención al incremento de valor “que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título”, lo que permitiría incluir en su esfera las operaciones que nos ocupan sin que ello suponga una extensión del hecho imponible del impuesto prohibida por la ley. De aceptarse esta posición, podría ser aplicable el régimen de diferimiento que ahora se viene analizando.

a) Una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por 100 del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

b) Dos o más entidades transmiten en bloque a otra nueva, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, la totalidad de sus patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la nueva entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por 100 del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

c) Una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social.

Por su parte, se considerará escisión la operación por la cual:

a) Una entidad divide en dos o más partes la totalidad de su patrimonio social y las transmite en bloque a dos o más entidades ya existentes o nuevas, como consecuencia de su disolución sin liquidación, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de valores representativos del capital social de las entidades adquirentes de la aportación y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por 100 del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

b) Una entidad segrega una o varias partes de su patrimonio social que formen ramas de actividad y las transmite en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de estas últimas, que deberá atribuir a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y las reservas en la cuantía necesaria, y, en su caso, una compensación en dinero en los términos del párrafo anterior.

En los casos en que existan dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de alguna de

las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquéllas constituyan ramas de actividad.

Tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente la totalidad o una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente.

Refiriéndonos a este tipo de operaciones, según ordena el apartado 4 del citado artículo 83 se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios, pudiendo ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan.

De la definición legal se deduce que resultará imprescindible en cada caso examinar el conjunto de elementos aportados para dilucidar si constituyen una rama de actividad, ya que la aplicación del diferimiento que nos ocupa depende de la concurrencia de este requisito. Así, en la STSJ de Cataluña de 13 de enero de 1998 (JT 1998\133) se aceptó la alegación de la entidad actora en el sentido de que “rama de actividad es el conjunto de elementos patrimoniales activos y pasivos (...) que constituyen desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir (...) un conjunto de medios personales y materiales afectos a dicha explotación que por sí mismos constituyen una organización empresarial”, deduciendo a continuación que “la actora no ha acreditado la existencia de dicho «conjunto de medios personales y materiales», sino únicamente la de elementos patrimoniales activos y pasivos. Por lo que la aportación de autos no tiene por objeto una rama de actividad, incumpléndose los requisitos exigidos en el art. 2.3 y 4 de la Ley 29/1991”⁸¹³.

Desde un punto de vista negativo, el artículo 96.2 del TRLIS dispone que no se aplicará el régimen especial “cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan

⁸¹³ Como no podía ser de otra manera, en la STSJ de Castilla y León de 29 de noviembre de 2002 (JUR 2003\73226) se ha declarado que las aportaciones que nos ocupan gozarán de exención cuando se realicen como rama de actividad, pero estarán sometidas a tributación las aportaciones de elementos patrimoniales concretos afectos a las actividades empresariales; es decir, no puede mantenerse que estén exentas las aportaciones de meros elementos antes integrados y ahora desgajados de una rama de actividad por causa de la operación de constante referencia.

en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal”. Esta previsión merece algunos comentarios.

En primer lugar, cabe observar que el tenor literal del precepto no es del todo afortunado. Así, el artículo 96.2 comienza impidiendo la aplicación del régimen especial a aquellas operaciones que tengan, principalmente, el objetivo de defraudar o evadir el pago de tributos. Muchas discusiones había originado esta previsión tiempo atrás, cuando era la única contenida en el artículo 110.2 de la Ley 43/1995 -hasta que se le dio nueva redacción por Ley 14/2000-, existiendo diferentes posturas a la hora de determinar su concreto alcance y contenido⁸¹⁴. La situación ha cambiado actualmente, ya que a la previsión anterior se ha añadido otra, que parece concretar su alcance, al disponer que el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal. Sin embargo, pese a que el uso de la expresión “en particular” indicaría que el precepto va a concretar la previsión inicial, puede sostenerse que ello no es así, ya que tanto la inexistencia de motivos económicos válidos como el interés en conseguir una ventaja fiscal no pueden considerarse circunstancias incluidas necesariamente en los conceptos de fraude o evasión fiscal. La redacción del precepto parece colocar en un primer plano el fraude, cuando en realidad resultaría más importante la justificación económica o financiera de la operación de reestructuración empresarial, ya que ésta ha de existir para que el negocio jurídico tenga una causa válida.

⁸¹⁴ En su redacción inicial, el artículo 110.2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establecía: “Cuando como consecuencia de la comprobación administrativa de las operaciones a que se refiere el artículo 97 de esta ley, se probara que las mismas se realizaron principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, se perderá el derecho al régimen establecido en el presente capítulo y se procederá por la Administración tributaria a la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos”. El precepto fue modificado por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que le dio el siguiente tenor literal:

“No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

En los términos previstos en el artículo 107 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, los interesados podrán formular consultas a la Administración tributaria sobre la aplicación y cumplimiento de este requisito en operaciones concretas, cuya contestación tendrá carácter vinculante para la aplicación del régimen especial del presente capítulo en éste y cualesquiera otros tributos”.

Puede verse un análisis de los conceptos que nos ocupan en el trabajo de Menéndez García, G., “Realización de operaciones de fusión, escisión, aportación no dineraria y canje de valores «con fines de fraude o evasión fiscal»: cláusula antiabuso comunitaria y artículo 110.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”, *Jurisprudencia Tributaria*, 2000-II, págs. 2173 y ss.

Así pues, podría sostenerse que estamos ante un condicionante genérico, la operación deberá tener una finalidad económica válida, esto es, han de perseguirse los objetivos propios que la reestructuración empresarial o racionalización de las actividades en esencia conllevan, pues esta circunstancia es la que merece especial protección y justifica la neutralidad que el régimen introduce⁸¹⁵, y unas previsiones específicas que se añaden al requisito anterior y que lo excluyen desde un punto de vista lógico -ya que si la operación se justifica primordialmente por motivos fiscales no podrá tener una justificación económica válida, porque si la tiene no habrá preponderancia del interés fiscal-. Por tanto, entre los supuestos en los que no habrá una finalidad económica válida estarán aquéllos en que la operación tenga una motivación primordialmente tributaria y cuando persiga el fraude o la evasión fiscal; en tales casos no se aplica el régimen especial que nos ocupa y, por supuesto, se devengará el IIVTNU. De esta manera, si hay un fundamento económico o empresarial no parece que pueda apreciarse la existencia de una motivación espuria que impida aplicar el régimen; ahora bien, si no existe ese fundamento económico esencial, haya o no interés defraudatorio, el régimen especial no podrá entrar en juego.

En cualquier caso, lo que está claro es que la norma ha acogido la exigencia, a la que se refiere el artículo 11.1.a) de la Directiva 90/434/CEE, de que la operación tenga una motivación económica válida, y ha excluido la posibilidad de que la finalidad primordial de la operación sea el aprovechamiento de determinadas ventajas fiscales ligadas a ella -como había defendido un sector de la doctrina-, siguiendo así la línea adoptada por la Dirección General de Tributos⁸¹⁶.

⁸¹⁵ A la hora de determinar esta finalidad económica válida puede atenderse al primero de los considerandos de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, norma de la que deriva nuestra legislación interna, donde se justificaba el régimen especial que pretendía introducirse señalándose “que las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones entre sociedades de diferentes Estados miembros pueden ser necesarias para crear en la Comunidad condiciones análogas a las de un mercado interior, y para garantizar así el establecimiento y el buen funcionamiento del mercado común; que dichas operaciones no deben verse obstaculizadas por restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros; que, por consiguiente, es importante establecer para dichas operaciones unas normas fiscales neutras respecto de la competencia, con el fin de permitir que las empresas se adapten a las exigencias del mercado común, aumenten su productividad y refuercen su posición de competitividad en el plano internacional”. Queda claro que si la finalidad de la operación atiende a alguno de tales objetivos -adaptación a las exigencias del mercado común, aumento de la productividad y refuerzo de la posición de competitividad en el plano internacional- se entenderán cumplidas las exigencias justificativas del régimen especial. Pero las motivaciones válidas no se limitarán a éstas, evidentemente.

⁸¹⁶ Véase lo expuesto al respecto por Menéndez García, que cita diferentes contestaciones a consultas formuladas en las que ya con la inicial redacción del artículo 110.2 de la Ley 43/1995 se sostiene que la búsqueda de un propósito eminentemente fiscal impide la aplicación del régimen especial, en “Realización de operaciones de fusión, escisión, aportación

Para centrar mejor las cuestiones que se suscitan, resulta interesante transcribir las consideraciones efectuadas en la STSJ de Murcia de 24 de enero de 2000 (JT 2000\45), en cuanto tiene de alcance general y de valoración en un supuesto concreto de la concurrencia de los requisitos exigidos por la norma -si bien debe obviarse la distorsión que provoca la aplicación del régimen que venía contenido en el artículo 16.2 de la Ley 29/1991, que no es plenamente equiparable al del actual artículo 96.2 del TRLIS-, y ello aunque consideramos erróneo el resultado de la valoración que se lleva a cabo de los hechos concurrentes, a la luz de los conceptos a tener en cuenta y de cómo son delimitados, puesto que en el supuesto analizado podía entenderse que convergían razones suficientes para apreciar la existencia de una motivación económica o empresarial en la operación, en tanto buscaba residenciar en una determinada sociedad unas concretas obligaciones laborales cuyo cumplimiento en ningún caso se pretendía eludir.

El análisis contenido en la sentencia parte de la valoración de si existió fraude o evasión fiscal en la operación realizada y se concluye negando que se diera esta circunstancia, razonándose: “en la resolución impugnada no se hace referencia alguna a que con la operación de aportación no dineraria intentara la recurrente eludir el pago del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, ni ningún otro tributo, sino al objetivo perseguido de protegerse de las reclamaciones laborales, liquidando así la empresa con el menor coste posible por dicho concepto; en segundo lugar, no resulta lógico que todo el complejo mecanismo descrito en el primer fundamento de derecho de esta sentencia, con el coste económico que representa, tuviera como única finalidad no pagar la liquidación de un impuesto con un importe que no resulta significativo para una entidad de la trascendencia económica de la recurrente. Por último, el impuesto se devengaría, en todo caso, por la transmisión de los terrenos a los trabajadores en virtud del auto de adjudicación dictado por el Juzgado de lo Social núm. 1 de Murcia, siendo, en su caso, sujeto pasivo del tributo Metalurgia del Sureste, SL, de conformidad con el artículo 107 b) de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, manteniéndose, por tanto, el principio de neutralidad en que se basa la Ley 29/1991”.

A continuación, se pone el acento en el fundamento de la operación, como elemento que permitirá o no justificar la aplicación del régimen especial, estableciéndose: “resulta evidente que cuando cualquiera de las operaciones previstas en el artículo 1 de la Ley no sea una operación económica tendente a una reestructuración empresarial o a una concentración de empresas, aunque formalmente revista dicha apariencia, no le será de aplicación el régimen fiscal establecido en la

no dineraria y canje de valores «con fines de fraude o evasión fiscal»: cláusula antiabuso

norma, pues la finalidad de la misma es la de establecer un régimen fiscal específico para las operaciones tendentes a los objetivos antes señalados. Cualquier otra finalidad u objetivo que se persiga con las operaciones de escisión, fusión, aportación de ramas de actividad o canje de valores se encuentra fuera del ámbito de aplicación de la ley y, en consecuencia, le será de aplicación el régimen fiscal establecido con carácter general en la normativa propia de cada tributo”. Concluyéndose que en el supuesto analizado “formalmente se ha llevado a cabo una aportación de una rama de actividad, pero cuya finalidad no es la propia de una operación económica de reestructuración, concentración o cualquier otra que tienda a un objetivo económico inherente a la actividad empresarial, sino todo lo contrario. Efectivamente, si se observa todo el complejo mecanismo articulado por la entidad recurrente, y planificado en diciembre de 1993, puesto que en una sola reunión del Consejo de Administración, celebrada el día 29 de dicho mes y año, se acordó todo el conjunto de operaciones que integraban dicho proceso, se concluye que la finalidad perseguida por la recurrente no era otra que liberarla de cualquier responsabilidad frente a las reclamaciones de los empleados, permitiéndole liquidar la factoría de Murcia sin necesidad de acudir a un expediente de regulación de empleo o de indemnizar a los empleados con dinero, liquidando todas las deudas derivadas de los despidos mediante la adjudicación de los terrenos sobre los que se ubicaba la factoría”, y que “en definitiva, con las operaciones realizadas por la recurrente se dio cumplimiento al objetivo perseguido, es decir, que «Metalurgia del Sureste SL» cumpliera con tales obligaciones derivadas de los despidos de la plantilla mediante la adjudicación de los terrenos, lo que no consta que perjudicara a los trabajadores afectados, ni que vulnerara norma legal alguna. Ello no obstante, tal objetivo no es el propio de las operaciones previstas en el artículo 1 de la Ley 29/1991 y, por tanto, no es de aplicación a la transmisión de los terrenos el régimen fiscal establecido en la misma, de lo que se concluye que la citada transmisión está sujeta al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, por lo que el primero de los motivos del recurso ha de ser desestimado”.

Según se ha dicho ya, si bien la sentencia centra adecuadamente la cuestión a dilucidar -en cuanto que a pesar de no apreciarse la existencia de fraude fiscal analiza si concurre un fundamento económico válido en la operación-, podría considerarse que la configuración de este fundamento es excesivamente limitada, ya que en el supuesto analizado cabría entender que concurrían efectivamente razones suficientes para apreciar la existencia de una motivación económica o empresarial en la operación, en tanto se buscaba que una determinada sociedad se hiciera cargo de unas concretas obligaciones laborales cuyo cumplimiento en ningún caso se pretendía eludir, lo que

comunitaria y artículo 110.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”, ob. cit., pág. 2189.

constituye una justificación del negocio jurídico efectuado que cabe calificar como plenamente legítima dentro del marco de las decisiones empresariales.

Desde un punto de vista subjetivo, el artículo 83.6 del TRLIS establece que el régimen tributario que se analiza será igualmente aplicable a las operaciones en las que intervengan sujetos pasivos de este impuesto que no tengan la forma jurídica de sociedad mercantil, siempre que produzcan resultados equivalentes a los derivados de las operaciones ya mencionadas. Completando las previsiones anteriores, el artículo 94 establece que el régimen de diferimiento se aplicará también a las aportaciones de ramas de actividad efectuadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que lleven su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio⁸¹⁷. Los elementos patrimoniales aportados no podrán ser valorados, a efectos fiscales, por un valor superior a su valor normal de mercado.

⁸¹⁷ Sobre este supuesto, la STSJ de Cataluña de 27 de noviembre de 2003 (JT 2004\44) ha señalado, siguiendo la anterior sentencia del mismo tribunal de 18 de febrero de 2002, que:

“Ha de entenderse, en suma, concluye la sentencia de la Sección Primera, que la peripecia legislativa descrita obliga a concluir que, siempre y desde el 1 de enero de 1992, sin interrupción ni anomalía intermedia, las aportaciones de ramas de actividad efectuadas por empresarios individuales o personas físicas que lleven su contabilidad con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio y cumplan los demás requisitos legales generales, están incluidas en la hipótesis legal de no devengo del impuesto municipal de que se trata”.

En un sentido distinto, la STSJ de Castilla y León de 17 de octubre de 2000 (RJ 2001\32) refiere:

“Finalmente en cuanto al no devengo del impuesto, el artículo 15 de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, disponía que «no se devengará el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de las operaciones enumeradas en el número 1.º, cuando resulte aplicable a las mismas el régimen tributario establecido en el presente título».

En la redacción original de la disposición adicional octava de la Ley 43/1995 se recogía que «no se devengará el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de las operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en el capítulo VIII del título VIII de la presente ley, con excepción de las previstas en el artículo 108» (el artículo 108 se refiere a las aportaciones no dinerarias especiales señalándose en su punto 2 que el régimen previsto en el presente capítulo se aplicará a las aportaciones de ramas de actividad, y a las aportaciones de elementos patrimoniales afectos a actividades empresariales en las que concurren los requisitos previstos en el apartado anterior, efectuadas por personas físicas, siempre que lleven su contabilidad con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio).

Dicha disposición adicional octava fue modificada por la Ley 66/1997 de medidas fiscales, administrativas y del orden social, disponiéndose en su artículo 4 su nueva redacción: «No se devengará el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana derivados de las operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en el capítulo VIII del título VIII de la presente ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad».

La transmisión de la que derivan las liquidaciones tributarias objeto del presente procedimiento es de fecha 2 de diciembre de 1996, siéndole en consecuencia aplicable la primera redacción de la disposición adicional octava de la Ley 43/1995, que como hemos

Como exigencia adicional, el artículo 96.1 del TRLIS disciplina que la aplicación del régimen especial establecido en el capítulo VIII del título VII requerirá que se opte por él de acuerdo con las reglas contenidas en el propio precepto. Por tanto, la aplicación del régimen fiscal establecido en el Impuesto sobre Sociedades exige que se haya optado por el mismo según las reglas contenidas en el citado artículo 96.1, que no se haya renunciado a él -artículo 84.2- y que la operación efectuada no tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal -artículo 96.2-. Lo anterior introduce la posibilidad de que a pesar de cumplirse inicialmente todos y cada uno de los requisitos que permitirían la aplicación del régimen que nos ocupa, pueda no desplegar sus efectos por voluntad del contribuyente.

Ante esta circunstancia, surge la cuestión de determinar si el no devengo del IIVTNU exige que se haya aplicado efectivamente en su conjunto el régimen especial o si bastará con que concurren sus requisitos, aunque, por falta de opción, no haya desplegado sus efectos para los otros tributos a los que afectaría. Dicho en otros términos, se plantea la duda de establecer si la aplicación a la concreta operación de que se trate del régimen contenido en el capítulo VIII del título VII ha de ser efectiva o basta con su mera posibilidad.

examinado excluye expresamente del no devengo del impuesto las aportaciones del tipo de las realizadas por el recurrente.

Pero es más, un minucioso examen de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990, sobre el régimen fiscal, común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, nos lleva a la misma conclusión que expone la Dirección General de Tributos en su informe de 20 de mayo de 1999 relativo a que la citada directiva no contempla la aplicación de este régimen fiscal a favor de personas físicas. La propia denominación de la directiva así como la exposición de motivos en su párrafo primero van referidas únicamente a sociedades. El artículo 1 que delimita el ámbito de la misma, señala «Cada Estado miembro aplicará la presente directiva a las operaciones de fusión, de escisión, de aportación de activos y de canje de acciones relativas a sociedades de dos o más estados miembros», esto es, no se refiere al empresario individual, y en el artículo 3 recoge que a los efectos de la aplicación de la presente directiva el término «sociedad de un estado miembro» designará toda sociedad que revista una de las formas enumeradas en el anexo, entre las que se cita las sociedades denominadas en derecho español «sociedad anónima», «sociedad comanditaria por acciones», «sociedad de responsabilidad limitada» y las entidades de derecho público que operen en régimen de derecho privado».

En el mismo sentido, la STSJ de Valencia de 29 de abril de 2002 (JT 2002\949) considera, al amparo de la definición de aportación no dineraria de ramas de actividad que venía contenida en el artículo 97.3 de la Ley 43/1995 y de la posibilidad de optar por la aplicación del régimen especial que estaba contenida en el artículo 110.1 de la misma ley, que no procede aplicar el no devengo del impuesto en tanto que «de un lado, el recurrente no es una entidad, y de otro, se omitió esa previa notificación al Ministerio, no dándose los condicionamientos exigidos por esos citados preceptos».

Si atendemos al tenor literal de la disposición adicional segunda del TRLIS, resulta que el no devengo del IIVTNU no parece exigir que el régimen especial haya tenido virtualidad y desplegado sus efectos en el Impuesto sobre Sociedades, ya que la norma expresada se refiere a las transmisiones de terrenos “a las que resulte aplicable el régimen especial” y no, por ejemplo, “a las que se haya aplicado” dicho régimen. Sin embargo, parece más acorde con la finalidad del régimen especial a que nos venimos refiriendo su necesaria aplicación conjunta. Es decir, parece oportuno sostener que para aplicar el diferimiento previsto para el IIVTNU no basta con que concurren los requisitos contemplados por la norma, sino que será necesario que, además, el régimen que nos ocupa haya sido efectivamente aplicado en tanto que se haya optado por él y no se haya renunciado al mismo.

Efectivamente, según la exposición de motivos de la Ley 29/1991, el título I tenía como finalidad primordial incorporar a nuestro ordenamiento jurídico las normas contenidas en la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones, pues a través de estos negocios jurídicos se realizan habitualmente importantes operaciones económicas de concentración y reestructuración de empresas, y de ahí su relevancia fiscal. Si bien la norma comunitaria únicamente versa sobre aquellas operaciones que se realicen entre entidades residentes en diferentes Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, los principios tributarios sobre los que está construida son igualmente válidos para regular las operaciones realizadas entre entidades residentes en territorio español; por esta razón se establece un régimen tributario único para unas y otras. Y añade dicha exposición de motivos: “Este régimen tributario responde a un principio básico: la neutralidad. La regulación contenida en la presente norma no estimula la realización de las operaciones antedichas, pero tampoco las obstaculiza, porque su ejecución no origina carga tributaria alguna, ni otro beneficio fiscal que el consistente en el diferimiento de aquélla”.

La neutralidad, según destaca el apartado expositivo al que nos referimos, se alcanza a través de dos técnicas tributarias, la no integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, al que están sujetas las entidades transmitentes, de los incrementos y disminuciones de patrimonio correspondientes a los bienes transmitidos, y la valoración, a efectos fiscales, por las entidades adquirentes de los elementos recibidos por el importe que tenían con anterioridad a la realización de la transmisión. El régimen contenido en la ley difiere así sensiblemente del establecido en la Ley 76/1980, de 26 de diciembre, sobre régimen fiscal de las fusiones de empresas, a cuyo amparo se podía conceder una bonificación de hasta el 99% de los incrementos de patrimonio manifestados en los procesos de fusión y escisión. Por consiguiente, la

nueva normativa había de suponer una importante economía de recursos fiscales, por lo que las operaciones de concentración y reestructuración empresarial podrán realizarse sin condicionamientos tributarios inmediatos. Como no podía ser de otro modo, esta atención al principio básico de la neutralidad se ha mantenido e incrementado a lo largo del *íter* normativo del régimen especial diseñado en su día y se proyecta intensamente sobre todo el entramado jurídico que lo disciplina.

Pues bien, si atendemos a esta justificación, tendrá poco sentido que pueda aplicarse el no devengo del IIVTNU de manera aislada y, por el contrario, el resto de figuras impositivas no vea alterado su normal desenvolvimiento porque no se ha formulado la opción por el régimen especial previsto en el TRLIS. Parece claro que la neutralidad sólo podrá derivar de una aplicación integral del régimen diseñado por el legislador.

Sin embargo, lo que no creemos que pueda sostenerse es la vinculación ciega del diferimiento en el IIVTNU a la aplicación del régimen especial, de manera que, a pesar de que dicho régimen se haya hecho valer para el resto de tributos, podrá resultar improcedente el no devengo del impuesto local si se comprueba por la administración encargada de su gestión que no concurren los requisitos previstos normativamente, y ello porque la gestión tributaria del IIVTNU viene atribuida a los Ayuntamientos por el artículo 110 TRLRHL, de forma que tales entes serán los encargados de controlar la aplicación del tributo y determinar si concurren los elementos exigidos para declarar el no devengo⁸¹⁸. Pero este planteamiento puede chocar con cuatro obstáculos:

-Uno de carácter hermenéutico, puesto que el propio tenor de la disposición adicional segunda del TRLIS parece vincular el no devengo del IIVTNU a la aplicación del régimen especial en el Impuesto sobre Sociedades.

-Otro derivado de los principios generales de la actuación administrativa, ya que resultaría llamativo que dos administraciones llegaran a calificar de manera distinta una misma operación. Al respecto, el grado de vinculación del impuesto local a lo que haya podido acontecer en otras esferas de poder tributario dependerá de lo que se haya actuado en ellas. Evidentemente, si no ha habido comprobación anterior la Entidad local podrá determinar con mayor facilidad la

⁸¹⁸ Sobre el alcance de las facultades municipales, la STSJ de Cataluña de 23 de junio de 1999 (JT 1999\1954) refiere: “La competencia de la corporación municipal se ciñe a determinar si el proceso de escisión descrito goza o no de exención en el impuesto local de plusvalía, pero no se extiende a calificar si la escisión, aceptada como tal en el Registro Mercantil, reúne los requisitos exigidos por las leyes mercantiles”.

improcedencia del beneficio en el IIVTNU; en cambio, si hubiera existido una actuación inspectora realizada por otra Administración admitiendo la concurrencia de los requisitos exigidos, difícilmente el Ayuntamiento va a poder contravenir tal pronunciamiento, aunque deba reconocérsele margen para hacerlo si existen elementos que justifiquen la separación respecto de un pronunciamiento ajeno, dada la independencia que rige la relación entre administraciones -no vinculadas jerárquicamente- y la sustantividad propia de cada tributo.

-El tercero proviene de las amplísimas facultades de tutela y control que se reserva la Administración tributaria estatal sobre este tipo de operaciones, y muestra evidente de ello es la redacción del segundo párrafo del artículo 96.2 del TRLIS, que regula el régimen de información administrativa previa sobre operaciones concretas, en tanto otorga carácter vinculante a la contestación -previsión innecesaria porque el régimen general de consultas tributarias ya lo dispone así- y extiende sus efectos a "... la aplicación del régimen especial del presente capítulo en éste y en cualesquiera otros tributos", lo que atribuye una eficacia *erga omnes* al pronunciamiento de aquella administración sobre el IIVTNU, que seguramente debilitará sobremanera el disentimiento que pudiera tener la Administración tributaria local sobre el análisis del caso particular.

-Finalmente, constituye también un obstáculo a la discrepancia local el carácter indeterminado de alguna de las exigencias justificativas del régimen especial -como pueden ser la existencia de rama de actividad o la justificación económica de la operación de reestructuración empresarial-, por lo que va a ser difícil que la Entidad local vaya a apartarse de la valoración que haya podido efectuar la Administración tributaria estatal sobre la concurrencia de tales requisitos.

Para terminar, cabe referir que, según ordena la disposición adicional segunda del TRLIS, no será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 de la LRHL -hoy del TRLRHL-.

14.4.2.- El no devengo del IIVTNU con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana derivadas de la disolución y liquidación de sociedades transparentes

La disposición transitoria decimosexta del TRLIS contempla un régimen fiscal especial para la disolución con liquidación de las sociedades en las que concurren

determinadas circunstancias, que ya venía contemplado en la disposición transitoria segunda de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de No Residentes. Este régimen se establece para aquellas sociedades transparentes que ante la desaparición del régimen de transparencia fiscal que se produjo a raíz de la Ley 46/2002, no deseen acogerse a los regímenes generales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades o al nuevo régimen de sociedades patrimoniales y opten por su disolución y liquidación. Así, la previsión normativa que nos ocupa diseña un régimen fiscal de diferimiento de las plusvalías latentes en los elementos patrimoniales no monetarios adjudicados a los socios por la sociedad transparente extinguida, de manera que estas plusvalías sólo tributarán cuando, posteriormente, los citados elementos sean transmitidos por los socios⁸¹⁹.

Analizando la regulación del régimen especial a que nos venimos refiriendo, observamos que las circunstancias exigidas para su aplicación, en lo que ahora interesa, son las siguientes:

- a) Que las entidades beneficiarias hubieran tenido la consideración de sociedades transparentes, de acuerdo con el apartado 1 del artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, en el último período impositivo finalizado con anterioridad al 1 de enero de 2003, o que reúnan a esta fecha los requisitos para tener la citada consideración, y que, en ambos casos, la mantengan hasta la fecha en la que acuerden su disolución.
- b) Que durante el año 2003 adopten válidamente el acuerdo de disolución con liquidación y realicen con posterioridad al acuerdo, dentro de los seis meses posteriores a dicho plazo, todos los actos o negocios jurídicos necesarios, según la normativa mercantil, hasta la cancelación registral de la sociedad en liquidación.

De esta forma, según se establece en el punto 2.b) de la mencionada disposición transitoria decimosexta, en la disolución con liquidación de dichas sociedades no se devengará el IIVTNU con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana. En la posterior transmisión de los mencionados inmuebles se entenderá que estos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga.

⁸¹⁹ Sobre este régimen especial, puede verse lo escrito por Navarro Alcázar, J. V., "Sociedades patrimoniales. Régimen transitorio y disolución de las sociedades transparentes", *Tribuna Fiscal*, núm. 160, febrero 2004, págs. 108 a 113.

A la norma se refiere la disposición transitoria decimocuarta del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, en tanto dispone que, en lo que afecte a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, será de aplicación lo establecido en las disposiciones transitorias decimoquinta y decimosexta del TRLIS.

14.4.3.- El no devengo del IIVTNU con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de las operaciones relativas a los procesos de adscripción a una sociedad anónima deportiva de nueva creación

En el apartado tercero de la disposición adicional vigésima sexta de la Ley 31/1991, de 30 diciembre, de presupuestos generales del Estado para 1992, se establece que no se devengará el IIVTNU con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana que se realicen como consecuencia de las operaciones relativas a los procesos de adscripción a una sociedad anónima deportiva de nueva creación, siempre que se ajusten plenamente a las normas previstas en la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del deporte, y en el Real Decreto 1084/1991, de 5 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas. En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento del valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada del proceso de adscripción.

Por lo demás, se ordena que no será de aplicación, en tales casos, la compensación a las Entidades locales que venía establecida en el artículo 9.2 de la LRHL -hoy del TRLRHL-.

14.4.4.- La no consideración como transmisión del dominio de determinadas operaciones con terrenos relativas a juntas de compensación y a reparcelaciones

En este punto, corresponde hacer referencia a dos supuestos adicionales de exoneración de la carga tributaria relativa al IIVTNU regulados en los artículos 159.4 y 170.1 del Texto Refundido de la Ley sobre el régimen del suelo y ordenación urbana, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, preceptos declarados expresamente en vigor por el apartado 1 de la disposición derogatoria única de la Ley 6/1998, de 13 de abril, del régimen del suelo y valoraciones.

El primero de tales artículos dispone que las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la constitución de las juntas de compensación por aportación de los propietarios de la unidad de ejecución, en el caso de que así lo dispusieran los estatutos, o en virtud de expropiación forzosa, y las adjudicaciones de solares que se efectúen a favor de los propietarios miembros de dichas juntas y en proporción a los terrenos incorporados por aquéllos, no tendrán la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del IIVTNU. Sin embargo, cuando el valor de los solares adjudicados a un propietario exceda del que proporcionalmente corresponda a los terrenos aportados por el mismo, se girarán las liquidaciones procedentes en cuanto al exceso.

Por su parte, el segundo de los preceptos referidos prevé que las adjudicaciones de terrenos a que dé lugar la reparcelación, cuando se efectúen en favor de los propietarios comprendidos en la correspondiente unidad de ejecución y en proporción a sus respectivos derechos, no tendrán tampoco la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del IIVTNU. En cambio, cuando el valor de los solares adjudicados a un propietario exceda del que proporcionalmente corresponda a los terrenos aportados por el mismo, se girarán las liquidaciones procedentes en cuanto al exceso⁸²⁰.

⁸²⁰ Analizando un supuesto concreto de aplicación de esta figura, la SGTL en contestación de 14 de enero de 2004 (consulta núm. 25-04) afirma:

“... las adjudicaciones de terrenos a que dé lugar la reparcelación cuando se efectúen en favor de los propietarios comprendidos en la correspondiente unidad de ejecución, no tendrán la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Por lo tanto, no están sujetas al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, las adjudicaciones de terrenos a que dé lugar la reparcelación cuando se efectúen en favor de los propietarios comprendidos en la correspondiente unidad de ejecución.

-En conclusión, respondiendo a lo planteado en los términos de la consulta, en la que expresamente se indica que «se adjudicó a favor del propietario una porción de terreno en proporción a sus derechos», no excediendo el terreno adjudicado al aportado, y atendiendo a lo expuesto en los apartados anteriores, el período de generación del incremento del valor del terreno urbano, objeto de la venta causa de la consulta, no se interrumpió por la adjudicación a que dio lugar la reparcelación; en consecuencia, el período se inició en la fecha de la transmisión por la que adquirió, mediante compra, el terreno urbano”.

En la STSJ de Cataluña de 30 de septiembre de 1998 (JT 1998\1333) se afirma lo siguiente: “Para concluir debe correr igual suerte desestimatoria la alegación de no sujeción debido a la operatividad de la reparcelación para los terrenos cedidos, en cuanto no consta acreditado que nos hallemos ante una cesión gratuita y obligatoria y dicha gratuidad no tiene lugar cuando mediante la contraentrega de un pago en metálico o mediante el mecanismo instrumental de una reparcelación, la puesta en práctica del sistema de ejecución urbanística de la compensación o la expropiación forzosa por un justiprecio superior al valor inicial del período impositivo del tributo, los propietarios cedentes o los interesados han obtenido, a cambio de tales superficies obligatoriamente cedidas, una equivalencia económica superficial o volumétrica o bien resarcimiento o indemnización compensatoria, y como en el caso presente el recurrente no

El legislador estatal carece constitucionalmente de competencias en materia de urbanismo y de ordenación del territorio en sentido propio, pudiendo sólo, como ha reconocido la Sentencia del Tribunal Constitucional 61/1997, de 20 de marzo, regular las condiciones básicas que garanticen la igualdad en el ejercicio del derecho de propiedad del suelo en todo el territorio nacional. Así, la regulación en esta materia es fundamentalmente autonómica, habiendo de acudir a cada una de las leyes aprobadas en cada territorio para configurar jurídicamente las operaciones que ahora nos ocupan.

En lo que respecta a la Comunidad Autónoma de Cataluña, habrá de estarse a lo dispuesto en la Ley del Parlamento de Cataluña 2/2002, de 14 de marzo, de urbanismo, modificada por la Ley del Parlamento de Cataluña 10/2004, de 24 de diciembre, y desarrollada por el Decreto 287/2003, de 4 de noviembre, por el que se aprueba su reglamento parcial.

Analizando las figuras a que se refieren los artículos 159.4 y 170.1 del Texto Refundido de la Ley sobre el régimen del suelo y ordenación urbana a la luz de la expresada normativa vigente en Cataluña, tenemos que el artículo 115 de la Ley 2/2002, relativo a los sistemas de actuación urbanística, dispone que:

- “1. La ejecución o gestión del planeamiento urbanístico se efectúa mediante cualquiera de los siguientes sistemas de actuación urbanística:
- a) De reparcelación.
 - b) De expropiación.
2. El sistema de reparcelación a que se hace referencia en el apartado 1.a) incluye las siguientes modalidades:
- a) De compensación básica.
 - b) De compensación por concertación.
 - c) De cooperación.
 - d) Por sectores de urbanización prioritaria”.

En lo que se refiere a las juntas de compensación, vienen incluidas en el artículo 117 de la Ley 2/2002 entre las entidades urbanísticas colaboradoras, junto con las asociaciones administrativas de cooperación y las juntas de conservación, disponiendo el artículo 124 que “en la modalidad de compensación básica, los propietarios aportan los terrenos de cesión obligatoria, ejecutan a su cargo la urbanización, en los términos y condiciones que sean determinados por el plan de ordenación urbanística o el

ha demostrado el carácter gratuito de las pretendidas cesiones, es obvio, que la superficie gravable es, precisamente, la señalada en el acto liquidatorio”.

acuerdo de aprobación del sistema de reparcelación, y se constituyen, mediante documento público, en junta de compensación”.

En todo caso, puede afirmarse que las juntas de compensación constituyen un ente a través del cual se ejecuta la urbanización de un determinado polígono, lo que requiere que los terrenos que lo integran sean aportados por sus propietarios a la susodicha junta y que, una vez concluido el proceso, los mismos retornen urbanizados a sus propietarios⁸²¹. Con carácter general, la legislación estatal -concretamente, el Real Decreto Legislativo 1/1992- ha venido disponiendo que la incorporación de los propietarios a la junta de compensación no presupone que haya siempre una

⁸²¹ Según ha descrito la operativa la STSJ de Castilla y León de 16 de diciembre de 1996 (JT 1996\1777), tenemos que:

“La reparcelación es un proceso de agrupación de las fincas existentes, haciendo tabla rasa de la situación jurídico-privada de las mismas y operando sobre el conjunto de ellas con independencia de dicha situación para, tras la división de la totalidad del suelo conforme a las exigencias del plan, proceder a la adjudicación de las nuevas parcelas edificables a los interesados en función de sus antiguos derechos. Se llega, así, a la sustitución, a todos los efectos y sin solución de continuidad en las respectivas titularidades, de las parcelas primitivas por las nuevas objeto de adjudicación. Se genera, por tanto, una subrogación real de unas parcelas por otras.

El efecto jurídico-real de la reparcelación es la subrogación real de las antiguas por las nuevas parcelas y de las titularidades existentes sobre las primeras -compatibles con el planeamiento- por idénticas sobre las segundas, siempre que quede establecida claramente la correspondencia entre unas y otras fincas.

En lo que aquí nos interesa es de señalar que la aprobación definitiva del proyecto de compensación producirá los mismos efectos jurídicos que la aprobación definitiva del proyecto de reparcelación. Así, si la incorporación de los miembros de la junta no supuso la transmisión de la propiedad de los terrenos afectados, es obvio que al terminarse la obra urbanizadora, los solares resultantes que correspondan a cada propietario siguen siendo propiedad de ellos. Se ha operado una mutación física en el objeto de la propiedad, pero subsiste el derecho. No cabe hablar de transmisión.

En el presente caso, los primitivos terrenos del recurrente han sido subrogados por las parcelas que le han sido adjudicadas dentro de la superficie del polígono, sin que ello, que es propiamente una sustitución objetiva, haya implicado una verdadera transmisión dominical de dichas nuevas parcelas. En buena lógica no puede reputarse inicio del actual período impositivo cuando en su momento no fue determinante del cierre del inmediato anterior.

CUARTO.- Resulta de lo establecido en el art. 159.4 que las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la constitución de la junta de compensación por aportación de los propietarios a la unidad de ejecución, y las adjudicaciones de solares que se efectúen a favor de los propietarios miembros de dichas juntas y en proporción a los terrenos incorporados por aquéllos no tendrán la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Así pues, claramente establecido que aquellas adjudicaciones no son merecedoras de la consideración de transmisiones a los efectos del Impuesto que nos ocupa es palmario que la fijación del período impositivo efectuada por la Administración ha de estimarse ajustada a Derecho por cuanto su inicio viene dado por la fecha de la última transmisión que produjo entre sus efectos el del cierre del inmediato anterior período impositivo.

Conclusión conforme con los pronunciamientos jurisprudenciales sobre cuestión similar a la que ahora nos ocupa, contenidos en Sentencias de 21 enero y 24 febrero 1995”.

transmisión de la propiedad de los terrenos, sucediendo que en tales casos la junta actúa como mera fiduciaria con pleno poder dispositivo para efectuar su cometido. En este mismo sentido, el artículo 126 de la referida Ley catalana 2/2002 dispone expresamente que “en la modalidad de compensación básica, la incorporación de los propietarios a la junta de compensación no presupone, salvo que los estatutos lo dispongan de otro modo, la transmisión a la junta de los inmuebles que sean afectados de los resultados de la gestión común. En todo caso, los terrenos quedan directamente afectados al cumplimiento de las obligaciones inherentes a dicha modalidad. La afectación debe constar adecuadamente en el Registro de la Propiedad”, añadiendo que, en esta modalidad “las juntas de compensación actúan como fiduciarias, con pleno poder dispositivo sobre las fincas que pertenecen a los propietarios adheridos a la junta, sin más limitación que las establecidas en los estatutos”. En tales casos, difícilmente podrá sostenerse que concurre alguno de los supuestos de sujeción al IIVTNU contemplados en el artículo 104.1 del TRLRHL, por lo que parece que en ellos las previsiones del artículo 159.4 del Texto Refundido de la Ley sobre el régimen del suelo y ordenación urbana no tendrán virtualidad alguna.

Por otra parte, como bien han declarado la STSJ de Castilla La Mancha de 6 de marzo de 2001 (JUR 2001\169898) o la STSJ de Galicia de 6 de junio de 1996 (JT 1996\705), estarán sujetos al IIVTNU los incrementos de valor que se pongan de manifiesto como consecuencia de la materialización por parte de las juntas de compensación de aquellas operaciones de venta de terrenos realizadas fuera de sus funciones propiamente administrativas.

En lo que respecta a las reparcelaciones, el artículo 118 de la Ley 2/2002 establece en su punto 1 que “el sistema de actuación urbanística por reparcelación puede tener por objeto repartir equitativamente los beneficios y cargas derivados de la ordenación urbanística, o regularizar la configuración de las fincas y situar su aprovechamiento en zonas aptas para la edificación, de acuerdo con el plan de ordenación urbanística”. En el apartado 2 del precepto se dice que “en virtud de la reparcelación, y una vez efectuada, si procede, la agrupación de las fincas afectadas, se adjudican a los propietarios las parcelas resultantes, en proporción a sus respectivos derechos, y se adjudican al ayuntamiento y a la administración actuante, en su caso, los terrenos y parcelas que les corresponden, de acuerdo con la presente ley y con el planeamiento urbanístico”.

Por su parte, la STSJ de Andalucía de 19 de enero de 1998 (1998\53) ha explicado claramente el fundamento y la mecánica de la figura de la siguiente manera: “La agrupación de fincas comprendidas en un polígono o unidad de actuación para su nueva división ajustada a plan, con adjudicación de las parcelas resultantes a los

interesados en proporción a sus respectivos derechos, tiene por objeto distribuir en términos de equidad los beneficios y cargas de la ordenación urbanística, al tiempo que regulariza y optimiza el aprovechamiento de las fincas y zonas aptas para la edificación. De ahí, entre otras razones, que el art. 71.3 del Reglamento de gestión urbanística haya establecido que las parcelas resultantes que se adjudiquen a los propietarios sustituyen a las primitivas sin solución de continuidad en las respectivas titularidades y a todos los efectos. En este mismo orden, el art. 122.1 de ese reglamento advierte que el referido acuerdo produce la subrogación de las antiguas por las nuevas parcelas, con plena eficacia real, y sólo, para el caso en que no haya una exacta correspondencia entre las fincas adjudicadas y las antiguas, el apartado 3 de ese mismo precepto, señala que tal acuerdo constituirá título de adquisición originaria a favor de los adjudicatarios, convirtiéndose de este modo en excepción confirmatoria de lo que es regla general, esto es, que las fincas adjudicadas sustituyen a las primitivas sin solución de continuidad en la propiedad. Esta es la razón a la que obedece lo establecido en el art. 130 del Reglamento antes citado -que reproduce, por lo demás, el mandato que contuviera el art. 102 de la Ley del suelo en su versión del año 1976, y el art. 170 en su versión legal de 1992- cuando advierte que los actos comprendidos en la reparcelación no tendrán la consideración de transmisiones a los efectos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, salvo que el valor de los solares adjudicados a un propietario exceda del que proporcionalmente correspondería a los terrenos aportados por el mismo, en cuyo caso tributará en función de ese exceso”, y así lo entiende también el Tribunal Supremo, como continúa diciendo la resolución, citando la sentencia de 4 de abril de 1994 (RJ 1994\3012), en cuanto afirma: “... los propietarios que reparcelan no adquieren ningún derecho «ex novo», ni compran nada, sólo cambian la ubicación física de su derecho mediante el correspondiente acto reparcelario...”, y ello siempre que la reparcelación lo sea en proporción a sus respectivos derechos.

14.4.5.- En la Ley 49/2002

La Ley 49/2002 contempla en su artículo 15.3 una exención en el IIVTNU a favor de las entidades sin fines lucrativos que constituye una novedad con relación al régimen de beneficios contenido en la Ley 30/1994. Efectivamente, el precepto referido dispone que estarán exentos del IIVTNU los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos, añadiendo el segundo párrafo del precepto que en el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención en el referido impuesto estará condicionada a que

tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el IBI, ya analizados en el apartado correspondiente.

Como sucede con el resto de beneficios contemplados en el citado artículo 15, la aplicación de la exención prevista para el IIVTNU estará condicionada a que las entidades sin fines lucrativos comuniquen al Ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la opción de tributación por el régimen especial que se establece, regulada en el apartado 1 del artículo 14, y a que cumplan los requisitos y se den los supuestos relativos al régimen fiscal especial regulado en el propio Título II de la ley.

Igualmente, el artículo 23 de la Ley 49/2002, incluido en el Título III, que regula los incentivos fiscales al mecenazgo, establece que estarán exentos del IIVTNU los incrementos que se pongan de manifiesto en las transmisiones de terrenos, o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples, a los que se refiere el artículo 17 de la ley, que son los siguientes:

- a) Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos.
- b) Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.
- c) La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.
- d) Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.
- e) Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.

Las entidades en cuyo favor habrán de efectuarse tales donativos, donaciones o aportaciones son las expresadas en el artículo 16 como beneficiarias del mecenazgo, y en concreto las siguientes:

- a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta ley.

b) El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades locales, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades locales.

c) Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.

d) El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.

En el plano formal, la exención -como sucede con el resto de tributos locales previstos en la ley- viene establecida por la propia norma, sin necesidad de que su aplicación sea previamente reconocida por Administración alguna, siendo necesario, no obstante, que la entidad sin fines lucrativos comunique al Ayuntamiento de la imposición -el "competente por razón de la localización del bien inmueble de que se trate", dice el artículo 2.2 del Real Decreto 1270/2003- el ejercicio de la opción en favor de la aplicación del régimen fiscal especial previsto en la norma y cumpla los requisitos y supuestos relativos a dicho régimen.

Por su parte, diferentes disposiciones adicionales de la Ley 49/2002 extienden el régimen previsto para las entidades sin fines lucrativos a determinadas entidades, en los términos ya referidos en anteriores apartados.

15.- Exenciones parciales

Una vez más, distinguiremos entre las bonificaciones recogidas en el TRLRHL y las contempladas en otras normas.

15.1.- Las bonificaciones contenidas en el TRLRHL

El TRLRHL incluye un único supuesto de bonificación específica para el IIVTNU, al que habrá de añadirse el beneficio general relativo a los devengos producidos en Ceuta y Melilla.

15.1.1.- La bonificación general prevista en el artículo 159.2 TRLRHL

Al igual que sucede en el resto de impuestos ya analizados, las cuotas tributarias correspondientes al IIVTNU devengadas en las ciudades de Ceuta y Melilla serán objeto de una bonificación del 50 por 100, en virtud de lo establecido en el artículo 159.2 TRLRHL.

15.1.2.- La bonificación en los supuestos de transmisiones de terrenos y de transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de determinados familiares

El artículo 108.4 TRLRHL prevé que las ordenanzas fiscales puedan regular una bonificación de hasta el 95 por 100 de la cuota íntegra del impuesto, en los supuestos de transmisiones de terrenos y de transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.

Esta bonificación fue introducida en el anterior artículo 109.4 LRHL por el artículo 18.34.º de la Ley 50/1998, si bien entonces se refería al 95 por 100 de la cuota, en consonancia con la configuración del impuesto vigente en aquel momento, ya que el artículo 109.1 LRHL únicamente disponía que “la cuota de este impuesto será el

resultado de aplicar a la base imponible los tipos correspondientes de la escala de gravamen”. Es a partir de la redacción dada al beneficio por el artículo 39.º de la Ley 51/2002 cuando el porcentaje de bonificación se predica de la cuota íntegra, ya que en ese momento se introduce una distinción entre cuota íntegra -“resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen”, según disponía el artículo 109.2- y cuota líquida -“resultado de aplicar sobre la cuota íntegra, en su caso, la bonificación a que se refiere el apartado siguiente”, según establecía el artículo 109.3-; esta misma situación se ha mantenido en el TRLRHL.

El análisis del supuesto no requiere de mayores comentarios, advirtiendo que la regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la bonificación se establecerá en la correspondiente ordenanza fiscal.

15.2.- Las bonificaciones contenidas en otras normas

En este momento, cabe reiterar que diferentes normas han venido previendo regularmente determinadas bonificaciones para atender al desarrollo de ciertos acontecimientos de excepcional interés público y que la Ley 49/2002 ha introducido en su artículo 27 el marco jurídico general al que deberán ajustarse estos programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público que puedan establecerse por ley, fijando su contenido máximo, duración y reglas básicas.

En concreto, el artículo 27.3.Quinto de la citada ley dispone que “Las empresas o entidades que desarrollen los objetivos del respectivo programa tendrán una bonificación del 95 por 100 en todos los impuestos y tasas locales que puedan recaer sobre las operaciones relacionadas exclusivamente con el desarrollo de dicho programa”. Por lo demás, el artículo 8.4 del Real Decreto 1270/2003, que la desarrolla, establece que, a efectos de la bonificación en los impuestos y tasas locales prevista en el apartado quinto del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, se entenderá que la operación respecto a la que se solicita el beneficio fiscal está relacionada exclusivamente con el desarrollo del respectivo programa cuando se refiera únicamente a actos de promoción y desarrollo de la programación oficial del acontecimiento, y que entre los tributos a que se refiere el precepto legal “no se entenderán comprendidos el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y otros que no recaigan sobre las operaciones realizadas”, por lo que en el ámbito del beneficio debería estar incluido el IIVTNU, al constituir un impuesto que recaería sobre las operaciones translativas de la propiedad de los terrenos destinados al desarrollo de los acontecimientos excepcionales objeto de fomento por parte de la Administración pública o de constitución o transmisión de derechos reales sobre tales terrenos. En

cuanto al resto de cuestiones relativas al beneficio, bastará con remitir a lo ya afirmado con relación al IAE y al ICIO.

CAPÍTULO VII

CONSIDERACIONES FINALES

Para finalizar el estudio realizado, convendrá en este momento efectuar unas consideraciones finales que sirvan como recapitulación de las cuestiones más importantes que han sido tratadas y como pórtico de las conclusiones que se enuncian en el apartado siguiente.

16.- Sobre la exención tributaria

La exención tributaria, como figura compleja que es, ha venido siendo analizada desde distintas perspectivas, lo que provoca abundantes controversias, pudiendo afirmarse que, quizá, la única característica esencial que le da carta de naturaleza es su efecto como minoración o exclusión particular de la carga económica que produce en el sujeto inicialmente obligado a soportar el tributo. Son, pues, una nota económica y otra de mecánica aplicativa las que la hacen reconocible. Sin lugar a dudas, es ese efecto exoneratorio de carácter particular el que dota de singular trascendencia a la exención, por cuanto se concentra en él una indudable contraposición de intereses, el público en obtener ingresos y el privado en no satisfacer impuestos. Es esa reducción o anulación de la contribución a la que debe hacer frente un sujeto en aquellos supuestos específicamente previstos por la norma la clave que concentra la singularidad de la figura. De esta forma, a poco que se profundice en la configuración de la exención tributaria, se concluirá que no hay circunstancias que justifiquen cualquier tipo de excepcionalidad, ya que más allá del efecto económico que producen como minoración particular de la carga a soportar por el tributo, no parece que existan diferencias sustanciales en sus rasgos más importantes que permitan distinguir las exenciones del resto de elementos esenciales del tributo, por lo que podría reducirse el fenómeno a una técnica de sistematización y análisis de una realidad presente tanto en el ordenamiento tributario general como en el específico de las cotizaciones a la Seguridad Social⁸²².

⁸²² Sobre la naturaleza tributaria de las cotizaciones sociales puede verse el trabajo de del profesor Urquiza Cavallé, A., *Las cotizaciones a la Seguridad Social*, Marcial Pons, Madrid, 1997.

Como novedad, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha incorporado una definición de las exenciones en su artículo 22, disponiendo que “son supuestos de exención aquéllos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal”. La previsión supone adoptar la concepción tradicional de la figura, optando por una de las dos estructuras conceptuales que se habían alzado para configurarla y explicarla, y ello a pesar de las discrepancias existentes tanto en la doctrina científica como en los pronunciamientos jurisprudenciales y a observarse en los autores que se han acercado al tema un cierto posicionamiento a favor de la teoría adoptada en nuestro Derecho por Lozano Serrano y que algunos han denominado como teoría moderna de la exención.

Sobre el fundamento de la exención tributaria, debe referirse que ésta no constituye una dispensa graciable del deber de contribuir, sino que debe servir a requerimientos técnicos o a políticas y objetivos concretos si se quiere mantener dentro de la constitucionalidad. Así, en primer lugar, la exención puede atender a una mejor técnica tributaria y, más en concreto, a una más precisa formulación material del hecho imponible. Este requerimiento se ha convertido en fundamental, ya que los sistemas tributarios modernos se sustentan preponderantemente en un reducido número de figuras impositivas cuyo hecho imponible se delimita de forma extraordinariamente amplia, de modo que no quede fuera de su ámbito ninguna manifestación de capacidad económica susceptible de imposición, por lo que necesitan el contrapunto de las exenciones para evitar los indeseables efectos que conllevaría la extensión indiscriminada del propio hecho imponible.

En segundo lugar, la exención puede tender al cumplimiento de políticas y objetivos concretos que se deseen implantar o alcanzar, constituyendo un instrumento fundamental para incentivar determinados comportamientos. Como ejemplo, pueden citarse los distintos beneficios fiscales introducidos en los impuestos locales en los últimos tiempos para promocionar comportamientos respetuosos con el medio ambiente.

Ese fundamento concreto de cada exención es de vital importancia a la hora de establecerla, pero también lo deberá ser en el momento de interpretar los preceptos específicos que la constituyen y regulan, de forma que pueda delimitarse el efectivo alcance y contenido de cada supuesto de exención.

Para diferenciar la exención de otras figuras en las que no existe obligación de satisfacer el tributo, suele atenderse a la distinción entre los supuestos de no sujeción y exención. Esta delimitación es en muchas ocasiones difícil, ya que para llevarla a cabo resulta indiferente la calificación legal que se efectúe, porque lo decisivo es establecer

si la obligación tributaria nacería de no existir el precepto que se esté valorando. Sin embargo, la utilidad del esfuerzo es escasa en la mayoría de casos, ya que, excepto en algunos supuestos concretos -como pueden ser las exenciones en el IIVTNU-, los efectos de no sujeción y exención total serán sustancialmente iguales -más allá de la posibilidad de exigir determinados deberes formales, cuando se trate de exenciones, o de no poderlos establecer, en los casos de no sujeción-, llegándose por algún autor a sostener que no existen diferencias entre ambas categorías.

En cualquier caso, para distinguir los supuestos de no sujeción y de exención deben ser tomados en cuenta criterios tanto formales como sustanciales, debiendo corroborarse si el concreto supuesto analizado, de no estar expresamente excluido de tributación, quedaría lógicamente incluido en el hecho imponible tal y como éste viene configurado por la norma -tratándose en tal caso la exclusión de un supuesto de exención-, y si, desde un punto de vista sustancial, puede afirmarse que los mismos criterios de reparto que han inducido a configurar determinados hechos como imposables son los que dejan en la irrelevancia jurídica otros -que estarían no sujetos- o, por el contrario, si la norma analizada encerraría un contenido positivo de justicia o, dicho en otros términos, un fin público que se quiere lograr, y en virtud de esta circunstancia antepone este objeto al pago del tributo, sucediendo que el interés en el cobro del impuesto que expresa la norma tipificadora del hecho imponible, cuando se dan los hechos indicativos de capacidad económica que configuran el presupuesto del propio tributo, cede ante aquellos otros intereses igualmente públicos que el legislador entiende que deben prevalecer, siendo éstos los que inspiran la norma de exención.

En lo que respecta a la creación de las exenciones y la configuración de sus elementos esenciales, deberá efectuarse siempre por norma con rango legal, en cumplimiento del principio de reserva de ley que rige en nuestro Derecho Tributario.

Pero la articulación de las exigencias de este principio con el de autonomía local obliga a limitar el primero en beneficio del segundo. Consecuentemente, en el ámbito de la distribución de facultades decisorias entre diferentes Administraciones territoriales -estatal y local-, la reserva de ley pierde parte del sentido que posee dentro del ordenamiento estatal, pasando de ser un principio que se alza en garantía de los ciudadanos y cuya extensión, por tanto, se conceptúa como positiva, a un instituto que restringe la capacidad de autoorganización de que goza otro ente público dotado de plena legitimidad para la defensa y representación de los intereses de la colectividad a la que encarna. En definitiva, varía la perspectiva con la que debe observarse el principio, que deja de ser un garante de derechos y libertades y se convierte en un límite a las legítimas aspiraciones, reconocidas constitucionalmente, de los municipios.

De este planteamiento puede concluirse que, con el límite de la reserva de ley, la regulación de toda la materia restante ha de corresponder a los Ayuntamientos si de verdad se desea que la autonomía tenga sentido. Así pues, los reglamentos estatales sobre tributos municipales entrarían en conflicto con la citada autonomía municipal. Pero es más, la ley tributaria debería limitarse al mínimo exigido por el principio de reserva de ley para respetar también la citada autonomía.

Por otro lado, el diferente alcance de la reserva de ley en función de los distintos elementos del tributo -siendo menos rígida con los elementos cuantificadores- permitiría flexibilizar dicha reserva cuando las exenciones se articulan como técnicas que operan sobre tales elementos.

No obstante, la regulación legal -contenida en hoy en el TRLRHL- no ha seguido esta línea de respeto a la autonomía tributaria municipal, puesto que el poder de decisión de las entidades locales ha sido prácticamente inexistente en materia de exenciones hasta la reforma de la Ley 39/1988 operada por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, con efectos a partir de 1999, que vino a introducir cierto margen de decisión a favor de la Administración local. Así, el legislador ha profundizado en la autonomía local, disminuyendo la rigidez con la que el principio de reserva de ley había venido operando hasta ese momento, al otorgar a las entidades locales un mayor margen de maniobra para prever o no su existencia y para graduar el alcance de determinados beneficios fiscales -que no están ya establecidos por ley, sino meramente enunciados en ella-, iniciándose así lo que podría ser un cambio de tendencia. Tales beneficios tienen un carácter potestativo y no pueden ser invocados directamente por los contribuyentes, y ello en tanto que su efectividad no deriva de la ley sino que depende de su implantación, mediante ordenanza fiscal, por las correspondientes Entidades locales titulares del tributo respecto del que se apliquen, y de la regulación, por la misma autoridad, de los aspectos sustantivos y formales no especificados en el precepto legal que prevé su establecimiento.

De esta forma, ha procurado ponerse de manifiesto a lo largo del trabajo efectuado la incidencia del hecho que, precisamente, la flexibilización en la regulación del régimen de los tributos locales que últimamente se ha venido operando en la LRHL ha afectado principalmente a los beneficios fiscales, siendo ésta una línea de actuación que permitiría ir profundizando en la autonomía local, lo que, por lo demás, vendría exigido por las propias necesidades de las Entidades locales que, en atención a sus intereses, llegan a incorporar en sus ordenanzas fiscales exenciones no previstas en las leyes o a utilizar fórmulas artificiosas tendentes a subvencionar el pago de sus propios tributos.

Sin embargo, la valoración no puede ser más que prudente, ya que la nueva situación no ha impedido mantener en sus mismos términos la mayor parte de exenciones existentes con anterioridad, de forma que las nuevas facultades municipales se han circunscrito a beneficios de nuevo cuño, lo que ha permitido aumentar su número sin necesidad de compensar económicamente a los municipios por su establecimiento, en tanto que son ellos mismos quienes lo deciden, introduciendo una cierta corresponsabilidad fiscal en el ámbito local.

Continuando con el análisis del principio de reserva de ley, sucede que al examinar su incidencia en el ámbito local se presentan dos vertientes. En un plano normativo, como ya se ha referido, los requerimientos de la autonomía municipal permiten, e incluso aconsejan, un margen amplio de decisión a favor de las Entidades locales en la configuración de los beneficios aplicables en sus tributos. Ahora bien, una vez establecidas y reguladas las correspondientes exenciones, nos encontraríamos ante un plano que podría denominarse ejecutivo, en el que la actuación de los órganos encargados de la efectiva aplicación del régimen vigente se encontraría plenamente sometida al dictado de las normas legales y reglamentarias, incluidas -en su caso- las ordenanzas fiscales que hubiesen sido dictadas. En suma, la actuación administrativa a la hora de conceder exenciones tiene el carácter de mero reconocimiento, y las últimas reformas de la LRHL ya se refieren a ella con este término.

Por lo demás, esta limitación en la potestad local, más allá de su claro fundamento en términos generales, ha venido impuesta por la realidad de una exhaustiva configuración de los supuestos de exención legalmente previstos que se contienen en nuestro ordenamiento jurídico y que, prácticamente, no ha dejado margen de decisión al órgano encargado de su concesión, más allá de la mera comprobación de la concurrencia de los requisitos exigidos. Es decir, la propia configuración legal de los supuestos ha venido a suponer que, en la práctica, la concesión de exenciones se haya circunscrito a la comprobación de los requisitos y al reconocimiento del beneficio.

Sin embargo, como consecuencia de la reforma realizada con efectos a partir del año 1999, la situación varía y la distinción entre los planos a que se ha hecho mención anteriormente cobra un cierto interés. Efectivamente, si bien los municipios podrán decidir su establecimiento y regular con una mayor amplitud el alcance de determinados beneficios fiscales a aplicar en sus tributos propios, el terreno de la discrecionalidad debe circunscribirse al ámbito normativo, ya que, una vez configurada la exención por la entidad local a través de la correspondiente ordenanza fiscal, la aplicación concreta de la misma debe limitarse a la comprobación de si se dan o no los requisitos previstos por la norma y al reconocimiento, en un caso, o a la denegación, en

el otro, del beneficio que haya sido solicitado. Es decir, la autonomía municipal ha de circunscribirse al plano normativo, al que se debe exigir, por otra parte, la máxima concreción de los supuestos en los que procede conceder un determinado beneficio y de los requisitos que se exigen para ello.

En lo que se refiere a la interpretación de las normas que prevén supuestos de exención, son aplicables, al igual que sucede con el resto del ordenamiento jurídico, los criterios de interpretación literal o según el sentido de las palabras empleadas en el texto, el criterio sistemático y contextual, el de interpretación histórica y de indagación de la *mens legislatoris* deducida de los antecedentes legislativos, el criterio teleológico o de la finalidad de la ley, el criterio de la realidad social y cualquier otro admitido en Derecho, sin que parezca que haya elementos que permitan establecer la preeminencia de unos criterios sobre otros en caso de conflicto entre ellos. No obstante, si tenemos en cuenta que el fundamento de las exenciones viene limitado por su necesaria puesta al servicio de requerimientos técnicos o de políticas y objetivos concretos, ese aspecto finalista del beneficio deberá constituir un elemento rector de carácter fundamental a la hora de delimitar su alcance y contenido.

En esta materia, el artículo 12 de la Ley 58/2003 debe valorarse positivamente por cuanto ha venido a aclarar aún más la situación, recogiendo en su texto la remisión expresa al artículo 3.1 del Código Civil, lo que ha consagrado normativamente una situación que era generalmente aceptada por la doctrina científica pero que algunos pronunciamientos judiciales no acababan de asumir, y fija una regla que ahora no admite discusión en cuanto a la aplicación en el ámbito tributario, y por tanto también en el de las exenciones, de los criterios interpretativos a que se refiere el citado artículo 3.1. No ha sucedido igual con relación a los principios emanados de la Constitución, que no vienen expresamente recogidos en el artículo 12.

Sobre la analogía en materia de exenciones, hay que negar la posible existencia de lagunas, dado que las hipótesis exentas siempre están englobadas en el supuesto fáctico de una disposición tributaria, de modo que si el legislador no exonera cierto hecho o a cierta persona, éstos vendrán regulados por el precepto de sujeción. Y no creemos que pueda hablarse de la posible existencia de “lagunas ocultas o impropias”, como hace algún autor para referirse a aquéllas que se producen cuando se juzga -sobre la base de lo que se considera el fin de la ley general- que hubiera debido exonerarse un caso concreto, ya que es la interpretación cuidadosa de la norma de exención la única que permitirá delimitar los supuestos que quedan incluidos en su ámbito, y más allá del límite que señale la hermenéutica, lo que habrá será la extensión de un supuesto exento, lo que no debe entenderse como la respuesta a una laguna

sino como la exoneración de una situación que el legislador no ha contemplado excluir de tributación.

Además de lo anterior, y para el caso de aceptarse que pueda haber lagunas en el ámbito que nos ocupa, cabría descartar la aplicación analógica de las exenciones, pese a las distintas posiciones doctrinales a favor de esta posibilidad, y ello por dos motivos fundamentales. En primer lugar, porque la propia Ley 58/2003 proscribía la aplicación de la figura en su artículo 14 -del mismo modo que antes lo hacía el artículo 23.3 de la Ley 230/1963-, con mención expresa de las exenciones o bonificaciones. En segundo lugar, porque esta técnica encierra una actividad creativa sobre el presupuesto de hecho, ya que en definitiva se trata de extender la exención a un caso similar, no idéntico, al regulado por la correspondiente ley, lo que no resulta admisible en tanto desborda la necesaria previsión por ley de los supuestos exonerados que rige en la materia.

Por su parte, sí puede admitirse la analogía en el campo del Derecho Tributario formal, lo que en relación con las exenciones significa que podrá acudir a la figura cuando la ley tipifique como exento un determinado presupuesto de hecho, pero no regule -por ejemplo- la forma en que tal exención ha de operar sobre la estructura del tributo o algunos aspectos del procedimiento administrativo vinculado a la exención; en estos casos no se vulnera el principio de reserva de ley, ni la prohibición contenida en el artículo 14 de la Ley 58/2003, puesto que no se utiliza la analogía para extender el “ámbito” de las exenciones.

Pasando al régimen jurídico-formal de las exenciones, y en lo que se refiere a las consecuencias predicables de la solicitud de una determinada exención rogada en impuestos de carácter periódico en momento distinto al que prevé la norma, puede afirmarse que el reconocimiento del beneficio deberá retrotraer sus efectos al tiempo en que se reuniesen los requisitos exigidos para el disfrute del mismo, con independencia del momento en que se hubiera formulado la solicitud de exención, comprendiendo así todos aquellos períodos para los que en la fecha de la solicitud no hubiese operado la prescripción. La justificación de esta postura tendría su fundamento en varias consideraciones:

- 1.- En la finalidad de la concesión, simple requisito formal que permitiría la intervención administrativa previa con efectos de comprobación y que tiene un limitado alcance, al suponer la mera constatación de que se cumplen los requisitos exigidos por la norma que prevé el beneficio; de manera que no parece adecuado atribuir a la solicitud del particular, paso previo y necesario para la concesión, unos efectos tan importantes que aboquen a la pérdida del

beneficio como consecuencia de su ausencia en el momento del devengo del tributo si, acreditado en el expediente el cumplimiento de aquellos requisitos con anterioridad a dicha solicitud, la intervención administrativa se ha producido efectivamente -aunque con posterioridad- comprobando que se cumplían las exigencias requeridas.

2.- En la eficacia meramente declarativa que posee la concesión, en tanto que la exención tiene su origen en la propia ley y, cumplidos los requisitos formales de su solicitud y reconocimiento, nacerán sus efectos con independencia del momento en que se hayan materializado tales requisitos.

3.- En el hecho de que, comprobado el cumplimiento de las exigencias que justifican el disfrute de la exención, se tendría por cumplida la finalidad del propio beneficio. Aquel interés que pretende conseguirse con él se habría alcanzado ya, de manera que la aplicación de dicho beneficio vendría totalmente justificada.

4.- Por último, la postura referida tendría perfecto encuadre en las normas generales reguladoras de los actos administrativos, ya que, según dispone el artículo 57.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común, “podrá otorgarse eficacia retroactiva a los actos (...) cuando produzcan efectos favorables al interesado, siempre que los supuestos de hecho necesarios existieran ya en la fecha a que se retrotraiga la eficacia del acto y ésta no lesione derechos o intereses legítimos de otras personas”.

No obstante lo anterior, la pérdida del beneficio por no haberse solicitado en el momento oportuno podría originarse cuando dicho efecto estuviese contemplado en una norma jurídica. Esto sucede con la bonificación prevista en el IBI a favor de las viviendas de protección oficial y de las viviendas que resulten equiparables a ellas, en tanto que el artículo 73.2 TRLRHL dispone que la bonificación se concederá a petición del interesado, pudiendo efectuarse la solicitud en cualquier momento anterior a la terminación de los tres períodos impositivos que tiene de duración, aunque el beneficio surtirá efectos, en su caso, desde el período impositivo siguiente a aquél en que se solicite, por lo que la concesión no podrá tener efectos retroactivos al momento de la solicitud.

En cuanto al tipo de norma que puede establecer la pérdida del beneficio como efecto del incumplimiento de un plazo de solicitud, entendemos que deberá tener rango de ley con carácter general, ya que en materia de exenciones la salvaguarda del

principio de legalidad alcanza a todos los elementos determinantes del régimen sustancial de la exención, siendo por lo tanto elemental el respeto a ese principio cuando se trata de determinar quiénes tienen derecho a ella y por qué causa pueden perderla, pero podrá ser una ordenanza fiscal cuando esté atribuida a la entidad municipal la regulación de los aspectos no contemplados en la ley que crea el beneficio.

Continuando con el aspecto procedimental, ha de mencionarse que el carácter rogado, con concesión a instancia de parte, que poseen diferentes exenciones de las previstas en los impuestos locales, impone su reconocimiento administrativo previo al oportuno disfrute. Dicho reconocimiento deberá venir precedido de la comprobación administrativa del cumplimiento de los requisitos exigidos por la norma jurídica para el disfrute del beneficio. La carga de tal acreditación -consideramos- recae sobre el obligado tributario, quien deberá aportar al expediente, por propia iniciativa y en el momento de formular la solicitud o a requerimiento administrativo, los elementos de prueba necesarios para demostrar ante la Administración que concurren las exigencias condicionantes de la inexistencia o reducción de la obligación tributaria de pago.

Por lo demás, puede afirmarse que la aplicación de todo tipo de beneficio fiscal en los impuestos locales debe decidirla la Administración municipal por cuanto, ostentando la competencia para conceder las exenciones de carácter rogado, resulta lógico que también le corresponda pronunciarse sobre aquellas otras de aplicación automática, de acuerdo con el principio general *cui licet quod est plus, licet utique quod est minus* (“quien puede lo más, puede lo menos”), siendo ésta, por lo demás, la solución que mejor respeta la autonomía local.

En lo que respecta a la impugnación de los acuerdos que denieguen la aplicación de una determinada exención o de las liquidaciones que no la contengan, cabe mencionar que, al constituir la decisión relativa a los beneficios fiscales una atribución de las Entidades locales, englobada -por tanto- en la denominada gestión tributaria, no puede ser objeto de revisión en la vía económico-administrativa estatal, sino que su impugnación deberá articularse por los cauces previstos para atacar los actos que las Entidades locales dicten en el ejercicio de sus competencias propias: recurso de reposición preceptivo -o potestativo respecto de la vía económico-administrativa local, para determinados municipios, a que se refiere el artículo 137 de la Ley 7/1985, de 2 abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, en la redacción dada por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local- y recurso contencioso-administrativo. En cuanto al régimen impugnatorio en vía jurisdiccional de los actos relativos a beneficios fiscales en el ámbito local, el oportuno recurso, tanto en caso de existir una resolución expresa

denegatoria del beneficio como si se actúa contra los actos liquidatorios que no lo recojan, corresponde interponerlo ante los Juzgados del orden Contencioso-administrativo, según dispone el artículo 8.1.b) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

Finalmente, mencionar que las exenciones no constituyen derechos en sentido estricto, pero los actos que las declaran, conceden o reconocen afectan a la posición jurídica del beneficiario, lo que justifica que, cuando se ha tramitado el oportuno expediente para la concesión del beneficio -tal y como establece el artículo 68.1 del Real Decreto 939/1986- y se ha comprobado definitivamente la concurrencia de los requisitos exigidos, las exenciones sólo puedan revisarse mediante los procedimientos previstos por la Ley General Tributaria para anular los actos declarativos de derechos. En tales supuestos, parecería desprenderse del tenor literal del precepto citado y de su interpretación conjunta con el apartado dos que la inspección no podrá regularizar la situación, dictando las oportunas liquidaciones, en caso de comprobar que realmente no concurrieron en su momento las condiciones requeridas, sino que deberá iniciar el procedimiento especial de revisión que proceda según lo establecido en la Ley General Tributaria.

17.- Sobre las exenciones en los impuestos locales

La importante reducción de exenciones en los impuestos locales que conllevó la promulgación de la Ley 39/1988 no obsta para que sigan perviviendo en la propia norma numerosos supuestos en los que no existe la obligación tributaria de pago a cargo del sujeto pasivo, supuestos que, por lo demás, se han visto incrementados con posterioridad, como consecuencia tanto de las modificaciones sufridas por el texto legal citado como de la inclusión en otras normas de exenciones relativas a los impuestos locales. Así, puede afirmarse que la orientación inicial del legislador hacia la reducción de los supuestos de exención se ha visto alterada con posterioridad, de forma que el afán eminentemente reductor de los beneficios antes existentes que presidió la Ley 39/1988 no permanece vigente en la actualidad y de ninguna manera puede convertirse en un elemento que justifique dar una solución de carácter restrictivo a los problemas interpretativos que plantean las normas reguladoras de los supuestos de exención.

En lo que se refiere a la inclusión en otras normas de exenciones relativas a los impuestos locales, la misma se enmarca en una tendencia que viene a ser generalizada en nuestro Derecho Tributario y que origina la existencia de una cierta dispersión de los supuestos exentos, repartidos a lo largo y ancho del ordenamiento jurídico, y lo que resulta más preocupante, provoca que tales supuestos respondan a distintas motivaciones y se configuren en atención a las diferentes orientaciones políticas imperantes en cada momento, sin que exista la necesaria coordinación entre ellos. Como consecuencia de esta situación, las dificultades para llevar a cabo una ordenación de las exenciones en el ámbito local que atienda a sus características sustanciales resultan evidentes, y se ven incrementadas si tenemos en cuenta que la redacción de los preceptos que establecen tales beneficios fiscales no es, en demasiadas ocasiones, lo esclarecedora que la apremiante seguridad jurídica exige en un ámbito como el de las exenciones, tan dado a las restricciones interpretativas por parte de la Administración y a la amplitud de miras desde el punto de vista de los contribuyentes.

De esta forma, la sistemática que ha debido seguirse en la exposición realizada en este trabajo ha tenido que atender, en primer lugar, al efecto del beneficio sobre la obligación tributaria de pago, distinguiendo así entre dos grandes grupos, las exenciones totales y las parciales o bonificaciones, para, a partir de estas categorías generales, separar los beneficios existentes en función de la norma jurídica en la que

se encuentran contenidos, lo que ha obligado, por lo demás, a mencionar en cada supuesto otras características clasificatorias de especial interés que no son tenidas en cuenta a los efectos de la sistemática adoptada, y entre ellas, la naturaleza permanente o temporal de la exención, su carácter subjetivo, objetivo o mixto, o si su establecimiento es obligatorio para la Entidad local o puede ésta decidir su efectiva adopción mediante la oportuna ordenanza municipal.

Dicho en otros términos, se ha intentado una clasificación de los supuestos en los que el sujeto pasivo queda liberado del pago del tributo, o sometido a una tributación reducida, en virtud de una exención, de manera que pueda introducirse un cierto orden y sistematización en los numerosos y dispersos casos existentes. A este fin, ha parecido oportuno utilizar dos criterios básicos de clasificación: uno formal, que atiende simplemente a la norma que prevea el beneficio -pudiendo ser el TRLRHL u otras normas propias del concreto tributo, como el Real Decreto Legislativo 1175/1990 en cuanto al IAE, o ajenas y más o menos alejadas del mismo, como la Ley 49/2002 o el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede, entre otras muchas- y otro material, basado en el contenido de cada supuesto, que toma en consideración un elemento que no admite discusión alguna, los efectos sobre la cuantía de la deuda tributaria -lo que permite distinguir entre exenciones totales o parciales- y atiende a otros que son usados por la generalidad de la doctrina, aunque quizá con poca sistemática: el ámbito temporal del beneficio -que lleva a calificar las exenciones como permanentes o temporales-, la materia exenta -que puede ser un determinado sujeto o tipo de sujetos (exenciones subjetivas); algún bien, actividad, etc. concretos (objetivas); o un específico bien perteneciente a, o una actividad realizada por cierto tipo de sujetos (mixtas)-, las condiciones formales para el disfrute de la exención -diferenciando así entre los supuestos de reconocimiento o disfrute automático⁸²³ y los de carácter rogado- y, finalmente, el establecimiento obligatorio o potestativo para la Entidad local. La consideración conjunta de estos criterios, junto con la aplicación concreta de la delimitación que se ha realizado con anterioridad del propio concepto de exención, ha permitido obtener un listado ordenado y que pretende ser exhaustivo del amplio abanico de situaciones previstas normativamente.

⁸²³ Ha parecido más acertado hablar en estos términos que hacer referencia a “exenciones imperativas” como califica algún autor aquéllas que no son rogadas (véase, Pagès i Galtés, J., *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Diputació de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 185 y ss.), ya que el hecho de que deban solicitarse y ser reconocidas por parte de la Administración no permite al órgano resolutor, caso de concurrir los requisitos previstos legalmente, denegar el beneficio solicitado; o dicho de otra manera, todas las exenciones parecen configurarse como imperativas para la Administración si concurren los requisitos para su disfrute.

Desde un planteamiento de técnica legislativa, se observa que en diferentes supuestos la delimitación del ámbito de la exención no se contiene de una forma acabada en la norma tributaria, sino que el precepto se centra en predicar el beneficio de ciertos bienes o sujetos remitiendo a la norma sectorial *ad hoc* su determinación concreta. Esta remisión puede ser específica -citando una determinada norma- o genérica -sin efectuar dicha cita-, resultando evidente que la segunda posibilidad es más conveniente porque facilita la adecuación a las sucesivas modificaciones normativas que se van produciendo en el tiempo. No obstante, sólo en alguno de los numerosos supuestos de exención que se han venido modificando a lo largo de la vigencia de la LRHL se ha producido un tránsito hacia esa regulación genérica. Como ejemplo, puede citarse la actual configuración de la exención en el IBI de los montes poblados con especies de crecimiento lento, en tanto que el vigente artículo 62.1.f) TRLRHL, para la determinación concreta de cuáles son estas variedades, no dirige ya -como hacían sus predecesores, los artículos 63.1.f) y 64.c) LRHL- a una norma concreta sino al reglamento que establezca tales especies. Sin embargo, cabe hacer notar que la utilización de esta fórmula no se ha generalizado y la LRHL reformada sigue remitiendo en numerosos supuestos a normas concretas que, inevitablemente, se verán sustituidas con el transcurrir del tiempo.

Más allá de estas consideraciones generales, conviene recopilar algunas de las cuestiones más importantes que plantean las diferentes figuras impositivas que han sido analizadas.

17.1.- De las exenciones en el IBI

Si atendemos al tenor del artículo 62 TRLRHL -anterior artículo 63 LRHL que, a su vez y en virtud de la Ley 51/2002, vino a suceder al artículo 64 LRHL-, precepto donde se establecen la mayor parte de exenciones en el IBI, resulta que el mismo es más correcto que el de su homólogo para el IAE, el artículo 82 TRLRHL, porque figura estructurado desde un punto de vista objetivo, declarando la exención respecto de determinados bienes, lo que hace coincidir el objeto del tributo -los bienes inmuebles- con el objeto del que se predica la exención, algunos de esos mismos bienes, calificados, por supuesto, con las circunstancias y requisitos de índole subjetiva u objetiva que el legislador considera pertinentes.

De esta manera, en términos generales, estará exenta del IBI tanto la propiedad de tales bienes como la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie, o de una concesión administrativa sobre los mismos o sobre los servicios públicos a los que estén afectados; es decir, gozarán de la exención los diferentes supuestos de

titularidad que constituyen el hecho imponible del impuesto, siempre y cuando recaigan sobre los bienes enumerados en el precepto, todo lo cual no se dice de forma expresa en el mismo pero se deduce necesariamente de su interpretación sistemática con el artículo 62 TRLRHL. Los bienes se constituyen así en el elemento central respecto del que se predicen los distintos supuestos de exención, lo que merece una valoración positiva.

Pasando a algunos supuestos concretos de exención, parece difícil sostener la naturaleza mixta de las exenciones previstas en el IBI, el IAE y el IIVTNU para la Cruz Roja Española, como hacen algunos autores, en contra de la literalidad de los correspondientes artículos del TRLRHL donde se contemplan -preceptos que se decantan claramente por su configuración subjetiva-, lo que se ve reforzado si se atiende al carácter tanto de la institución como de sus fines específicos y de las actividades que puede desarrollar, según vienen establecidos en el Real Decreto 415/1996, de 1 de marzo, de ordenación de la Cruz Roja Española, y en la Orden de 4 de septiembre de 1997, por la que se publican los estatutos de la Cruz Roja Española. Así, la naturaleza subjetiva de tales exenciones podría venir justificada en orden al interés público que poseen las finalidades de la entidad, a su especial protección por parte de la Administración, con la que colabora directamente en el desarrollo de actividades humanitarias y sociales, y a un carácter semipúblico que sería predicable de la propia institución.

En lo que se refiere al IBI, a raíz del tenor absolutamente subjetivo de la exención, se ha concluido por algún autor que la misma sólo será aplicable cuando la Cruz Roja ostente la propiedad o la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie sobre el bien, o la titularidad de una concesión administrativa sobre el bien o sobre un servicio público al que esté afecto. Lo anterior supondría que no sería aplicable el beneficio en los casos, por ejemplo, de utilización del bien en virtud de una relación arrendaticia.

Refiriéndonos a otra cuestión, no resulta de recibo que las normas legales que establecen las bonificaciones previstas para atender al desarrollo de determinados eventos -en concreto, la celebración del “Fórum Universal de las Culturas Barcelona 2004”, el “Año Santo Jacobeo 2004” y el “Caravaca Jubilar 2003”- establezcan que las empresas o entidades que desarrollen los objetivos de los respectivos eventos gozarán de “una bonificación del 95 por 100 en todos los impuestos y tasas locales que puedan recaer sobre sus operaciones relacionadas con dicho fin”, y que los posteriores reglamentos de desarrollo de estas normas, después de reiterar la previsión legal reconociendo el derecho a la bonificación del 95 por 100 referida, dispongan que entre los impuestos a que se refiere dicho precepto no se entenderán comprendidos el IBI, el

IVTM y otros que no recaigan sobre las operaciones realizadas, pudiendo defenderse que las normas reglamentarias mencionadas se han dictado contradiciendo lo dispuesto por los respectivos textos legales por ellas desarrollados. Lo anterior resulta predicable también de la regulación general de los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público que ha introducido el artículo 27 de la Ley 49/2002, desarrollado por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre.

Pero es más, la disposición adicional sexta -que regula los beneficios fiscales aplicables a los "XV Juegos del Mediterráneo. Almería 2005"-, la disposición adicional vigésima -que disciplina los beneficios fiscales aplicables al "IV Centenario del Quijote"- y la disposición adicional trigésima cuarta -que establece el régimen fiscal del acontecimiento "Copa América 2007"-, todas ellas de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, contienen una previsión novedosa que abundaría en la posible extralimitación -en tanto resulte aplicable a estos supuestos- del artículo 8.4 del Real Decreto 1270/2003 y de una exclusión como la contenida en los textos reglamentarios particulares a que nos venimos refiriendo, en tanto que el respectivo punto 5 de las expresadas disposiciones establece que "Los beneficios fiscales de este programa serán los máximos establecidos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002", por lo que no parece que puedan admitirse limitaciones reglamentarias en el alcance de las bonificaciones legalmente previstas. Esta misma previsión se ha incorporado a los acontecimientos de excepcional interés público a que se refieren la Ley 4/2004, de 29 de diciembre, de modificación de tasas y de beneficios fiscales de acontecimientos de excepcional interés público, en sus artículos decimoquinto -relativo a los beneficios fiscales aplicables a "Salamanca 2005. Plaza Mayor de Europa"-, decimoséptimo -referido a los beneficios fiscales aplicables a "Galicia 2005. Vuelta al Mundo a Vela"- y decimonoveno -atinente a los beneficios fiscales aplicables al Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de "Pekín 2008"-, y la Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para el año 2006, disposiciones adicionales quincuagésima quinta -relativa a los beneficios fiscales aplicables al "Año Lebaniego 2006"- y quincuagésima sexta -referida a los beneficios fiscales aplicables a la "EXPO Zaragoza 2008"-.

Para finalizar, puede referirse que, en el caso del IBI, quizá se echa en falta la existencia de exenciones que tengan en cuenta determinadas circunstancias personales de los contribuyentes, como podrían ser la edad, salud o pobreza, a semejanza de las existentes en otros países, lo que permitiría una cierta subjetivización del impuesto y evitaría de alguna manera el carácter confiscatorio que pudiera llegar a tener en determinados casos -pensemos, por ejemplo, en personas ancianas con bajas

rentas que hayan visto incrementado de manera importante el valor catastral del inmueble de su propiedad en el que residen-.

En lo que se refiere al Derecho Comparado, puede observarse que la imposición sobre la propiedad inmobiliaria está muy extendida como mecanismo de financiación de las colectividades territoriales, teniendo una gran importancia cuantitativa. Sucede, además, que el mayor problema que presenta esta imposición en algunos ordenamientos -por ejemplo, la *Property Tax* en Estados Unidos o las *Taxes Foncières y d'Habitation* en Francia- es el del gran número de exenciones que contienen, ya que la existencia de exenciones obliga a que el gasto público sea soportado por un número más reducido de propietarios, situación que es objeto de críticas por considerarse que todos ellos se benefician de los servicios de la públicos prestados por la entidad local. Incluso, en algunos casos, las exenciones existentes pueden ser causa de un incremento de dicho gasto por los requerimientos que, en materia de gestión, llevan aparejadas.

17.2.- De las exenciones en el IAE

Uno de los mayores defectos predicables del artículo 82.1 TRLRHL sería su poco afortunada redacción, en tanto que su lectura lleva, en demasiadas ocasiones, a resultados insatisfactorios que obligan a realizar ingentes esfuerzos tendentes a armonizar el literal del precepto y la solución que aparece como acorde con la naturaleza del IAE, tarea no siempre fácil. El motivo fundamental que -entendemos- origina el problema es que la estructura de la norma resulta inadecuada, por cuanto se construye desde un punto de vista subjetivo, mientras que el objeto del tributo no son personas, públicas o privadas, individuales o colectivas, sino actividades económicas y, concretamente, la capacidad contributiva que deriva en términos abstractos de su ejercicio. En acreditación de lo anterior, bastará con observar que el apartado 1 del artículo 82 TRLRHL comienza diciendo que: “Están exentos del impuesto...”. El uso del género masculino (exentos) indica, desde el primer momento, que la enumeración efectuada seguidamente no va a hacer referencia a actividades económicas, como efectivamente se comprueba siguiendo con la lectura del precepto, que construye los supuestos contemplados en sus ocho apartados con atención a los distintos sujetos que en ellos se relacionan. Este especial planteamiento adoptado por la norma, que entendemos poco adecuado, dificulta sobremanera la comprensión y correcta delimitación de algunos de los supuestos favorecidos por la exención.

Centrándonos en determinados supuestos concretos, cabe observar que la configuración normativa de la exención prevista en el artículo 82.1.a) TRLRHL a favor

del Estado, las Comunidades Autónomas, las Entidades locales, así como de los organismos autónomos del Estado y las entidades de Derecho Público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las Entidades locales, viene efectuada con un marcado carácter personalista y formal que provoca que la tributación o no de las actividades dependa de la voluntad del sujeto que las realiza, puesto que cualquiera de las Administraciones públicas territoriales podrá contribuir o no por el ejercicio de determinada actividad según decida realizarla a través de un ente instrumental, que puede constituir y participar de manera exclusiva, o escoja desarrollarla por sí misma, lo que no parece en modo alguno conveniente desde el punto de vista de los principios de justicia tributaria y de la propia seguridad jurídica. Es decir, la gestión directa supondrá siempre la exención, mientras que la gestión a través de persona distinta llevará normalmente aparejada la tributación por el impuesto, aunque se trate de la misma actividad en uno y otro caso. Pero es más, en lo tocante al alcance de la concreta exención relativa a los organismos autónomos, ha de indicarse que la configuración normativa efectuada hace depender el régimen tributario de la forma jurídica que se dé a la entidad en el ámbito estrictamente organizativo -sin considerar para nada las actividades efectivamente desarrolladas-, y ello debiendo tenerse en cuenta que éste es un terreno de cierta confusión desde el punto de vista del Derecho Administrativo, por cuanto existe una multiplicidad de fórmulas gestoras, con límites poco seguros y con la posibilidad de creación de regímenes prácticamente singulares.

Por otro lado, y contrariamente a lo que se ha observado que constituye la posición habitual de la doctrina administrativa manifestada en las contestaciones de la DGCHT y de algunos pronunciamientos judiciales, que parten de la sujeción al tributo y declaran la improcedencia de la exención, quizá podría predicarse la no sujeción de todas aquellas actividades que se desarrollan con el objeto de atender lo que son obligaciones normativamente impuestas a las Administraciones públicas, por cuanto no se realizarían con un carácter empresarial, profesional o artístico -artículo 78.1 TRLRHL- al no desarrollarse con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios -artículo 79.1 TRLRHL-, sino en cumplimiento de un mandato dirigido a la entidad pública, y ello con independencia de las fórmulas organizativas que se escojan para llevarlas a cabo.

A mayor abundamiento, debe referirse que el régimen legal deja huérfana de regulación la posible existencia de otras figuras jurídicas que permiten la creación de entes encargados del desempeño de actividades públicas, como serían las sociedades de economía mixta y las agrupaciones de diversos entes territoriales o consorcios.

Pasando a la exclusión del gravamen prevista en el artículo 82.1.c) TRLRHL en favor de las personas físicas y de las entidades que tengan un importe neto de la cifra

de negocios inferior a un millón de euros, ha de hacerse notar, en cuanto a su naturaleza, que si atendemos a los diferentes elementos que tradicionalmente son tomados en cuenta por la doctrina para diferenciar los supuestos de no sujeción y de exención, ya sean formales o sustanciales, parece que los supuestos que nos ocupan son de no sujeción.

Así, habida cuenta de que el hecho imponible es el elemento configurador del tributo, excluir de gravamen en el IAE a las personas físicas y a las entidades cuya cifra de negocios no supere el millón de euros constituye una nueva delimitación del ámbito subjetivo de aplicación del impuesto que afecta a la configuración del hecho imponible, de manera que dicha exclusión, técnicamente, supone una redefinición del impuesto y de la configuración del hecho imponible que no puede ser calificada de exención sino de supuesto de no sujeción. La exclusión de toda una categoría de sujetos del ámbito de aplicación del impuesto transforma su naturaleza. El carácter genérico de esa exclusión determina que quede afectada la configuración misma del hecho imponible, configuración que no depende exclusivamente de la definición legal del mismo sino de la estructura del impuesto.

Desarrollando esta posición, podemos afirmar que el supuesto que nos ocupa no repite en versión negativa sino que completa realmente la definición del hecho imponible, por lo que, pese a tratarse de una norma de no sujeción posee un contenido propio y un valor normativo indudable. En una aproximación material, puede sostenerse que la previsión legal que se analiza responde a la misma lógica que preside la configuración positiva del hecho imponible, delimitando genérica y conjuntamente la manifestación de capacidad económica que el legislador pretende gravar con el tributo. Así, y como consecuencia de la libertad de que goza el legislador a la hora de decidir si define positiva o negativamente el hecho imponible y el objeto del impuesto, el carácter general o particular del supuesto contemplado, en cuanto sirve para determinar si se está definiendo o no negativamente el hecho imponible, es el único criterio para distinguir válidamente un supuesto de no sujeción de una exención, sea cual sea la denominación o el título formalmente utilizado por el legislador, y en el presente caso pocas dudas plantea el hecho de que se están excluyendo determinadas categorías generales de contribuyentes que son marginadas de la definición legal del hecho imponible.

En todo caso, lo que no puede dejar de sorprender es que una exención excluya del ámbito de un tributo alrededor del 90 por 100 de los supuestos incluidos en su hecho imponible, lo que viene a dar idea de que, posiblemente, se esté produciendo una redefinición del hecho imponible que convierte en no sujeción lo que formalmente se ha denominado en la Ley como beneficio fiscal.

Sobre los problemas de constitucionalidad, se ha achacado a esta exención -y, en concreto, fundamentalmente a la que se refiere a las personas físicas- la vulneración, básicamente, de los principios constitucionales de generalidad, capacidad económica e igualdad recogidos en los artículos 14 y 31.1 de la Constitución Española. Pero el principio cuya posible vulneración plantea mayores problemas es el de igualdad. Para efectuar su análisis, hay que realizar el juicio de igualdad entre categorías homogéneas que sean equiparables, para lo que habrá que distinguir entre los diferentes supuestos de exención previstos en el artículo 82.1.c) TRLRHL. Seguidamente, y comprobada la diferencia existente entre situaciones homogéneas y equiparables, debe analizarse si la misma resulta razonable y proporcionada. Por tanto, será en tales términos en los que debe analizarse si la exención que nos ocupa resulta o no acorde con el principio de igualdad, y es aquí donde la concreción de las exigencias constitucionales resulta más difícil de efectuar, ya que las opiniones pueden diferir a la hora de valorar si concurren o no en un determinado supuesto.

Desde este punto de vista, resultaría constitucional el diferente trato que se da a las personas físicas residentes en España con un importe neto de la cifra de negocios de 1.000.000 de euros o superior en relación con el relativo a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no operen en España mediante establecimiento permanente o que, operando de tal forma, tengan un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 1.000.000 de euros y el dispensado por la norma a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades cuya cifra de negocios sea inferior a 1.000.000 de euros si se compara con aquellos otros cuya cifra de negocios es igual o superior a la expresada cantidad.

En cambio, donde no parecen cumplirse las exigencias del principio de igualdad es en el diferente tratamiento que se otorga a las personas físicas, con independencia del importe neto de su cifra de negocios, en comparación con el predicable de las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades, ya que el mero ejercicio de la actividad económica que determina el gravamen de una renta potencial, no varía en función de la forma jurídica de ejercer dicha actividad; ni tampoco en la distinción que se efectúa entre las personas físicas con un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 1.000.000 de euros y las sociedades civiles y demás entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003 que tengan una cifra de negocios de la magnitud expresada, ya que en tal caso no parecen concurrir circunstancias sustanciales que permitan considerar la diferencia de trato como razonable y justificada. Refiriéndonos a este último supuesto, corresponde mencionar que la forma jurídica poco elaborada de este tipo de entidades, su carácter provisional en algunos casos y, fundamentalmente, su equiparación con las personas naturales en lo que a tributación por otros impuestos se

refiere -tégase en cuenta que quedan sometidas al régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003-, hace que tampoco resulten de aplicación los motivos que pudieran servir para defender el distinto tratamiento que se otorga en el IAE a las personas físicas contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades, por lo que la no exención en este caso parece claramente inconstitucional.

En cuanto al ámbito subjetivo del beneficio, se suscita la duda de establecer qué sucede con aquellas categorías de personas físicas no residentes en territorio español a las que no parece referirse expresamente la norma: las que realicen una actividad económica en España sin contar con un establecimiento permanente y aquellas otras que efectúen su actividad a través de establecimiento permanente pero tengan un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a un millón de euros. Al respecto, podrían apuntarse argumentos tanto en sentido favorable como contrario a la exención; no obstante, la exclusión del beneficio parece venir impuesta por un conjunto de motivos que pasan a mencionarse seguidamente:

1.- Pese a que en favor de la exención estaría la propia exposición de motivos de la Ley 51/2002 -en cuanto afirma en su punto IV que “Se exime del pago del impuesto a todas las personas físicas y, también, a otros sujetos pasivos del mismo que hayan tenido una cifra de negocios inferior a un millón de euros”-, la dualidad de la previsión transcrita la inhabilita a los efectos que nos ocupan por cuanto omite toda referencia al régimen de los no residentes, que luego es considerado de manera particular por el texto legal.

2.- También el propio tenor literal del artículo 82.1.c) TRLRHL, dado que declara exentas del impuesto a “las personas físicas” en general y sin establecer distinción alguna entre ellas, podría llevar a incluirlas a todas, residentes o no, en el marco del beneficio. Pero, de nuevo, la previsión expresa de la propia norma leída en su conjunto, en tanto que se refiere de manera particular a “los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes” como tercer grupo de sujetos exentos, sin hacer distinciones entre las personas físicas y el resto de contribuyentes por dicho impuesto, deja fuera de las dos categorías anteriores a los no residentes, creando para ellos un régimen particular que supone la limitación del beneficio a aquéllos que operen en España mediante establecimiento permanente y tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

3.- Desde un punto de vista sistemático, la bonificación por inicio del ejercicio de cualquier actividad profesional prevista en el artículo 88.1.b) TRLRHL parece abonar la tesis de la no exención, ya que, según dispone la regla 3.ª.3 de la instrucción general del IAE, que no ha sido modificada, las actividades profesionales recogidas en la sección 2.ª de las tarifas sólo pueden tener como titular una persona física, porque si vinieran realizadas por una persona jurídica o una entidad del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, automáticamente pasarían a estar encuadradas en la sección 1.ª, que recoge las actividades empresariales. De esta manera, si todas las personas físicas estuvieran permanentemente exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 82.1.c) TRLRHL, no tendría ningún sentido que se estableciera una bonificación del 50 por 100 de la cuota correspondiente para quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad profesional, durante los cinco años de actividad siguientes a la conclusión del segundo período impositivo de desarrollo de la misma, ya que iría contra toda lógica contemplar un beneficio fiscal que sus destinatarios nunca demandarán, porque tienen el más provechoso de la exención total. Los únicos beneficiarios posibles de esta bonificación serán, en su caso, los contribuyentes personas físicas del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no se puedan acoger a la exención del artículo 82.1.c) TRLRHL, ya que estas personas físicas no figurarían incluidas en el sucinto primer supuesto de la expresada letra c).

4.- El apartado 3 del artículo 82 TRLRHL prevé que el Ministro de Hacienda establecerá en qué supuestos la aplicación de la exención que nos ocupa exigirá la presentación de una comunicación dirigida a la Agencia Estatal de Administración Tributaria haciendo constar que se cumplen los requisitos establecidos en la letra c) del apartado 1 del mismo precepto para la aplicación de la exención, disponiendo a continuación que “dicha obligación no se exigirá, en ningún caso, cuando se trate de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, parece evidente que porque tales sujetos estarán siempre exentos en tanto que personas físicas, lo que no ocurrirá con los obligados por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aunque sean personas físicas. De esta forma, amparándonos en los requisitos formales que se exigen a los contribuyentes destinatarios de este beneficio fiscal, recogidos en el citado artículo 82.3 TRLRHL, puede entenderse que el mismo sólo afecta a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, quedando excluidas las personas físicas no residentes sin establecimiento permanente en España y las personas físicas no residentes con establecimiento permanente en España pero con cifra de negocios igual o superior a 1.000.000 de euros, tal y como se desprende, por lo demás, de lo dispuesto en la Orden HAC/85/2003, de 23 de enero, por la que se determinan los supuestos en los

que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas deben presentar una comunicación en relación con el importe neto de su cifra de negocios y se aprueba el modelo de dicha comunicación.

5.- Finalmente, la inaplicación del beneficio a determinadas personas físicas no residentes a que nos venimos refiriendo es la interpretación que abanderara la Administración estatal en las contestaciones a consultas planteadas.

Como se desprende de lo dicho, lo correcto, para evitar posibles problemas interpretativos, hubiera sido definir la exención relativa a las personas físicas circunscribiéndola a los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tal y como lo hace, indirectamente, el artículo 82.3 TRLRHL y la propia Orden HAC 85/2003.

Por otro lado, podrían surgir problemas a la hora de establecer la línea divisoria entre las personas físicas y aquellas fórmulas asociativas contempladas en el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, circunstancia que cobra ahora una importancia trascendental para concretar si resulta aplicable la exención en el impuesto. Para efectuar esta distinción, la SGTL ha utilizado un criterio de carácter meramente formal y *ad extra*, que atiende a la forma como intervienen en el mercado, sin tener en cuenta la vertiente interna de la relación, que también aporta elementos de juicio para determinar si una concreta relación asociativa puede englobarse en el concepto de entidad que, carente de personalidad jurídica, constituya una unidad económica susceptible de imposición a las que se refiere el mencionado artículo 35.4.

En lo que respecta a la exención prevista a favor de las entidades gestoras de la Seguridad Social y de las mutualidades de previsión social, de nuevo parece que debería ampliarse el tenor literal de la norma reguladora del beneficio, superando el concepto de "entidades gestoras de la Seguridad Social", para extender la exención a las entidades y servicios propios de las Comunidades Autónomas que, de acuerdo con el bloque constitucional y las correspondientes transferencias, han asumido las mismas competencias que aquéllas, tal y como ha afirmado algún pronunciamiento judicial, ya que son la actividad desarrollada y la naturaleza del ente que la lleva a cabo los elementos que justifican la no tributación por el IAE.

En cuanto al ámbito material del beneficio, el tenor literal del precepto no parece dejar dudas sobre el hecho de que aquél alcanza a todas las actividades que realicen los sujetos pasivos englobados en su ámbito. Sin embargo, sería aconsejable superar la redacción de la norma y limitar la exención a las actividades que se correspondan con los fines específicos de las entidades que se prevén, ya que no puede olvidarse

que la justificación de la exención radica en la naturaleza social de las actividades que realizan estas entidades, lo que ha explicado que tradicionalmente se les haya concedido la exención en el gravamen de sus actividades económicas y no puede dejarse de considerar a la hora de determinar qué concretos supuestos deben ser merecedores del beneficio. De acuerdo con lo anterior, y profundizando más en el análisis, entendemos -no obstante- que la distinción entre actividades perdería su sentido cuando nos encontramos frente a entes de titularidad pública, pero resulta totalmente necesaria en lo que respecta a las entidades gestoras y a las mutualidades y montepíos de carácter privado.

Sobre la exención prevista a favor de la actividad de enseñanza desarrollada por centros concertados, deben mencionarse diferentes cuestiones:

1.- Que la inexistencia de ánimo de lucro a que se refiere el literal del artículo 82.1.e) TRLRHL no debe impedir que puedan disfrutar de la exención aquellas entidades que, por su forma jurídica mercantil, se han constituido bajo la premisa general de búsqueda de un interés lucrativo, ya que sea cual fuese la forma social del titular del establecimiento de enseñanza, éste -el establecimiento- tendrá carácter no lucrativo por la educación impartida en régimen de concierto siempre que se cumplan las exigencias que impone dicho régimen, circunstancia objetiva concordante con la naturaleza de la exención que estamos tratando, por cuanto el propio régimen de concierto presupone la inexistencia de ánimo de lucro para las actividades concertadas. De esta manera, puede afirmarse que el supuesto permitiría disfrutar de la exención a entidades que, aún teniendo forma mercantil o ánimo de lucro con carácter general, desarrollan actividades educativas en régimen de concierto.

2.- Que la enseñanza correspondiente a los niveles educativos concertados debe prestarse en condiciones de gratuidad, tal y como resulta de la legislación aplicable en materia educativa -por lo que éste será un requisito necesario para poder disfrutar de la exención-, ya que la financiación de los niveles educativos que se imparten en régimen de concierto educativo corre a cargo, íntegramente, del presupuesto público, que asume el coste de los gastos derivados de tales enseñanzas.

3.- Que la condición de centro financiado íntegramente con fondos públicos, en virtud del concierto educativo suscrito, y carente por tanto de ánimo de lucro, no se desvirtúa por el hecho de percibir cantidades regulares del alumnado por el desarrollo de actividades complementarias o por la prestación de determinados servicios, siempre que dichos importes figuren consignados en el concierto

educativo correspondiente, contando así con la preceptiva autorización administrativa, ya que la finalidad de estas cantidades es la de estricta cobertura del coste ocasionado por las actividades complementarias referidas o los servicios prestados, que coadyuvan a la mejora del nivel educacional impartido con carácter obligatorio.

4.- Que no todos los grados educativos impartidos por el centro deben estar concertados necesariamente, pudiendo aplicarse la exención a aquéllos que lo estén y debiendo tributar el resto. De esta forma, si en un mismo centro de enseñanza algunas de sus actividades están concertadas y otras no, sólo la enseñanza concertada puede disfrutar de la exención en el IAE.

5.- Que en caso de renovación o prórroga del concierto educativo no se produce una extinción del concierto ni, por tanto, de la exención, que no deberá solicitarse nuevamente, manteniendo sus efectos la que haya sido reconocida.

En lo que respecta a la delimitación del carácter de la enseñanza impartida, pese a que el artículo 82.1.e) TRLRHL se refiere a la “enseñanza en todos sus grados”, se ha venido exigiendo en los pronunciamientos administrativos, doctrinales y judiciales que han analizado la cuestión que se trate de enseñanza oficial en cuanto enseñanza reglada, expresión esta última que tiene su correlato en el grupo 931 de la sección 1.^a de las tarifas del impuesto, de forma que quedaría circunscrita a las actividades incluidas en dicho grupo.

Tal y como refiere el precepto que nos ocupa, los establecimientos de enseñanza no perderán el derecho a gozar de la exención a pesar de que faciliten determinados artículos o presten ciertos servicios. Dentro de los supuestos previstos, conviene distinguir dos conjuntos de actividades. Aquéllas que tienen como destinatarios a los propios alumnos -venta de libros y artículos de escritorio y servicios de media pensión o internado- y las que se dirigen a terceros -venta de los productos de los talleres dedicados a la enseñanza-.

En cuanto al primer bloque señalado, la redacción del artículo 82.1.e) TRLRHL, en términos subjetivos, efectivamente permitiría entender exento el ejercicio de tales actividades, ejercicio que, por otra parte, no obligará a presentar declaración de alta independiente alguna, ya que su tributación queda circunscrita a un incremento en la cuota relativa a las actividades de enseñanza incluidas en el grupo 931 de la sección 1.^a de las tarifas del impuesto, en virtud de la nota común a dicho grupo. Esta exención estaría supeditada, eso sí, a los siguientes requisitos:

1.- con carácter general, a que las cantidades que se cobren por los expresados conceptos se limiten a compensar su coste y,

2.- en el supuesto de tratarse de establecimientos de enseñanza concertada, ya tengan o no personalidad jurídica mercantil o ánimo lucrativo general, a que el centro goce de la exención en virtud del régimen de concierto educativo, y a que las cantidades cobradas por tales prestaciones se encuentren, en lo regulado por tal norma, autorizadas por la Administración correspondiente, debiendo cumplirse las exigencias previstas por el Real Decreto 1694/1995 para la prestación de servicios complementarios a la actividad educativa.

Las actividades englobadas en el segundo conjunto expresado bien podrían constituir supuestos de no sujeción, ya que faltaría el elemento teleológico exigido en el artículo 79.1 TRLRHL, por cuanto los productos comercializados no se elaborarían con la finalidad de intervenir en su producción o distribución, sino con finalidades formativas. En caso de no aceptarse esta circunstancia, lo que parece claro es que deberían presentarse las oportunas altas en el impuesto por el ejercicio de las correspondientes actividades comerciales, porque no creemos que queden incluidas en los epígrafes propios de la enseñanza.

Sobre el desarrollo de otro tipo de actividades que se llevan a cabo habitualmente por los centros docentes, el Real Decreto 1694/1995 distingue entre “actividades extraescolares” -artículo 3- y “servicios complementarios” -artículo 4-. El ejercicio de tales actividades, que obligaría a presentar declaraciones de alta, entendemos que no debe impedir la exención, estando ellas mismas exentas, y ello aunque se perciban cantidades de los alumnos para hacer frente a su coste, siempre que, en ambos casos, se desarrollen sin ánimo de lucro y, en el supuesto de tratarse de centros concertados, cumpliendo el régimen establecido por el citado real decreto. No obstante, el desarrollo de cualesquiera otras actividades -servicios de reprografía, venta de artículos de confección, etc.-, o de las últimamente expresadas en condiciones diferentes a las expuestas, estaría sujeto y no exento del IAE, al margen del régimen del que pudiera disfrutar la actividad de enseñanza.

Por otro lado, ha venido afirmándose que los colegios mayores y las residencias de estudiantes o profesores adscritas a las universidades no gozaban de exención alguna en el IAE, tanto porque no tienen como finalidad primordial el impartir enseñanza sino el proporcionar alojamiento, como porque el beneficio fiscal contemplado en el artículo 53.1 de la Ley Orgánica 11/1983 -en el que pudiera justificarse la exención- entraba en contradicción con lo dispuesto en el artículo 9 y la disposición adicional 9.^a de la Ley 39/1988 -actuales artículo 9 y disposición transitoria

primera del TRLRHL-, debiendo entenderse, en palabras del Tribunal Supremo, que la exención prevista en el artículo 53.1 de la Ley Orgánica 11/1983 “ha devenido y resultado erradicada del ordenamiento jurídico”. No obstante, este último motivo se ve desvirtuado en lo que respecta a las universidades públicas como consecuencia de la promulgación de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, que ha vuelto a establecer, ahora en su artículo 80.1, que “los bienes afectos al cumplimiento de sus fines y los actos que para el desarrollo inmediato de tales fines realicen, así como sus rendimientos, disfrutarán de exención tributaria, siempre que los tributos y exenciones recaigan directamente sobre las Universidades en concepto legal de contribuyentes, a no ser que sea posible legalmente la traslación de la carga tributaria”. Además, como antes establecía la disposición adicional cuarta de su predecesora, la disposición adicional quinta de la Ley 6/2001 prevé que los colegios mayores “gozarán de los beneficios y exenciones fiscales de la universidad a la que estén adscritos”.

A mayor abundamiento, debe mencionarse también que el punto 4 del referido artículo 80 dispone que “en cuanto a los beneficios fiscales de las Universidades públicas, se estará a lo dispuesto para las entidades sin finalidad lucrativa en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general”, y hoy en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

En lo que se refiere al ámbito subjetivo de la exención contemplada en el artículo 82.1.f) TRLRHL a favor de las “asociaciones y fundaciones de disminuidos”, la literalidad de la expresión llevaría a pensar que son los propios minusválidos quienes deben formar parte, como únicos miembros, de una u otra persona jurídica y que, además, no podrían verse incluidas en el supuesto aquellas entidades que hubieran adoptado una forma social diferente, ni tampoco aquellas otras con personalidad jurídica distinta que estuvieran constituidas por asociaciones y/o fundaciones. Sin embargo, parece más conveniente atender a la finalidad de protección del expresado colectivo, que justifica el beneficio, para no limitar el alcance del precepto, debiendo entenderse que incluye, también, a aquellas entidades que tengan por objeto la protección de los disminuidos y permitiendo la exención de entidades organizadas bajo una forma social distinta -como las cooperativas-, siempre que carezcan de ánimo de lucro y desarrollen las actividades a que se refiere la norma en cumplimiento de los objetivos que enumera. De nuevo, la literalidad de los términos que configuran un beneficio fiscal no debería impedir su aplicación conforme a la finalidad que lo sustenta.

Desde un punto de vista objetivo, dos tipos de actividades se engloban en el precepto. Por un lado, las de carácter propiamente pedagógico, científico, asistencial y

de empleo; por el otro, la actividad de venta de productos obtenidos por el ejercicio de las anteriores.

Con relación a las primeras, la referencia a las actividades “de empleo” permitiría entender incluidas en su ámbito tanto las actividades dirigidas a facilitar la incorporación al mercado laboral de las personas disminuidas, que serían básicamente formativas, de concienciación empresarial o de apoyo a los disminuidos que estuvieran trabajando para terceros, como cualquier otra actividad económica desarrollada por la asociación o fundación que utilizara como mano de obra a los propios minusválidos, siempre y cuando el desarrollo de tales actividades tuviera como finalidad la rehabilitación o tutela de estas personas, lo que concurriría por el hecho de facilitarles una ocupación laboral acorde con las especiales características de cada individuo. En tales supuestos, la actividad por la que deberá figurar matriculada la entidad será aquella que efectivamente realice, que podrá pertenecer a cualquier sector económico, ya que tan válida puede ser a estos propósitos una actividad comercial como, por ejemplo, otra de tipo industrial.

Sobre las actividades de venta de los artículos elaborados en los talleres de la entidad, ha de entenderse que no sólo no constituyen un impedimento para la exención, sino que ellas mismas estarán también exentas. En lo referente al alcance de la exención prevista por este concepto, debe señalarse que es distinto del contemplado en el apartado e) del mismo artículo 82.1 TRLRHL para los establecimientos de enseñanza, ya que la exención que ahora se analiza abarca las ventas habituales y las realizadas fuera de los talleres donde se elabore el producto. A este respecto, el diferente alcance de los dos supuestos no resulta justificado porque, en ambos casos, los artículos objeto de venta serán los obtenidos como consecuencia, fundamentalmente, del desarrollo de actividades formativas, ya que la venta de los productos que deriven de otro tipo de actividades, las mineras o industriales, estará incluida en la delimitación del contenido de la propia actividad realizada, por la que deberá figurar matriculada -y exenta- la entidad, de manera que, siendo las ventas en ambos casos una consecuencia accesoria del desarrollo de las actividades de formación, de entenderse sujetas deberían tener similar tratamiento.

Como requisitos coherentes con la finalidad de la exención, el artículo 82.1.f) TRLRHL exige que “el importe de dicha venta, sin utilidad para ningún particular o tercera persona, se destine exclusivamente a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento”. Sobre la primera exigencia, la lógica económica llevaría a entender que el importe que no puede reportar utilidad para ningún particular o tercera persona ha de ser el importe neto obtenido de la venta y no otro, lo que

permitiría que dicha venta se efectuase a través de intermediarios que percibieran la oportuna comisión.

En lo que se refiere a la bonificación prevista para las cooperativas, la nueva redacción del artículo 89.1 LRHL dada por Ley 51/2002 -hoy, artículo 88.1 TRLRHL-, si bien podía haber sido positiva a efectos sistemáticos, resulta totalmente criticable. La reunión en la LRHL de beneficios fiscales dispersos en otras normas hubiera sido una buena forma de simplificar el sistema tributario local y de atender a los principios fundamentales que lo deberían inspirar, léase el de seguridad jurídica, dando cumplimiento a las exigencias de rigor técnico más elementales. No obstante, dicha tarea no se ha abordado tampoco en la reforma llevada a cabo por Ley 51/2002. Pero es más, cuando se ha traído a la LRHL una bonificación contenida en otra norma como es la prevista en el IAE para las cooperativas, lo que se ha hecho es introducir nuevos problemas interpretativos, ya que se ha efectuado una remisión expresa al texto legal antes vigente -la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas-, que no se sustituye, sin atender al literal del mismo, de forma que no coincide lo regulado en el TRLRHL y lo establecido en la Ley 20/1990, lo que obliga a calificar negativamente la forma de actuar del legislador por cuanto supone de empeoramiento de la situación preexistente.

En cuanto al Derecho Comparado, corresponde mencionar que, a diferencia de lo que sucede con otros impuestos, la imposición local sobre las empresas presenta múltiples variantes en los distintos países de la OCDE, de manera que una buena parte de las posibles materias susceptibles de imposición es tomada en consideración por uno u otro de los sistemas existentes. No obstante, si bien no hay un modelo común de imposición local sobre las personas, físicas o jurídicas, que desarrollan actividades económicas, se observan determinadas tendencias. Por una parte, existe un predominio de la base inmobiliaria y, aunque en menor medida, de la imposición sobre beneficios; por otra, la imposición sobre la masa salarial registra un declive en beneficio de la base compuesta por el valor añadido, todo lo cual convive con el carácter atípico de las bases tenidas en cuenta por ciertos modelos de imposición.

Así, la presencia de una imposición infraestatal sobre las empresas o sus actividades económicas diferenciada de la imposición sobre los particulares resulta generalizada en los países más desarrollados económicamente, situación que justifica el mantenimiento del IAE en nuestro sistema impositivo como instrumento que contribuya a materializar la autonomía financiera de las Entidades locales. Está claro que la presencia de un impuesto local sobre las empresas no va a garantizar por sí sola la existencia de colectividades territoriales potentes financieramente y con márgenes de maniobra reales en materia fiscal pero, desde este punto de vista de Derecho

Comparado, resulta poco justificable la reforma materializada por la Ley 51/2002 y que ha llevado a la práctica supresión del IAE, en tanto que no parece que el difícil encaje entre los mecanismos de financiación de los distintos niveles territoriales de Administración pudiera permitirse el lujo de prescindir de una figura consolidada en nuestro sistema, de larga tradición en él y que tiene claras equivalencias en los países de nuestro entorno.

Otro argumento fundamental a favor de un tributo local sobre las actividades económicas es que, mientras la actividad productiva “consume” servicios públicos locales, la eficiente localización de los recursos requiere que el precio de los bienes introducidos en el mercado refleje también este coste de producción. Para transferir el coste público a la contabilidad privada no hay más instrumento que la imposición, ésta evidentemente debe corresponderse con el gasto público local. La imposición local respetuosa con este criterio favorece la competencia fiscal interjurisdiccional “sana”. Si una jurisdicción local muestra un nivel de imposición superior al valor de los servicios ofrecidos, los operadores reaccionarán deslocalizándose. Para evitar este éxodo, las autoridades se cuidarán de mantener una presión fiscal no tanto homogénea con la de las otras jurisdicciones, sino proporcional a los servicios ofrecidos. Con formas de imposición menos unidas al gasto local, este juego competitivo se deteriora.

Por lo demás, lo que no puede negarse es que el IAE necesitaba una reforma y para establecer en qué dirección acometerla la variedad de figuras existentes fuera de nuestras fronteras proporcionaba numerosos ejemplos que podían haberse seguido y adaptado. Al respecto, no hay que perder de vista que también en otros países se han afrontado reformas profundas en este sector de la imposición infraestatal, como en Italia con la creación de la *Imposta Regionale sulle Attività Produttive*, y que en otros Estados, concretamente en Francia, se está estudiando la forma de articular cambios en la fiscalidad local sobre las actividades económicas.

17.3.- De las exenciones en el IVTM

En primer lugar, debe realizarse una valoración negativa de la inclusión en la LRHL de una previsión relativa a la exención en el IVTM de los vehículos que vengan excluidos de tributación en virtud de tratados y convenios internacionales. La innecesariedad de la norma parece evidente y se ve magnificada por el hecho de que, pese a que la generalidad de la doctrina había predicado la redundancia respecto de los supuestos similares contemplados para otros impuestos locales, el legislador introdujo esta previsión en el IVTM -por mor del artículo 30.⁹ de la Ley 51/2002- en el apartado c) del artículo 94.1 LRHL -hoy, artículo 93.1.c) TRLRHL-, cuando antes no

existía, y pese a que la exención venía, como no podía ser de otra forma, siendo expresamente reconocida por los propios tribunales de justicia.

En lo que respecta a la exención prevista en el artículo 93.1.e) TRLRHL a favor de los vehículos matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo, ha de referirse que la redacción del precepto parece exigir que el beneficiario tenga formalmente reconocida su condición de minusválido por parte de la Administración competente, sin que sea suficiente que reúna los requisitos normativamente previstos para que su minusvalía pueda ser declarada en un grado igual o superior al 33 por 100. Es decir, no bastará con acreditar que el contribuyente se encuentra en situación de poder ser declarado minusválido en el grado previsto por la norma de exención. Lo anterior resultaría del tenor literal del último párrafo del artículo 93.1.e) TRLRHL, puesto en relación con el segundo párrafo del apartado 2 del precepto, y vendría a resultar equiparable al régimen contenido en el artículo 66.2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, por cuanto en dicha norma se dispone expresamente que, para el reconocimiento de la exención prevista en ella, “será necesaria la previa certificación de la minusvalía o de la invalidez por el Instituto Nacional de Servicios Sociales o por las entidades gestoras competentes”.

Sobre el requisito, exigido por el precepto, de que el vehículo sea para “uso exclusivo” del minusválido, cabe referir que la mención del “uso” parece venir delimitada en la propia norma cuando se afirma que la exención se aplicará “tanto a los vehículos conducidos por personas con discapacidad como a los destinados a su transporte”. De esta manera, el uso exigido parece ser un uso directo por el beneficiario de la exención, implicando siempre su movilidad, de forma que sólo los vehículos conducidos por el minusválido o los destinados a su transporte serían “usados” por él y podrían gozar del beneficio. Pero esta previsión se ve potenciada en su rigor si tenemos en cuenta que ese uso por parte del minusválido debe ser “exclusivo”, lo que llevaría a que siempre debe ser usado por él, no pudiendo utilizarlo ninguna tercera persona. Sin embargo, parece más razonable exigir, simplemente, que siempre que el vehículo sea utilizado lo sea en beneficio del minusválido, para su utilidad, aunque no se esté dando un uso directo y, por tanto, en aras de la movilidad del disminuido.

Con relación a las bonificaciones en el impuesto, las previstas en los apartados a) y b) del artículo 95.6 TRLRHL en atención a la clase de carburante que consuma el vehículo y en razón de la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente, así como en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente, parecerían justificar la existencia del IVTM en una finalidad extrafiscal, en tanto que el impuesto atendería al daño ambiental que produce el vehículo, de manera que cuando este daño disminuye la tributación también debería

hacerlo. No obstante, de ser correcta esta justificación, en lugar de establecer exenciones parciales, hubiera sido más adecuado técnicamente fijar la base o la cuota del tributo no sólo en atención a la potencia del motor, como ocurre, sino teniendo en cuenta criterios que efectivamente midieran la perturbación medioambiental causada por cada vehículo determinado según sus características técnicas particulares, como sucede con el Impuesto sobre Vehículos a Motor alemán. En este sentido, la propia Comisión Europea introduce la posibilidad de reestructurar los impuestos de matriculación y circulación de acuerdo con una orientación ambiental y sugiere que sería deseable promover una diferenciación en los impuestos sobre vehículos con base en el efecto contaminante en términos de CO₂ de cada nuevo vehículo de pasajeros que entrara en circulación.

Por lo demás, con el objetivo de favorecer las conductas más respetuosas con el medio ambiente, cabría establecer nuevas bonificaciones para supuestos como los de *car sharing* o uso compartido de coches por parte de diversos usuarios.

17.4.- De las exenciones en el ICIO

En lo que se refiere al ICIO, corresponde mencionar -respecto de la configuración legal de la bonificación prevista a favor de las construcciones, instalaciones y obras que, por su especial interés o utilidad municipal, fueran merecedoras de una protección singular- que llama la atención una circunstancia que no se da en otros supuestos; concretamente, el hecho de que el beneficio se vincule a que las construcciones, instalaciones u obras sean declaradas previamente de especial interés o utilidad municipal, lo que deberá acordarse por el Pleno de la Corporación, previa solicitud del sujeto pasivo. Es decir, el mecanismo habitual de reconocimiento del beneficio por la autoridad ejecutiva correspondiente se sustituye aquí, al vincularse directamente a ella, por una declaración de interés emanada del Pleno del Ayuntamiento, declaración que versa sobre una materia distinta de la propia exención y que podrá tener otros efectos además de los meramente tributarios.

Así, en su aspecto formal, la bonificación referida tiene carácter rogado; no obstante, como consecuencia de su especial régimen de concesión, lo que deberá solicitarse será no sólo el beneficio sino, principalmente, que las construcciones, instalaciones u obras sean declaradas de especial interés o utilidad municipal, al ser éste, dejando a un lado las demás circunstancias que pueda exigir la ordenanza fiscal, el requisito básico que legitima la bonificación.

Desde una perspectiva dirigida a primar conductas de respeto hacia el medio ambiente, la doctrina ha propugnado la discriminación entre actuaciones que impliquen una reutilización de volúmenes ya construidos o la rehabilitación de edificios y actuaciones que conlleven construcción en terrenos de nueva ocupación, con un impacto ambiental en general muy superior. En este marco, se podría introducir una exención o bonificación en los dos primeros supuestos y un tipo elevado en el segundo, de manera que se consiguiera que el impuesto no perdiera capacidad fiscal respecto de la situación actual y, simultáneamente, se fomentara la rehabilitación de inmuebles urbanos⁸²⁴. Del mismo modo, cabría tener en cuenta a la hora de cuantificar el impuesto o de establecer beneficios fiscales, la distinción entre primeras y segundas residencias o el deterioro de la naturaleza, el ruido o las molestias ocasionados por la obra⁸²⁵.

17.5.- De las exenciones en el IIVTNU

Si alguna nota cabe destacar de las exenciones previstas para el IIVTNU es la difícil delimitación con supuestos de no sujeción de gran parte de ellas. Esta circunstancia, que no tendría especial incidencia si se tratase de otro impuesto, se convierte en fundamental cuando nos encontramos ante el IIVTNU, ya que la ruptura del período de generación del incremento de valor de un bien que las exenciones producen y que la no sujeción no origina, tiene una incidencia determinante en el importe del gravamen que deberá satisfacer el obligado al pago en la siguiente transmisión de dicho bien, de manera que será fundamental determinar ante cual de las dos figuras nos encontramos en cada uno de los supuestos en que se plantea la cuestión.

Pasando a destacar algunas de las cuestiones más significativas que plantean los supuestos de exención ya analizados, habrá que comenzar por la exención contemplada para los incrementos de valor que se manifiesten como consecuencia de las transmisiones de bienes que se encuentren dentro de un perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico o de bienes que hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según lo establecido en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio

⁸²⁴ Véase Puig Ventosa, *Fiscalitat ambiental local*, ob. cit., pág. 64, con cita de Rojas Briales, E. y Monrós Chancosa, A., *Propuestas de instrumentos económicos para la política territorial*, IV Congreso internacional de ordenación del territorio, Zaragoza, 2003.

⁸²⁵ De nuevo, véase Puig Ventosa, *Fiscalitat ambiental local*, ob. cit., pág. 64, con cita de Fajardo Spínola, L., *Informe jurídico sobre la posibilidad de limitar el acceso a la segunda residencia en Lanzarote*, Programa Life Lanzarote en la Biosfera II, 2001-2004, Informe n.º 5, Cabildo de Lanzarote, 2003, págs. 46-47, y de Rivas, J. y Magadán M., *Fiscalidad y medio ambiente en España*, Septem Ediciones, Oviedo, 2003, pág. 37.

Histórico Español, en cuanto la norma establece el requisito adicional de que los propietarios del bien o los titulares de derechos reales sobre el mismo acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles. Sobre esta exigencia cabe hacer varias observaciones.

1.- Que no basta con haber realizado las obras, sino que resulta necesario acreditar dicha realización ante la autoridad competente, lo que constituye un requisito formal establecido por el legislador que vendrá a sumarse a los que puedan exigirse por la ordenanza fiscal.

2.- Que las obras deben haberse efectuado “a cargo” del propietario o titular del derecho real, lo que parece implicar que las obras no las habrá podido financiar una persona distinta de las citadas por la norma, como sería, por ejemplo, un arrendatario del bien, y excluiría -por otro lado- la realización de obras efectuadas con el patrocinio de terceros. Es decir, la norma parece exigir que el coste de la obra haya sido soportado por el propietario o titular de un derecho real.

3.- Que la norma exige solamente la realización de obras de conservación, mejora o rehabilitación, sin concretar en qué grado deban afectar al inmueble, por lo que cabría entender que la exención será aplicable cualquiera que sea la magnitud de las obras realizadas, lo que resulta claramente criticable.

Refiriéndonos a la Iglesia Católica, corresponde mencionar que la extensión de los beneficios fiscales previstos para las entidades sin fin de lucro y para las entidades benéficas privadas a las entidades a que aluden los artículos IV y V del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, supone el reconocimiento de la exención en el IIVTNU a favor de la Iglesia Católica por una doble vía -la que deriva del artículo 105.2.c) del TRLRHL y la que resulta del artículo 15.3 de la Ley 49/2002-, y ello sin necesidad de cumplir requisito alguno relativo a las actividades desarrolladas en el concreto bien inmueble cuyo incremento de valor origina la sujeción al impuesto.

Desde otro punto de vista, se ha discutido si la Iglesia Católica está exenta del impuesto por aplicación de lo ordenado en el artículo IV.1.D) del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede. Así, en el citado precepto se había declarado que la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes y congregaciones religiosas y los institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas tenían derecho a la exención de la tasa de equivalencia, en tanto recayese sobre los bienes enumerados en la letra A) del propio artículo IV.1.

Desde una tercera perspectiva, se plantea la posibilidad de aplicar la exención prevista en el artículo IV.1.B) del Acuerdo, en tanto contempla una “exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio” a favor de las entidades a que se refiere el propio precepto. Sobre el alcance de este beneficio, debe mencionarse que el IIVTNU es un impuesto real que recae sobre una renta puesta de manifiesto como consecuencia de la realización de determinadas operaciones jurídicas sobre bienes inmuebles de naturaleza urbana, lo que llevaría a aplicar la exención al denominado núcleo básico de la Iglesia Católica -las entidades del artículo IV- sin necesidad de requisito adicional alguno predicable del bien que genera el incremento de valor que origina la sujeción al impuesto para la entidad eclesiástica.

No obstante lo anterior, la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2000 (RJ 2000\6842) ha venido a fijar doctrina legal en relación con el alcance de la exención en el IIVTNU a favor de la Iglesia Católica y sobre el disfrute por la misma de los beneficios fiscales previstos en el Ley 30/1994, señalando que:

1.- La exención en el IIVTNU para la Iglesia Católica y las entidades religiosas comprendidas en los artículos IV y V del Acuerdo suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede que pudiera resultar del régimen en él establecido, de su conexión con las exenciones recogidas en el artículo 106.2, apartados c) y e), de la LRHL -hoy artículo 105.2 TRLRHL-, o de la aplicación directa de estas últimas, sólo puede ser reconocida en aquellos supuestos en que se acredite, por la entidad que solicite su aplicación y en la forma legalmente establecida, que el bien transmitido se halla 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.

2.- El disfrute de los beneficios fiscales prevenidos en la Ley 30/1994 aplicables a la Iglesia Católica e instituciones de ella dependientes según lo en la misma establecido, se encuentra condicionado a que la entidad que los solicite acredite, en la forma legal, que el bien sobre el que pudiera recaer la exención se halle afecto a la persecución y cumplimiento de fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o cualesquiera otros fines de interés general, como los de culto, sustentación del clero, sagrado apostolado y ejercicio de la caridad.

En lo que respecta al no devengo del IIVTNU con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de las operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, desde un punto de vista negativo, el artículo 96.2 del TRLIS dispone que no se aplicará el régimen especial “cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal”. Esta previsión merece algunos comentarios:

1.- El artículo citado comienza impidiendo la aplicación del régimen especial a aquellas operaciones que tengan, principalmente, el objetivo de defraudar o evadir el pago de tributos. A la previsión anterior se añade otra, que parece concretar su alcance, al disponer que el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal. Sin embargo, pese a que el uso de la expresión “en particular” indicaría que el precepto va a concretar la previsión inicial, puede sostenerse que ello no es así, ya que tanto la inexistencia de motivos económicos válidos como el interés en conseguir una ventaja fiscal no pueden considerarse circunstancias incluidas necesariamente en los conceptos de fraude o evasión fiscal. La redacción del precepto parece colocar en un primer plano el fraude, cuando en realidad resultaría más importante la justificación económica o financiera de la operación de reestructuración empresarial, ya que ésta ha de existir para que el negocio jurídico tenga una causa válida.

2.- Podría sostenerse así que estamos ante un condicionante genérico, la operación deberá tener una finalidad económica válida, esto es, han de perseguirse los objetivos propios que la reestructuración empresarial o racionalización de las actividades en esencia conllevan, pues esta circunstancia es la que merece especial protección y justifica la neutralidad que el régimen introduce, y unas previsiones específicas que se añaden al requisito anterior y que lo excluyen desde un punto de vista lógico -ya que si la operación se justifica primordialmente por motivos fiscales no podrá tener una justificación económica válida, porque si la tiene no habrá preponderancia del interés fiscal-.

3.- Entre los supuestos en los que no habrá una finalidad económica válida estarán aquéllos en que la operación tenga una motivación primordialmente tributaria y cuando persiga el fraude o la evasión fiscal; en tales casos no se

aplica el régimen especial que nos ocupa y, por supuesto, se devengará el IIVTNU. De esta manera, si hay un fundamento económico o empresarial no parece que pueda apreciarse la existencia de una motivación espuria que impida aplicar el régimen; ahora bien, si no existe ese fundamento económico esencial, haya o no interés defraudatorio, el régimen especial no podrá entrar en juego.

4.- Está claro que la norma ha acogido la exigencia, a la que se refiere el artículo 11.1.a) de la Directiva 90/434/CEE, de que la operación tenga una motivación económica válida, y ha excluido la posibilidad de que la finalidad primordial de la operación sea el aprovechamiento de determinadas ventajas fiscales ligadas a ella -como había defendido un sector de la doctrina-, siguiendo así la línea adoptada por la Dirección General de Tributos.

La aplicación del régimen fiscal establecido en el Impuesto sobre Sociedades exige que se haya optado por el mismo según las reglas contenidas en el artículo 96.1 TRLIS, que no se haya renunciado a él -artículo 84.2- y que la operación efectuada no tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal -artículo 96.2-, ello introduce la posibilidad de que a pesar de cumplirse inicialmente todos y cada uno de los requisitos que permitirían la aplicación del régimen que nos ocupa, pueda no desplegar sus efectos por voluntad del contribuyente. Ante esta circunstancia, surge la cuestión de determinar si el no devengo del IIVTNU exige que se haya aplicado efectivamente en su conjunto el régimen especial o si bastará con que concurran sus requisitos, aunque, por falta de opción, no haya desplegado sus efectos para los otros tributos a los que afectaría. Dicho en otros términos, se plantea la duda de establecer si la aplicación a la concreta operación de que se trate del régimen contenido en el capítulo VIII del título VII del TRLIS ha de ser efectiva o basta con su mera posibilidad. Al respecto, parece oportuno sostener que para aplicar el diferimiento previsto en el IIVTNU no basta con que concurran los requisitos contemplados por la norma, sino que será necesario que, además, el régimen especial que nos ocupa haya sido efectivamente aplicado en tanto que se haya optado por él y no se haya renunciado al mismo, ya que si atendemos a su propia justificación, tendrá poco sentido que pueda aplicarse el no devengo del IIVTNU de manera aislada y, por el contrario, el resto de figuras impositivas no vea alterado su normal desenvolvimiento porque no se ha formulado la opción por el régimen especial previsto en el TRLIS, en tanto que dicho régimen existe para salvaguardar la neutralidad fiscal respecto de las operaciones de reestructuración empresarial y parece claro que tal neutralidad sólo podrá derivar de una aplicación integral del régimen diseñado por el legislador.

Sin embargo, lo que no parece que pueda sostenerse es la vinculación ciega del diferimiento en el IIVTNU a la aplicación del régimen especial, de manera que, a pesar de que dicho régimen se haya hecho valer para el resto de tributos, podrá resultar improcedente el no devengo del impuesto local si se comprueba por la administración encargada de su gestión que no concurren los requisitos previstos normativamente, y ello porque la gestión tributaria del IIVTNU viene atribuida a los Ayuntamientos por el artículo 110 TRLRHL, de forma que tales entes serán los encargados de controlar la aplicación del tributo y determinar si concurren los elementos exigidos para declarar el no devengo. Pero este planteamiento puede chocar con cuatro obstáculos:

1.- Uno de carácter hermenéutico, puesto que el propio tenor de la disposición adicional segunda del TRLIS parece vincular el no devengo del IIVTNU a la aplicación del régimen especial en el Impuesto sobre Sociedades.

2- Otro derivado de los principios generales de la actuación administrativa, ya que resultaría llamativo que dos administraciones llegaran a calificar de manera distinta una misma operación. Al respecto, el grado de vinculación del impuesto local a lo que haya podido acontecer en otras esferas de poder tributario dependerá de lo que se haya actuado en ellas. Evidentemente, si no ha habido comprobación anterior la Entidad local podrá determinar con mayor facilidad la improcedencia del beneficio en el IIVTNU; en cambio, si hubiera existido una actuación inspectora realizada por otra Administración admitiendo la concurrencia de los requisitos exigidos, difícilmente el Ayuntamiento va a poder contravenir tal pronunciamiento, aunque deba reconocérsele margen para hacerlo si existen elementos que justifiquen la separación respecto de un pronunciamiento ajeno, dada la independencia que rige la relación entre administraciones -no vinculadas jerárquicamente- y la sustantividad propia de cada tributo.

3.- El tercero proviene de las amplísimas facultades de tutela y control que se reserva la Administración tributaria estatal sobre este tipo de operaciones, y muestra evidente de ello es la redacción del segundo párrafo del artículo 96.2 del TRLIS, que regula el régimen de información administrativa previa sobre operaciones concretas, en tanto otorga carácter vinculante a la contestación -previsión innecesaria porque el régimen general de consultas tributarias ya lo dispone así- y extiende sus efectos a "... la aplicación del régimen especial del presente capítulo en éste y en cualesquiera otros tributos", lo que atribuye una eficacia *erga omnes* al pronunciamiento de aquella administración sobre el IIVTNU, que seguramente debilitará sobremanera el disentimiento que pudiera tener la Administración tributaria local sobre el análisis del caso particular.

4.- Finalmente, constituye también un obstáculo a la discrepancia local el carácter indeterminado de alguna de las exigencias justificativas del régimen especial -como pueden ser la existencia de rama de actividad o la justificación económica de la operación de reestructuración empresarial-, por lo que va a ser difícil que la Entidad local vaya a apartarse de la valoración que haya podido efectuar la Administración tributaria estatal sobre la concurrencia de tales requisitos.

18.- Valoración

A la hora de valorar con carácter general las exenciones contempladas en los impuestos locales pueden efectuarse algunas consideraciones.

En primer lugar, cabe referir que el impacto de las exenciones y, en particular, su papel incentivador puede encontrarse afectado por dos elementos que contrarrestan su hipotética eficacia, que son la variedad y la heterogeneidad de las figuras previstas. De esta manera, la variedad y la heterogeneidad de los dispositivos generan costes de información y gestión importantes tanto para las administraciones públicas como, sobre todo, para los contribuyentes. Esta situación puede llegar a provocar, incluso, que algunos responsables locales no gestionen bien la diversidad de las medidas de carácter potestativo puestas a su disposición y los efectos que producen, pudiéndose originar dificultades a la hora de desarrollar una política fiscal de ámbito local que sea coherente en materia de beneficios fiscales.

En el otro lado de la relación jurídico-tributaria, los contribuyentes y, en particular, los de menor capacidad económica, se verían dificultados para disponer de una información suficiente, accesible a un coste aceptable, que les permitiera optimizar sus decisiones de inversión, gasto, implantación, etc., en atención a los dispositivos de exención tributaria existentes. Quedan, así, insensibles al efecto incentivador que una determinada medida pudiera tener y resulta que únicamente constatan la aplicación del beneficio *a posteriori*, sin que el mismo haya tenido virtualidad alguna en su decisión previa.

En nuestro Derecho, los sobrios propósitos iniciales del legislador, que pretendió reducir al mínimo los beneficios fiscales recogidos en la Ley 39/1988, se han visto contradichos por la legislación posterior, que ha ampliado considerablemente el número de exenciones referentes a los impuestos locales. Efectivamente, el catálogo de beneficios fiscales en dichos impuestos es amplio y se ve incrementado con las sucesivas reformas del texto regulador de las Haciendas Locales, con lo que se corre el peligro de caer en los defectos referidos, pudiendo generarse confusión y disfunciones que impidan que las medidas adoptadas desarrollen las potencialidades incentivadoras que lleven implícitas.

En segundo lugar, atentan también contra una buena práctica en materia de beneficios fiscales la complejidad de los dispositivos previstos y su inestabilidad en el tiempo, en tanto que constituyen importantes factores de inseguridad jurídica y, en consecuencia, llevan consigo un riesgo de controversia, en lo que se refiere a la complejidad, y de inseguridad sobre el mantenimiento de exenciones disfrutadas, en el caso de la inestabilidad en el tiempo; estos elementos de incertidumbre contribuirían a disuadir a los sujetos pasivos de su posible interés por realizar las conductas incentivadas por el beneficio fiscal.

Pero es más, la complejidad tiene mayor efecto perjudicial cuando afecta a unas administraciones como las locales, que no siempre tienen capacidad técnica suficiente para enfrentarse a un abanico amplio de medidas, en muchos casos opcionales, de amplitud y alcance variables, cuyas condiciones de aplicación varían a lo largo del tiempo.

Junto con la complejidad, debe evitarse la inestabilidad en el sistema. Si bien es cierto que esta nota no tiene una importancia excesiva en nuestro Derecho Tributario local, sí han venido produciéndose algunos supuestos de sustitución de exenciones con diferente ámbito de aplicación que introducirían este factor de incertidumbre que ahora nos ocupa.

Deben evitarse, así, la excesiva complejidad y la inestabilidad, ya que constituyen notas que también menoscaban los efectos incentivadores. Las exenciones han de inscribirse en un proyecto global, coherente desde el punto de vista fiscal, y no deben responder a una sedimentación de medidas específicas que, después del transcurso de los años, van adoptándose por numerosos y dispares textos legislativos. Este tipo de crecimiento desemboca a medio y largo plazo en un sistema inmanejable al que sus defectos estructurales impiden alcanzar de manera eficiente los objetivos deseados.

En tercer lugar, el ámbito de aplicación de determinados beneficios fiscales puede aparecer hoy como inequitativo, en particular, en cuanto a la equidad horizontal entre categorías de contribuyentes. Así, sucede que el perímetro de determinadas exenciones puede hacer dudar de que efectivamente coincida con el de los bienes o actividades que, ya sea por evidenciar una insuficiente capacidad contributiva para soportar el impuesto o ya sea por otras razones que se consideren dignas de protección, resultan merecedores de un régimen tributario preferencial. Esta situación concurre, especialmente, en el caso del IAE y, en concreto, en el de la exención prevista a favor de las personas físicas y de las entidades que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros, y ello en la medida misma en que

se considera que está justificada una imposición local sobre las actividades económicas, puesto que, en tal caso, desde diferentes ámbitos se ha entendido que todos los sujetos -incluidas las personas físicas y las entidades de menor tamaño- deberían pagar el impuesto, cualquiera que sea su estatuto jurídico o su volumen de actividad.

En cuarto lugar, la multiplicación de las exenciones no es neutra sobre la economía. Dos tipos de efectos le son atribuidos particularmente a esta circunstancia. De un lado, limitan las bases de imposición y conducen así, automáticamente, cuando son compensadas, a una transferencia de la carga sobre el contribuyente nacional, y cuando no se compensan, a una disminución de los ingresos de las colectividades afectadas, que se traduce en un aumento de la presión fiscal ejercida sobre las bases no exoneradas. En este ámbito, puede llegarse a dar la circunstancia de que el Estado tienda mayoritariamente a sustituir a los contribuyentes en el pago de sus contribuciones relativas a los impuestos locales, beneficiándolos con exenciones y desgravaciones y compensando a las entidades locales. Ejemplo de esta situación es lo sucedido en Francia en los últimos años, en tanto que el Estado se ha convertido en el primer contribuyente por los impuestos locales. Y no puede dejarse de lado que una mayor intervención del Estado en el ámbito de la fiscalidad municipal va en detrimento de la corresponsabilidad fiscal de los cargos electos locales frente a sus contribuyentes-electores.

De otro lado, algunas exenciones, básicamente en lo que se refiere al IAE, pueden crear distorsiones en la competencia, en tanto que un mismo mercado estaría ocupado simultáneamente por empresas exoneradas y no exoneradas. Pero, aunque no exista ninguna estimación econométrica en este ámbito, la ventaja competitiva obtenida por las exenciones debe matizarse en algunos casos, ya que puede verse compensada por la desventaja resultante de determinadas circunstancias particulares concurrentes en la categoría de los sujetos exonerados, como podría ser el caso del inicio de actividades económicas. En cambio, las distorsiones de la competencia aparecen, con más claridad, cuando la exención se basa en un criterio relativo a la forma jurídica del sujeto en cuestión, porque, en tales supuestos, sólo la preeminencia del motivo justificante del beneficio puede constituir un fundamento sólido para su existencia.

En quinto lugar, corresponde observar que las exenciones tributarias han constituido en demasiadas ocasiones un instrumento socorrido que, en el ámbito local, podría decirse que se han utilizado para todo tipo de fines, intentando solventar con ellas las reivindicaciones procedentes de los dos ámbitos subjetivos implicados, contribuyentes y Entidades locales. En definitiva, las exenciones se han usado tanto

para contentar a los contribuyentes, reduciendo la carga fiscal por motivos medioambientales, de creación de empleo, para atender a catástrofes naturales, etc., como para distraer las legítimas reivindicaciones de las Entidades locales, que han demandado siempre una mayor autonomía local en la vertiente de los ingresos⁸²⁶.

En este sentido, las reformas producidas han venido introduciendo, a partir de la Ley 50/1998, una serie de beneficios fiscales potestativos que, si bien puede considerarse a primera vista que favorecen la autonomía financiera municipal, en tanto se faculta a los Ayuntamientos para establecerlos, en realidad constituyen una medida perversa en cuanto suponen una ampliación de los beneficios existentes -que no se ven reducidos-, se excluye la compensación a los municipios por los ingresos dejados de percibir y se generan una pluralidad de focos de presión social sobre la autoridad municipal -tantos como beneficios potestativos se autorizan, y ello en la medida en que ninguno de los sectores potencialmente afectados renunciará a exigir su establecimiento por parte del Ayuntamiento respectivo-. En otras ocasiones, la referida autonomía se ha logrado a costa de los intereses del contribuyente, en la medida en que se ha sustituido un beneficio de obligado reconocimiento por parte de la Entidad local por otro de establecimiento potestativo, como sucede con la bonificación en el IAE por inicio de actividades empresariales -recogida hoy en el artículo 88.2.a) TRLRHL-, por cuanto el beneficio, a partir de la Ley 50/1998, se configuró como de establecimiento potestativo, viniendo a sustituir al anteriormente existente, que figuraba previsto por ley y que debía ser reconocido siempre que concurrieran los presupuestos para su aplicación.

Como una de las muestras más llamativas de esta utilización generalizada de las exenciones, puede referirse la introducida en el IAE a favor de las personas físicas y de las entidades que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros, que se ha usado para suprimir un impuesto sin suprimirlo: políticamente, se ha “vendido” la práctica eliminación del IAE; económicamente, se ha eximido de su pago a la mayor parte de contribuyentes y se han reducido significativamente los ingresos municipales derivados de este tributo; pero,

⁸²⁶ La situación también se da en otros países. Por ejemplo, refiere Guengant que la fiscalidad local francesa, a pesar de ser acusada sistemáticamente de injusta e ineficaz, manifiesta una gran inercia frente al cambio, sucediendo que las actuaciones producidas consisten, en lo esencial, en reducciones tributarias y no en verdaderas reformas. Así, en vez de modificar los hechos imposables y/o las formas de valoración de las bases tributarias, los poderes públicos han optado por reducir la carga de los contribuyentes, ya sea por medio de desgravaciones o de exoneraciones. En este marco, las pérdidas de ingresos fiscales sufridas por las colectividades territoriales son compensadas, de forma más menos íntegra, por el Estado (Véase Guengant, A., “L’avenir incertain de la fiscalité locale: entre dégradation et rénovation”, *Revue Française de Finances Publiques*, núm. 77, 2002, pág. 198.

jurídicamente, tan sólo se ha introducido una exención. La indiscutible potencialidad de la figura ha quedado así sobradamente demostrada.

En resumen, cabe hacer notar que el uso abundante de las exenciones no puede ser criticado, ya que la figura constituye un instrumento técnico al servicio del legislador, pero sí debe exigirse que tal uso se efectúe respetando las exigencias de la Justicia en materia tributaria. Resulta innegable que el Derecho ha de atender a la Justicia como el primero de sus objetivos al disciplinar las relaciones sociales, y dentro de ese Derecho justo queda englobado, sin duda alguna, el Tributario, no ya únicamente por simple adscripción a tal categoría general sino por venir así dispuesto expresamente en la propia Constitución Española⁸²⁷. Y esa Justicia no ha de buscarse a través de caminos imprecisos sino de los principios y derechos consagrados en nuestra Carta Magna. Muchas veces se ha denunciado la contradicción de los impuestos locales y de las exenciones previstas en ellos con tales criterios rectores de carácter fundamental -y poca duda cabe de la corrección de muchas de esas críticas en tanto el ordenamiento impositivo local padece en demasiados casos el olvido, la dejadez e incluso la desconfianza de la que sus titulares, las Administraciones locales,

⁸²⁷ El sometimiento del tributo a la justicia no siempre ha estado claro. Como explicó Luigi Vittorio Berliri exponiendo los antecedentes de la situación de escepticismo que se vivía a mediados de 1940 sobre la posibilidad de encontrar un impuesto justo -que describe como «corriente de pensamiento que después de un siglo de afanosa y apasionada búsqueda de la «verdadera» justicia tributaria por parte de los economistas, amenaza ahora con desembocar en una desesperación de justicia»-, «el instituto del impuesto quedó desde el principio fuera del titánico trabajo con el que se concluía y consolidaba en Roma la «invención» del Derecho. La antigua «contribución» romana, que excepcionalmente había servido para hacer frente a algún déficit momentáneo del presupuesto público y al *stipendium* del ejército, desapareció prácticamente ya desde el siglo VI de la ciudad (Momsen, Clerici), antes que los juriconsultos hubieran tenido ocasión de ocuparse de la misma y de fijar sus características como instituto jurídico». Más tarde aparecen los tributos, y lo hacen indisolublemente ligados al poder absoluto del soberano impositor como relaciones de poder incondicionado e incontrolable entre el soberano y cada súbdito en particular. En este marco, «a la abstracción formal y a la irracionalidad substancial de la imposición, correspondía la irracionalidad y arbitrariedad de las exenciones e inmunidades más extendidas, expresión y prueba directa de la *gracia* soberana, al igual que el impuesto lo era del poder soberano.» (Véase *El impuesto justo*, traducción de Vicente-Arche Domingo, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1986, págs. 39-40; las cursivas obran en el original).

Esta necesidad de adecuación a la justicia la ejemplifica el maestro italiano afirmando que «el contribuyente a quien se aplique un impuesto de 100, antes de preguntarse si dicho impuesto es «bueno» o es «malo», si es «racional» o «improductivo», y quizás antes todavía de preguntarse cómo le convendrá actuar para satisfacerlo, considerará la situación relativa de los demás contribuyentes y se preguntará si «es justo» que él deba pagar ese impuesto y que deba pagarlo en aquella cuantía. Y si lo encuentra injusto más allá de un cierto límite -no ya, se entiende, como inevitable reacción superficial de disgusto, sino en el fuero íntimo de su conciencia ético-jurídica-, el dolor de la injusticia podrá superar, y con mucho, al de la no satisfacción de las otras necesidades materiales que habría podido atender con el gasto absorbido por el impuesto. *Est miser nemo, nisi comparatus*» (ibídem, págs. 30-31; la cursiva obra en el original).

han sido objeto por parte del legislador, tanto estatal como autonómico-, circunstancia que debe corregirse.

Y esta corrección pasa por diferentes actuaciones que lleven a reexaminar los beneficios existentes con el fin de conseguir una fiscalidad local más simple, más justa y más eficaz.

En primer lugar, debe mitigarse la numerosa conflictividad existente en la materia y que responde, en gran medida, a la existencia de abundantes dificultades interpretativas derivadas de los enunciados normativos que prevén los beneficios que nos ocupan. Así, puede mencionarse que esta conflictividad muy probablemente viene justificada por una normativa oscura, confusa y desfasada, que arrastra defectos o silencios que, sólo en muy contados casos, se han resultado en las innumerables reformas que ha sufrido la Ley 39/1988. Tal circunstancia ha justificado en este caso el esfuerzo de analizar las diversas figuras previstas en el ordenamiento, procurando identificar y resolver los problemas interpretativos que se plantean, relativos a naturaleza jurídica, sujetos, requisitos, etc.

Una simplificación debería permitir, a partir de normas más claras, mudar la situación a una la fiscalidad más equitativa. Se trata de limitar los inconvenientes del sistema actual, en el que las ventajas concedidas a algunos grupos de beneficiarios no están justificadas ni por consideraciones de interés general ni por preocupaciones de coherencia económica. Una simplificación contribuiría, por otro lado, a conseguir una fiscalidad más eficaz. Un impuesto establecido sobre la base de una legislación poco clara se expone a menor aceptabilidad por parte de los contribuyentes, a un mayor riesgo de evasión fiscal y a un importante coste de gestión para la administración. Volver de nuevo a principios más claros permitiría reducir estas distintas fuentes de ineficacia. Una política voluntarista de simplificación permitiría, en suma, ganancias de productividad.

En segundo lugar, han de acotarse los ámbitos a los que deben circunscribirse las exenciones que tienen su fundamento en móviles extrafiscales de política social, económica, etc. Observando el elenco de beneficios fiscales previstos en los impuestos locales, se concluirá que la mayor parte de ellos responde a finalidades extrafiscales. La existencia de este tipo de exenciones está plenamente aceptado en nuestro Derecho -pese a que no ha sido fácil su acomodo desde la perspectiva jurídica-, ya que la capacidad económica no es el único criterio de justicia establecido por nuestra norma constitucional; bajo esta premisa, numerosos beneficios en el ámbito local atienden a finalidades ajenas a las propias del tributo, es decir, a fines de incentivación o promoción de políticas económicas, sociales, medioambientales, industriales, etc.

Analizando esta situación, no puede perderse de vista que el deber de contribuir se manifiesta inequívocamente en el ingreso, pero tiene también una incidencia en el gasto, ya que con el tributo se obtiene un ingreso que se destina a la generalidad del gasto público, y éste siempre se ha de orientar a concretar los ideales de justicia, igualdad y solidaridad proclamados por nuestra Constitución, pero también “se pueden alcanzar esos principios con un *no ingreso o gasto indirecto*. Por tanto, a través del ingreso y a través del gasto -directo o indirecto-, se logran los mismos fines porque ambos sirven para iguales objetivos”⁸²⁸.

Esta equivalencia resulta de todo punto predicable cuando la misma Administración que ha de atender a un determinado objetivo es la que efectúa la opción entre procurarlo a través de la imposición y el gasto público o hacerlo por medio de la no imposición de determinadas actuaciones acordes con las políticas que se pretenden incentivar.

Pero sucede que en el caso de los impuestos locales los beneficios fiscales, sujetos a la reserva de ley, son establecidos por el Estado, que los ha venido instaurando para atender a las políticas y motivaciones que en cada momento pretendía incentivar, ahorrando así la partida de gasto público que, en otro caso, debía proveer para atender a esa determinada política. Sin embargo, el coste de tal actuación, el gasto fiscal que estos beneficios originan, no recae sobre la Administración estatal que los introduce sino sobre las Entidades locales⁸²⁹. Y esta situación se ve agravada si atendemos al hecho de que gran parte de las exenciones con finalidad extrafiscal existentes en los impuestos locales responden a materias que

⁸²⁸ La cita se toma de Arrieta Martínez de Pisón, *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, ob. cit., págs. 143-144. La cursiva figura en el original.

Más adelante, el citado autor refiere: “Dicho de otra manera, la actividad financiera se instrumenta para la consecución de aquellos principios proclamados como básicos en un Estado social y democrático, y que se traducen en fines de justicia, igualdad, solidaridad, etc. Principios, en definitiva, que se hacen efectivos a través de ingresos que se destinan a un gasto público directo, pero también de *no ingresos* -gastos fiscales- que suponen gastos públicos indirectos”. (Ibídem, pág. 148; la cursiva obra en el texto original).

Sucede así que “la concesión de tratamientos fiscales favorables a quienes realicen estas actividades económicas que fomentan la consecución de objetivos de política económica y social pone de relieve, como ya se ha dicho, la conexión entre las decisiones jurídicas relativas a los ingresos y las relativas a los gastos públicos. En estos casos lo que en definitiva ocurre es que los entes públicos renuncian, mediante el establecimiento de las correspondientes exenciones, a parte de sus ingresos para cooperar así en la consecución de objetivos públicos prioritarios, supliendo con ello la inversión directa en el correspondiente gasto público” (Menéndez Moreno y otros, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, ob. cit., pág. 87).

⁸²⁹ Según ha señalado Herrera Molina, “los gastos fiscales no son más que los beneficios tributarios considerados desde una perspectiva económica: su efecto negativo sobre los ingresos del Estado” (*La exención tributaria*, ob. cit., pág. 58), y en este sentido utilizamos el concepto.

no son siquiera competencia de las Entidades locales, y si tenemos en cuenta que el Estado ha venido incumpliendo reiteradamente la obligación de compensar los ingresos dejados de percibir por los sujetos activos de tales impuestos⁸³⁰. Es decir, una gran parte de los beneficios fiscales existentes en los impuestos locales se estaría utilizando para que los Ayuntamientos y demás entes que conforman el nivel administrativo local financien, a través de ingresos dejados de percibir, el fomento de políticas que incumben al Estado.

En tercer lugar, deberían reforzarse los beneficios fiscales con finalidades extrafiscales con otras medidas. Efectivamente, como se ha visto a través de los ejemplos extraídos de otros países, no está claro que el gasto fiscal que las exenciones en los impuestos locales originan ejerza un efecto de impulso significativo, ya pueda ser tanto en términos de ordenación del territorio, de apoyo a la actividad económica, de protección del medio ambiente, etc., sucediendo que la capacidad de incentivar conductas que poseen las exenciones previstas en los impuestos locales puede ser reforzada por otros mecanismos adicionales; por ejemplo, dos de ellos serían las exenciones en otros impuestos y las subvenciones. Pero también cabe apelar a medidas que permitan incrementar la tributación de las conductas contrarias a los objetivos que se pretenden conseguir. Una actuación de este tipo, además de poder constituir en muchos casos un refuerzo para las propias exenciones, totales o parciales, incentivaría a las Entidades locales a adoptar aquellos beneficios potestativos previstos por el TRLRHL en tanto que incrementar la tributación de conductas contrarias a los intereses objeto de protección les permitiría equilibrar el montante global de los ingresos obtenidos con el impuesto.

En cuarto lugar, cabría eliminar las que podemos considerar “bonificaciones encubiertas” que, desde un punto de vista económico, existen en nuestro sistema. Concretamente, se está haciendo referencia a los desfases que se producen en el IBI entre los valores catastrales y los valores de mercado o a la falta de actualización anual de las Tarifas en el IAE⁸³¹. Estas circunstancias, que también se dan en los países de

⁸³⁰ En la resolución quinta de las aprobadas en materia de Haciendas Locales por la VIII Asamblea General de la Federación Española de Municipios y Provincias, se acuerda “continuar exigiendo el compromiso firme del Gobierno del Estado Español de que cualquier beneficio fiscal concedido sobre tributos locales será compensado inmediatamente en aras de la suficiencia y por consiguiente de la solvencia financiera de las Corporaciones locales. De la misma forma se habilitarán los instrumentos de compensación precisos para todos aquellos beneficios fiscales ya vigentes en la actualidad (por ejemplo, el impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica)” (Véase Federación Española de Municipios y Provincias, “Resoluciones de la VIII Asamblea General”, ob. cit.).

⁸³¹ En cuanto al IBI, según se ha referido ya, han puesto de manifiesto la necesidad de realizar revisiones frecuentes y simultáneas de los valores catastrales autores como Solé Vilanova.

nuestro entorno, provocan que los impuestos no desarrollen todo el potencial recaudador que poseen y, en la práctica, se esté produciendo una menor tributación de la que correspondería a la capacidad económica efectiva de los contribuyentes.

En quinto lugar, corresponde referir que la fiscalidad puede basarse en impuestos con tipos elevados y base estrecha, sufriendo numerosas derogaciones, necesarias para conseguir la aceptación por los contribuyentes de los tipos elevados, pero con factores de opacidad y elevados costes de gestión, o, por el contrario, puede basarse en impuestos de base amplia -con pocas exenciones- y con tipos reducidos -con poca necesidad de adaptaciones (disminuciones, reducciones, etc.)-. En esta situación, la simplicidad de las normas facilita la gestión del impuesto y garantiza su buena aplicación. La base amplia y el tipo medio o marginal reducidos son garantía de equidad y civismo fiscal. El análisis de la situación en que se encuentran los impuestos locales en España pone de manifiesto un cierto equilibrio entre ambos principios, aunque se apuntan rasgos de la primera categoría -número elevado de derogaciones con coste creciente, complejidad y efectos cuestionables- que se han visto potenciados con la exención de la mayor parte de los sujetos que venían contribuyendo por el IAE. Por tanto, parecerá oportuno que cualquier propuesta sobre la fiscalidad local deba implicar que se reexamine la vigencia de los beneficios fiscales más criticables, sin afectar a las reducciones estructurales que forman parte del equilibrio de las diferentes figuras impositivas. En este sentido, determinadas circunstancias pueden justificar una reconsideración de algunos gastos fiscales que constituyen instrumentos de política pública, por ejemplo cuando sean de escaso alcance y afecten a pocos contribuyentes, se consideren poco coherentes con las conductas que pretenden incentivarse por existir otras medidas de mayor efectividad, atribuyan al nivel de gobierno local cargas que deberían asumir otros niveles, tengan efectos incentivadores insuficientes, etc. La supresión de una parte de las exenciones existentes puede venir combinada con una baja concomitante de los tipos de imposición, lo que permitiría entrar en el segundo de los modelos referidos -de base amplia y tipos reducidos-, considerado de mayor corrección técnica.

En lo que se refiere a las Tarifas del IAE, la única actualización de las cuantías previstas en los distintos grupos y epígrafes fue la ordenada por el artículo 26.Uno del Real Decreto Ley 12/1995, de 28 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera, que vino a establecer un incremento del 3,5 por 100 en las cuotas consignadas. No puede dejarse de señalar que, con carácter general, los Ayuntamientos han venido efectuando la actualización a través del incremento en los índices y coeficientes que podían establecer, pero no debe olvidarse que ésta no parece la mejor vía para hacer frente a la pérdida de recaudación real que el mantenimiento de las Tarifas produce en un entorno inflacionista, entre otros motivos, porque tales coeficientes no afectan a todas las actividades y porque, en algunos casos, los municipios están situados en la cota superior de las magnitudes legalmente previstas y no tienen margen para el incremento.

Para finalizar, puede mencionarse que, a pesar de la permanente -y justificada- reclamación local de mayores ingresos con los que hacer frente a un gasto público cada vez mayor, lo cierto es que el sistema instaurado por la LRHL establecía un difícil equilibrio que ha permitido una estructura de financiación local aceptablemente satisfactoria, en tanto combinaba la existencia de unos tributos propios ajustados al estrecho margen de capacidad económica gravable que la imposición estatal dejaba libre y unas transferencias estatales que completaban los ingresos locales con unos importes anuales nada despreciables. Este sistema ha permitido mantener un cierto grado de autonomía municipal, garantizando la suficiencia financiera de las Entidades locales a la vez que evitaba los inconvenientes tanto de una autonomía impositiva plena como de una hacienda de transferencia, pero la situación actual exige cambios en las estructuras existentes y las exenciones han de participar de ellos, siendo objeto de las oportunas reformas.

CONCLUSIONES

I.- Más allá del efecto económico que producen como minoración particular de la carga a soportar por el tributo, no parece que existan diferencias sustanciales en sus rasgos más importantes -fundamento último al servicio del deber de contribuir, sometimiento a la reserva de ley, interpretación, posibilidades de modificación o extinción, etc.- que permitan distinguir las exenciones del resto de elementos esenciales del tributo, por lo que podría reducirse el fenómeno a una técnica de sistematización y análisis de una realidad presente tanto en el ordenamiento tributario general como en el específico de las cotizaciones a la Seguridad Social.

Así, existiría una doble identidad de las exenciones tributarias. Una, de tipo vertical, que la llevaría a la equiparación con el resto de elementos esenciales del tributo, todos ellos sometidos a la misma disciplina, y otra de carácter horizontal, que permitiría establecer una equivalencia entre la exención tributaria y la enervación o minoración de obligaciones de pago que se producen en otras ramas del ordenamiento jurídico, básicamente en el ámbito de la Seguridad Social. Por tanto, debe integrarse la exención en una normalidad de la que, en ocasiones, se ha sacado forzosamente y debe tratarse como uno más de los elementos que permiten determinar la concreta contribución al sostenimiento de los gastos generales que resulta justa en cada caso particular, en paridad de situación con los otros elementos que sirven a este fin. A ello ha de contribuir su profusión en nuestro sistema tributario y su existencia en otras ramas del ordenamiento jurídico.

II.- El fundamento concreto de cada exención -ya sea técnico o extrafiscal- es de vital importancia a la hora de establecerla, ya que ha de poder justificar su existencia en términos de Justicia, pero también lo deberá ser en el momento de interpretar los preceptos específicos que la constituyen y regulan, de forma que pueda delimitarse el efectivo alcance y contenido de cada supuesto de exención, convirtiéndose en un elemento fundamental para delimitar el tenor literal de los enunciados normativos definitorios del beneficio, tarea que, por lo demás, deberá realizarse según los criterios admitidos en Derecho a que se refiere el artículo 3.1 del Código Civil.

III.- La articulación de las relaciones entre ley estatal y ordenanza municipal debe ser distinta de la que rige entre ley y reglamento estatales, por cuanto el contenido de las ordenanzas ha de ser reflejo de la autonomía de las entidades locales,

constituyendo la herramienta para llevar a cabo una singularización de los impuestos que posibilite su adaptación a las particulares realidades de cada colectividad local. Por tanto, la reserva de ley en materia de exenciones en los impuestos locales pierde mucha de su justificación, debiendo ceder la mayor parte de su virtualidad en beneficio de la autonomía local y del reconocimiento de un amplio ámbito de disposición sobre sus tributos propios a favor de las Administraciones locales.

No obstante, hasta la reforma de la Ley 39/1988 operada por la Ley 50/1998 el poder de decisión de las entidades locales en materia de exenciones ha sido prácticamente inexistente, y sólo con posterioridad el legislador ha profundizado en la autonomía local, disminuyendo la rigidez con la que el principio de reserva de ley había venido operando hasta ese momento, al otorgar a las entidades locales un mayor margen de maniobra para prever o no su existencia y para graduar el alcance de determinados beneficios fiscales. Pero la valoración no puede ser más que prudente, ya que la nueva situación no ha impedido mantener en sus mismos términos la mayor parte de las exenciones existentes con anterioridad, de forma que las nuevas facultades municipales se han circunscrito a beneficios de nuevo cuño, lo que ha permitido aumentar su número sin necesidad de compensar económicamente a los municipios por su establecimiento, en tanto que son ellos mismos quienes lo deciden, introduciendo una cierta corresponsabilidad fiscal en el ámbito local.

IV.- Una vez establecidas y reguladas las correspondientes exenciones, nos encontraríamos ante un plano que podría denominarse ejecutivo, en el que la actuación de los órganos encargados de la efectiva aplicación del régimen vigente se encontraría plenamente sometida al dictado de las normas legales y reglamentarias, incluidas -en su caso- las ordenanzas fiscales que hubiesen sido dictadas; en este contexto, la actuación administrativa a la hora de conceder exenciones tiene el carácter de mero reconocimiento, y las últimas reformas de la LRHL ya se refieren a ella con este término, debiendo desterrarse toda posible discrecionalidad administrativa.

V.- Dado que cabe negar la existencia de lagunas en materia de exenciones, sólo cabría admitir la analogía en el campo del Derecho Tributario formal, lo que en relación con las exenciones significa que podrá acudir a dicha figura cuando la ley tipifique como exento un determinado presupuesto de hecho, pero no regule -por ejemplo- la forma en que tal exención ha de operar sobre la estructura del tributo o algunos aspectos del procedimiento administrativo vinculado a la exención; en estos casos no se vulnera el principio de reserva de ley, ni la prohibición contenida en el artículo 14 de la Ley 58/2003, puesto que no se utiliza la analogía para extender el "ámbito" de las exenciones.

VI.- Pasando al régimen jurídico-formal de las exenciones, y en lo que se refiere a las consecuencias predicables de la solicitud de una determinada exención rogada en impuestos de carácter periódico en momento distinto al que prevé la norma, puede afirmarse que el reconocimiento del beneficio deberá retrotraer sus efectos al tiempo en que se reuniesen los requisitos exigidos para el disfrute del mismo, con independencia del momento en que se hubiera formulado la solicitud de exención, comprendiendo así todos aquellos períodos para los que en la fecha de la solicitud no hubiese operado la prescripción. Ahora bien, la pérdida del beneficio por no haberse solicitado en el momento oportuno podría originarse cuando este efecto estuviese previsto en una norma con rango de ley o en una ordenanza fiscal, y en este último caso, siempre que esté atribuida a la entidad municipal la regulación de los aspectos no contemplados en la ley que crea el beneficio.

VII.- En las exenciones de carácter rogado, recae sobre el obligado tributario la carga de acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la norma jurídica para el disfrute del beneficio, debiendo aportar al expediente, por propia iniciativa y en el momento de formular la solicitud o a requerimiento administrativo, los elementos de prueba necesarios para demostrar ante la Administración que concurren las exigencias condicionantes de la inexistencia o reducción de la obligación tributaria de pago. Además, puede afirmarse que la aplicación de todo tipo de beneficio fiscal en los impuestos locales, ya sea rogado o no, debe decidirla la Administración municipal, por lo que la impugnación de los acuerdos que denieguen la aplicación de una determinada exención o de las liquidaciones que no la contengan no puede ser objeto de revisión en la vía económico-administrativa estatal, sino que su impugnación deberá articularse por los cauces previstos para atacar los actos que las Entidades locales dicten en el ejercicio de sus competencias propias: recurso de reposición preceptivo -o potestativo respecto de la vía económico-administrativa local, para determinados municipios, a que se refiere el artículo 137 de la Ley 7/1985, de 2 abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, en la redacción dada por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local- y recurso contencioso-administrativo ante los Juzgados del orden Contencioso-administrativo.

VIII.- La orientación inicial de la Ley 39/1988 hacia la reducción de los beneficios fiscales se ha visto alterada con posterioridad como consecuencia de la introducción de numerosos supuestos, de manera que el afán eminentemente reductor de los beneficios antes existentes que presidió dicha ley no permanece vigente en la actualidad y de ninguna manera puede ser un elemento que permita dar una solución de carácter restrictivo a los problemas interpretativos que plantean las normas reguladoras de los supuestos de exención.

Además, tal introducción de beneficios fiscales se ha producido en muchos casos a través de su inclusión en normas ajenas a la propia Ley reguladora de las Haciendas Locales. Esta situación origina la existencia de una cierta dispersión de los supuestos exentos, repartidos a lo largo y ancho del ordenamiento jurídico, y provoca que tales supuestos respondan a distintas motivaciones y se configuren en atención a las diferentes orientaciones políticas imperantes en cada momento, sin que exista la necesaria coordinación entre ellos.

Como consecuencia de esta situación, resulta difícil llevar a cabo una sistematización de las exenciones en el ámbito local, lo que se ha procurado en el presente trabajo. A este fin, ha parecido oportuno utilizar dos criterios básicos de clasificación: uno formal, que atiende simplemente a la norma que prevea el beneficio, y otro material, basado en el contenido de cada supuesto, que toma en consideración un elemento que no admite discusión alguna, los efectos sobre la cuantía de la deuda tributaria -lo que permite distinguir entre exenciones totales o parciales- y atiende a otros que son usados por la generalidad de la doctrina, aunque quizá con poca sistemática: el ámbito temporal del beneficio -que lleva a calificar las exenciones como permanentes o temporales-, la materia exenta -que puede ser un determinado sujeto o tipo de sujetos (exenciones subjetivas); algún bien, actividad, etc. concretos (objetivas); o un específico bien perteneciente a, o una actividad realizada por cierto tipo de sujetos (mixtas)-, las condiciones formales para el disfrute de la exención -diferenciando así entre los supuestos de reconocimiento o disfrute automático y los de carácter rogado- y, finalmente, el establecimiento obligatorio o potestativo para la Entidad local. La consideración conjunta de estos criterios, junto con la aplicación concreta de la delimitación que se ha realizado con anterioridad del propio concepto de exención, ha permitido obtener un listado ordenado y que pretende ser exhaustivo del amplio abanico de situaciones previstas normativamente.

IX.- Más allá de los beneficios tributarios expresamente contemplados como tales, puede hablarse de la existencia de una serie de “bonificaciones encubiertas” que, desde un punto de vista económico, existirían en nuestro sistema y también se dan en otros países. Concretamente, hemos hecho referencia con esta idea a los desfases que se producen en el IBI entre los valores catastrales y los valores de mercado o a la falta de actualización anual de las Tarifas en el IAE, que constituyen elementos que generan una distorsión que cabría eliminar, por cuanto producen una menor tributación de la que correspondería a la capacidad económica efectiva de los contribuyentes, con la consiguiente pérdida en el potencial recaudador de las figuras impositivas afectadas.

X.- El tenor del artículo 62 TRLRHL, precepto donde se establecen la mayor parte de exenciones en el IBI, resulta más correcto que el de su homólogo para el IAE,

el artículo 82 TRLRHL, porque figura estructurado desde un punto de vista objetivo, declarando la exención respecto de determinados bienes, lo que hace coincidir el objeto del tributo -los bienes inmuebles- con el objeto del que se predica la exención, algunos de esos mismos bienes, calificados, por supuesto, con las circunstancias y requisitos de índole subjetiva u objetiva que el legislador considera pertinentes. En cambio, la estructura del referido artículo 82.1 TRLRHL resulta inadecuada, por cuanto se construye desde un punto de vista subjetivo, mientras que el objeto del tributo no son personas, públicas o privadas, individuales o colectivas, sino actividades económicas y, concretamente, la capacidad contributiva que deriva en términos abstractos de su ejercicio. Este especial planteamiento adoptado por la norma, que entendemos poco adecuado, dificulta sobremanera la comprensión y correcta delimitación de algunos de los supuestos favorecidos por la exención.

XI.- La fiscalidad inmobiliaria tiene por objetivo principal procurar recursos económicos a los presupuestos de las colectividades locales, pero, paralelamente, se percibe también como un instrumento económico al servicio del poder público en materia de ordenación urbana y de política de propiedad sobre la tierra. Sin embargo, el Derecho Comparado aporta elementos de interés a la hora de valorar la efectividad de este instrumento, mostrando la escasa capacidad que los impuestos locales tienen a la hora de influir en el comportamiento de los contribuyentes, lo que lleva a enjuiciar con prudencia los beneficios introducidos en estos impuestos con fines extrafiscales, ya que pueden conllevar un coste para las entidades locales que no tiene su correlativo reflejo en la materialización de los comportamientos que pretenden incentivarse.

XII.- Parece difícil sostener la naturaleza mixta de las exenciones previstas en el IBI, el IAE y el IIVTNU para la Cruz Roja Española, como hacen algunos autores, en contra de la literalidad de los correspondientes artículos del TRLRHL donde se contemplan -preceptos que se decantan claramente por su configuración subjetiva-, lo que se ve reforzado si se atiende al carácter tanto de la institución como de sus fines específicos y de las actividades que puede desarrollar.

XIII.- La configuración normativa de la exención en el IAE prevista en el artículo 82.1.a) TRLRHL a favor del Estado, las Comunidades Autónomas, las Entidades locales, así como de los organismos autónomos del Estado y las entidades de Derecho Público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las Entidades locales, viene efectuada con un marcado carácter personalista y formal que provoca que la tributación o no de las actividades dependa de la voluntad del sujeto que las realiza, puesto que cualquiera de las Administraciones públicas territoriales podrá contribuir o no por el ejercicio de determinada actividad según decida realizarla a través de un ente instrumental, que puede constituir y participar de manera exclusiva, o escoja

desarrollarla por sí misma, lo que no parece en modo alguno conveniente desde el punto de vista de los principios de justicia tributaria y de la propia seguridad jurídica. No obstante lo anterior, la jurisprudencia ofrece ejemplos interesantes de superación del tenor literal de las normas, cuya aplicación podría llevar a ampliar el ámbito subjetivo del beneficio que se analiza, en atención a la concurrencia de especiales circunstancias en la actividad desarrollada por una concreta entidad. Así pues, como criterios generales en esta materia, podrían extraerse los dos siguientes: la atribución del protagonismo a la actividad efectivamente desarrollada por el ente en cuestión y la superación del tenor literal de un precepto como el artículo 82.1.a) TRLRHL, que atiende -en un terreno cambiante como es el de las formas de organización administrativa- a unas categorías formales que evolucionan dejando desfasada la regulación legal.

Desde un planteamiento distinto, en Italia, la *Imposta Regionale sulle Attività Produttive* ha sujetado a imposición efectiva a la administración pública, disponiendo que la actividad ejercida por las sociedades y los entes, comprendidos los órganos y la Administración del Estado, constituye en todo caso presupuesto del impuesto, y ello aunque la actividad desarrollada constituya el ejercicio de una función pública. Esta previsión resulta interesante desde el punto de vista del IAE, y no sólo desde la perspectiva económica -en tanto que la amplia exención prevista en este impuesto a favor del Estado, las Comunidades Autónomas, las Entidades locales y sus respectivos organismos autónomos priva a los entes locales de unos importantes ingresos-, sino también desde un plano jurídico, dado que no parece estar justificado desde el punto de vista de los principios que rigen la imposición el que se haya excluido del impuesto a un amplio sustrato de contribuyentes susceptible de tributar por cuanto realizan actividades que constituyen una clara manifestación de capacidad económica. En cualquier caso, quizás deberían establecerse limitaciones a la exención, reduciéndola a las actividades desarrolladas propiamente en el ejercicio de potestades de imperio.

XIV.- En cuanto a la naturaleza que cabe predicar de la exclusión del gravamen prevista para el IAE en el artículo 82.1.c) TRLRHL en favor de las personas físicas y de las entidades que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros, ha de hacerse notar que si atendemos a los diferentes elementos que tradicionalmente son tomados en cuenta por la doctrina para diferenciar los supuestos de no sujeción y de exención, ya sean formales o sustanciales, parece que los supuestos que nos ocupan son de no sujeción.

Por lo que respecta a su constitucionalidad, no parecen cumplirse las exigencias del principio de igualdad en lo que respecta al diferente tratamiento que se otorga a las personas físicas, con independencia del importe neto de su cifra de negocios, en

comparación con el predicable de las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades, ni tampoco en lo que atañe a la distinción que se efectúa entre las personas físicas con un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 1.000.000 de euros y las sociedades civiles y demás entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003 que tengan una cifra de negocios de la magnitud expresada, y sí en el resto de los supuestos de exención previstos.

XV.- En lo tocante a la exención existente en el IAE a favor de las entidades gestoras de la Seguridad Social y de las mutualidades de previsión social, de nuevo parece que debería ampliarse el literal de la norma reguladora del beneficio, superando el concepto de “entidades gestoras de la Seguridad Social”, para extender la exención a las entidades y servicios propios de las Comunidades Autónomas que, de acuerdo con el bloque constitucional y las correspondientes transferencias, han asumido las mismas competencias que aquéllas, tal y como ha afirmado algún pronunciamiento judicial. Por lo demás, el precepto no parece dejar dudas sobre el hecho de que el ámbito material del beneficio alcanza a todas las actividades que realicen los sujetos pasivos a que se refiere; sin embargo, sería aconsejable superar la redacción de la norma y limitar la exención a las actividades que se correspondan con los fines específicos de las entidades que se prevén.

XVI.- En la estructura actual del IAE, la institución de la cuota cero ha perdido la mayor parte de su justificación. Si su función legalmente establecida era la de exonerar de carga tributaria las manifestaciones más modestas de capacidad económica, esa faceta queda ya totalmente integrada en las nuevas exenciones para personas físicas y por volumen de actividad, que cubrirán con creces la mayoría de los supuestos que tenían establecido este beneficio.

XVII.- Desde la perspectiva del Derecho Comparado, la imposición local sobre las empresas presenta múltiples variantes en los distintos países de la OCDE, de manera que una buena parte de las posibles materias susceptibles de imposición es tomada en consideración por uno u otro de los sistemas existentes. Además, la presencia de una imposición infraestatal sobre las empresas o sus actividades económicas diferenciada de la imposición sobre los particulares resulta generalizada en los países más desarrollados económicamente, situación que justifica el mantenimiento del IAE en nuestro sistema impositivo como instrumento que contribuya a materializar la autonomía financiera de las Entidades locales, resultando, desde este punto de vista, poco justificable la reforma materializada por la Ley 51/2002 y que ha llevado a la práctica supresión del IAE, en tanto que no parece que el difícil encaje entre los mecanismos de financiación de los distintos niveles territoriales de Administración pudiera permitirse el lujo de prescindir de una figura consolidada en nuestro sistema,

de larga tradición en él, que tiene claras equivalencias en los países de nuestro entorno y que permite que el precio de los bienes producidos integre como un coste más el consumo de servicios públicos locales que las actividades económicas generan, favoreciendo, además, un competencia interjurisdiccional “sana”.

Por lo demás, lo que no puede negarse es que el IAE necesitaba una reforma, y para establecer en qué dirección acometerla la variedad de figuras existentes fuera de nuestras fronteras proporcionaba numerosos ejemplos que podían haberse seguido y adaptado. Al respecto, no hay que perder de vista que también en otros países se han afrontado reformas profundas en este sector de la imposición infraestatal.

XVIII.- Sobre la exención en el IVTM prevista en el artículo 93.1.e) TRLRHL a favor de los vehículos matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo, ha de referirse que el requisito, exigido por el precepto, de que el vehículo sea para “uso exclusivo” del minusválido, parecería encerrar dos exigencias. Por un lado, se exigiría un uso directo por el beneficiario de la exención, implicando siempre su movilidad, de forma que sólo los vehículos conducidos por el minusválido o los destinados a su transporte serían “usados” por él y podrían gozar del beneficio. Por el otro, ese uso por parte del minusválido debería ser “exclusivo”, lo que llevaría a que siempre debe ser usado por él, no pudiendo utilizarlo ninguna tercera persona. Sin embargo, parece más acorde con los principios de justicia exigir, simplemente, que siempre que el vehículo sea utilizado lo sea en beneficio del minusválido, para su utilidad, aunque no se esté dando un uso directo y, por tanto, en aras de la movilidad del disminuido.

XIX.- Con relación a las bonificaciones en el IVTM, las previstas en los apartados a) y b) del artículo 95.6 TRLRHL en atención a la clase de carburante que consume el vehículo y en razón de la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente, así como en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente, parecerían justificar que el impuesto posee una finalidad extrafiscal, en tanto que atendería al daño ambiental que produce el vehículo, de manera que cuando este daño disminuye la tributación también debería hacerlo. No obstante, de ser correcta esta justificación, en lugar de establecerse exenciones parciales hubiera sido más adecuado técnicamente fijar la base o la cuota del tributo no sólo en función de la potencia del motor, como ocurre, sino teniendo en cuenta criterios que efectivamente midieran la perturbación medioambiental causada por cada vehículo determinado, según sus características técnicas particulares, como sucede con el Impuesto sobre Vehículos a Motor alemán. En este sentido, la propia Comisión Europea introduce la posibilidad de reestructurar los impuestos de matriculación y circulación de acuerdo con una orientación ambiental y sugiere que

sería deseable promover una diferenciación en los impuestos sobre vehículos con base en el efecto contaminante en términos de CO₂ de cada nuevo vehículo de pasajeros que entrara en circulación. Además, con el objetivo de favorecer las conductas más respetuosas con el medio ambiente, cabría establecer nuevas bonificaciones para supuestos como los de *car sharing* o uso compartido de coches por parte de diversos usuarios.

XX.- En lo que respecta al no devengo del IIVTNU con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de las operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, desde un punto de vista negativo, el artículo 96.2 del TRLIS dispone que no se aplicará el régimen especial “cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal”.

Esta previsión supone la existencia de un condicionante genérico -la operación deberá tener una finalidad económica válida, esto es, han de perseguirse los objetivos propios que la reestructuración empresarial o racionalización de las actividades en esencia conllevan, pues esta circunstancia es la que merece especial protección y justifica la neutralidad que el régimen introduce- y unas previsiones específicas que se añaden al requisito anterior y que lo excluyen desde un punto de vista lógico -ya que si la operación se justifica primordialmente por motivos fiscales no podrá tener una justificación económica válida, porque si la tiene no habrá preponderancia del interés fiscal-. Entre los supuestos en los que no habrá una finalidad económica válida estarán aquéllos en que la operación tenga una motivación primordialmente tributaria y cuando persiga el fraude o la evasión fiscal; en tales casos no se aplica el régimen especial que nos ocupa y, por supuesto, se devengará el IIVTNU.

De esta manera, si hay un fundamento económico o empresarial no parece que pueda apreciarse la existencia de una motivación espuria que impida aplicar el régimen; pero si no existe ese fundamento económico esencial, haya o no interés defraudatorio, el régimen especial no podrá entrar en juego.

Ahora bien, para la aplicación del diferimiento previsto en el IIVTNU no basta con que concurren los requisitos materiales contemplados por la norma, sino que será necesario que, además, el régimen especial contenido en el capítulo VIII del título VII del TRLIS haya sido efectivamente aplicado en su conjunto, en tanto que se haya optado por él y no se haya renunciado al mismo, ya que si atendemos a su propia

justificación, tendrá poco sentido que pueda aplicarse el no devengo del IIVTNU de manera aislada y, por el contrario, el resto de figuras impositivas no vea alterado su normal desenvolvimiento porque no se ha formulado la opción por el régimen especial previsto en el TRLIS, en tanto que dicho régimen existe para salvaguardar la neutralidad fiscal de las operaciones de reestructuración empresarial y parece claro que tal neutralidad sólo podrá derivar de una aplicación integral del régimen diseñado por el legislador. Pero no puede predicarse una vinculación absoluta del diferimiento en el IIVTNU a la aplicación del régimen especial, de manera que, a pesar de que dicho régimen se haya hecho valer para el resto de tributos, podrá resultar improcedente el no devengo del impuesto local si se comprueba por la administración encargada de su gestión que no concurren los requisitos sustantivos previstos normativamente.

BIBLIOGRAFÍA CITADA

AA.VV., *Cuestiones tributarias prácticas*, 2.^a ed., La Ley, Madrid, 1990.

AA.VV., *El Consell Tributari Municipal de Barcelona. Diez años de actividad e interpretación de las normas tributarias en la Hacienda Municipal: 1989-1998*, 1.^a ed., Fundació Carles Pi i Sunyer d'Estudis Autonòmics i Locals, Barcelona, 1999.

AA.VV., *La reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991.

AGULLÓ AGÜERO, A., "Artículo 9. Rentas exentas", en AA.VV., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Aranzadi, Pamplona, 1995.

- "Comentarios a la Ley 51/2002 de Reforma de las Haciendas Locales", en la página web: www.tirantoline.com.

- "La comprobación de valores. Comentario crítico al artículo 52 de la Ley General Tributaria", en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, V-I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 833 y ss.

- "Tributos y Haciendas Locales", en AA.VV., *Anuario de Gobierno Local 1996*, Diputació de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 379 y ss.

AGÚNDEZ FERNÁNDEZ, A., *El Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Comares, Granada, 1990.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *Derecho Financiero y Tributario*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1979.

- *Sistema Tributario español y comparado*, 2.^a ed., Tecnos, Madrid, 1992.

ALONSO MURILLO, F., *El tipo cero en el sistema impositivo español*, McGraw-Hill, Madrid, 1998.

ALVARADO ESQUIVEL, M. DE J., "El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de legalidad tributaria", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. L, núm. 256, abril-junio 2000.

ÁLVAREZ ARROYO, *El Impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Aranzadi, Pamplona, 1996.

ANÍBARRO PÉREZ, S., "La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas", *Tributos Locales*, núm. 26, febrero 2003, págs. 87 a 99.

- *La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas*, McGraw-Hill, Madrid, 1997.

ANTÓN PÉREZ, J., "Comentario al art. 15 LGT", en AA.VV., *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, tomo I, Edersa, Madrid, 1982.

ARAGONÉS BELTRÁN, E., *Anuario de Hacienda Local. 1998*, vol. II, Fundación Carles Pi i Sunyer/Federació de Municipis de Catalunya/Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 1998.

-“La interpretación judicial de la autonomía local en materia tributaria”, en AA.VV., *La autonomía local. Análisis jurisprudencial*, Diputació de Barcelona/Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 1998, págs. 99 y ss.

-*Novedades de Hacienda Local. 1999*, Fundación Carles Pi i Sunyer/Federació de Municipis de Catalunya/Col·legi de Secretaris, Interventors i Dipositaris d'Administració local de Barcelona/Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 1999.

ARIAS VELASCO, J. y SARTORIO ALBALAT, S., *Procedimientos tributarios*, 6.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1996.

ARNAL SURIA, S., *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, El Consultor de los Ayuntamientos y los Juzgados, Madrid, 1991.

ARNAU ZOROA, F., “Régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de ramas de actividad y canje de acciones”, *Gaceta Fiscal*, núm. 96/1992.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, McGraw-Hill, Madrid, 1999.

ASSOCIATION DES ÉTUDES FONCIÈRES (ADEF), *Les enjeux de la fiscalité foncière: interventions et contributions*, Economica, París, 1983.

BARBE, D., “Taxe Professionnelle: une réforme impossible?”, *Les Petites Affiches*, núm. 84, 2005.

BARBERENA BELZUNCE, Í., “El concesionario de aparcamiento subterráneo ante el Impuesto sobre Bienes Inmuebles”, *Tributos Locales*, núm. 3, enero 2001, págs. 91 y ss.

BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M.ª T., *Derecho Financiero*, vol. II, 2.ª ed., Librería Compás, Alicante, 1989.

-*Materiales de Derecho Financiero*, 3.ª ed., Librería Compás, Alicante, 1999.

BERLIRI, A., *Corso istituzionale di Diritto tributario*, Giuffrè, Milán, 1965.

BERLIRI, L. V., *El impuesto justo*, traducción de Vicente-Arche Domingo, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1986.

BLANCO, M., “La Ley de Haciendas Locales. Régimen tributario de los entes eclesiásticos”, *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 58, 1990.

BOSCH CHOLBI, J. L. y MONTESINOS OLTRA, S., “Los derechos adquiridos y las exenciones tributarias (Excursus al hilo de la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 1995)”, *Jurisprudencia Tributaria*, 1995-III, págs. 1210 y ss.

BOSCH ROCA, N., *La hisenda municipal: línies de reforma*, Diputació de Barcelona, Barcelona, 2001.

BOSI, P., *I tributi nell'economia italiana*, editore Il Mulino, Bologna, 1998.

BRODY, E., "Legal theories of tax exemption: a sovereignty perspective", en AA.VV., *Property Tax Exemptions for Charities*, editado por Evelyn Brody. The Urban Institute Press, Washington DC, 2002, págs. 145-172.

CALVO ORTEGA, R., "Aspectos fiscales de la investigación en el sistema tributario español", en *Aspectos laborales y fiscales de los proyectos de investigación: su financiación y evaluación*, Fundación Universidad-Empresa, Madrid, 1985.

-*Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario (Parte General)*, 3.^a ed., Civitas, Madrid, 1999.

-"La interpretación de las exenciones tributarias", *Hacienda Pública Española*, núm. 13, 1971, págs. 115 y ss.

-"Las ordenanzas fiscales", en AA.VV., *La reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991, págs. 85 y ss.

-"Principios tributarios y reforma de la Hacienda Municipal", en AA.VV., *La reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991, págs. 29 y ss.

CAMINITI, M., *Guida operativa all'applicazione dell'IRAP negli enti locali*, Maggioli Editore, Rimini, 2001.

CARBONE, N. R. y BRODY, E., "PILOTs: Hartford and Connecticut", en AA.VV., *Property Tax Exemptions for Charities*, editado por Evelyn Brody, The Urban Institute Press, Washington DC, 2002, págs. 233-252.

CASANA MERINO, F., *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Marcial Pons, Madrid, 1994.

-"La Ley 29/1991 y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana", *Noticias CEE*, núm. 96, enero 1993, págs. 31 y ss.

CASANELLAS CHUECOS, M., "Reflexiones sobre la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos en el marco de la imposición local", *Tributos Locales*, núm. 49, marzo 2005, págs. 11 y ss.

CAZORLA PRIETO, L. M., "El artículo 23 de la Ley General Tributaria: cauce para una interpretación normativa en el Derecho Tributario", en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, V-I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 353 y ss.

CENCERRADO MILLÁN, E., *El mínimo exento en el Sistema Tributario Español*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 1999.

CEPA DUEÑAS, A., *Comentarios elaborados para la base de datos electrónica Atlas Fiscal*, editorial CISS.

CHECA GONZÁLEZ, C., *Exenciones en materia de impuestos locales*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, núm. 9, Aranzadi, Pamplona, 1998.

-"La interpretación de las normas tributarias", en AA.VV., *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, págs. 21 y ss.

-"Los Colegios Mayores no están exentos del IAE", Presentación, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 14, noviembre 2001, págs. 19 y ss.

-*Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2000.

-“Exención en el IBI de las bibliotecas públicas estatales”, *Jurisprudencia Tributaria*, 2003-II, págs. 2099 y ss.

CHECA GONZÁLEZ, C., y MERINO JARA, I., *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2003.

CLOTFELTER, Ch. T. y otros, *Who Benefits from the Nonprofit Sector?*, University of Chicago Press, Chicago, 1992.

COBO OLVERA, T., “Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: incidencia de la no sujeción y exención en la participación de la colectividad en las plusvalías”, *Actualidad Tributaria*, núm. 26, semana 29 de junio-5 de julio de 1992, págs. 577 y ss.

COLOMBO, J. D., “Why is Harvard tax-exempt? (And other mysteries of tax exemption for private educational institutions)”, *Arizona Law Review*, 35, 1993, págs. 841-903.

COMMISSION DES FINANCES, DU CONTROLE BUDGETAIRE ET DES COMPTES ÉCONOMIQUES DE LA NATION, *Rapport d'information sur les perspectives d'évolution de la fiscalité locale*, núm. 289, de 13 de mayo de 2003, Sénat (Paris, Librairies-impr. réunies), 2003; también puede consultarse en la dirección de Internet: www.senat.fr/rap/r02-289/r02-289.html.

COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, *Política fiscal en la Unión Europea: prioridades para los próximos años*, Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social (2001/C 284/03), Diario Oficial de las Comunidades Europeas de 10 de octubre de 2001.

COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA FINANCIACIÓN DE LAS HACIENDAS LOCALES, *Informe para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.

COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.

COMISIÓN PARA LA ELABORACIÓN DEL LIBRO BLANCO SOBRE LA REFORMA DEL GOBIERNO LOCAL, “Primer borrador del Libro Blanco para la reforma del Gobierno local en España”, fechado el 10 de enero de 2005, en la página web: www.map.es.

CONSEIL DES IMPÔTS, *La fiscalité locale*, Dixième rapport au Président de la République, deux volumes, 1989.

-*La Taxe Professionnelle*, Quinzième rapport au Président de la République, 1997

-*Les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale*, Vingtième rapport au Président de la République, 2002.

CONSEJO DE ESTADO, Dictamen sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria, con número de expediente 1403/2003, aprobado el 22 de mayo de 2003.

CONSELL CONSULTIU DE LA GENERALITAT DE CATALUNYA, Dictamen núm. 236, de 18 de febrero de 2003, emitido en relación con la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento Tributario Español I*, 4.ª ed., Civitas, Madrid, 1985.

CORUSY, P., "Improved Property Tax Administration, Legislative Opportunities and Probabilities", en AA.VV., *The Property Tax and its administration*, The University of Wisconsin Press, Madison, 1969.

D'ALFONSO, G.; FERRI, M. y TROISE, G., *I tributi locali. Regionali, Provinciali e Comunali*, IPSOA, 2000.

D'AMATI, N., "Las exenciones y la subjetividad tributaria", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. XIX, núm. 81, mayo-junio 1969, págs. 433 y ss.

DAVEY, K. J., *Financing Regional Government*, John Wiley and Sons, Chichester, 1983.

DE LUIS DÍAZ DE MONASTERIO-GUREN, F., *Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos*, Edersa, Madrid, 1998.

DE LUIS DÍAZ DE MONASTERIO-GUREN, F. y DE LUIS VILLOTA, I., *Régimen fiscal de la Iglesia Católica*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, núm. 14, Aranzadi, Pamplona, 1999.

DIAMOND, S., "Efficiency and benevolence: philanthropic tax exemptions in 19th century America", en AA.VV., *Property Tax Exemptions for Charities*, editado por Evelyn Brody, The Urban Institute Press, Washington DC, 2002, págs. 115-144.

DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema de Derecho Civil*, vol. III, 5.ª ed., Tecnos, Madrid, 1990.

DJOUNIDI, H., *Droit Fiscal*, Hachette, París, 2000.

D'OCÓN RIPOLL, *El Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, T. XXXVI, Edersa, Madrid, 1984.

DOWNS, A., "Review of The homevoter hypothesis: how home values influence local government taxation, school finance, and land use policies, by William Fischel", *Journal of the American Planning Association*, 68-4, 2002.

DUE, J. F. Y MIKESELL, J. H., "Local Sales and Income Tax", en VV. AA., *Management Policies in Local Government Finance*, International City Management Association, Washington, 1975.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Temas prácticos de Derecho Financiero -Parte General-*, sexta edición, Comares, Granada, 2000.

ESQUERRÀ, J.; PUIG, I.; ROCA, J. y TELLO, E., *Estudi per a la introducció d'una tributació ambiental a l'Ajuntament de Barcelona*, Documents 5, Agenda 21 BCN, Ajuntament de Barcelona, 2002.

FAJARDO SPÍNOLA, L., *Informe jurídico sobre la posibilidad de limitar el acceso a la segunda residencia en Lanzarote*, Programa Life Lanzarote en la Biosfera II, 2001-2004, Informe n.º 5, Cabildo de Lanzarote, 2003.

FALCÓN Y TELLA, R., "Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario", *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992, págs. 27 y ss.

-“Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos en el Impuesto sobre Sociedades”, *Crónica Tributaria*, núm. 58, 1989, págs. 45 y ss.

FALZON, M.; PERETTI, M.-P. y VERDIER, A., *Les finances locales dans les vingt-cinq pays de l'Union européenne*, Dexia, París, 2004.

FEDERACIÓN ESPAÑOLA DE MUNICIPIOS Y PROVINCIAS, "Resoluciones de la VIII Asamblea General", Madrid, 21, 22 y 23 de noviembre de 2003, en la página web: www.femp.es.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., *La Hacienda Local en un Estado Federal. Un estudio de Derecho Comparado*, Marcial Pons/Generalitat de Catalunya, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Madrid, 1994.

FERNÁNDEZ MONTALVO, R., "La revisión jurisdiccional de los actos tributarios de las Entidades locales. El recurso contencioso-administrativo en materia de Hacienda local", *Tributos Locales*, núm. 2, diciembre 2000, págs. 15 y ss.

FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho financiero español*, 20.^a ed., Marcial Pons, 1998.

FISCHEL, W. A., *The homevoter hypothesis: how home values influence local government taxation, school finance, and land-use policies*, Harvard University Press, Cambridge MA, 2001.

FONT I LLOVET, T., "El gobierno local en la reforma del Estado de las autonomías", en AA.VV., *Anuario del Gobierno local 2004*.

GALAPERO FLORES, R., "La financiación municipal en la actualidad", *Jurisprudencia Tributaria*, 1999-III, págs. 1557 y ss.

GALLAGHER, J., "The legal structure of property-tax exemption", en AA.VV., *Property Tax Exemptions for Charities*, editado por Evelyn Brody, The Urban Institute Press, Washington DC, 2002, págs. 3-22.

GALLO, F., "La ripartizione dell'imposizione tributaria fra lo Stato e gli enti locali", en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1981, I, págs. 79 y ss.

-“Ratio e struttura dell'IRAP”, *Rassegna Tributaria*, 1998, fascicolo 3, págs. 627 y ss.

GARCÍA CALVENTE, Y., “Retroactividad de las normas tributarias que modifican o derogan exenciones. (A propósito de la STC 234/2001, de 13 de diciembre)”, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 4, mayo 2002, págs. 19 a 32.

GARCÍA-FRESNEDA GEA, F., *El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma*, Comares, Granada, 1996.

GARCÍA FRÍAS, M. A., *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*, Ediciones Universidad de Salamanca, Salamanca, 1994.

-“Comentario a la Decisión de 3 de diciembre de 1997 (2BvR 882/97)”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 104, octubre-diciembre 1999.

GARCÍA LUIS, T., “Impuesto sobre Actividades Económicas”, en AA.VV., *La reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991.

-“Estudio preliminar a la normativa reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas”, *Impuesto sobre Actividades Económicas, Norma básica y Tarifas*, Lex Nova, Valladolid, 1991.

GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A., *El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica*, Comares, Granada, 2004.

GARCÍA MORILLO, J., “Ponencia: La configuración constitucional de la autonomía local”, en AA.VV., *La configuración constitucional de la autonomía local*, Diputació de Barcelona/Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 1998.

GIANNINI, A. D., *Instituciones de Derecho Tributario*, Traducción y estudio preliminar por Fernando Sáinz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.

GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. y ZURDO Y RUIZ-AYÚCAR, J., “Comentario al artículo 48 de la Ley 30/1994”, en AA.VV., *Comentarios a la Ley de fundaciones y de incentivos fiscales*, Colección Solidaridad núm. 7, Fundación ONCE/Escuela Libre Editorial/Marcial Pons, págs. 428 y ss.

GLANCEY, D. B., “PILOTs: Philadelphia and Pennsylvania”, en AA.VV., *Property Tax Exemptions for Charities*, editado por Evelyn Brody, The Urban Institute Press, Washington DC, 2002, págs. 211-232.

GONZÁLEZ GARCÍA, E., “Breve resumen sobre teoría general de interpretación de las normas tributarias”, Presentación, *Jurisprudencia Tributaria*, 2001-I, págs. 1629 y ss.

-“En torno al concepto e interpretación de las exenciones”, Presentación, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 16, diciembre 2001, págs. 9 y ss.

-*La interpretación de las normas tributarias*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria 6, Aranzadi, Pamplona, 1997.

GONZÁLEZ PUEYO, J. M.^a, *Manuales de ingresos locales tributarios y no tributarios*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1990.

GOROSPE OVIEDO, J. I., “El sistema de financiación mediante recargos como alternativa a los impuestos municipales”, en AA.VV., *Haciendas y finanzas municipales*.

Ponencias presentadas en el XIV Programa Iberoamericano de Formación Municipal organizado por la Unión de Ciudades Capitales Iberoamericanas (UCCI), Unión de Ciudades Capitales Iberoamericanas-Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2001, págs. 200 y ss.

GRANIZO LABRANDERO, *La reforma del sistema tributario local de 1998*, 1.ª ed., CISS, Valencia, 1999.

GRIMM, R. T., "Targeting the charitable property-tax exemption to collective goods", en AA.VV., *Property Tax Exemptions for Charities*, editado por Evelyn Brody, Urban Institute Press, Washington DC, 2002, págs. 321-349.

GUEDEA MARTÍN, M., "Propiedades públicas y propiedades de interés público", en AA.VV., *Derecho Administrativo. Parte Especial*, 4.ª ed., Civitas, Madrid, 1999, págs. 311 y ss.

GUENGANT, A., "L'avenir incertain de la fiscalité locale: entre dégradation et rénovation", *Revue Française de Finances Publiques*, núm. 77, 2002.

HALL, P. D., "Is tax exemption intrinsic of contingent? Tax treatment of voluntary associations, nonprofit organizations, and religious bodies in New Haven, Connecticut, 1750-2000", en AA.VV., *Property Tax Exemptions for Charities*, editado por Evelyn Brody, The Urban Institute Press, Washington DC, 2002, págs. 253-298.

HERNÁNDEZ LAVADO, A., "El impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana", en AA.VV., *La reforma de las Haciendas Locales*, tomo II, Lex Nova, Valladolid, 1991.

HERNANI LACASA SALAS, J. y DEL PASO BENGEOA, J. M.ª, *Procedimiento general de la Inspección de los Tributos. Comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos*, CISS, Valencia, 1990,

HERRERA MOLINA, P. M., *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990.
-*Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Fundación Oriol-Urquijo/Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 1998.

- "El uso de beneficios fiscales para la protección del medio ambiente", en Yábar Sterling, A. y Herrera Molina, P. M., *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid, 2002.

- "Los tributos ecológicos como recurso financiero local", en AA.VV., *Haciendas y finanzas municipales. Ponencias presentadas en el XIV Programa Iberoamericano de Formación Municipal organizado por la Unión de Ciudades Capitales Iberoamericanas (UCCI)*, Unión de Ciudades Capitales Iberoamericanas-Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2001, págs. 137 y ss.

- "Nota sobre el impuesto sobre vehículos en Alemania", en los Anexos del *Informe para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales*, de 3 de julio de 2002, págs. 12-13.

HERRERO MALLOL, *Comentarios a la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al mecenazgo*, Aranzadi, Pamplona, 2003.

HUESCA BOADILLA, R., “Los entes públicos como sujetos pasivos de los tributos”, *Impuestos*, 1989-II, págs. 284 y ss.

IRALA GALÁN, J. A., y MUÑIZ GARCÍA, L. A., *Impuesto sobre Actividades Económicas. Esquemas, supuestos, consultas y normativa*, tomo I, Organismo Autónomo Provincial de Gestión Tributaria de Alicante, Alicante, 1991.

JAMES, E., “Commentary”, en AA.VV., *Who Benefits from the Nonprofit Sector?*, editado por Charles T. Clotfelter, University of Chicago Press, Chicago, 1992, págs. 244-255.

JARACH, D., *El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario sustantivo*, 3.ª ed., reimpresión, Abeledo-Perrot, Buenos Aires.

KRUECKEBERG, D. A., “The Burden of Property Tax Exemptions”, en la dirección en Internet: www.njpp.org/rpt_freenj.html.

LABIA, P. y BERNARD-GELABERT, M.-C., *Les zones d'aménagement du territoire. Mode d'emploi*, L.G.D.J., París, 1997.

LA ROSA, S., voz “Esenzione (dir. trib.)”, en *Enciclopedia del Diritto*, t. XV, Giuffrè editore, 1966, pág. 567 y ss.

LASARTE ÁLVAREZ, J., “Impuesto de Lujo. Efectos del incumplimiento de un plazo reglamentario de solicitud de exención”, *Crónica Tributaria*, núm. 8, 1972, págs. 247 y ss.

LÓPEZ MOLINO, A. M.ª, *Régimen Jurídico de la Prueba en la Aplicación de los Tributos*, Aranzadi, Pamplona, 1998.

LOZANO SERRANO, C., “Exenciones tributarias y beneficios fiscales”, en AA.VV., *Cuestiones tributarias prácticas*, 2.ª ed., La Ley, Madrid, 1990.

-*Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988.

-“La concesión de exenciones de tributos municipales”, Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 44, octubre-diciembre 1984, págs. 537 y ss.

-“La exención del Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte para vehículos de minusválidos”, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 17, enero 2002, págs. 9 a 19.

MADIÈS, T. y otros, *Imposition locale des entreprises et interactions fiscales entre collectivités locales*, Direction de la Prévision et de l'Analyse Économique et Centre de Recherche Rennais en Économie et Gestion, 2004.

MALME, J., *Preferential Property Tax Treatment of Land*, Lincoln Institute of Land Policy, Working Paper, 1993.

MARTÍN DÉGANO, “El régimen tributario de los bienes inmuebles de las Confesiones Religiosas”, *Revista de Hacienda Local*, núm. 76, 1996.

MARTÍN QUERALT, J., “El incumplimiento de deberes formales en materia de exenciones tributarias”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 5, enero/marzo 1975, págs. 157 y ss.

-“Interpretación de normas tributarias y derecho constitucional”, *Crónica Tributaria*, núm. 64, 1992, págs. 55 y ss.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C. y POVEDA BLANCO, F., *Derecho Tributario*, 1.ª ed., Aranzadi, Pamplona, 1996.

MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A., *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, 2.ª ed., Lex Nova, Valladolid, 1995.

-“El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles”, en AA.VV., *La reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991.

MENÉNDEZ GARCÍA, G., “Realización de operaciones de fusión, escisión, aportación no dineraria y canje de valores «con fines de fraude o evasión fiscal»: cláusula antiabuso comunitaria y artículo 110.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”, *Jurisprudencia Tributaria*, 2000-II, págs. 2173 y ss.

MENÉNDEZ MORENO, A. y otros, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 6.ª edición, Lex Nova, Valladolid, 2005.

MERINO JARA, I., “Crónica de jurisprudencia sobre tributación local: año 1996”, *Revista de Hacienda Local*, núm. 79, 1997.

-“El nuevo Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *Tributos Locales*, núm. 35, diciembre 2003.

MICHELI, G. A., “Autonomia e finanza degli enti locali”, en *Opere minori di Diritto Tributario*, vol. II, Giuffrè, Milano, 1982, págs. 59 y ss.

MONASTERIO ESCUDERO, C. y SUÁREZ PANDIELLO, J., *Manual de Hacienda autonómica y local*, 2.ª ed., Ariel, Barcelona, 1998.

MONTERO LUNA, J. L., “Novedades introducidas en la imposición municipal por las Leyes 21/1993, de presupuestos generales del Estado para 1994, y 22/1993, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de protección por desempleo”, *Impuestos*, 1994-II.

MUÑOZ MERINO, A., “Reseña General de Jurisprudencia. Comentario a la STS de 25 de septiembre de 2000”, *Tributos locales*, núm. 4, febrero 2001.

MUSGRAVE, R., “OT, ET and SBT”, *Journal of Public Economics*, núm. 6, 1976.

NAVARRO ALCÁZAR, J. V., “Sociedades patrimoniales. Régimen transitorio y disolución de las sociedades transparentes”, *Tribuna Fiscal*, núm. 160, febrero 2004, págs. 97 a 113.

NETZER, D., “Local government finance and the economics of property tax exemption”, en AA.VV., *Property Tax Exemptions for Charities*, editado por Evelyn Brody, The Urban Institute Press, Washington DC, 2002, págs. 47-80.

NIETO MONTERO, J. J., “El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Hecho Imponible. Sujetos Pasivos. Exenciones”, en AA.VV., *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Diputació de Barcelona/Marcial Pons, Madrid, 1993.

-*La Gestión de los Impuestos Municipales*, Aranzadi, Pamplona, 1997.

NÚÑEZ PÉREZ, G. G., “Hecho imponible. No sujeción y exención”, en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, V-I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

OATES, W. E. y SCHWAB, R. M., “The Impact of Urban Land Taxation: The Pittsburgh Experience”, University of Maryland, noviembre de 1996, en la dirección en Internet: www.lincolninst.edu/subcenters/valuation_taxation/dl/oates_schwab.pdf.

OBSERVATOIRE FRANÇAIS DES CONJONCTURES ÉCONOMIQUES, *Les réformes fiscales en Europe 1992-2001*, Rapport pour le Sénat, 2002, en la dirección en Internet: www.senat.fr/rap/r02-343/r02-34374.html.

OBSERVATORIO DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS DE LA UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID, “Las PPPs (Relaciones público-privadas) en el sector público local”, 16 de marzo de 2005, en la dirección en Internet: www.ucm.es/info/odsp.

OLAÑETA FERNÁNDEZ-GRANDE, R., *El recurso de reposición en la Hacienda Local*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002.

ORÓN MORATAL, G., *Exenciones y no sujeción al nuevo impuesto municipal de plusvalías*, Tecnos, Madrid, 1993.

OSCOLATI, F., “L’IRAP e il federalismo dimezzato”, Società Italiana di Economia Pubblica, Dipartimento di Economia Pubblica e Territoriale de la Università di Pavia, working paper, núm. 402, abril 2005, en la dirección en Internet: www.palazzochigi.it/Presidenza/ACoFF/doc/Osculati.pdf.

PAGÈS Y GALTÉS, J., “Aspectos novedosos de la fiscalidad inmobiliaria local para 1999”, *Impuestos*, núm. 14, julio 1999.

-“Bonificación por inicio de actividad empresarial”, *El Fisco*, tomo I, 1999, págs. 212 y ss.

-“Exenciones y bonificaciones en el Impuesto sobre Construcciones”, *El Fisco*, tomo II, 1999, págs. 1101 y ss.

-*Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Diputación de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1995.

PALAO TABOADA, C., “Los principios de capacidad e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 88, octubre-diciembre 1995, págs. 629 y ss.

PARADA VÁZQUEZ, R., *Derecho Administrativo II, Organización y empleo público*, 13.ª ed., Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 1999.

-*Derecho Administrativo III, Bienes públicos. Derecho urbanístico*, 8.ª ed., Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2000.

PEDRAZA BOCHÓNS, J. V., “Rectificación de liquidaciones provisionales por la Inspección de los tributos”, *Jurisprudencia Tributaria*, 1993-I, págs. 1319 y ss.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *Régimen Tributario de las Fundaciones en la Ley 30/1994: Condiciones para su Obtención*, Aranzadi, Pamplona, 1998.

PÉREZ-ARDÁ y LÓPEZ DE VALDIVIESO, *El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos*, 2.ª ed., Aranzadi, Pamplona, 1985.

PÉREZ DE AYALA Y GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de Derecho Tributario*, T-I, 3.ª ed., Edersa, 1983

PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 6.ª ed., Civitas, Madrid, 1996.

-“El Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, en AA.VV., *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons/Diputación de Barcelona, Madrid, 1993.

PIÑA GARRIDO, M.ª D., “Notas en torno a la moderna teoría de la exención tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992, págs. 83 y ss.

PIQUERAS BAUTISTA, J. A., “Duración de las exenciones y derechos adquiridos: el artículo 15 de la Ley General Tributaria”, en AA.VV., *Estudios de Derecho Tributario*, tomo I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

PITA GRANDAL, A. M.ª, *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 1998.

PLAZA VÁZQUEZ, comentario a la STS de 7 de marzo de 1999, *Jurisprudencia Tributaria*, 1999-II.

POMP, R. D., “The collision between nonprofits and cities over the property tax: possible solutions”, en AA.VV., *Property Tax Exemptions for Charities*, editado por Evelyn Brody, The Urban Institute Press, Washington DC, 2002, págs. 383-391.

PORCARO, G., “Riflessioni sulla soggettività passiva dell'IRAP: in particolare i casi del non residente, degli enti non commerciali e delle pubbliche amministrazioni”, *Rassegna Tributaria*, 1997, págs. 902 y ss.

POTITO, E., *L'Ordinamento Tributario Italiano*, Giuffrè, Milano, 1978.

POVEDA BLANCO, F., *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, 8.ª ed., Ediciones Deusto, 1998.

-“El Impuesto sobre Actividades Económicas. Razones para su inaplazable reforma”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 108, octubre-diciembre 2000.

PUIG VENTOSA, I., *Fiscalitat ambiental local*, Fundació Carles Pi i Sunyer d'Estudis Autonòmics i Locals, Barcelona, 2004.

QUINTANA FERRER, E., “La participación de los entes locales en los tributos estatales y autonómicos: una aproximación constitucional”, *Tributos Locales*, núm. 5, marzo 2001.

RAMALLO MASSANET y ZORNOZA PÉREZ, “Autonomía y suficiencia en la financiación de las Haciendas Locales”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, MAP, núm. 259, 1993.

RIVAS, J. Y MAGADÁN M., *Fiscalidad y medio ambiente en España*, Septem Ediciones, Oviedo, 2003.

RODRIGO RUÍZ, M. A., “Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, en AA.VV., *La reforma de las Haciendas Locales*, tomo II, Lex Nova, Valladolid, 1991.

RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M. P., *Los recargos como ingreso tributario de los entes territoriales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T., *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

ROJAS BRIALES, E. Y MONRÓS CHANCOSA, A., *Propuestas de instrumentos económicos para la política territorial*, IV Congreso internacional de ordenación del territorio, Zaragoza, 2003.

RUBIO DE URQUÍA, J. I., “El IAE: un impuesto herido de muerte”, *Tributos Locales*, núm. 26, febrero 2003.

-*Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Publicaciones Abella, Madrid, 1989.

RUBIO DE URQUÍA, J. I. y ARNAL SURIA, S., *Ley reguladora de las Hacienda Locales*, tomo I, 2.ª ed., El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Publicaciones Abella, Madrid, 1996.

SAINZ DE BUJANDA, F., “Organización política y Derecho Financiero. Origen y evolución del principio de legalidad”, en *Hacienda y Derecho*, vol. I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975, págs. 229 y ss.

-“Teoría jurídica de la exención tributaria”, en *Hacienda y Derecho*, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, págs. 385 y ss.

SÁNCHEZ GALIANA, *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Municipal*, Comares, Granada, 2002.

SÁNCHEZ SERRANO, L., “Comentario al artículo 101 LGT”, en AA.VV., *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, tomo II, EDERSA, 1983, págs. 50 y ss.

-“Comentario al artículo 114 LGT”, en AA.VV., *Comentario a las leyes financieras y tributarias*, tomo II, Edersa, Madrid, 1982.

SCHWAB, R. M. y HARRIS, A. R., “An analysis of the graded Property Tax”, Report of District of Columbia Tax Revision Commission, octubre de 1997, en la dirección en Internet: www.dcwatch.com/taxrev/taxrep5.htm.

SELINGO, J., “The disappearing state in public higher education. When the recession ends, appropriations may not rebound”, *The Chronicle of Higher Education*, 28 de febrero de 2003.

SIMÓN ACOSTA, E., “Artículo 44. Incrementos y disminuciones de patrimonio. Concepto”, en AA.VV., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las*

Persona Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez, Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 719 y ss.

-“El impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos (II)”, en *Manual de Derecho Tributario Local*, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1987.

-“Los incrementos y disminuciones de patrimonio gravados en el IRPF: Concepto y ámbito”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 75, julio-septiembre 1992, págs. 523 y ss.

-“¿Qué es una exención tributaria?”, en la dirección en Internet: www.aranzadi.es/online/publicaciones/aja/diario/activos/d271103/coment.html.

SIMÓN ACOSTA, E.; CHECA GONZÁLEZ, C.; GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LOZANO SERRANO, C., “Bonificaciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles”, Presentación, *Jurisprudencia Tributaria*, 1995-I, págs. 1557-1559.

SOLÉ VILANOVA, J., “El impuesto sobre Bienes Inmuebles en la hacienda municipal española”, *Catastro*, núm. 14, octubre de 1992, págs. 18-51.

SOLER ROCH, M.^a T., *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983.

SOSA WAGNER, F., *La gestión de los servicios públicos locales*, 3.^a ed., Civitas, Madrid, 1997.

TIPKE, K., *Die Steuerrechtsordnung*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1993.

URQUIZU CAVALLÉ, A., *Las cotizaciones a la Seguridad Social*, Marcial Pons, Madrid, 1997.

VALENZANO, M., “L'IRAP e la via italiana al federalismo”, *Bollettino Tributario*, 1998, núm. 5, págs. 425 y ss.

YOUNGMAN, J. M., “The politics of the property-tax debate: political issues”, en AA.VV., *Property Tax Exemptions for Charities*, editado por Evelyn Brody, The Urban Institute Press, Washington DC, 2002, págs. 23-46.

ZELINSKY, E. A., “Reform as preservation”, en AA.VV., *Property Tax Exemptions for Charities*, editado por Evelyn Brody, The Urban Institute Press, Washington DC, págs. 369-376.