

VICENTE CALVO DEL CASTILLO*Licenciado en Derecho**Graduado en Ciencias Económicas por ICADE**Interventor-Tesorero de la Administración Local**Master en Tributación/Asesoría Fiscal por el CEF***Extracto:**

ESTE año se han modificado diferentes preceptos de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, huérfanos de una Exposición de Motivos que justifique si tales cambios son los definitivos o si, por el contrario, volveremos a verlos alterados mediante la aprobación de una nueva Ley de Haciendas. Entre las novedades, destacamos, en el IBI, la actualización del valor catastral y la no necesidad de comunicar las alteraciones físicas, jurídicas o económicas de los inmuebles cuando se haya acreditado ante Notario o Registrador la referencia catastral. En el IAE, se deroga la bonificación legal por inicio de actividad, la cual se deja opcional para los municipios que deseen implantarla. En el Impuesto sobre Vehículos, se modifica el régimen de exenciones de coches y turismos de minusválidos y se permite que los municipios establezcan bonificaciones cuando el carburante o los motores no incidan negativamente en el medio ambiente; no se pagará cuota en los casos de sustracción o robo del vehículo. El Impuesto sobre Construcciones (ICIO) podrá establecerse con tipos inferiores al 2 por 100, se regulan bonificaciones para obras declaradas de especial interés o utilidad municipal, y podrá ser deducida de la cuota la tasa por licencia urbanística. La plusvalía elimina los mínimos legales de los coeficientes correctores y de los tipos impositivos, se declaran exentas las transmisiones en los Conjuntos Histórico-Artísticos siempre que se hayan realizado obras de mejora y, a efectos de clasificación de la naturaleza del terreno y su valoración se estará a los criterios del IBI, independientemente de la valoración catastral; además, se podrán bonificar las transmisiones por herencia.

Por otro lado, se modifican determinadas normas generales en materia de tributos locales, entre las que destaca la regulación completa del recurso de reposición en materia de tributos locales, de manera que se pone fin a la laguna normativa creada desde la aprobación de la Ley 30/1992.

Sumario:

I. Modificaciones del régimen sustantivo de los impuestos.

1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

1.1. Hecho imponible.

1.2. Actualización de los valores catastrales.

1.3. Régimen de modificación de los valores catastrales y, en su caso, de las Ponencias de valores, por causas especiales. Nueva redacción del artículo 71 de la Ley de Haciendas.

1.4. Valores catastrales afectados por una alteración de los términos municipales.

1.5. Devengo.

1.6. Gestión del impuesto.

1.6.1. Declaraciones de alta, baja o variación por alteraciones de orden físico, económico o jurídico.

1.6.2. Régimen de notificación de los valores catastrales modificados como consecuencia de alteraciones físicas, jurídicas o económicas.

1.6.3. Reclamación económico-administrativa.

1.7. Inspección catastral.

1.8. Gestión catastral.

2. Impuesto sobre Actividades Económicas.

2.1. Exenciones.

2.2. Gestión.

2.3. Tarifas.

2.4. Modificaciones de la Instrucción.

3. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.
 - 3.1. Supuestos de no sujeción.
 - 3.2. Exenciones.
 - 3.3. Cuota.
 - 3.4. Bonificación de la cuota.
 - 3.5. Devengo.

4. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.
 - 4.1. Exención.
 - 4.2. Base imponible.
 - 4.3. El tipo de gravamen.
 - 4.4. Bonificación de la cuota.
 - 4.5. Deducción de la cuota.
 - 4.6. Gestión.

5. El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
 - 5.1. Hecho imponible.
 - 5.2. Exenciones.
 - 5.3. Sujetos pasivos.
 - 5.4. Base imponible.
 - 5.4.1. Eliminación de los límites mínimos de los coeficientes de incremento anual.
 - 5.4.2. Valores catastrales diferentes a los vigentes en el momento del devengo.
 - 5.4.3. Reducción del valor catastral por revisiones catastrales.
 - 5.5. Cuota.
 - 5.6. Beneficios fiscales.
 - 5.7. Gestión.

II. Modificaciones de las normas generales en materia de tributos locales.

1. Normas generales.
2. La revisión de los actos de aplicación y efectividad de los tributos y otros ingresos de Derecho público de los Entes locales: el recurso de reposición, la revisión de oficio, la devolución de ingresos indebidos y la rectificación de errores materiales.
 - 2.1. El recurso de reposición.
 - 2.2. Revisión de oficio de los actos tributarios y de otros ingresos de Derecho público. Rectificación de errores y devolución de ingresos indebidos.

I. MODIFICACIONES DEL RÉGIMEN SUSTANTIVO DE LOS IMPUESTOS

Conviene indicar, en primer lugar, que los Ayuntamientos que decidan aplicar las modificaciones establecidas en la Ley 50/1998 a los tributos periódicos con devengo el 1 de enero de 1999, deberán aprobar el texto definitivo de las nuevas Ordenanzas antes del 1 de abril de 1999 -disp. trans. 10.^a-.

Por lo tanto, el ICIO e IIVTNU, cuando quieran adaptarse, también podrá hacerse a lo largo del año, pero sólo afectarán las modificaciones a los hechos imponibles que se devenguen después de la entrada en vigor de la Ordenanza revisada, que será, salvo que la misma disponga otra cosa, al día siguiente de la publicación en el BOP de su texto íntegro, previa la correspondiente tramitación. No obstante, hay determinadas modificaciones legales de obligada aplicación, aunque no se adapte la Ordenanza municipal, que distorsionan la legalidad aplicable. Me refiero a las nuevas figuras del sustituto del contribuyente y la exención de las transmisiones de bienes en Conjuntos Histórico-Artísticos, en el IIVTNU.

También se pospone hasta la misma fecha la adaptación a la Ley 25/1998, de 13 de julio, de las Ordenanzas fiscales reguladoras de las tasas, y de los acuerdos de los precios públicos, pudiéndose exigir, entre tanto, de acuerdo a la normativa anterior.

1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

1.1. Hecho imponible.

Se modifica el número 2 del apartado b) del artículo 62 para añadir, a la enumeración no taxativa de obras que se realicen para el uso de espacios abiertos, las referidas a presas, saltos de agua y embalses incluido el lecho de los mismos. Estas obras, y el lecho o suelo sobre el que se asientan,

tienen la consideración de bienes inmuebles de naturaleza urbana a efectos del IBI. No es que se cambie el criterio del legislador, que ya los consideraba inmuebles urbanos, en palabras de la Exposición de Motivos de la Ley 50/1998, sino que, con la inclusión de estos elementos en el precepto legal, se obvia cualquier duda interpretativa que pudiera plantearse.

1.2. Actualización de los valores catastrales.

La Ley 49/1998, de Presupuestos del Estado, en su artículo 67, actualiza los valores catastrales para 1999, tanto de inmuebles rústicos como urbanos, mediante la aplicación del coeficiente del 1,018. Sólo se excluyen de actualización los valores catastrales incrementados como consecuencia de revisiones o modificaciones de ponencias aprobadas a partir de la entrada en vigor del Decreto-Ley 5/1997, de 9 de abril, en los términos del artículo 2 de la Ley 53/1997. Considero que la excepción expresada por la Ley de Presupuestos es innecesaria, por cuanto la Ley de Haciendas Locales ya contemplaba la no actualización de los valores revisados, en la redacción dada al artículo 69.3 por el Decreto-Ley 5/1997, tramitado posteriormente como Ley 53/1997.

La justificación de la no actualización de estos valores radica en que el crecimiento de la recaudación en Ayuntamientos con valores revisados viene ya proporcionado por la disminución anual de la reducción de la base imponible; recordemos que el coeficiente reductor de la base imponible (la base imponible es el valor catastral) es el 0,9 el primer año, reduciéndose cada año en 0,10 puntos hasta desaparecer, con lo que la base liquidable aumenta anualmente, de forma que las actualizaciones devienen, desde el punto de vista del incremento de la recaudación, innecesarias, a juicio del legislador; no obstante, si bien el razonamiento es correcto en términos generales, cada Ayuntamiento debería hacer un estudio del incremento real en la liquidación anual provocado por el aumento de las bases liquidables, a los efectos de modular la presión fiscal resultante, si lo estima necesario, valiéndose de la prerrogativa de modificar el tipo impositivo.

Para terminar con la actualización de los valores, la Ley de Presupuestos aclara, en la misma línea que en años anteriores, que será aplicable a los inmuebles valorados en 1998 y a los que hubieran sufrido alteraciones de orden físico o jurídico y que, por lo tanto, se va a modificar su valoración con efecto en 1999. También, como en años anteriores, el incremento de los valores catastrales de los inmuebles rústicos, derivado de la actualización, no se tendrá en cuenta a los efectos del Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social.

1.3. Régimen de modificación de los valores catastrales y, en su caso, de las Ponencias de valores, por causas especiales. Nueva redacción del artículo 71 de la Ley de Haciendas.

El artículo 70 de la Ley de Haciendas Locales, que no se modifica, establece el sistema normal de fijación de los valores catastrales, a través de las Ponencias de valores, los cuales se revisan cada diez años.

Ahora bien, puede ser que, antes de concluir el plazo citado, sea necesario revisar los valores catastrales por diferencias sustanciales entre aquéllos y los valores de mercado. La casuística se regula en el artículo 71, cuya nueva redacción incorpora una serie de supuestos no contemplados en la anterior. Proponemos la siguiente sistematización del régimen especial de modificación de valores catastrales:

- a) Diferencias de valor motivadas por el planeamiento urbanístico u otras circunstancias, distinguiendo dos supuestos: primero, que las diferencias afecten a todos los bienes situados en el término municipal -apartado 1.º del art. 71-. Segundo: que se refieran a «alguna o varias zonas, polígonos discontinuos o fincas del término municipal». En el primer caso, se procederá a aprobar una Ponencia nueva, conforme al procedimiento ordinario previsto en el artículo 70. En el segundo, se procederá a modificar la Ponencia de valores, con el fin de garantizar la coordinación de todos los valores catastrales del municipio, con remisión también al artículo 70 a efectos del procedimiento y del deber de notificación individual por parte de la Administración de los valores resultantes.

No obstante, el nuevo precepto puntualiza, por un lado, que el plazo para la interposición del recurso de reposición (el previo a la vía económico-administrativa) o de la reclamación económico-administrativa, será de un mes, contado a partir del día siguiente al de la recepción fehaciente de la notificación; en principio, pudiera parecer innecesaria esta precisión, por cuanto el artículo 70.4, párrafo 5, ya regula, con carácter exclusivo, el plazo para la interposición de estos recursos en los casos de notificación de valores revisados o modificados y, además, de forma más completa, pues también contempla el caso en el que la notificación individual haya sido sustituida por la exposición pública de edictos, en el caso de que la primera fuera imposible, en cuyo supuesto el plazo contará a partir del día siguiente al de la finalización del plazo de dicha exposición pública. Sin embargo, introduce una importante salvedad al régimen general de la reclamación económico-administrativa, al ampliar el plazo de interposición a un mes.

Por otro lado, la norma comentada permite que el objeto del recurso o reclamación sea, conjuntamente, tanto la valoración catastral resultante como las modificaciones de la Ponencia aprobada. De esta forma, se está ampliando, de hecho, el plazo para recurrir las Ponencias, pues, en principio, debería contar el plazo desde la publicación de la misma en el Boletín Oficial de la Provincia -art. 70.3 párrafo 1.º-, fecha anterior, sin duda, a la de la recepción de la notificación individual, con la consiguiente mejora de las garantías revisoras de los interesados. A estos efectos, se señala que las Ponencias estarán expuestas al público durante el plazo de un mes, con lo que se mejora el plazo respecto de los procesos de revisión ordinarios, en los que el plazo mínimo de exposición es de quince días.

Por último, en los dos supuestos comentados, la modificación catastral puede incoarse de oficio o a instancia de la Entidad Local correspondiente.

b) Diferencias sustanciales entre el valor catastral y el de mercado motivadas por una modificación del planeamiento. Distingue, a su vez, dos supuestos: primero, que la modificación del planeamiento afecte al aprovechamiento urbanístico, siempre que no se modifiquen los usos y su valor de mercado recogido en la Ponencia. En este supuesto, se entienden modificados los parámetros urbanísticos de la Ponencia sin necesidad de tramitar modificación alguna, pero siendo necesaria la notificación individual de los valores catastrales, que surtirá efecto en el año siguiente.

Segundo, que la modificación del planeamiento consiste en la reclasificación de bienes no urbanizables en urbanizables. En este caso, y en tanto no se apruebe el planeamiento de desarrollo que establezca las edificabilidades de cada parcela, dichos bienes podrán ser valorados mediante la aplicación de los módulos específicos para los distintos usos que se determinen por Orden del Ministerio de Hacienda, sin necesidad de tramitar una modificación de la Ponencia, pero siendo necesaria la notificación individual de los valores resultantes, que tendrá efectos en el período siguiente.

Por último, el apartado 4 del artículo 71 repite, literalmente, el anterior apartado 3. Se refiere a las Ponencias de ámbito supramunicipal aplicables a inmuebles localizados parcialmente en dos o más términos municipales o en municipios que constituyan conurbación.

1.4. Valores catastrales afectados por una alteración de los términos municipales.

Se contempla el caso especial de la alteración de los términos municipales, en el párrafo último de la disposición adicional segunda, que se añade, en los siguientes términos: cuando se alteren los términos municipales, y en tanto no se apruebe una nueva Ponencia de valores o se modifique la existente, se mantendrán los valores catastrales y las bases liquidables para los bienes inmuebles de naturaleza urbana que pasen a formar parte de otro término municipal. En cuanto a los tipos impositivos, los Ayuntamientos afectados podrán mantener los vigentes en el municipio de origen o modificarlos conforme al régimen general previsto en el artículo 73 de la Ley de Haciendas.

La ley no establece una previsión similar para los inmuebles de naturaleza urbana.

1.5. Devengo.

Se modifica el apartado 3 del artículo 75 para conciliarlo con la nueva regulación de las modificaciones de valores catastrales, motivadas por cambios de naturaleza del suelo (de no urbanizable a urbanizable) o del aprovechamiento urbanístico (es decir, sólo las del 71.3), las cuales surtirán efecto en el período impositivo siguiente a aquel en que tuvieron lugar, «sin que dicha eficacia quede supeditada a la notificación de los actos administrativos correspondientes». La crítica a este precepto

es necesaria y evidente: trastoca el régimen general de la eficacia del acto administrativo, que queda demorada cuando esté supeditada a notificación, según dispone el apartado 57.2 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común. La obligatoriedad de la notificación deriva de la propia exigencia del precepto 71 de la Ley de Haciendas y de la Ley 30/1992, cuyo artículo 58 exige la notificación a los interesados de los actos que afecten a sus derechos e intereses. Por lo tanto, no puede considerarse eficaz y producir efectos si no se produce tal notificación, a pesar de la excepción introducida en el artículo comentado. Este procedimiento administrativo es contrario, a mi juicio, al Procedimiento Administrativo Común aprobado por el Estado mediante la Ley 30/1992, en cumplimiento del título constitucional contenido en el artículo 149.1.18.^a.

1.6. Gestión del impuesto.

1.6.1. Declaraciones de alta, baja o variación por alteraciones de orden físico, económico o jurídico.

Se añade un párrafo al apartado 2 del artículo 77, por el que se sanciona como infracción simple la no presentación o la presentación fuera de plazo de las declaraciones de alta, baja o variación con trascendencia a efectos del IBI.

Sin embargo, se exime al interesado de la obligación de presentar dicha declaración exclusivamente en los supuestos de transmisión de dominio de los bienes inmuebles, cuando se formalice mediante escritura pública o se solicite su inscripción en el Registro de la Propiedad en el plazo de dos meses desde el acto o negocio jurídico, siempre que alguno de los interesados acredite ante el Notario o el Registrador la referencia catastral (añadido al art. 54 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas, por el art. 19 de la Ley 50/1998).

También se modifica el artículo 55 de la Ley 13/1996, por el que se establece la obligación de los Notarios y Registradores de remitir información relativa a los documentos autorizados o inscritos por ellos, de los que se deriven alteraciones catastrales de cualquier orden, sustituyendo el Centro de Gestión Catastral por la Gerencia Territorial del Catastro, como entidad receptora de dicha comunicación.

1.6.2. Régimen de notificación de los valores catastrales modificados como consecuencia de alteraciones físicas, jurídicas o económicas.

Se modifica el párrafo segundo del apartado 3, para adaptarlo a la nueva regulación de las modificaciones de los valores catastrales contenida en el artículo 71. El párrafo ya precisaba, en su anterior redacción, que las modificaciones de los valores catastrales, producidas como consecuencia de las alteraciones físicas, jurídicas o económicas, y que no se derivaran de los procedimientos

ordinarios de revisión decenales (art. 70), o de los especiales de modificación (art. 71), serían objeto de notificación conforme al régimen previsto en la Ley 30/1992, artículos 58 y 59 (preceptos que acaban de ser modificados por la Ley 4/1999, de 13 de enero). Ahora, se matiza la referencia hecha al artículo 71, con expresa mención a los apartados 1, 2 y 4, de forma que el régimen de notificación de estos supuestos será el específico del 70.4 de la Ley de Haciendas Locales (igual que para la revisión decenal) y no el de la Ley 30/1992.

Por lo tanto, en el supuesto de modificación de valores del 71.3, debemos entender que se notifica también conforme al régimen de la Ley 30/1992, por remisión de dicho precepto al 77.3 (aunque se podría haber aprovechado para incluir expresamente el supuesto en este último artículo, junto al de las alteraciones, en aras de una mejor técnica legislativa).

En todo caso, no se escapa la dificultad que supone establecer dos regímenes diferentes de notificación para la familia de actos de modificación de los valores catastrales.

1.6.3. Reclamación económico-administrativa.

La última modificación del artículo 77 afecta al apartado 5, el cual establecía la vía de la reclamación económico-administrativa contra los actos de gestión catastral. La nueva redacción añade que la interposición de la reclamación no suspende la ejecutoriedad. Mención que considero innecesaria, pues el régimen general de la reclamación ya contempla esta circunstancia, sin perjuicio de que se solicite la suspensión con la correspondiente caución; si con la modificación quisiera indicar otra cosa (como suele ser la finalidad de las modificaciones), ésta sólo podría ser que no procede la suspensión en ningún caso, interpretación que no puede considerarse adecuada.

1.7. Inspección catastral.

Se modifica la redacción del apartado 3 del artículo 78 para añadir, junto a las entidades que pueden colaborar con el Estado en la inspección catastral, «otras Entidades Locales reconocidas por las Leyes», de forma que se reconoce explícitamente a las Mancomunidades u otras asociaciones locales, a este respecto.

Como curiosidad, la disposición adicional 24.^a de la Ley 49/1998 modifica el mismo precepto y en los mismos términos. No queda lugar a dudas de su redacción definitiva, por duplicado.

Esta última disposición modifica la adicional 4.^a de la Ley de Haciendas para incluir, de forma similar a lo anterior, las «otras entidades locales reconocidas por las Leyes» entre aquellas que pueden colaborar con el Centro de Gestión Catastral en las funciones que dan nombre al Centro.

1.8. Gestión catastral.

La formación, conservación, renovación y revisión de los catastros es competencia exclusiva del Estado. La disposición adicional cuarta. 2 prevé la colaboración en dicha gestión catastral de los Ayuntamientos o, en su caso, Diputaciones Provinciales, Cabildos o Consejos Insulares. Se añade a éstas «otras entidades locales reconocidas por las Leyes»; es decir, las Mancomunidades, Áreas Metropolitanas, Comarcas u otras Entidades Asociativas.

A título de anécdota, la misma disposición es modificada por la Ley 49/1998, de Presupuestos, pero con diferente redacción en cuanto al órgano competente del Estado para la gestión catastral. Así, mientras en la redacción de la Ley 49/1998 y en la anterior a esta norma se refería al Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, en la Ley 50/1998 se menciona la Dirección General del Catastro.

2. Impuesto sobre Actividades Económicas.

2.1. Exenciones.

Aunque se redacta de nuevo el artículo 83, apartados 1 y 2, de la Ley de Haciendas, la única modificación es la de la letra c) que sustituye los Montepíos por las Mutualidades de Previsión Social, y la ley en la que se regulan: Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de Seguros Privados.

En cuanto al apartado 3, que regulaba la bonificación legal por inicio de la actividad, se suprime, de forma que su establecimiento dependerá de la voluntad municipal. Se instrumentaliza la exención mediante la creación de una nota común 2.^a a la Sección 1.^a, en virtud de la cual se permite a los Ayuntamientos establecer, en la Ordenanza fiscal, una bonificación de hasta el 50 por 100 en la cuota, incluido el índice de situación y el coeficiente, durante los primeros cinco años, a quienes inicien su actividad y tributen por cuota mínima. No podrán disfrutar de esta bonificación quienes hayan ejercido antes la actividad bajo otra titularidad, entendiéndose por tales los supuestos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad, entre otros. Se remite a la Ordenanza fiscal los restantes aspectos materiales y formales de la exención.

Observamos que se omiten los límites legales en cuanto al número máximo de empleados de la actividad (era de 20), que se remiten a lo que el Ayuntamiento disponga. Debe entenderse que, al ser una bonificación potestativa por parte del Ayuntamiento, el recargo provincial no podrá ser objeto de bonificación, pues no hay norma habilitante a este respecto.

Los que vinieran disfrutando de la bonificación conforme al régimen anterior, continuarán disfrutando de la misma hasta el término del período que reste -disp. trans. 10.^a de la Ley 50/1998-.

A título de comentario, considero que se hubiera conseguido una mejor técnica jurídica si la Ley de Haciendas remitiera a Real Decreto Legislativo del Gobierno el régimen de bonificaciones, pues la única remisión que hace es la de las cuotas, en el artículo 86; o mejor, que la bonificación o, al menos, sus aspectos más generales, se recogieran en la propia Ley 39/1988.

2.2. *Gestión.*

Se modifica la redacción del párrafo tercero del apartado 1 del artículo 92 para incluir, entre las Entidades que pueden ser objeto de delegación de la gestión censal de las cuotas municipales del IAE, «otras Entidades reconocidas por las Leyes». La misma adición opera en el apartado 3, relativo a la delegación de la inspección. Me remito al comentario que acabo de hacer respecto al IBI, pues la inclusión de estas entidades tiene la misma finalidad en todos los casos. También se produce la «curiosidad» de que estas modificaciones están por duplicado en las Leyes 49/1998 y 50/1998.

Por otro lado, se suprime el párrafo segundo del apartado 2 del mismo artículo, de forma que la concesión y denegación de exenciones, en la gestión tributaria del impuesto por los Ayuntamientos, ya no requiere informe técnico previo del Estado. El párrafo primero, relativo a la titularidad municipal para la liquidación, revisión y recaudación del IAE, se mantiene en los mismos términos, pese a que la Ley de Medidas incluye su redacción.

2.3. *Tarifas.*

No se actualizan las Tarifas, pero se aprueban modificaciones puntuales, en virtud de las cuales los sujetos pasivos afectados por las mismas están obligados a presentar la declaración fiscal correspondiente, conforme a lo previsto en los artículos 5, 6 ó 7, según los casos, del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero. Se recogen en el artículo 68 de la Ley 49/1998.

Los epígrafes de la Sección 1.^a modificados son:

- 659.4. Comercio al por menor de libros, periódicos, artículos de papelería y escritorio, y artículos de dibujo y bellas artes.

La modificación consiste en la adición de una 2.^a nota, por la que se incluyen en este epígrafe los «quioscos de prensa», que son definidos, a estos efectos, como los establecimientos que tengan por objeto el comercio al por menor de prensa y publicaciones periódicas y otros artículos de venta tradicional en los mismos, como dulces, golosinas, frutos

secos, helados, tarjetas de transporte público, para uso telefónico y otras similares. Además, se permite a los quioscos la venta al por menor, sin cuota adicional alguna, de colecciones y publicaciones en soportes tales como «cd-rom», cintas magnetofónicas y magnetoscópicas, compact-disc, etc., siempre que tengan carácter accesorio respecto de la actividad principal. No se escapa la dificultad de este último concepto jurídico indeterminado («accesorio»).

- 931.2. Enseñanza de Educación Básica: Educación Primaria y/o Educación Secundaria, exclusivamente. Cuota de 33.638 pesetas.

La anterior denominación del epígrafe era Enseñanza de Educación General Básica, exclusivamente. Se trata de una adaptación a los cambios legislativos en este sector de actividad.

- 931.3. Enseñanza de Bachillerato, Orientación Universitaria, Formación Profesional y ciclos formativos de Formación Profesional Especializada de Grado Medio y Superior, exclusivamente. Cuota de 36.101 pesetas.

Se han incorporado a este epígrafe los ciclos formativos mencionados en último lugar.

- 751.1. Guarda y custodia de vehículos en garajes y locales cubiertos.

Se incrementa el límite de la superficie a efectos del cálculo de la cuota, de 250 a 350 metros cuadrados, y se eleva aquélla a 39.910 pesetas. Se mantienen las 6.624 pesetas por cada metro o fracción que exceda del límite anterior, y el incremento de la cuota en un 25 por 100 cuando el garaje albergue durante el día coches que se alternan con los que se guardan esencialmente de noche.

Se crea el siguiente epígrafe de la Sección 1.ª:

- Epígrafe 847. Servicios integrales de Correos y Telecomunicaciones.

Se crea este grupo con una cuota nacional de 2.000.000 de pesetas. Se establecen en las notas 1.ª y 2.ª los servicios que amparan el pago de la citada cuota: todos los relacionados con los servicios postales, así como los de telegrama, télex, giro postal, telegráfico u otro análogo. También incluye la emisión y distribución de sellos de correos y demás signos de franqueo.

La modificación de la personalidad y, en consecuencia, del régimen jurídico, del Servicio Estatal de Correos, que pasa de Organismo Autónomo a Entidad Pública Empresarial y, por lo tanto, sometido al Derecho privado (disp. adic. 11.ª y art. 53.2 de la Ley 6/1997, LOFAGE) conlleva la consecuencia de incurrir en el hecho imponible del IAE. Sin embargo, la cuota a satisfacer será del 50 por 100 de la señalada.

Se crea la siguiente nota en la Sección 2.ª:

- Grupo 745. Corredores de Comercio Colegiados.

Nota. Con motivo de la obligación de suscribir en presencia de Corredor de Comercio los contratos objeto de intervención, los sujetos pasivos matriculados en este grupo podrán disponer, sin pago de cuota adicional alguna, de despachos auxiliares en locales ubicados en los distintos municipios de sus correspondientes circunscripciones.

2.4. Modificaciones de la Instrucción.

Se da nueva redacción a la letra e) de la regla 14.1.F, si bien, no se trata de una modificación de los coeficientes correctores del elemento superficie previsto en dicho apartado, sino de la formalización de la actualización de las cuotas del impuesto llevada a cabo por el Real Decreto-Ley 12/1995, de 28 de diciembre. En consecuencia, se mantienen los coeficientes correctores, y se adecuan los tramos de cuota a los importes de dichas cuotas debidamente actualizados.

Se añade un párrafo a la regla 14.2, por la que se considera requisito para comunicar las variaciones de actividad, a efectos de modificar la cuotas tributarias, la alteración de los elementos tributarios en más de un 20 por 100. Se posibilita que las alteraciones en el elemento tributario número de obreros oscilen hasta el 50 por 100, si así se recoge en las Ordenanzas fiscales.

3. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.*3.1. Supuestos de no sujeción.*

Se añade un supuesto de no sujeción al ya tradicional de los vehículos «antiguos» que, excepcionalmente participen en exhibiciones o carreras, el cual ahora pasa a ocupar la letra a) del apartado 3 del artículo 93. El nuevo supuesto se redactó como letra d) en los siguientes términos: «Los remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica cuya carga útil sea superior a 750 kilogramos». En coherencia con esta disposición, la tarifa por este tipo de vehículo se modifica para gravar, exclusivamente, los de carga superior a la indicada [art. 96.1 E)].

3.2. Exenciones.

Se modifica la exención de los coches de minusválidos prevista en la letra d) del apartado 1 del artículo 94, en los siguientes términos:

1. Están exentos los coches de minusválidos, es decir, los automóviles cuya tara no sea superior a 300 kilogramos y que, por construcción, no puedan 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, siempre que:
 - La potencia sea inferior a 14 caballos fiscales, cuando pertenezcan a personas con un grado de minusvalía inferior al 65 por 100.
 - La potencia sea inferior a 17 caballos fiscales, cuando pertenezcan a personas con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.

Se supera el límite anterior que estaba en 13,50 caballos fiscales, sin distinción de grados de minusvalía. Y se mantiene la exención a un solo vehículo por sujeto pasivo beneficiario.

En relación a esto último, es interesante destacar que el párrafo primero de la letra d), referido a los coches de minusválidos, añade, en la nueva redacción, el contenido del anterior párrafo tercero de la letra d) citada, de lo que se deduce que el límite de la exención a un solo vehículo se aplicará, a partir de ahora, a los citados coches de minusválidos, y no a los autoturismos, que son objeto de regulación en el párrafo segundo de la letra d).

2. Vehículos utilizados como autoturismos especiales para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas. Se eleva el límite de la potencia para poder disfrutar de exención de 12 a 17 caballos fiscales [nuevo párrafo segundo de la letra d)]. Además, a diferencia del anterior régimen, el beneficio fiscal se aplica a cada vehículo de estas especiales características, independientemente del número de unidades que pertenezcan al mismo propietario.

En cuanto a la forma de justificación, se remite a la Ordenanza fiscal municipal los términos en los que el interesado deberá justificar el destino del vehículo. Esta remisión a la Ordenanza fiscal es un añadido que se hace a la anterior redacción, la cual se ubicaba en el párrafo segundo de la letra d), y ahora se encuentra como segundo párrafo del apartado 2 del mismo artículo 94.

3.3. Cuota.

Se da nueva redacción a todo el artículo 96 de la Ley 39/1988, si bien las modificaciones se reducen a lo siguiente:

Se modifica el escalado de la cuota de los turismos, de forma que desaparece la imprecisión anterior provocada porque los vehículos de 8, 12 y 16 caballos fiscales podía situarse en una u otra categoría de cuota. La nueva delimitación de la potencia fiscal a efectos de la determinación de las cuotas comprende las bandas de 8 hasta 11,99 caballos fiscales; 12 hasta 15,99 caballos fiscales; y se añaden dos nuevas, de 16 hasta 19,99 caballos fiscales, con la misma cuota que la anterior de más de 16 caballos, 14.910 pesetas; y de más de 20 caballos, en adelante, con cuota de 18.635 pesetas.

Las cuotas de remolques y semirremolques se modifican sólo en el primer tramo, en los que se incluyen los de menos de 1.000 y más de 750 kilogramos, de carga útil, por la no sujeción de los de menos de esta última cifra.

Por otro lado, se añade un párrafo al apartado 4, mediante el que se permite la aplicación de un coeficiente diferente para las diferentes clases de vehículos, dentro de los límites máximos en función de la población del municipio, límites que no se alteran.

3.4. Bonificación de la cuota.

Mediante el añadido del apartado 6 del artículo 96 se innova el beneficio fiscal de la bonificación en la cuota, bonificación que podrá aplicarse tanto sobre la cuota mínima como sobre la incrementada por el o los coeficientes que, en su caso, aprueben las Ordenanzas fiscales.

Es una bonificación que depende de la voluntad municipal, por lo que deberá aprobarse mediante la correspondiente Ordenanza fiscal, cuando se den las siguientes circunstancias:

- a) En función de la clase de carburante y la incidencia del mismo en el medio ambiente, la bonificación puede alcanzar hasta el 50 por 100 de la cuota.
- b) En función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente, la bonificación puede establecerse con el mismo límite del 50 por 100 de la cuota.
- c) Para los vehículos históricos, o aquellos con antigüedad mínima de 25 años contados a partir de la fecha de su fabricación o, si se ignora esta última, desde su matriculación o, en su defecto, la fecha en que dejó de fabricarse.

El último párrafo del apartado 6 remite a la Ordenanza fiscal municipal la regulación de los aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones: criterios para la determinación de los supuestos de hecho que originan la bonificación, forma de acreditación, etc.

3.5. *Devengo.*

Se incorpora como nuevo supuesto de prorrateo de la cuota, por trimestres naturales, la baja temporal por sustracción o robo de vehículo, y ello desde el momento en que se produzca dicha baja temporal en el Registro Público correspondiente.

4. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

4.1. *Exención.*

Se incorpora al texto de la Ley de Haciendas Locales, como apartado 2 del artículo 101 (el único párrafo anterior se convierte en apartado 1) la exención introducida por el artículo 29.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado (que sustituyó, reproduciendo, el art. 32.2 del Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre), por lo que no supone innovación legislativa alguna en el régimen del impuesto.

La exención se refiere a las obras de las que sea dueño el Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidades Locales que, estando sujetas al impuesto, 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 conservación.

Esta exención ha sido interpretada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 1995 (RJ Aranzadi 2542) restrictivamente, de forma que las obras sólo estarán excluidas si, además del requisito de la titularidad pública de las mismas, están directa y exclusivamente destinadas a las finalidades indicadas, no procediendo la exención, por tanto, si dan cobijo, aunque sea parcial o simultáneamente, a actividades de otra índole.

4.2. *Base imponible.*

Se completa la definición de la base imponible recogiendo, aunque sólo parcialmente, la doctrina de los tribunales sobre los elementos determinantes de la base imponible. Así, se concreta que no forma parte, en ningún caso, de la misma, el IVA y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, ni tampoco las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas con dichas construcciones, instalaciones y obras.

En mi opinión, podría haberse aprovechado la ocasión para excluir, del concepto coste real, otros elementos sobre los que coincide la doctrina jurisprudencial mayoritaria, como son los honorarios técnicos del proyecto o de dirección de obra, el beneficio industrial, o el coste del estudio sobre el impacto ambiental (SSTS, RJ Aranzadi 3149/1996, 4972/1996, 1384/1996 y 3550/1996).

Pero más necesaria es, si cabe, la definición de alguno de los objetos tributarios, concretamente, las instalaciones, pues las obras y construcciones ofrecen menos problemas en la medida en que no se confunden con otras actividades y vienen perfectamente descritas en otras normas administrativas, como la Ley de Contratos, artículos 120 y 123.

En cambio, el concepto jurídico «instalaciones» ofrece mayor complejidad interpretativa. En principio, aplicando los criterios de interpretación del artículo 23.2 de la Ley General Tributaria, los términos empleados en las normas deberán entenderse conforme a la definición de los mismos en el ordenamiento tributario y, en su defecto, según su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

La Ley de Haciendas Locales no define el término instalaciones; sin embargo, se refiere al mismo en diferentes preceptos: 62 b)1; 62.2; 63 b); 64 i); 132.3, por citar los más significativos. De estas normas enumeramos las siguientes referencias al vocablo «instalaciones» si bien se aplican, estrictamente, al IBI:

- a) Las instalaciones pueden ser comerciales e industriales, asimilables a los edificios, cualquiera que fueran los elementos de que estén contruidos, tales como diques, tanques y cargaderos.
- b) Se citan entre las instalaciones las destinadas a la práctica del deporte, los muelles, los estacionamientos y los espacios anejos a las construcciones.
- c) Se definen las instalaciones agrarias como las situadas en terrenos de zona rústica e indispensables para el desarrollo de las explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales.
- d) Se menciona la categoría de instalación fabril.

El sentido jurídico de obras es de sobra conocido en las definiciones de la Ley 13/1995, de Contratos.

En este proceso hermenéutico recurrimos a las definiciones contables, con la finalidad de determinar el sentido técnico del mismo. Así, el Documento 6 de los Principios Contables Públicos, aprobados por la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas (Comisión creada por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda, de 28 de diciembre de 1990), define:

- a) Construcciones: edificaciones, en general, cualquiera que sea su destino. Se incluyen en este grupo edificios administrativos, comerciales -como mercados o lonjas-, educativos, deportivos, residencias, centros sanitarios, refugios, casas forestales, viveros, cuadras y establos, tanatorios y cementerios, etc.
- b) Instalaciones técnicas: unidades complejas de uso especializado en el proceso productivo, que comprenden: edificaciones, maquinaria, material, piezas o elementos, incluidos los sistemas informáticos que, aun siendo separables por naturaleza, están ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización; se incluirán, asimismo, los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones. Se incluyen, en este grupo, centros agrarios y ganaderos experimentales, piscifactorías, granjas y parques cinegéticos, silos, instalaciones y redes hidráulicas, centros de depuración y de tratamiento de residuos.
- c) Maquinaria: conjunto de máquinas mediante las cuales se realiza la extracción, elaboración o tratamiento de los productos o se utilizan para la prestación de los servicios que constituyen la actividad del Ente. Esta rúbrica abarca a un amplio abanico de elementos, como por ejemplo los instrumentos de laboratorio, maquinaria agropecuaria y de obras públicas, aparatos médico-asistenciales, equipos de radar, fotocontrol y material fotográfico, etc. Se incluirán todos los elementos de transporte interno (...).

Pues bien, el problema interpretativo está, precisamente, en la definición de instalaciones. Si aceptamos como tales las que se acaban de definir, como unidades complejas, comprensivas de edificaciones, maquinaria, etc., constituiría la base imponible el coste real de todos sus elementos. Sin embargo, la jurisprudencia rechaza sistemáticamente la inclusión del valor de la maquinaria en la base del impuesto. La conciliación de la postura jurisprudencial con la norma conduce, necesariamente, a la conclusión de que el Supremo no interpreta, hasta la fecha, las instalaciones en el sentido técnico mencionado. No obstante, podría defenderse la definición técnica apuntada como la aplicable en sentido tributario al término «instalaciones» y, de esta forma, cambiar el criterio jurisprudencial vigente. De esta forma, identificada una instalación como una unidad compleja, para cuyo funcionamiento es imprescindible, además de la edificación, determinada maquinaria, el coste de ésta formaría parte de la base imponible. Por el contrario, la maquinaria, en la acepción contable del término, no formaría parte del hecho imponible.

En mi opinión, esta última interpretación parece más adecuada con la voluntad del legislador. Cuando la norma establece una enumeración cerrada, como la de «obras, construcciones e instalaciones», debemos entender que cada elemento contiene una definición propia; de lo contrario, si fueran términos sinónimos, sobraría uno de ellos, lo cual no es propio de una correcta técnica legislativa. Sin embargo, hasta la fecha, los tribunales se han decantado por excluir el valor de la maquinaria, sin entrar en mayores precisiones. Esto lleva, en la práctica, a identificar obras y construcciones con instalaciones y, en definitiva, a negar la existencia del concepto instalaciones como unidad compleja que comprende edificaciones, maquinaria, etc.; en efecto, si se excluye la maquinaria de la base

imponible, el legislador podría haber definido la misma como el «coste efectivo y real de la construcción u obra», omitiendo cualquier referencia a las instalaciones, pues, la parte del coste correspondiente a obra de estas últimas, ya estaría acogido en la locución propuesta.

No creo que la Ordenanza fiscal municipal sea el instrumento adecuado para concretar estas cuestiones, ni tampoco un eventual Decreto de desarrollo estatal, pues las normas reglamentarias tributarias están siempre sometidas a la ley y no pueden crear derecho *ex novo*. En todo caso, creo que se ha vuelto a perder una buena ocasión para definir legalmente este término ambiguo.

4.3. *El tipo de gravamen.*

El tipo de gravamen experimenta un cambio sustancial con la nueva redacción del apartado 3 del artículo 103 de la Ley de Haciendas. El ICIO era, y es, un impuesto potestativo. Esto significa que no se exacciona en todos los municipios. Ahora bien, aquellas Corporaciones que acordaran su establecimiento y ordenación debían aprobar un tipo impositivo mínimo del 2 por 100. Este límite mínimo es el que desaparece, manteniéndose exclusivamente el mismo techo que antes, en función de la población de derecho del municipio.

4.4. *Bonificación de la cuota.*

Aspecto totalmente novedoso es el de la bonificación de hasta el 95 por 100 de la cuota del impuesto a favor de las obras declaradas de especial interés o utilidad municipal.

La bonificación, regulada en el apartado 2 del artículo 104, se establece de forma que rompe radicalmente la línea normativa en materia de tributos locales, para dar juego a la autonomía local hasta un nivel que roza el máximo constitucional permitido.

Hasta la modificación que nos ocupa de la Ley de Haciendas, el establecimiento de beneficios fiscales en materia de tributos locales estaba reservado a normas con rango de ley, las cuales debían recogerlos expresamente para que pudieran ser reconocidos por los sujetos activos del tributo. La Ley 50/1998 modifica el artículo 9 de la Ley 39/1988 para ampliar los supuestos de reconocimiento de beneficios fiscales a los que establezcan las Entidades Locales en sus Ordenanzas, siempre que expresamente lo prevea una ley.

En línea con este cambio de tendencia, con esta deslegalización (parcial) de los beneficios fiscales, los Ayuntamientos podrán regular en sus Ordenanzas fiscales los aspectos sustantivos y formales.

La Ordenanza fiscal del municipio en cuestión debe regular la bonificación en los aspectos sustantivos y normativos, con respeto a los límites previstos en la Ley de Haciendas, regulación, por otro lado, imprescindible, para respetar el principio de reserva de ley en materia tributaria, principio interpretado por la doctrina del Tribunal Constitucional (SSTC de 4 de febrero de 1983, 19 de noviembre de 1985, 17 de febrero de 1987) en el sentido de que la citada reserva de ley se extiende a los elementos esenciales del tributo que, en todo caso, deben ser fijados, directa o indirectamente. Ahora es cuestión de dicho Tribunal interpretar si la regulación legal del beneficio fiscal es suficiente para entender cumplido satisfactoriamente el requisito de la reserva de ley. No obstante, en la práctica, tratándose de un beneficio, no serán muchas las cuestiones que se le planteen.

Pues bien, los parámetros dentro de los cuales debe reglamentarse la Ordenanza fiscal son los siguientes:

- La Ordenanza debe determinar o establecer el procedimiento para la determinación del porcentaje de bonificación, el cual no puede exceder del 95 por 100 de la cuota.
- La Ordenanza debe regular los requisitos objetivos de naturaleza social, cultural, histórico-artístico o de fomento de empleo que han de reunir las construcciones, instalaciones y obras para que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal.
- La bonificación es rogada y el órgano competente para su concesión es el Pleno, por mayoría simple. La Ordenanza fiscal regulará los requisitos formales relativos a la solicitud, informes, tramitación, etc.

En este punto debe traerse a colación la doctrina de la naturaleza reglada de los actos administrativos y, en especial, de los actos de carácter tributario. La bonificación no puede convertirse en un acto discrecional del Ayuntamiento, de forma que sujetos pasivos en situación análoga reciban un tratamiento fiscal diferente, amparado exclusivamente por la discrecionalidad de la Administración. Las reglas del juego deben ser lo suficientemente claras (y justas) como para que el Pleno se limite a la constatación de los hechos y a la aplicación de la bonificación correspondiente tasada en la Ordenanza, sin que medien criterios de oportunidad o conveniencia. En caso contrario, no es difícil adivinar una avalancha de recursos contra las Ordenanzas y/o las liquidaciones tributarias.

Para garantizar la legalidad de la Ordenanza y de su aplicación será importante el informe preceptivo del Interventor y del Secretario, en el primer caso, y del Interventor, en el segundo.

4.5. Deducción de la cuota.

Otra innovación importante, en línea con el mayor grado de autonomía municipal en sus Haciendas, es la posibilidad de que las Ordenanzas fiscales establezcan como deducción en la cuota íntegra o bonificada la tasa por licencia urbanística. El apartado 3 del artículo 107 no especifica si

el Ayuntamiento puede ponderar la deducción o si, por el contrario, en caso de aprobarse se deducirá el importe total de la tasa. También remite a la Ordenanza fiscal la regulación de los aspectos sustantivos y formales de la deducción.

En relación a esta deducción, considero que es poco operativa, pues el Ayuntamiento que quiera conseguir tal efecto, es decir, no cobrar tasa por la prestación del servicio de concesión de licencia urbanística, simplemente puede derogar o no aprobar la correspondiente Ordenanza por la tasa, sin que ello prive al municipio del obligado control de la legalidad urbanística. No parece eficaz ni operativo ni económico gestionar dos tributos, la tasa y el ICIO, y deducir de este último el importe del primero.

4.6. Gestión.

El Impuesto sobre Construcciones era objeto de una liquidación provisional, en el momento de la concesión de la licencia, y de una liquidación definitiva, al concluirse la obra. La modificación del apartado 1 del artículo 104 permite practicar la liquidación provisional, que denomina, con mejor técnica, provisional a cuenta, además de en el supuesto mencionado de concesión de la licencia preceptiva, cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún la misma, se inicie la construcción, instalación u obra. Es decir, que se inicien las obras, bien sin haber solicitado la licencia, bien habiendo sido solicitada, antes de que se resuelva el expediente, la concesión o denegación de la misma.

También se modifican los criterios para la determinación de la base imponible en el momento de la liquidación provisional. La anterior redacción del precepto remitía directamente a la valoración del proyecto visado por el Colegio Oficial correspondiente. Sólo en su defecto correspondía a los técnicos municipales su determinación, «de acuerdo con el coste estimado del proyecto».

La actual redacción establece dos sistemas de valoración de la base imponible:

- «a) En función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiera sido visado por el Colegio Oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo.
- b) Cuando la Ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que la misma establezca al efecto».

En cuanto al presupuesto visado por el Colegio, la norma añade un condicionante: que dicho visado fuera preceptivo. Parece deducirse, en función de la nueva redacción, que aquellas obras menores que no precisen del correspondiente visado podrán ser valoradas con otros parámetros.

Por otro lado, en un evidente intento de atajar las bajas valoraciones de los proyectos, o incluso la omisión de determinadas unidades de obra, se establece como sistema de valoración el establecimiento de índices o módulos en la Ordenanza fiscal. Esta medida plantea la siguiente problemática:

En primer lugar, el precepto no aclara si la del establecimiento de los módulos en la Ordenanza sustituye de plano el presupuesto visado por el Colegio Oficial. La norma no utiliza expresiones como «en su defecto» (del presupuesto) o «en otro caso», como en la redacción anterior; por lo tanto, en principio, y por el literal de la norma, el Ayuntamiento podría prescindir del presupuesto y aplicar los índices o módulos.

La interpretación apuntada, no obstante, no me parece la más acertada, por ser contraria, a la postre, a los mandatos de la Ley General Tributaria. En efecto, el artículo 48 de la citada norma establece como sistema general para la determinación de las bases el de estimación directa, a cuyo efecto la Administración se servirá de las declaraciones o documentos presentados o de los datos consignados en libros o registros comprobados administrativamente. Sólo cuando la falta de presentación de las declaraciones por los sujetos o cuando las presentadas no aportaran los datos suficientes, se opusieran a la acción inspectora o incumplieran sustancialmente las obligaciones contables, procede la estimación indirecta mediante, entre otros medios, la aplicación de índices o módulos del artículo 50 de la Ley General Tributaria.

Por lo tanto, la presentación del presupuesto visado debería aceptarse como medio para la determinación de la base imponible «provisional» y, en su caso, comprobarse con arreglo a los medios del artículo 52 de la Ley General Tributaria. Si bien esta comprobación se repetirá -por exigencia de la ley, independientemente de la realidad municipal- en el momento de practicar la liquidación definitiva con motivo de la finalización de las obras, lo cual puede resultar poco operativo, máxime si se trata de obras de rápida ejecución. Sólo en el caso de que no se presente el presupuesto visado procedería la aplicación de los índices o módulos de la Ordenanza, en línea con la anterior redacción, que preveía la estimación por los técnicos municipales sólo para el supuesto en el que no se presentara presupuesto visado.

En todo caso, debe recordarse que la base imponible es el coste real y efectivo de la construcción, obra o instalación, y éste es el valor tributario que debe obtenerse, independientemente del sistema de determinación. Así se deduce del cuarto párrafo del artículo 104.1, que es prácticamente la reproducción del anterior apartado 2, el cual establece que una vez finalizada la obra, «y teniendo en cuenta el coste real y efectivo de la misma, el Ayuntamiento, mediante comprobación administrativa, comprobará, en su caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior (la que sirvió para la liquidación provisional) practicando la correspondiente liquidación definitiva, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda».

5. El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

5.1. Hecho imponible.

Se añade un inciso al apartado 2 del artículo 105, por el que se incluyen en el hecho imponible los terrenos que deban tener la consideración de urbanos a efectos del IBI, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el Padrón de aquél.

El inciso se ubica a continuación de la exclusión del impuesto de los «terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del IBI» y se introduce con la expresión «En consecuencia (...)». Del literal del precepto podría deducirse que el añadido tiene una finalidad simplemente aclaratoria, que no amplía o modifica los terrenos sujetos al Impuesto sobre el Incremento. Si ésta era la voluntad del legislador anterior, desde luego que el precepto ofrecía dudas interpretativas que ahora se despejan.

En efecto, en ausencia de una remisión explícita a los preceptos del IBI a los efectos de la determinación de los bienes de naturaleza urbana, se suscitaban dudas respecto de determinados terrenos clasificados urbanísticamente como no urbanizables, pero que, a los efectos del IBI tenían la consideración de urbanos. Me refiero a los que se fraccionen en contra de la legislación agraria y los ocupados por construcciones de naturaleza urbana, careciendo el suelo de tal clasificación urbanística, pero que a los efectos del IBI son de naturaleza urbana.

Si bien una interpretación teleológica del impuesto, como figura destinada a gravar las plusvalías generadas por la acción urbanística, independientemente de la naturaleza del suelo (STS de 15 de abril de 1987, Sala de Revisión), o una interpretación amplia, quizá no muy correcta, por lo extensiva, que aceptara la definición tributaria a efectos del IBI del concepto suelo de naturaleza urbana (en lugar de la urbanística) pudiera considerar sujetas al impuesto las transmisiones de los citados terrenos, lo cierto es que no quedan dudas, a partir de la entrada en vigor del nuevo precepto, de la inclusión de los mismos en el hecho imponible, por la total identidad que se establece entre la materia imponible de ambos impuestos: la relacionada en el artículo 62 a) de la Ley 39/1988.

Otro problema será el de la cuantificación de la deuda en cuanto se carezca, al menos inmediateamente, del valor catastral de los terrenos que deben considerarse urbanos a efectos de ambos impuestos, pero que transitoriamente no lo tiene asignado como tal por figurar en el Catastro de rústica.

5.2. Exenciones.

Se incorpora un nuevo supuesto de exención objetiva [art. 106.1 d)], referido a las transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico, o hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según la Ley 16/1985, de 25 de junio, de Patrimonio Histórico Español.

La exención es rogada. Por los términos de la redacción de la exención, parece que ésta será de obligado establecimiento en aquellos Ayuntamientos que hayan acordado la imposición de este tributo. El encabezamiento del apartado 1 del artículo 106 dispone, contundentemente, que están exentos de este impuesto los incrementos de valor que se manifiesten a consecuencia de los actos siguientes (...). Redacción completamente diferente a las deducciones del Impuesto de Vehículos que se han comentado anteriormente: «Las Ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación (...)».

Ahora bien, para que se conceda la exención debe acreditarse, por los propietarios o titulares de derechos reales transmitidos, la realización a su cargo de obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles. Éste es el único requisito legal para la concesión. Las Ordenanzas fiscales establecerán los restantes aspectos sustantivos y formales de la exención (en línea con el art. 9 modificado de la Ley de Haciendas Locales).

La problemática derivada de esta exención es muy variada. Por un lado, si consideramos que la exención no es un elemento tributario dispositivo -opinión defendida anteriormente-, los Ayuntamientos están obligados a regular las condiciones de la misma en la Ordenanza fiscal, adaptando las que estuvieran vigentes. En caso de que no se modificaran las Ordenanzas, surgiría el problema grave de la ausencia de criterios sustantivos para acordar o denegar dicha exención.

Por otro lado, se plantea la dificultad intrínseca de la delimitación de los criterios sustantivos. Parece injusto que cualquier obra de conservación, independientemente de su cuantía, sea causa de exención. Si la obra es de cien mil pesetas y la plusvalía generada por causas no imputables al sujeto pasivo, sino a la acción urbanística de la colectividad, asciende a varios millones de pesetas, la exención pierde su significado. Los criterios deberán poner en relación el coste de la mejora y el importe de la plusvalía para, a partir de un cierto grado de cobertura, aplicar la exención. Exención que, por otro lado, es total, no se trata de una reducción en la base o en el valor catastral en función del porcentaje de plusvalía «debido» a las mejoras, solución que parece más equitativa que la total (y ambigua) exención.

En cuanto a las exenciones subjetivas previstas en el apartado 2 del mismo artículo 105, se modifica la letra d) para sustituir la referencia a las Mutualidades y Montepíos constituidos conforme a lo previsto en la Ley 33/1984, de 2 de agosto, por las Mutualidades de Previsión Social reguladas por la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de Seguros Privados, modificación obligada por la derogación de la norma citada en primer lugar por la Ley 30/1995.

5.3. *Sujetos pasivos.*

La modificación de las letras a) y b) del artículo 107, que pasan a integrarse bajo el apartado uno, está motivada por razones de mejora de técnica legislativa, no alterándose el régimen sustantivo de los sujetos pasivos. Siguen siendo el adquirente en las transmisiones lucrativas y el transmitente en las onerosas, sujetos que son identificados ahora como «la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria», en idénticos términos que los empleados para los otros tributos locales.

Sí constituye novedad la creación de la figura del sustituto del contribuyente, si bien se reserva para un caso muy específico: el de las transmisiones onerosas cuando el contribuyente (el transmitente) sea una persona física no residente en España, quien está obligado a la prestación de las obligaciones materiales y formales del tributo es el adquirente del terreno o sujeto a cuyo favor se constituya el derecho real de goce, en concepto de sustituto del contribuyente-transmitente, si bien aquél podrá derivar la acción de cobro contra este último en aplicación del régimen general previsto para esta figura.

Se plantean dos cuestiones derivadas de esta figura. La primera, la dificultad teórica o doctrinal de conciliar la existencia del sustituto con la naturaleza directa del impuesto, como mantiene la redacción del artículo 105. En nuestro sistema tributario local, el único impuesto indirecto es el Impuesto sobre Construcciones y, aparentemente, lo es por establecer la figura del sustituto; y digo aparentemente, porque la distinción doctrinal entre impuestos directos e indirectos no es pacífica, llegándose a poner en duda incluso el carácter de impuesto indirecto del ICIO si nos atenemos a las definiciones más prestigiosas (SAINZ DE BUJANDA, SÁNCHEZ CORTÉS: aquellos que otorgan al obligado al pago la facultad legal de resarcirse, a cargo de otra persona que no forma parte del círculo de sujetos obligados en la relación jurídico-tributaria). En todo caso, de considerarse como criterio de identificación de los impuestos indirectos la existencia legal de lo que la Teoría Económica (CANNAN, SELIGMAN) denomina «traslación» o «incidencia efectiva», en otros términos, del sustituto, en la medida en que éste, como obligado al pago, puede resarcirse del gasto tributario derivando la carga a un tercero (excluyendo el requisito de que el sujeto incidido esté fuera de la relación tributaria, como apuntan los autores citados), el Impuesto sobre el Incremento sería parcialmente indirecto, en lo que se refiere al hecho imponible realizado por una persona física no residente.

La segunda, el carácter indisponible del sustituto del contribuyente por parte de las Ordenanzas municipales. Aunque los Ayuntamientos no adapten sus Ordenanzas fiscales a esta norma, es de aplicación obligada. En la misma línea, la Ordenanza tampoco podría establecer un precepto en contra. En consecuencia, la unidad de gestión tributaria municipal, en aplicación del ordenamiento jurídico vigente, deberá dirigirse, en primer lugar, contra el sustituto del contribuyente cuando se dé el supuesto que analizamos.

5.4. Base imponible.

5.4.1. Eliminación de los límites mínimos de los coeficientes de incremento anual.

La base imponible, definida como el incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento del devengo, y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años, se calcula aplicando, al valor del terreno en el momento del devengo, el producto de multiplicar el número de años de generación de la plusvalía por el porcentaje de incremento anual previsto en la Ordenanza fiscal.

Dicho porcentaje se limitaba, en el apartado 2 del artículo 107, mediante una banda de máximos y mínimos, en función del período de generación y de la población de derecho del municipio. La modificación consiste en suprimir los mínimos, de forma que sólo quedan los porcentajes máximos por período, cuyo importe se mantiene en los mismos niveles que antes.

En coherencia con esta modificación, se da nueva redacción a las reglas para la determinación de los porcentajes, si bien la única que se altera es la primera, que suprime la referencia a los límites mínimos.

5.4.2. Valores catastrales diferentes a los vigentes en el momento del devengo.

Por otro lado, se añaden dos párrafos al apartado 3 del artículo 108, con la finalidad de que las valoraciones catastrales se adecuen a la realidad, independientemente de que el Catastro no refleje el valor definitivo del inmueble. Las modificaciones introducidas operan como excepciones a la regla general, que toma como valor de los terrenos el fijado en el momento del devengo a efectos del IBI.

En efecto, cuando los valores catastrales sean consecuencia de una Ponencia que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con anterioridad, se podrá liquidar provisionalmente el Impuesto sobre el Incremento de acuerdo con dicho valor. Posteriormente, se procederá a la liquidación definitiva, en base a los valores de la Ponencia modificada (art. 71.2) o los determinados sin necesidad de Ponencia en el supuesto del apartado 3 del artículo 71.

La opinión que me merece esta regulación es negativa, por la total inseguridad jurídica para los sujetos intervinientes en las operaciones de compraventa de inmuebles urbanos, en cuanto que desconocen un elemento de coste, muchas veces elevado, de la operación en el momento de su perfección. Se produce un efecto perturbador de la Administración, no deseable, en el mercado inmobiliario, en la medida en que los vendedores, ante la duda, pueden internalizar como mayor coste el impuesto en una cuantía muy superior a la liquidación definitiva, con el efecto inflación, inseguridad jurídica y desprotección del derecho a la vivienda.

La otra excepción, quizá más razonable que la anterior, se refiere a los terrenos urbanos en el momento del devengo, pero cuyo valor catastral no esté todavía fijado en el momento del devengo, en cuyo caso el Ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor sea fijado. Aunque es razonable que las plusvalías no dejen de cobrarse porque los valores catastrales no estén fijados, sin embargo también se dan connotaciones de inseguridad jurídica por el desconocimiento real y definitivo de la transacción.

El apartado 6 del artículo 108 se modifica por coherencia con el apartado 3 modificado, por lo que no representa novedad alguna. Se refiere a los supuestos de expropiación forzosa (también sujetos al impuesto, por tratarse de una transmisión de la propiedad o de un derecho real), en los que

los porcentajes de incremento anuales se aplican sobre el justiprecio, salvo que el valor catastral en el momento del devengo, o el que proceda en los dos supuestos excepcionales comentados anteriormente, sea inferior al justiprecio, en cuyo caso prevalecerá este último.

5.4.3. Reducción del valor catastral por revisiones catastrales.

Por último, se mantiene la obligación de reducir los valores catastrales entre un 40 y un 60 por 100 -o, si no se acuerda por la Entidad, del 60%, en todo caso-, durante cinco años, a partir de la fijación, modificación o revisión de los valores catastrales. No obstante, se añade un párrafo (tercero) al apartado 7 del artículo 107, por el que se excluye de tal reducción cuando las valoraciones resultantes sean inferiores a las vigentes. Disposición lógica, por otra parte, si bien la ausencia de la misma podía provocar situaciones contrarias al espíritu de la norma.

5.5. Cuota.

De forma semejante al Impuesto sobre Vehículos, se modifica el artículo 109 para eliminar los límites de los tipos mínimos, de tal forma que los Ayuntamientos podrán regular la presión fiscal desde el 0 por 100 hasta los mismos máximos que estaban vigentes, en función de la población del municipio -tipos máximos entre el 26 y el 30%, según cinco tramos de población-. Este tipo de medidas supone mayores cuotas de autonomía local.

5.6. Beneficios fiscales.

Otra de las novedades del impuesto es la posibilidad de bonificación de hasta el 95 por 100 de la cuota en las transmisiones de terrenos, y en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizados a título lucrativo por causa de muerte a favor de descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.

Es una bonificación potestativa, cuya concreción y modulación se remite a la Ordenanza fiscal de cada Ayuntamiento, los cuales podrán desde establecer la misma con carácter general, hasta diversificar los porcentajes de bonificación en función del tipo de transmisión (herencia, donación), del grado de parentesco, etc.

5.7. Gestión.

Se añade un párrafo segundo al apartado 4 del artículo 111, por el que se excluye de autoliquidación el nuevo supuesto del párrafo tercero del apartado 3 del artículo 107: cuando el terreno de naturaleza urbana no tenga fijado valor catastral, en cuyo caso el Ayuntamiento pospondrá la liquidación al momento en que el mismo sea fijado.

II. MODIFICACIONES DE LAS NORMAS GENERALES EN MATERIA DE TRIBUTOS LOCALES

1. Normas generales.

El artículo 18 de la Ley 50/1998 de Medidas modifica varios artículos incluidos en lo que podría denominarse disposiciones generales. A pesar del elevado número de artículos modificados, las modificaciones sustantivas no son tan profundas.

Por un lado, se puede agrupar una batería de artículos modificados bajo el criterio de someter a la normativa tributaria, en sus distintas especialidades de gestión, recaudación e inspección, etcétera, no sólo las figuras tributarias, sino aquellos otros ingresos de Derecho público, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, multas y sanciones pecuniarias.

En esta línea se incluye la nueva redacción del apartado 2 del artículo 2, el cual, si bien incluía la referencia a los ingresos de Derecho público junto a los tributarios en cuanto a que para su cobranza la Hacienda local ostentaría las mismas prerrogativas que la estatal, conforme a los procedimientos correspondientes, se añaden, a título ejemplificante, las categorías de ingresos de Derecho público mencionadas anteriormente.

Quedan fuera, por lo tanto, del procedimiento tributario de cobro, los ingresos de naturaleza privada, como los procedentes del patrimonio (ingresos por enajenaciones, alquileres, arrendamientos, herencia, legado, donación de bienes patrimoniales, no de los demaniales), de la actividad puramente económica (precios por la prestación de servicios o de bienes de naturaleza industrial o comercial), los procedentes de las operaciones de préstamo y las subvenciones de sujetos privados; no obstante, en cuanto a la emisión de deuda pública y las subvenciones procedentes de otras Entidades públicas, que son ingresos de Derecho público, el procedimiento recaudatorio sería materialmente inaplicable en el primer caso (o se adquiere o no la deuda pública) y, en el segundo, procedería la técnica de la compensación entre Entidades públicas del artículo 65 del Reglamento de Recaudación.

La definición de los ingresos de Derecho privado se completa con un apartado 4 que se añade al artículo 3. Se consideran patrimoniales los bienes enajenados después de su desafectación al dominio público, aunque hasta entonces estuvieran sujetos a concesión administrativa; en este caso, el último concesionario tendrá derecho preferente de adquisición directa sin subasta pública, salvo que la legislación de la Comunidad Autónoma prevea otra cosa.

Lógicamente, tendrá que depurarse previamente la situación física y jurídica de los inmuebles y realizar la valoración técnica de los mismos, en aplicación del Reglamento de Bienes -arts. 112 al 119-, importe que limita el justiprecio por debajo del cual no podrán adjudicarse.

Además del precepto citado, ha sido modificado para ampliar su aplicación a «los restantes ingresos de derecho público de las Entidades locales» el artículo 8.1, que extiende el deber de colaborar de las Administraciones Públicas en materia de gestión, liquidación, inspección y recaudación a los citados ingresos, además de a los tributarios (se añade un segundo párrafo al apartado 1 del art. 8).

La misma modificación se efectúa en cuanto a la inspección o recaudación ejecutiva fuera del territorio de la Entidad Local, cuya competencia está encomendada a los órganos competentes del Estado o de la Comunidad Autónoma, en relación a «los ingresos de derecho público» (apartado 3 del art. 8, que se refería antes sólo a los tributos). Las actuaciones de recaudación ejecutiva no plantean problemas jurídicos, pues el ámbito de aplicación del Reglamento General de Recaudación acoge los tributos y los demás ingresos de Derecho público (art. 1 del RGR). Mayor problema presentaría la exigencia, a los órganos del Estado, de realizar actuaciones inspectoras fuera del término municipal, en relación a los ingresos de Derecho público no tributario, por cuanto el artículo 1 del Real Decreto 939/1986, de Inspección, por el que se rigen los órganos administrativos que tienen encomendada esta función en el Estado, se limita sólo a los ingresos tributarios. Por otro lado, parece difícil encontrar un supuesto en el que proceda una actividad inspectora (en los términos del art. 2 del RD 939/1986) en relación a un ingreso público, una multa o sanción no tributaria municipal, fuera del territorio de la Entidad Local.

De forma análoga, se modifica el artículo 10 para ampliar el régimen de los intereses de demora y el recargo de apremio a los ingresos de Derecho público, «en los mismos casos, forma y cuantía que en los tributos del Estado». Este precepto sanciona, para la Hacienda Local, la aplicación del mismo régimen de intereses de demora, recargo de apremio (y, en definitiva, del procedimiento de recaudación en vía ejecutiva) para los tributos e ingresos públicos no tributarios, sancionado de esta forma en la Hacienda estatal mediante la remisión de los artículos 31, 32 y 33 de la Ley General Presupuestaria a los correspondientes artículos de la Ley General Tributaria y del Reglamento General de Recaudación.

Por el contrario, no se modifica el artículo 11, que reserva el régimen de infracciones y sanciones a «materia de tributos locales»; por lo tanto, y según el literal del precepto, no será aplicable el régimen de infracciones y sanciones a los restantes ingresos de derecho.

En todo caso, el artículo 11 se modifica, mediante un añadido por el que se dispone que el citado régimen infractor y sancionador se aplicará «con las especificaciones que resulte de la presente ley y las que, en su caso, se establezcan en las Ordenanzas fiscales al amparo de la presente Ley». Parece necesaria o, por lo menos, conveniente, la habilitación genérica a favor de las Entidades Locales para aprobar Ordenanzas fiscales en materia de infracciones y sanciones, por cuanto el artículo 106 de la Ley de Bases del Régimen Local, al concretar las manifestaciones de la potestad reglamentaria en materia tributaria, enumera solamente, además de las Ordenanzas sustantivas de cada tributo, las Ordenanzas Generales de Gestión, Inspección y Recaudación.

Precisamente por lo expuesto, el apartado 3 añadido al artículo 15 es repetitivo del 106.2 de la Ley de Bases del Régimen Local y, por lo tanto, innecesario, pues no innova el sistema jurídico vigente. Además, a diferencia del precepto de la Ley de Bases, añade a la tipología de Ordenanzas las de «liquidación», además de las de «gestión», como si existiera alguna diferencia; recordemos el artículo 90 de la Ley General Tributaria que se refiere a «las funciones de la Administración en materia de gestión tributaria, que se ejercerán con separación en sus dos órdenes, de liquidación y recaudación, y de resolución de las reclamaciones (...)».

Quizá algún sentido más tenga, desde este punto de vista, el apartado 2 añadido al artículo 12: «A través de sus Ordenanzas fiscales las Entidades Locales podrán adaptar la normativa a que se refiere el apartado anterior (Ley General Tributaria y Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, en materia de gestión, liquidación, inspección y recaudación) al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de dicha normativa». Sin embargo, es evidente, por un lado, que los reglamentos estatales reguladores de las materias citadas se refieren a los órganos del Estado, por lo que son materialmente inaplicables a las Entidades Locales. Hasta la fecha, la potestad de autoorganización, inherente a toda Administración Pública Territorial, y reconocida expresamente en el artículo 4.1 a) de la Ley 7/1985, de Bases del Régimen Local, habilitaba a las Corporaciones locales para organizar internamente los servicios de gestión, recaudación e inspección, de lo que se deduce el escaso valor innovador del precepto.

Sí constituye novedad la posibilidad de incluir, en las Ordenanzas fiscales propias de cada tributo, las determinaciones propias de la organización y funcionamiento de la Entidad en la gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos. Así se establece en el apartado 3 del artículo 14 y en sendos párrafos añadidos al apartado 1 y 2 del artículo 16, de forma alternativa a las Ordenanzas Fiscales Generales, específicas de las mencionadas materias.

Creemos que el artículo 16.2, cuando se refiere a los impuestos obligatorios, olvida incorporar, al contenido de las eventuales Ordenanzas fiscales reguladoras de los mismos, las exenciones que se crean con carácter potestativo para el Impuesto sobre Vehículos en los apartados 5 y 6 del artículo 96, y para el IAE.

2. La revisión de los actos de aplicación y efectividad de los tributos y otros ingresos de Derecho público de los Entes locales: el recurso de reposición, la revisión de oficio, la devolución de ingresos indebidos y la rectificación de errores materiales.

2.1. El recurso de reposición.

En primer lugar, se modifica el artículo 108 de la Ley de Bases de Régimen Local para abrir la vía del recurso de reposición contra los actos de aplicación y efectividad (no, por tanto, de establecimiento y ordenación) de los ingresos de Derecho público no tributario, como «prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos y multas y sanciones no pecuniarías». El recurso de reposición sólo podía emplearse, hasta ahora, contra los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos, en aplicación de la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, quedando exclusivamente el recurso contencioso-administrativo. Sin embargo, también ha cambiado esta última ley (Ley 4/1999, de 13 de enero), que vuelve a establecer, entre los mecanismos de revisión, el recurso de reposición, con carácter potestativo, contra actos que no agoten la vía administrativa -art. 107-.

Después de la azarosa vida del recurso de reposición en materia de tributos locales: derogación de su régimen jurídico por la Ley 30/1992, contenido en los artículos 52 al 55 de la Ley de lo Contencioso de 1956, a la sazón derogada por la Ley 29/1998, el «resucitar» de dicho recurso a través del Real Decreto 803/1993, por el que se establecía el efecto de la desestimación en el plazo de un mes si no se resolvía expresamente, si bien se continuaba sin una regulación de su régimen, el artículo 14 de la Ley de Haciendas Locales recoge, por fin, una completa y detallada regulación del mismo, que ahora sintetizamos.

El objeto del recurso es, como indica el artículo 108 modificado de la Ley de Bases, contra los actos de gestión tanto de los tributos como de los restantes ingresos de Derecho público. Además, se presenta como único recurso posible, en vía administrativa. Contra la resolución del mismo podrá interponerse el recurso contencioso-administrativo o, si el acto recurrido es de titularidad estatal (actos de gestión censal del IAE delegados), la reclamación económico-administrativa.

El plazo para la interposición es el de un mes desde el día siguiente al de la notificación expresa del acto, o al de finalización del período de exposición pública.

La legitimación se extiende, no sólo a los sujetos pasivos, sino a cualquier otro interesado legítimo y directo, quienes podrán comparecer por sí o mediante representante, sin que sea necesario abogado ni procurador.

El recurso se inicia mediante escrito de interposición, cuyo contenido es el común de los recursos: datos identificativos del recurrente, del órgano al que se dirige, del acto, alegaciones de hecho y de derecho, documentos justificativos y garantías si se solicita la suspensión. Si se necesita la puesta de manifiesto del expediente, el interesado se personará en las oficinas de gestión correspondientes antes de que concluya el plazo del recurso, estando obligado el jefe de las mismas a su exhibición.

El plazo para la resolución del recurso es de un mes, a contar desde el día siguiente al de su presentación, salvo en los supuestos en los que, bien aparezcan otros interesados, a los cuales se les comunicará la interposición del recurso a efectos de que aleguen lo que estimen oportuno en el plazo de cinco días; bien que deban revisarse otras cuestiones que ofrezca el expediente, pero que no hayan sido planteadas por los interesados, en cuyo caso el órgano competente las expondrá a los personados para que formulen alegaciones, también en un plazo de cinco días.

Si en el plazo de un mes no se resuelve de forma expresa, se entenderá desestimado, a los efectos de quedar expedita la vía contencioso-administrativa, no a los efectos de la obligación de resolver el recurso de reposición, resolución que puede ser estimatoria del mismo.

La resolución expresa será por escrito, motivada y se notificará al recurrente y demás interesados en el plazo de diez días desde que se produzca.

Como comentario al régimen del recurso, señalaremos que la extensión de la revisión a todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas, puede generar problemas en cuanto a la posibilidad de una eventual *reformatio in peius*, que entiendo no podría tramitarse a través del recurso de reposición, sino mediante las técnicas de revisión de oficio de los actos nulos o anulables de los actos tributarios. La Administración, ante un recurso de reposición contra un acto de liquidación tributaria, por ejemplo, no puede «empeorar» la situación del sujeto pasivo resolviendo el recurso mediante una mayor cuota tributaria que la recurrida, en aplicación del principio de seguridad jurídica. Los únicos contenidos posibles del recurso de reposición son la confirmación o la revocación total o parcial del acto impugnado (letra M del art. 14.2), nunca la revisión en mayor perjuicio del interesado.

Por otro lado, la interposición del recurso no suspende el acto impugnado, salvo que se garantice, siendo de aplicación el régimen del Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, y el Reglamento de las reclamaciones económico-administrativas, con la especialidad de que resuelve la suspensión el órgano de la Entidad que dictó el acto impugnado, la desestimación sólo será impugnabile en vía contencioso-administrativa, y la suspensión dictada en vía administrativa se mantendrá hasta que el órgano judicial decida sobre la misma.

Esto último provocará, indudablemente, problemas operativos en la gestión de las Haciendas Locales, por la dificultad en el conocimiento de la tramitación judicial de la suspensión y la actual demora en los procesos contenciosos.

2.2. Revisión de oficio de los actos tributarios y de otros ingresos de Derecho público. Rectificación de errores y devolución de ingresos indebidos.

Se mantiene, básicamente, la misma normativa en materia de revisión de oficio de los actos nulos y anulables, de rectificación de errores materiales y de devolución de ingresos indebidos, por remisión a los artículos 110 de la Ley de Bases de Régimen Local y 153 a 156 de la Ley General Tributaria. Se añade una remisión al artículo 10 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, norma que es, en todo caso, de aplicación a las Haciendas Locales. Se amplía este régimen de revisión a los restantes ingresos de Derecho público -art. 14.1-.