

FERNANDO CASANA MERINO

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la
Universidad de Córdoba*

Sumario:

- I. Consideraciones generales: la sujeción de las Entidades locales, salvo norma expresa que prevea su exención.
- II. Exenciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles que afectan a las Entidades locales.
- III. El Impuesto sobre Actividades Económicas y las Entidades locales.
- IV. Las Entidades locales y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.
- V. Exenciones en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras que afectan a las Entidades locales.
- VI. Las plusvalías de las Entidades locales y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
- VII. La sujeción de las Entidades locales a otros tributos y exacciones.

ABREVIATURAS UTILIZADAS

art., arts.	artículo, artículos.
CE	Constitución Española.
CCAA	Comunidades Autónomas.
CTU	Contribución Territorial Urbana.
DGRN	Dirección General de los Registros y del Notariado.
FJ	Fundamento Jurídico.
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas.
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.
IIVT	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IS	Impuesto sobre Sociedades.
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
IVTM	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.
LCAP	Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.
LEEA	Ley de Entidades Estatales Autónomas.
LGT	Ley General Tributaria.
LHL	Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades.
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA.
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.
LRBRL	Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local.
LSA	Ley de Sociedades Anónimas.
pág., págs.	página, páginas.
RAP	Revista de Administración Pública.
RD	Real Decreto.
RDFHP	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública.
RD Leg	Real Decreto Legislativo.
REDF	Revista Española de Derecho Financiero.
RHAL	Revista de Hacienda Autonómica y Local.
RHL	Revista de Hacienda Local.
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
RIVA	RD 1624/1992, Reglamento del IVA.
ROF	Reglamento de Organización, funcionamiento y régimen jurídico de las Entidades locales.
RS	Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales.
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional.
SAT	Sentencia de la Audiencia Territorial.
s.s.	siguientes.
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.
STS, SSTS	Sentencia del Tribunal Supremo, Sentencias del Tribunal Supremo.
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central.
TR	Texto Refundido.

I. CONSIDERACIONES GENERALES: LA SUJECCIÓN DE LAS ENTIDADES LOCALES, SALVO NORMA EXPRESA QUE PREVEA SU EXENCIÓN

La posibilidad de que los Entes públicos sean sujetos pasivos de la obligación tributaria ha sido tratada desde antiguo por la doctrina científica. Como enseña el profesor FALCÓN Y TELLA, el tema se plantea de forma inicial en la doctrina italiana de los años treinta y cuarenta. Como argumentos en contra de la sujeción de los Entes públicos a sus propios tributos se utilizan la idea de soberanía, la necesidad de que existan dos sujetos distintos en la relación derivada de la imposición, y la finalidad que tiene el tributo de proporcionar un ingreso real al Ente público (1). Más adelante se argumentó en favor de la sujeción al tributo de los Entes públicos, afirmando la necesidad de no situar al Ente público en una posición de privilegio frente a la empresa privada (2).

En la actualidad, como pone de relieve el profesor FALCÓN Y TELLA, los argumentos manejados en la polémica se consideran superados. Los únicos criterios que con carácter general limitan la sujeción o la exención tributaria de los Entes públicos son los derivados del principio de interdicción de la compensación financiera silenciosa u oculta (3), por un lado, y las exigencias de una economía de mercado, por otro (4).

(1) FALCÓN Y TELLA, R., «Los Entes locales en el sistema tributario estatal y autonómico», en la obra colectiva *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Diputació de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 1.122. Véanse las amplias citas de la doctrina italiana que realiza este autor, por todos, SCOCA, S., «Los Entes públicos impositores como sujetos pasivos de la imposición», *Hacienda Pública Española*, núm. 54/1978, pág. 294 y s.s., precedido de un estudio de VEGA HERRERO, M., «El Estado como sujeto pasivo de las obligaciones tributarias», *Hacienda Pública Española*, núm. 54/1978, págs. 290-293.

(2) BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, págs. 283-285. Traducción y estudio preliminar del profesor VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., págs. 3-15.

(3) Siguiendo a la doctrina alemana, el profesor FALCÓN Y TELLA, define la compensación financiera oculta (*versteckte Finanzausgleich*) o silenciosa (*stille Finanzausgleich*) como «las medidas de las Corporaciones públicas que, sin derivar de leyes de compensación (*Finanzausgleichsgesetzen*), tienen un contenido jurídico (o un efecto) compensatorio, pues afectan indirectamente, de modo positivo o negativo, a la situación financiera de otras Corporaciones públicas». (R. FALCÓN Y TELLA, *La compensación financiera interterritorial*, Congreso de los Diputados, Serie Monografías, Madrid, 1986, pág. 165).

(4) FALCÓN Y TELLA, R., «Los Entes locales en el sistema tributario...», *op. cit.*, págs. 1.123-1.126.

La interdicción de las medidas de compensación financiera oculta o silenciosa puede desaconsejar que un determinado Ayuntamiento, adopte medidas tan gravosas sobre los inmuebles, las plusvalías, o las actividades económicas de otra u otras Entidades locales, que lleguen a modificar de forma sustancial su situación presupuestaria, y supongan una compensación financiera entre unos y otros Entes. En sentido contrario, el principio de economía de mercado puede desaconsejar el establecimiento de exenciones en favor de los Entes públicos, cuando supongan distorsiones graves de la libre competencia.

Respetando los límites ya comentados, nada impide el sometimiento de los Entes locales a sus propios tributos (5). Como también resulta legítimo que las normas establezcan, con mayor o menor amplitud, supuestos de exención que afecten a las Corporaciones locales.

Como pone de relieve el profesor SAINZ DE BUJANDA, la exención puede «utilizarse como instrumento de una determinada política, pero que al propio tiempo, ella responde a exigencias internas del ordenamiento jurídico, y que, consiguientemente, puede valorarse desde el punto de vista de su idoneidad para el logro de fines de justicia, a los que, en definitiva, todo el Derecho ha de orientarse» (6). En unos casos, será el deseo de evitar la confusión entre los sujetos activo y pasivo del tributo (7), y en otros la necesidad de proteger la actividad desarrollada por el Ente público, los que aconsejen el establecimiento de exenciones en favor de las Entidades locales. No obstante, la tendencia seguida por la LHL ha sido reducir de forma sustancial los amplios beneficios fiscales reconocidos en el TR 781/1986, de Régimen Local. Ello tiene como consecuencia, que en muchos casos la Entidad local quede sujeta a sus propios tributos, con el imprescindible coste de gestión que lleva consigo la extinción de la deuda tributaria por confusión. También es posible que una Entidad local resulte gravada por los tributos de otra distinta.

Nos ocupamos a continuación de analizar los supuestos en que la LHL declara exentos los bienes, las actividades o las plusvalías de las Entidades locales. En unos casos la exención afectará a la propia Entidad local impositora; en otros, a los bienes, las actividades, o los incrementos de patrimonio de una Entidad local distinta (8). En adelante delimitaremos el ámbito de aplicación de las

(5) Como pone de relieve el profesor FALCÓN Y TELLA, no existe obstáculo para la sujeción a la tributación local de los entes locales, siempre que de la definición del hecho imponible no resulte la imposibilidad de su realización por un Ente público y no exista alguna exención total o parcial. («Los Entes locales en el sistema tributario estatal y autonómico», *op. cit.*, pág. 1.159).

(6) SAINZ DE BUJANDA, F., «Teoría de la exención tributaria», en *Hacienda y Derecho*, Vol. III, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1963, pág. 391.

(7) El profesor SAINZ DE BUJANDA pone de relieve la escasa importancia práctica que cabe atribuir a la confusión como causa de extinción de la obligación tributaria. No obstante, resulta aceptable como norma de extinción, aunque la LGT no se refiera a ella. (SAINZ DE BUJANDA, F., *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Vol. 3.º, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Madrid, Madrid, 1975, pág. 80; también en las *Lecciones de Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense, Madrid, 1993, pág. 289).

(8) El artículo 3.º de la LRRL atribuye la condición de Entidades locales, además de al Municipio, la Provincia, y la Isla, a las Entidades de ámbito territorial inferior al municipal instituidas o reconocidas por las Comunidades Autónomas, a las Comarcas, a las Áreas Metropolitanas, y a las Mancomunidades de Municipios.

En relación con la posibilidad de considerar a los consorcios Entidades locales, nos remitimos a lo que se expondrá más adelante al tratar de la exención en el IBI de los bienes de uso público.

exenciones, siendo el criterio general el de que las Entidades locales quedan gravadas por los tributos municipales, salvo que resulten afectadas por alguna de las normas de exención que son objeto de estudio.

II. EXENCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES QUE AFECTAN A LAS ENTIDADES LOCALES

1. Los bienes de uso público pertenecientes a las Entidades locales.

El artículo 64 a) de la LHL declara exentos del IBI los bienes «que sean propiedad... de las Entidades locales, y estén directamente afectos a la defensa nacional, seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios; asimismo, las carreteras, los caminos, los del dominio público marítimo, terrestre e hidráulico y las demás vías terrestres que sean de aprovechamiento público y gratuito» (9). En principio, se trata de bienes que cabría incluir dentro de la expresión «bienes de uso público», como categoría específica de los bienes de dominio público, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 339 del Código Civil. Los distintos supuestos de exención que recoge el artículo 64 a) de la LHL pueden sistematizarse de acuerdo con lo siguiente:

1.º Están exentos los inmuebles que pertenezcan en propiedad a una Entidad local, siempre que se encuentren directamente afectos a uno de los siguientes fines: defensa nacional, seguridad ciudadana, servicios educativos, o servicios penitenciarios (10). En consecuencia, los bienes utilizados por los Entes locales a título distinto del de dueño -por ejemplo como usufructuario o como arrendatario- no están exentos. Tampoco se extiende la exención a los bienes que estando destinados a los fines ya citados pertenezcan a organismos autónomos o sociedades mercantiles que actúen con personalidad propia y distinta de la de la Entidad local correspondiente (11). Por ello, todos los bienes que se destinen a los citados usos, y cuya titularidad sea exclusiva de la Entidad local impositora, o de otra distinta, quedan exentos del IBI.

(9) Se recogen las líneas generales del IBI resaltando sus diferencias con la derogada CTU, en los siguientes trabajos:

- COBO OLVERA, T., *El Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles*, Impredisur, Granada, 1991;
- LLOMBART BOSCH, M.J., «El Impuesto de Bienes Inmuebles en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales», Palau 14, *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 7/1989, pág. 63 y s.s.;
- SIMÓN ACOSTA, E., «El Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles», *RHAL*, núm. 55-56/1989, pág. 77 y s.s.

(10) Como pone de relieve A. MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, el bien ha de jugar un papel preponderante e irremplazable en la prestación del servicio. (En la obra colectiva *La Reforma de las Haciendas Locales*, «El nuevo Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles», Tomo I, Valladolid, Lex Nova, 1991, pág. 283).

De estos cuatro servicios, las competencias en materia de seguridad en lugares públicos, y la colaboración en la enseñanza, son fijadas como propias de los Municipios con el carácter de «mínimas» por el artículo 25 de la LRBR, y serán ejercidas «en todo caso». (Al respecto puede verse, GARCÍA-ESCUADERO MÁRQUEZ, P., y PENDAS GARCÍA, B., *El nuevo régimen local español*, Praxis, Barcelona, 1985, pág. 228).

(11) Como pone de relieve HUESCA BOADILLA, el artículo 235 del TR de Régimen Local de 1986 hacía extensible la exención a otros organismos afectos a los fines citados, extensión que ha sido suprimida en la actual LHL. (HUESCA BOADILLA, R., «Los entes públicos como sujetos pasivos de los tributos», *Impuestos*, II/1989, pág. 334).

No se refiere la LHL a las distintas formas de gestión de servicios, por lo que entendemos que no tienen influencia sobre la sujeción o no a un tributo que grava la titularidad de los bienes. Con exclusión del concesionario, que según el artículo 65 d) de la LHL es sujeto pasivo del impuesto, las demás formas de gestión no afectan a la sujeción tributaria, salvo que el régimen de gestión lleve consigo una titularidad compartida en el dominio de los bienes -sociedad mercantil o cooperativa cuyo capital social sólo parcialmente pertenezca a la Entidad local-. En los demás casos, siempre que el inmueble se encuentre afecto a uno de los fines ya citados, y sea de titularidad local en pleno dominio, estará exento con independencia de la forma de gestionar el servicio. De acuerdo con el artículo 65 b) de la LHL no estará exento el bien que hubiese sido cedido en usufructo, reservándose la Entidad local su nuda propiedad. Será sujeto pasivo del IBI en tal caso el usufructuario. En nuestra opinión, sí estarán exentos, en relación con los bienes de uso público, los consorcios que tengan personalidad jurídica propia (12). Los consorcios constituidos entre distintas Administraciones son Entidades públicas, pues defienden intereses comunes, es decir, referidos al ámbito que estudiamos, intereses locales. Al no ser una de las formas de gestión de servicios, tienen que ser Entes públicos a los que son de aplicación el ordenamiento local (13), o Entes locales por derivación (14).

La interpretación que aquí defendemos choca con el obstáculo que supone el párrafo primero del artículo 3.º de la LRBRL, pues no enumera a los consorcios entre los Entes locales. No obstante, como pone de relieve MARTÍN MATEO, el párrafo segundo del citado artículo 3.º de la LRBRL permite la creación de Entes locales no territoriales distintos de los enumerados en ella (15). Éste es el caso de los consorcios, que son Entes locales de base corporativa.

La afectación del bien a un fin distinto de los que enumera el artículo 64 a) de la LHL determina la sujeción al impuesto. En consecuencia, muchos bienes pertenecientes a una Entidad local, y en los que se presta un servicio público, como todos los destinados a «oficinas», y que no se adscriban a las finalidades previstas en la LHL, quedarán sujetos al IBI (16). En tal caso, la deuda tributaria no llegará a nacer al producirse la confusión, pues el Ente local reúne las cualidades de sujeto activo y pasivo del tributo.

De forma similar se manifiesta ARNAL SURIA, para quien el elemento subjetivo de la exención exige que el bien, además de cumplir la afectación directa a los servicios señalados sea propiedad de una Entidad local, de modo que «no será aplicable cuando el inmueble pertenezca a organismo autónomo o sociedades mercantiles de aquellas Entidades o a un particular en régimen de arrendamiento». (ARNAL SURIA, S., *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, Abella, Madrid, 1991, pág. 80). (Deben verse los trabajos de FALCÓN Y TELLA, R., *Los Entes locales en el sistema tributario estatal y autonómico*, op. cit., pág. 1.159 en nota; y DE LA PEÑA VELASCO, G., «Los Entes locales como sujetos pasivos tributarios. Obligaciones y deberes», en la obra colectiva *La Gestión tributaria en la Hacienda Local*, Centro de Estudios Municipales y Cooperación Interprovincial, Granada, 1991, pág. 266). En nuestra opinión, siendo el bien de titularidad local, y estando afecto a los fines descritos en la LHL, estará exento, aunque se encuentre arrendado a un particular.

(12) De acuerdo con los artículos 37 a 40 del RS, las Corporaciones locales podrán constituir consorcios con Entidades públicas para instalar o gestionar servicios de interés local. Los consorcios estarán dotados de personalidad jurídica, y podrán utilizar cualquiera de las formas de gestión de servicios.

(13) SOSA WAGNER, F., *La gestión de los servicios públicos locales*, Civitas, Madrid, 1992, págs. 173-175.

(14) MARTÍN MATEO, R., *Entes locales complejos*, Trivium, S.A., Madrid, 1987, pág. 112.

(15) MARTÍN MATEO, R., *Entes locales complejos*, op. cit., pág. 118.

(16) Es el caso de los terrenos destinados a Hospital y pertenecientes a una Entidad local, que de acuerdo con el artículo 259 del TR 781/1986 quedaban exentos por estar destinados a un servicio público (véase la STSJ de Andalucía de 9 de diciembre de 1992, *Jurisprudencia Tributaria*, 1992, ref. 629). En la actualidad, aunque sean de uso público y gratuito quedarán sujetos al IBI.

En relación con los bienes afectos a la defensa nacional (17), pueden considerarse como tales, además de los utilizados por las fuerzas armadas de España, los ocupados por el ejército de los Estados Unidos en base al convenio de colaboración entre ambos países. En nuestra opinión, dada la internacionalización de la defensa, todos los inmuebles destinados a dicha finalidad, con independencia de que sean utilizados por las fuerzas armadas españolas, o por las extranjeras en virtud de convenios internacionales, quedarán exentos del IBI. La SAN de 22 de julio de 1994 (*Jurisprudencia Tributaria*, 1994-II, ref. 923), desestima la pretensión del Ayuntamiento de Rota dirigida a cobrar las cuotas no prescritas del IBI en relación con los terrenos y edificaciones pertenecientes a la Base Naval y ocupados por el ejército de los Estados Unidos. Los citados terrenos son propiedad del Estado, aunque desde el punto de vista de su sujeción al impuesto su tratamiento sería el mismo si fueran propiedad de una Entidad local. La Audiencia Nacional rechaza los argumentos del Ayuntamiento de Rota basándose en motivos formales -falta de decisión del órgano competente para la interposición del recurso, defecto legal en el modo de proponer la demanda-; en la doctrina de los actos propios -durante más de cuarenta años el Ayuntamiento no ha realizado acto alguno de gestión tributaria-; y en la imposibilidad de revisar a través de la jurisdicción contenciosa actos legislativos -el convenio- que son, constitucionalmente, hasta la fecha, válidos. En nuestra opinión, como ya hemos apuntado, dado que se trata de bienes afectos a la defensa, con independencia de que pertenezcan al Estado, a una Entidad local, o a una Comunidad Autónoma, se encuentran exentos del IBI.

Por lo que respecta a los bienes destinados a los servicios educativos, siguiendo la interpretación que a este término da la STSJ de Andalucía de 25 de abril de 1994 (*Jurisprudencia Tributaria*, 1994-I, ref. 611), no debe confundirse «la educación con el hecho de impartir las enseñanzas, olvidando que el primero es un concepto amplio que abarca la formación integral de la persona» (18). En consecuencia, estarían exentos del IBI los inmuebles que sean propiedad de una Entidad local, y en los que se ejerzan actividades de formación, aunque no respondan a enseñanzas regladas de forma oficial. En base a estos argumentos, la citada STSJ de Andalucía de 25 de abril de 1994 declara la exención de los terrenos destinados a Colegios Mayores, pues «promueven la formación cultural y científica de los que en ellos residen, proyectando su actividad al servicio de la comunidad universitaria». En nuestra opinión, resulta acertada la interpretación que al concepto de «servicio educativo» da la citada STSJ de Andalucía de 25 de abril de 1994; lo que no vemos tan claro es que la exención afecte a los Colegios Mayores. Después de la Ley de Reforma Universitaria no

(17) Para RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURIA, la afección sólo alcanza a los bienes que estén «directamente» afectos a la defensa nacional, como señala la LHL. Por tanto, estarían exentos los cuarteles, bases navales y bases aéreas, no los edificios destinados a albergar Centros Directivos, ni viviendas militares. (RUBIO DE URQUÍA, J.I. y ARNAL SURIA, S., *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Abella, Madrid, 1989, págs. 256-257).

(18) Siguiendo esta doctrina, estarían exentos del IBI los bienes que siendo propiedad de una Entidad local estén destinados a viviendas de profesores y maestros. Aunque con una fundamentación distinta -por su adscripción a un servicio público- así lo declaró en relación con la extinguida CTU la STS de 17 de abril de 1975 -Ar. 1834-.

En cualquier caso, la afectación a un servicio educativo ha de producirse en la fecha de devengo del impuesto. Resulta indiferente el destino futuro de los bienes si en la fecha del devengo no existe la afectación requerida por la ley. Así, la STSJ de Valencia de 10 de junio de 1994 (*Jurisprudencia Tributaria*, 1994-II, ref. 762) niega la posibilidad de aplicar la exención a unos terrenos que tienen un destino dotacional y, en concreto la construcción de un centro de EGB. El TSJ reconoce que por el destino de los bienes, el sujeto pasivo no puede tener ninguna expectativa urbanística, pero ello no indica que no se materialice el hecho imponible del IBI, sin perjuicio de las consecuencias que pueda tener en el futuro -compensación o expropiación- la realización del planeamiento urbanístico.

resulta posible mantener que los bienes de la Universidad son propiedad de una Entidad local; el artículo 53.1 de la Ley de Reforma Universitaria considera todos los bienes de la Universidad integrados en su patrimonio, y de acuerdo con la disposición adicional cuarta de la misma ley, los Colegios Mayores son Centros Universitarios integrados en la Universidad. Por tanto, no podrán pertenecer a una Entidad local, no alcanzándoles la exención a que se refiere el artículo 64 a) de la LHL (19).

En cuanto a la seguridad ciudadana, estarían exentos los edificios que siendo propiedad de una Entidad local, se destinen a Comisarías de Policía y acuartelamientos, no aquellos en los que se alberguen los Centros Directivos, como el Ministerio del Interior.

En el caso de los servicios penitenciarios, deben aplicarse las mismas normas de interpretación estricta, alcanzando la exención a los inmuebles destinados a albergar los Centros Penitenciarios. Puede plantearse si la exención se extiende a los establecimientos especiales a que se refiere el artículo 11 de la Ley Orgánica 1/1979, General Penitenciaria: los centros hospitalarios, los centros psiquiátricos, y los centros de rehabilitación social. En nuestra opinión, dado el carácter restrictivo que ha inspirado la conformación del régimen de exenciones en el IBI (20), no cabe declarar exento un inmueble que no esté destinado de forma directa y primordial a la prestación de un servicio penitenciario, aunque éste sea un servicio especial. Los hospitales, los psiquiátricos, o los centros de rehabilitación que siendo propiedad del Ayuntamiento o de otra Entidad local, sean utilizados además de por el público en general, por los internos, no quedarían favorecidos por la exención del artículo 64 a) de la LHL. En nuestra opinión, la exención requiere la utilización primordial para servicios penitenciarios, aunque de forma irrelevante puedan beneficiarse de los mismos personas no integradas en la población reclusa.

Manifestamos por tanto nuestra opinión en favor de aplicar la exención cuando el bien sea destinado de forma primordial a alguna de las cuatro finalidades a que se refiere el artículo 64 a) de la LHL. No obstante, existe algún fallo judicial que manifiesta lo contrario. Según la STSJ de Canarias de 17 de diciembre de 1993 (*Revista General de Derecho*, núm. 598-599/1994, págs. 8.825-8.827), la afectación directa a unos servicios determinados reclamada por la norma no puede confundirse con afectación exclusiva, cosa por la cual está exenta la sede de la Delegación Insular del Gobierno. La sentencia declara que la afección a la seguridad ciudadana viene dada por las funciones que corresponden a su titular..., y tal afección es directa al ejercer dichas competencias personalmente y como propias, no por razón de delegación -pese a su nombre-. Tales razonamientos, -concluye la sentencia-,

(19) Como señala MUÑOZ DEL CASTILLO, la exención de los terrenos destinados a Colegios Mayores, como bienes que pertenecen a la Universidad, y no por tanto a una Entidad local, no puede basarse en la LHL. Es la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, la que proporciona argumentos suficientes para fundamentar la exención. La disposición adicional quinta de la citada ley declara aplicable el régimen del artículo 58.1 -la exención en el IBI- a las Entidades que tengan legalmente equiparado su régimen fiscal al de las Entidades benéfico-docentes, y entre éstas se encuentra la Universidad, a la que la Ley de Reforma Universitaria otorga idénticos beneficios que a este tipo de fundaciones. (Para un estudio más amplio, véase MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., *Ley de fundaciones y Financiación de la Universidad, Lección inaugural del curso académico 1995-1996*, Universidad de León, 1995, pág. 77 y s.s.).

(20) Véase, RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURIA, *Ley Reguladora de...*, *op. cit.*, pág. 256.

no pueden quedar desvirtuados por la circunstancia de que junto a estas funciones asuma el Delegado Insular del Gobierno otras que nada tienen que ver con la seguridad ciudadana, porque, ..., «lo cierto es que el precepto que examinamos no usa el término "exclusivamente" que era el semánticamente adecuado si se hubiese pretendido esta interpretación monopolista, sino el de "directamente", con lo que basta que alguna de las competencias y servicios que se prestan en el edificio tengan este destino para que opere la exención». Se admite por tanto en este fallo la exención, no sólo cuando el destino a los fines previstos legalmente es primordial y determinante, sino también cuando se trata de una finalidad compartida con otras, que tienen la misma importancia. En nuestra opinión, de la comparación entre la LHL y el TRRL, se deduce que ha sido intención del legislador en la primera, reducir al máximo el ámbito de las exenciones, por lo que deben ser objeto de interpretación estricta, dándoles el sentido antes referido.

2.º Están exentas las carreteras, los caminos, los bienes del dominio público marítimo, terrestre e hidráulico y las demás vías terrestres que sean de aprovechamiento público y gratuito. En este caso, la exención se extiende en primer lugar a los «caminos» y «demás vías terrestres», pero no al resto de los bienes pertenecientes a las Entidades locales, aunque sean de uso público y gratuito (21). Sólo los caminos de utilización restringida y privada quedarían sujetos al impuesto. Para GARCÍA NOVOA la exención se extiende también a los canales, ríos, torrentes, puertos y puentes, enumerados como bienes de uso público por el artículo 339 del Código Civil (22). A nuestro juicio, es una interpretación extensiva de la exención, pues aunque se trata de bienes de uso público, podría argumentarse que no caen en el ámbito de las vías terrestres. La vía es un camino por el que se transita, y puede que algunos de los bienes a que se refiere el artículo 339 del Código Civil no permitan su libre tránsito.

En segundo lugar, están exentos los bienes del dominio público marítimo, es decir, además de los que determine la ley, la zona marítimo-terrestre, las playas, el mar territorial y los recursos naturales de la zona económica y la plataforma continental (art. 132.2 de la CE). En todos los casos enumerados se trata de bienes del demanio estatal, aunque los citamos aquí, porque sobre ellos inciden determinadas potestades urbanísticas municipales reconocidas por la Ley de Costas (23). El artícu-

(21) Aplicando la LHL no resultaría adecuado el juicio que emite el TS en la Sentencia de 20 de marzo de 1991 (*RHAL*, núm. 63/1991, pág. 608) que basándose en el TR de la CTU de 12 de mayo de 1966 declaraba exento un terreno adquirido por la Diputación Provincial para construir un edificio en el que sean instaladas oficinas y dependencias propias de los servicios de aquélla. Tampoco cabe considerar exentos, a nuestro juicio, los terrenos que según el Plan de Ordenación Urbana están destinados a la ampliación de un parque. La STS de 3 de marzo de 1975 -Ar. 1035- los declaró exentos en relación con la CTU basándose en que se trataba de bienes de uso público. En nuestra opinión, en la actualidad los terrenos estarían sujetos al IBI.

Tampoco están exentos los terrenos que perteneciendo en nuda propiedad al Ayuntamiento han sido cedidos en usufructo a una Federación Deportiva, pues los afiliados deben pagar una cuota para disfrutar de las instalaciones, siendo sujeto pasivo el usufructuario de acuerdo con el artículo 65 b) de la LHL. Véase al respecto la Resolución del TEAC de 6 de abril de 1994 (*Jurisprudencia Tributaria*, 1994-II, ref. 677).

(22) GARCÍA NOVOA, C., «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Hecho imponible. Sujetos pasivos. Exenciones», en la obra colectiva, *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Diputació de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 625.

(23) El artículo 115 de la Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas, recoge entre las competencias que pueden asumir los Municipios, en los términos previstos por la legislación que dicten las Comunidades Autónomas, las de «informar de los deslindes del dominio público marítimo»; y la de «informar de las solicitudes de reserva, adscripciones, autorizaciones y concesiones para la ocupación y aprovechamiento del dominio marítimo-terrestre». En otros artículos, la Ley de Costas también se refiere a las competencias municipales en relación con el demanio marítimo:

lo 64 a) de la LHL considera exentos los bienes del dominio público marítimo con independencia de su uso y destino, pues parece que el requisito de ser de aprovechamiento público y gratuito se refiere sólo a las vías terrestres o de comunicación. En consecuencia, podría defenderse que los bienes integrados en el dominio público marítimo están exentos, aunque su uso hubiese sido cedido a un particular mediante concesión. No obstante, se trata de una posición difícil de sostener, pues el artículo 65 d) de la LHL considera como sujeto pasivo tanto al concesionario de un bien de dominio público, como al de un servicio público al que se encuentren afectos determinados bienes inmuebles (24). En este sentido, la Resolución del TEAC de 1 de marzo de 1995 (RG 8920/1993, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 61/1995, ref. 562), desautorizando anteriores pronunciamientos del mismo Tribunal, entiende que lo más lógico es diferenciar entre las zonas o parcelas de dominio público marítimo terrestre que no son objeto de concesión, que estarían exentas; y aquellas otras que previa concesión se destinan a fines industriales y comerciales, y que estarían sujetas y no exentas.

En tercer lugar, están exentos los bienes del dominio público terrestre, entre ellos los montes y las minas (25), que pertenezcan a una Entidad local. Por lo que respecta a las minas, como señala GARCÍA NOVOA, cabe entender que la exención resulta aplicable, según el artículo 339.2 del Código Civil, mientras no se otorgue su concesión (26). En cuanto a los montes, de acuerdo con el apartado c) del artículo 64 de la LHL, estarán exentos los que sean titularidad de la Entidad local y estén poblados con especies de crecimiento lento. También están exentos, durante un plazo de quince años, otros montes pertenecientes a la Entidad local, en cuanto a la parte repoblada, cuando la Corporación realice repoblaciones o regeneraciones de masas arboladas sujetas a proyectos de ordenación o planes técnicos aprobados por la Administración forestal.

1. El artículo 12 establece el informe preceptivo de los Ayuntamientos en los procedimientos de deslinde del dominio público marítimo.
2. El artículo 18 exige informe preceptivo del Ayuntamiento para proceder a la desafectación de los terrenos que fueron deslindados como dominio público.
3. El artículo 22 exige también informe municipal sobre la adecuación de las normas que la Administración del Estado elabore para la protección de determinados tramos de costa.

Sobre la difícil compatibilidad entre la titularidad estatal del dominio público marítimo, y las competencias que sobre el mismo atribuye la ley en favor de otros Entes públicos, véase el trabajo de BELADIEZ ROJO, M., «Problemas competenciales sobre la zona marítimo-terrestre y las playas», en la obra colectiva *Comentarios sobre la Constitución Española. Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría*, Tomo IV, Civitas, Madrid, 1991, pág. 3.671 y s.s.

- (24) El artículo 263 del TR 781/1986, de Régimen Local, en relación con la CTU sólo consideraba sujeto pasivo al concesionario del dominio público; no tenía tal condición el de un servicio público, salvo en el caso de las autopistas de peaje. (Al respecto, pueden verse los comentarios de ARNAL SURIA, *El Impuesto sobre... op. cit.*, pág. 112).
- (25) El artículo 149 de la CE considera competencias exclusivas del Estado la «Legislación básica sobre montes, aprovechamientos forestales y vías pecuarias» y las «Bases del Régimen minero y energético». En nuestra opinión, nada impide que la titularidad de tales bienes pertenezca al dominio público local, sin perjuicio de las competencias que al respecto tienen el Estado y las Comunidades Autónomas. (Sobre el tema, véase el trabajo de SÁNCHEZ BLANCO, A., «Distribución de competencias en materia de recursos naturales», en la obra ya citada *Estudios sobre la Constitución Española*, pág. 3.567 y s.s.).
- (26) GARCÍA NOVOA, C., «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles...», *op. cit.*, pág. 625.

En cuarto lugar, están exentos los bienes del dominio público hidráulico. Según el artículo 2.º de la Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas, el dominio público hidráulico del Estado está integrado por las aguas continentales, tanto las superficiales como las subterráneas, los cauces de corrientes naturales continuas y discontinuas, los lechos de los lagos y lagunas y los de los embalses superficiales en cauces públicos y los acuíferos subterráneos, a los efectos de los actos de disposición o de afección de los recursos hidráulicos. Dada la amplitud del demanio estatal en materia de aguas, esta exención no afectará a las Corporaciones locales, aunque éstas tengan atribuidas competencias en materia de abastecimiento y depuración de aguas (27). En cualquier caso, la exención sólo afecta a los bienes del demanio hidráulico en sentido estricto, no a las construcciones que se ubiquen sobre dichos terrenos. En el caso de los pantanos, la exención sólo afecta a la superficie destinada a embalse, pero no a los terrenos anexos que pertenecientes a la Entidad local estén destinados exclusivamente para su utilización personal o profesional (28).

2. Los bienes municipales y los montes vecinales.

El artículo 64 b) de la LHL declara exentos «los bienes que sean propiedad de los municipios en que estén enclavados, afectos al uso o servicio públicos, así como los comunales propiedad de dichos municipios y los montes vecinales en mano común». La exención se refiere a los bienes del dominio público municipal y a los comunales, es decir, los que siendo de dominio público municipal, su aprovechamiento corresponde al común de los vecinos (29). En cuanto a los montes vecinales, de acuerdo con la Ley 55/1980, que los regula, son «los que pertenezcan a agrupaciones vecinales en su calidad de grupos sociales y no como entidades administrativas y vengán aprovechándose consuetudinariamente en mano común por los miembros de aquéllas en su condición de vecinos». Conceptualmente deben distinguirse de los bienes de dominio público, aunque su régimen es idéntico, pues son «indivisibles, inalienables, imprescriptibles e inembargables» (art. 2.º 1 de la Ley 55/1980).

(27) Sobre el concepto de dominio público hidráulico, así como la jurisprudencia constitucional dictada sobre el tema, véase SÁNCHEZ BLANCO, A., «Distribución de competencias en materia de recursos naturales (aguas, minas, montes)», en la obra ya citada *Estudios sobre la...*, pág. 3.628 y s.s.

Las competencias locales en materia de aguas son analizadas por MESTRE DELGADO, J.F., «El servicio público de distribución de agua», en la obra colectiva *Tratado de Derecho Municipal*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1988, pág. 1.479 y s.s.

(28) La Resolución del TEAC de 13 de enero de 1993 (RG 6237/1991, *Jurisprudencia Tributaria*, 1993-I, ref. 296) considera sujetos y no exentos los terrenos pertenecientes a una Confederación, anejos al embalse de Alarcón, y sobre los que se han construido unos edificios destinados a su utilización personal o profesional.

(29) En este sentido, véase FALCÓN Y TELLA, R., «Los Entes locales en el sistema tributario estatal y autonómico», *op. cit.*, pág. 1.159 en nota.

De acuerdo con el artículo 79 de la Ley 3/1985, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local: «Son bienes de dominio público los destinados a un uso o servicio público. Tienen la consideración de comunales aquellos cuyo aprovechamiento corresponda al común de los vecinos». El artículo 80 de la citada Ley de Bases se refiere a los bienes comunales y los demás bienes de dominio público.

Por lo que respecta a los bienes patrimoniales o de propios que pertenezcan al Municipio en que se encuentren ubicados, dada la redacción del artículo 64 b) de la LHL, no están exentos del IBI (30). No obstante, la deuda tributaria no llegará a nacer, al producirse la confusión de los derechos del sujeto activo y pasivo en una misma Entidad local. Ello no excluye la necesidad de realizar las operaciones contables y administrativas que lleva consigo la confusión.

III. EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y LAS ENTIDADES LOCALES

1. Las Entidades locales y sus organismos autónomos de carácter administrativo.

El artículo 83.1 a) de la LHL establece que están exentas del IAE las Entidades locales así como sus respectivos organismos autónomos de carácter administrativo (31). La exención alcanza a todas las actividades empresariales, profesionales o artísticas desplegadas directamente por una Entidad local, aunque las ejerciten fuera del ámbito territorial de la Corporación (32).

Por lo que respecta a los organismos autónomos, sólo están exentos los de carácter administrativo, no los de carácter comercial, industrial, financiero o análogo. De acuerdo con el artículo 7.º 2 del RD de 20 de abril de 1990, por el que se desarrolla la LHL en materia de presupuestos, las normas de creación de cada organismo autónomo deberán indicar expresamente el carácter del mismo, atendiendo a la naturaleza de las actividades que vaya a desarrollar.

(30) RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURIA defendieron en su día la extensión de la exención a los bienes patrimoniales. Basándose en la intención de los redactores del Proyecto de LHL, y en lo irrazonable que supone la concurrencia en el titular de los bienes patrimoniales de la condición de sujeto activo y pasivo del impuesto, creen aplicable la exención a dichos bienes. (RUBIO DE URQUÍA, J.I., y ARNAL SURIA, S., *Ley Reguladora de ...*, op. cit., pág. 254). HUESCA BOADILLA critica también la contradicción que supone que un mismo ente sea sujeto activo y pasivo del impuesto. (*Los entes públicos...*, op. cit., pág. 335).

En nuestra opinión, como ya hemos manifestado, dado que el concepto y régimen jurídico de los bienes patrimoniales son distintos de los de dominio público, la exención no se extiende a los primeros (así lo reconoce en una obra posterior ARNAL SURIA, *El Impuesto sobre ...*, op. cit., pág. 66). Aunque, como es obvio, la sujeción al IBI no tendrá consecuencia fiscal alguna para este tipo de bienes.

(31) Como trabajos de conjunto en relación con el IAE, véanse los de: PAGÉS Y GALTÉS, J., *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Diputació de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1995; y COBO OLVERA, T., *Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas*, Impredisur, Granada, 1991.

(32) En este sentido se manifiestan DE LA PEÑA VELASCO, G., *La Gestión Tributaria en la Hacienda Local*, op. cit., pág. 267; y RUBIO DE URQUÍA, J.I., Y ARNAL SURIA, S., *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, op. cit., pág. 321.

Para J. PAGÉS Y GALTÉS, en puridad la exención se aplica sólo a las actividades realizadas por un Ayuntamiento fuera de su término municipal, pues, las que se realicen dentro del mismo, deben considerarse no sujetas. (*Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, op. cit., pág. 187).

Cualquier forma de gestión empresarial que no sea la ejercida por la propia Entidad, o por sus organismos autónomos de carácter administrativo, se encuentra sujeta y no exenta del IAE (33). La exención, no alcanza a la gestión por medio de empresas de capital público que adopten la forma de sociedad mercantil, aunque el artículo 85 de la LRBRL las incluye entre las formas de gestión directa. Todas las formas de gestión indirecta (34), incluso la realización de actividades empresariales mediante una sociedad anónima cuyo capital pertenezca íntegramente a la Entidad local, se encuentran sujetas y no exentas del impuesto (35). La STS de 21 de noviembre de 1990 (*Carta Tributaria*, núm. 133/1991, ref. 3102) declara que la exención de la Licencia Fiscal no alcanza a las sociedades anónimas municipales aunque presten un servicio público, como es el abastecimiento de agua. Refiriéndose al IAE dice la citada STS que el artículo 79 de la LHL, es incluso más estricto que el artículo 279.2 del TR 781/1986, y que «prohibiendo el artículo 24 de la LGT -actual art. 23.3- la interpretación analógica y extensiva a efectos de la determinación del ámbito de las exenciones», no puede entenderse comprendida en el mismo la que se invoca (36).

Por lo que respecta a los consorcios, puede defenderse la aplicación de la exención, a los que tengan personalidad jurídica propia y actúen sometidos al Derecho público, teniendo en tal caso, como ya hemos expuesto, la consideración de Entidades locales.

(33) Véase, CHECA GONZÁLEZ, C., «El Impuesto sobre Actividades Económicas», *Impuestos*, II/1989, pág. 357; MARTÍN QUERALT, J., «Licencia Fiscal», en la obra colectiva *Manual de Derecho Tributario Local*, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1987, pág. 261; PAGÉS Y GALTÉS, J., *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, *op. cit.*, pág. 187.

(34) El artículo 85.4 de la LRBRL considera que son formas de gestión indirecta, las siguientes:

- a) Concesión.
- b) Gestión interesada.
- c) Concierto.
- d) Arrendamiento.
- e) Sociedad mercantil y cooperativas legalmente constituidas cuyo capital social sólo parcialmente pertenezca a la Entidad local.

(35) Así lo reconoció en relación con la Licencia Fiscal sobre Actividades Comerciales e Industriales la STS de 9 de octubre de 1968 (Ar. 4095). El artículo 9.º 1 del TR de la Ley del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales de 29 de diciembre de 1966 declaraba exentas las Entidades locales, «en cuanto las actividades determinantes del tributo sean de la especial competencia de la Corporación». El TS entendió que la exención no se extendía a la Empresa Municipal de Transportes S.A., de Huelva, pues aunque el artículo 101 de la Ley de Régimen Local entonces vigente determinaba que los transportes terrestres eran de competencia municipal, la titularidad de tales servicios públicos nace, más que de la legislación específica municipal, de la general del Estado; por lo que la exención no puede extenderse a empresas municipales que quedan separadas, deslindadas y distinguidas de la Entidad local.

Por otra parte, es independiente a efectos de la exención que la actividad empresarial se ejerza en terrenos de propiedad privada o de propiedad pública. La STS de 20 de marzo de 1969 (Ar. 1552) declara sujeta y no exenta de la Licencia Fiscal, la actividad desarrollada en terrenos propiedad del Ayuntamiento de Valencia por el «Camping del Saler». En efecto, se trata de una empresa que realiza una actividad con ánimo de lucro, aunque lo sea en terrenos de propiedad municipal.

(36) En el mismo sentido se manifiesta la Resolución del TEAC de 29 de septiembre de 1993 (*Jurisprudencia Tributaria*, 1993-III, ref. 1313) en relación con una sociedad anónima municipal que desarrolla una actividad de «captación, depuración, y distribución de agua potable».

2. Los organismos públicos de investigación y los establecimientos de enseñanza dependientes de las Entidades locales.

El artículo 83.1 d) de la LHL establece una exención que no afecta directamente a las Entidades locales, aunque sí a las instituciones que se financian con su presupuesto. La exención alcanza a los organismos públicos de investigación, a los establecimientos de enseñanza en todos sus grados que sean costeados íntegramente con fondos públicos o de fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública; y a los establecimientos de enseñanza, que careciendo de ánimo de lucro se encuentren en régimen de concierto educativo (37). Tiene razón PAGÉS cuando señala que con la redacción de la LHL, y dada la separación que se establece entre los organismos públicos de investigación y el resto de los establecimientos, puede defenderse la exención de los primeros, aunque no se financien íntegramente con los fondos que cita la ley (38). Por otra parte, no es imprescindible que los establecimientos de enseñanza se nutran sólo de fondos pertenecientes a una Entidad local. La financiación local puede ser parcial, operando la exención siempre que el resto de los fondos pertenezca a algunas de las Entidades que se indican. Lo que no cabe es que el centro en cuestión sólo esté subvencionado parcialmente. Para que esté exento ha de estar subvencionado en su totalidad por alguna de las Entidades que se citan -entre ellas las Entidades locales- o estar en régimen de concierto educativo (39). Por otra parte, como ponen de relieve RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURIA, en relación con los establecimientos de enseñanza la exención opera con independencia de que se trate de centros públicos o privados. Lo importante es que estén subvencionados en su totalidad con fondos públicos o de Entidades benéficas o de utilidad pública. En consecuencia, están exentos los establecimientos privados de enseñanza totalmente subvencionados. No están exentos los establecimientos públicos de enseñanza, que reciben fondos privados (40).

(37) Esta exención ha de concederse a instancia de parte. En principio sólo afecta a los organismos que carecen de ánimo de lucro. No obstante, en relación con los establecimientos de enseñanza en régimen de concierto educativo, no perderán la exención, aunque por excepción vendan los productos de los talleres dedicados a dicha enseñanza, siempre 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 [art. 83.1 d) de la LHL]. Matizando los términos de la LHL, dice GARCÍA LUIS, que si la venta es excepcional, esto es, no habitual, antes que exenta estará no sujeta. (GARCÍA LUIS, T., «Impuesto sobre Actividades Económicas», en la obra colectiva *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 514).
El RD 2187/1995, de 28 de diciembre (BOE de 30 de diciembre), regula el procedimiento para reconocer la exención en favor de los centros concertados.

(38) PAGÉS y GALTÉS, J., «El Impuesto sobre Actividades Económicas», en la obra colectiva *Tratado de Derecho Financiero y ...*, *op. cit.*, pág. 789.

(39) En la derogada Licencia Fiscal se producían continuas controversias sobre si el establecimiento subvencionado parcialmente estaba o no exento. (Véase, MORENO CASTEJÓN, T., *Impuesto sobre Actividades Económicas*, Trivium, Madrid, 1991, pág. 44). En la actualidad, no están exentos del IAE los establecimientos que por cualquier circunstancia reciban fondos privados (RUBIO DE URQUÍA, J.I., *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, Abella, Madrid, 1990, pág. 70).

(40) RUBIO DE URQUÍA, J.I. y ARNAL SURIA, S., *Ley Reguladora de ...*, *op. cit.*, pág. 323.

IV. LAS ENTIDADES LOCALES Y EL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA

1. Los vehículos oficiales de las Entidades locales adscritos a la seguridad ciudadana.

El artículo 94.1 de la LHL declara exentos del IVTM los vehículos oficiales del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Entidades locales, adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana. En relación con las Entidades locales, la exención queda reducida a los vehículos cuyo permiso de circulación conste en favor de una Entidad local y se encuentren afectos a la seguridad ciudadana, pues la defensa nacional es competencia exclusiva del Estado de acuerdo con el artículo 149 de la CE.

Para que el vehículo esté exento son necesarios dos requisitos: que pertenezca a una Entidad local, y que esté formalmente adscrito a la seguridad ciudadana. En consecuencia, no están exentos los vehículos cuyo permiso de circulación figure extendido en favor de un organismo autónomo, de una sociedad anónima municipal o provincial, o de cualquier otra persona jurídica distinta de la propia Entidad local. Tampoco están exentos los vehículos particulares, aunque se destinen a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana (41). La STSJ de Castilla-La Mancha de 17 de julio de 1992 (*Jurisprudencia Tributaria*, 1992, ref. 210) deniega la exención a un vehículo adquirido por el Servicio de Vigilancia Aduanera, a pesar de tener matrícula del PMM, pues su titularidad corresponde a un organismo autónomo (42).

El segundo requisito, para que opere la exención, es que se trate de un vehículo adscrito a la seguridad ciudadana. No están exentos los que siendo propiedad de las Entidades locales estuvieran destinados a la prestación de otros servicios distintos del de seguridad (43). En algunos casos puede plantear dudas la interpretación del término «adscripción». En un sentido formal, sólo estarían exentos los vehículos que figuren inventariados en favor de las dependencias o servicios que cubran la

(41) En este sentido, véase MERINO JARA, I., «El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica», *Impuestos*, I/1989, págs. 261-263.

(42) Por otra parte, como señala YEBRA MARTUL-ORTEGA, el servicio de vigilancia aduanera no cumple una función de seguridad ciudadana, pues su actuación no puede encajarse en la protección de derechos y libertades. Véase, la STSJ de Galicia de 5 de febrero de 1992 (citada por YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *La fiscalidad del automóvil en España*, Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 176-177, en nota).

(43) Véase PEDRAZA BOCHONS, J.V., «El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica», Palau 14, *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 18/1992, pág. 85.

Para M.A. RODRIGO RUIZ, el hecho de que el resto de los vehículos oficiales no se encuentren exentos, supone una discriminación, y en cierto modo una jerarquización de funciones públicas, que en su opinión resulta injustificable. («Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica», en la obra colectiva *La reforma de las Haciendas Locales*, Tomo II, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 142).

seguridad ciudadana. Aunque este criterio formalista en apariencia es muy simple en su aplicación, en la práctica plantea dificultades. No siempre existe un inventario que permita adscribir formalmente el vehículo a un servicio diferenciado; y hay casos en que a pesar de esa adscripción su uso no es el previsto en la LHL, como ocurre con los coches destinados a desplazamientos (44). Por ello, entendemos que debe acudir a un sentido usual del término «adscripción». Quedarían exentos los vehículos que siendo de titularidad local se destinen de forma permanente y usual a funciones de seguridad.

El reducido ámbito que tiene esta exención determinará que en muchos casos la deuda tributaria no llegue a nacer por confusión. Así ocurre con todos los vehículos que siendo de titularidad municipal se destinen a servicios ordinarios distintos del de seguridad ciudadana. La deuda tributaria tendrá plena efectividad en relación con los demás vehículos que pertenezcan a una Entidad local distinta del Municipio y no tengan el destino exigido por la exención; y también en relación con los pertenecientes a sociedades municipales o provinciales, o a empresas mixtas.

2. Los autobuses urbanos adscritos al transporte público en régimen de concesión administrativa.

En relación con estos vehículos, el artículo 94.1 de la LHL exige dos requisitos para que opere la exención:

- a) Que se trate de autobuses urbanos.
- b) Que se adscriban al transporte público mediante el régimen de concesión. La LHL no hace referencia a quien sea el titular del vehículo, que no siempre ha de coincidir con el sujeto pasivo del impuesto.

De acuerdo con el artículo 95 de la LHL, el sujeto pasivo es aquella persona o Entidad «a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación» (45). Los autobuses estarán exentos del IVTM siempre que cumplan con los dos requisitos anteriores con independencia de quién sea

(44) Para RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURIA, los vehículos usados por razones de «comodidad funcional» por los responsables de las áreas de seguridad no están exentos del IVTM. (*Ley Reguladora de...*, *op. cit.*, pág. 357).

(45) Como pone de relieve YEBRA MARTUL-ORTEGA, las disputas acerca de la «verdadera» titularidad del vehículo habrán de ser resueltas entre los interesados, sin que ello afecte a la condición de sujeto pasivo que tiene quien figure en el permiso de circulación (*El Impuesto sobre Vehículos...*, *op. cit.*, pág. 198).

ARNAL SURIA e IRANZO ALARCÓN entienden que si el adquirente de un vehículo usado no pone en conocimiento de la Administración la transmisión de su titularidad, el vendedor puede ejercitar ante la Jefatura de Tráfico la denuncia oportuna y solicitar la inmovilización del vehículo (ARNAL SURIA e IRANZO ALARCÓN, *Los nuevos impuestos municipales y otras exacciones de Derecho público de las Entidades locales*, Grupo editorial Siete, Valencia, 1990, pág. 240). Una vez presentada copia de la denuncia ante el Ayuntamiento correspondiente, y puesto que el Impuesto grava la titularidad, entendemos que puede destruirse la presunción de titularidad que supone designar como sujeto pasivo

el titular del vehículo o de quién tenga a su favor el permiso de circulación. Los autobuses urbanos, ya pertenezcan al concesionario, o ya sean de un tercero, si están adscritos al transporte público estarán exentos; si no se da la citada adscripción, aunque sean propiedad del concesionario no estarán exentos del IVTM.

Dado que el régimen de concesión administrativa exige que el servicio sea explotado por el empresario a su riesgo y ventura, en ningún caso cuando la Entidad local sea propietaria de los autobuses podrá aplicarse la exención. Por el contrario, la titularidad por parte de las Entidades locales de los autobuses dedicados al transporte urbano determinaría la sujeción al IVTM, pues no resultaría posible el régimen de concesión. En todos los casos de gestión directa del servicio por la propia Entidad local la deuda tributaria no llegaría a nacer por confusión. Debemos resaltar de nuevo que el reducido marco de aplicación de las exenciones recogidas en la LHL lleva consigo un imprescindible coste de gestión, como consecuencia de las operaciones contables a realizar para dar por extinguida la deuda tributaria por confusión.

V. EXENCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS QUE AFECTAN A LAS ENTIDADES LOCALES

En el texto inicial de la LHL, las Entidades públicas no gozaban de ningún tipo de exención en relación con el ICIO. Fue la Ley 5/1990, de 29 de junio, la que estableció exenciones en favor de determinadas obras realizadas por Entidades públicas. Por tanto, la realización de obras en terreno propio o ajeno, siendo la Entidad local dueña de la obra, determinaba la sujeción de ésta al ICIO (art. 102 de la LHL) (46). Las Entidades locales son sujetos pasivos en relación con las obras que reali-

vo a quien figure en el permiso de circulación; lo contrario supondría admitir una ruptura en el elemento subjetivo del hecho imponible, quebrando el imprescindible nexo de unión que debe existir entre el elemento material y el sujeto pasivo-contribuyente. Creemos que el transmitente del vehículo podrá oponerse en tal caso a los sucesivos devengos demostrando quién es el verdadero titular del vehículo, y por tanto quién realiza el hecho imponible.

(46) La doctrina ha señalado con insistencia que el dueño de la obra no es siempre el propietario del inmueble. Como señala SIMÓN ACOSTA, con la confusa redacción del artículo 102.1 de la LHL quizá se pretenda establecer una especie de presunción de que el propietario se considera dueño de la obra, salvo prueba en contrario. Pero cuando no se dé ese enlace, «en absoluto se libera a la Administración de comprobar y demostrar que el propietario del inmueble es dueño de la obra realizada en el mismo» (SIMÓN ACOSTA, E., «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *RHAL*, núm. 58/1989, pág. 365). En el mismo sentido, véanse los siguientes trabajos:

- CORS MEYA, F.X., «Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», en la obra colectiva *Tratado de Derecho Financiero y...*, *op. cit.*, pág. 850;
- FERNÁNDEZ JUNQUERA M., «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», en la obra colectiva *La reforma de las Haciendas Locales*, *op. cit.*, Tomo II, pág. 51;
- HERNÁNDEZ LAVADO, A., «Notas en torno a la regulación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *Impuestos*, II/1989, pág. 966.

Matizando las anteriores opiniones, dice PAGÉS que no debe perderse de vista la naturaleza del impuesto, que es indirecto. En consecuencia, continúa, pretende gravar la riqueza cuando es consumida o gastada; y ese consumo se produce en quien financia la obra, que es el sujeto pasivo del impuesto y el dueño de la misma, aunque encargue su realiza-

cen tanto dentro como fuera del ámbito territorial de su competencia. En muchos casos, la deuda tributaria no llegará a nacer por confusión. No obstante, sólo están sujetas las construcciones, instalaciones y obras que requieran licencia urbanística o de obras siempre que deba ser expedida por el Ayuntamiento correspondiente. Por tanto, si la licencia debe ser expedida por una Entidad pública distinta del Ayuntamiento de la imposición, las construcciones, instalaciones y obras no estarán sujetas al impuesto (47).

El artículo 29.2 de la citada Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria eximió del pago del ICIO «la realización de cualquier construcción, instalación u 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 conservación» (48). En relación con las Entidades locales, la aplicación de la exención exige los siguientes requisitos:

1.º El dueño de la construcción, instalación u obra ha de ser la Entidad local -incluyendo los consorcios- o un organismo autónomo de la misma. Dado que la ley no distingue, entendemos que la exención se extiende tanto a los organismos autónomos administrativos, como a los de carácter comercial, industrial, financiero y análogos. Por el contrario, estarían sujetas y no exentas las obras realizadas por las sociedades o empresas dependientes de una Entidad local.

2.º Sólo están exentas las obras que se realicen para servicios de comunicaciones, obras hidráulicas y saneamiento de poblaciones en los términos que expone la Ley 5/1990. En consecuencia, las obras para servicios educativos, seguridad ciudadana, ordenación del tráfico, protección civil, vías

ción a un contratista o constructor -que será sustituto del contribuyente-. (PAGÉS y GALTÉS, J., *El ICIO y la licencia de obras: actividades inmobiliarias y tributos*, Tecnos, Colección Jurisprudencia Práctica, Madrid, 1994, pág. 23). Éste parece ser el criterio adoptado por la STSJ de La Rioja de 30 de septiembre de 1992 (*Jurisprudencia Tributaria*, 1992, ref. 295), que siguiendo las normas civiles del arrendamiento, entiende que el dueño o propietario de la obra es la persona otorgante del contrato en calidad de parte comitente que encomienda a otra la ejecución de la misma, contrayendo la obligación de satisfacer el precio correspondiente. En nuestra opinión no cabe sostener, como hace la STSJ de Extremadura de 15 de diciembre de 1992, (*Jurisprudencia Tributaria*, 1992, ref. 644) que es sujeto pasivo la unión de empresas que actuó como contratista, y no la Consejería de la Junta de Extremadura que encargó la obra. (Véanse los comentarios a esta última sentencia, que realiza IBÁÑEZ GARCÍA, I., *Nuevas cuestiones acerca del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, *Jurisprudencia Tributaria*, 1992, págs. 1.487-1.491).

(47) RUBIO DE URQUÍA, J.I. y ARNAL SURIA, S., *Ley Reguladora de...*, *op. cit.*, pág. 374).

(48) El apartado segundo del citado artículo 29.2 de la Ley 5/1990 permite que se aplique la exención sin fijar norma de compensación alguna, como en principio exige el artículo 9.º 2 de la LHL. Como opina COBO OLVERA, el párrafo segundo del artículo 9.º de la LHL es un precepto inútil. El legislador no está obligado a compensar cuando establece un beneficio fiscal. Si la ley que reconoce el beneficio recoge la compensación, ésta procederá. En caso contrario, la compensación no procederá. (COBO OLVERA, T., *Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras e Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica*, Impredisur, Granada, 1991, págs. 40 y 43).

urbanas, patrimonio histórico-artístico, medio ambiente, mataderos, cementerios, alumbrado, instalaciones deportivas, actividades culturales, o cualesquiera otras distintas de las anteriores, que sean realizadas por una Entidad local, sus organismos autónomos, o las sociedades de ella dependientes, estarán sujetas y no exentas del ICIO (49).

VI. LAS PLUSVALÍAS DE LAS ENTIDADES LOCALES Y EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

1. Las Entidades locales a las que pertenezca el Municipio y sus respectivos organismos autónomos de carácter administrativo.

El artículo 106.2 de la LHL dispone que están exentos del IIVT los incrementos de valor correspondientes cuando la obligación de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre las siguientes Entidades: «a) ... las Entidades locales, a las que pertenezca el Municipio, así como sus respectivos organismos autónomos de carácter administrativo» (50). En consecuencia, las citadas Entidades y sus organismos autónomos de carácter administrativo estarán exentas del IIVT en relación con las plusvalías que se pongan de manifiesto como consecuencia de la transmisión de terrenos o de la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio (art. 105 de la LHL).

La exención abarca todas las Entidades locales a que pertenezca el Municipio, y que sean adquirentes en las transmisiones onerosas, o transmitentes en las transmisiones gratuitas (art. 107 de la LHL). En consecuencia, son Entidades exentas en su caso, las Provincias, las Comarcas, las Áreas Metropolitanas, las Mancomunidades provinciales interinsulares, y las Mancomunidades de Municipios (51). En nuestra opinión, la exención que establece el artículo 106.2 de la LHL resulta aplicable por el mero hecho de que el terreno transmitido pertenezca a una Entidad local, sin exi-

(49) Véase, ORÓN MORATALL, G., «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y su interpretación jurisprudencial», *RHL*, núm. 74/1995, pág. 340.

(50) Como comentario de conjunto a este precepto, puede verse, CASANA MERINO, F., *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 74 y s.s.

(51) A nuestro juicio resulta débil la fundamentación de la STS de 8 de noviembre de 1994 (Ar. núm. 8673) por la que se deniega la exención al Área Metropolitana de Barcelona. El TS argumenta que en el momento de realizar la transmisión de los terrenos la Entidad estaba en período de liquidación, al haberse derogado el Decreto-Ley 5/1974, de 24 de agosto -que creó la citada Área Metropolitana-, por la disposición final segunda de la Ley 7/1987, de la Generalidad de Cataluña. En nuestra opinión, aun cuando en el momento del devengo la Entidad Municipal Metropolitana de Barcelona había reducido su papel al de una simple organización de medios personales y materiales con cometidos de inmediata liquidación, lo cierto es que existía como Entidad local en la que se integraba el Municipio de la imposición, por lo que no cabe dudar de que está exenta.

girise ningún otro requisito (52). No están exentas las sociedades municipales o provinciales, ni tampoco las personas o Entidades derivadas de las formas de gestión indirecta, con excepción de «los titulares de concesiones administrativas reversibles respecto de los terrenos afectos a las mismas» (53).

Por lo que hace a los consorcios, y de acuerdo con lo que ya se ha expuesto, siempre que tengan personalidad jurídica propia y estén sujetos en su funcionamiento al Derecho público, tienen la consideración de Entes locales, aunque de carácter derivativo. Los artículos 110 del TRRL y 40 del RS, atribuyen a los consorcios interadministrativos el carácter de Entidades dotadas de personalidad jurídica propia, aunque nada impide que la tengan también cuando una Entidad pública aparezca consorciada con una Entidad privada; como ya hemos expuesto en la introducción, la doctrina entiende que su exclusión del artículo 3.º 2 de la LRBRL, se debe a que contiene una enumeración de carácter enunciativo, porque no estamos ante Entes locales completos, sino en presencia de Entes que tienen la consideración de Entes locales (54). Por tanto, las plusvalías que obtengan los consorcios estarán exentas del IIVT.

El artículo 106.2 de la LHL sólo declara exentos del IIVT los organismos autónomos de carácter administrativo dependientes de una Entidad local (55). No lo están por tanto los de carácter comercial, industrial, financiero y análogos (56). No obstante, en alguna ocasión la jurisprudencia ha interpretado de forma amplia esta exención extendiéndola a los organismos autónomos de carácter comercial y financiero que al mismo tiempo tengan naturaleza administrativa. La STSJ de Madrid

(52) Debe entenderse inexistente en la actualidad la exigencia -recogida en el art. 520.1 c) del TR de Régimen Local de 1955- de que los terrenos se encuentren afectos a un servicio público. Basándose en dicho precepto, la STS de 19 de febrero de 1993 (*RHAL*, núm. 68/1993, págs. 336-337) niega que estén exentos los terrenos pertenecientes a la Provincia de Madrid, y dedicados a plaza de toros, pues ésta no puede considerarse un servicio público.

Por el contrario, y aplicando el mismo precepto, la STS de 30 de noviembre de 1988 -Ar. núm. 9080- considera exenta la plusvalía generada como consecuencia de la transmisión de unos terrenos pertenecientes a la Provincia de Madrid. El precio obtenido fue aportado en su totalidad al presupuesto para la construcción de una Ciudad Sanitaria Provincial, por lo que se mantiene la afección a un servicio público exigida por el artículo 520.1 c) del TR de Régimen Local de 1955.

(53) La exención opera respecto de la transmisión que se produce al constituir la concesión, al transmitirla a un tercero, y al revertir los terrenos a la Administración al término de la misma. La STS de 11 de mayo de 1992 (Ar. núm. 4170) declara exento al concesionario que transmite los terrenos a la Administración antes del término de la concesión. Aun cuando la transmisión se efectuó en virtud de una compraventa referida a los terrenos, a las instalaciones y a la concesión misma, desde el punto de vista del transmitente no existió relevación de su obligación de revertir, no privando de efectos a la exención la figura del adquirente. (En el mismo sentido, véase la STS de 7 de mayo de 1992 -*RHAL* núm. 66/1992, págs. 544).

(54) MARTÍN MATEO, *Entes locales complejos*, Trivium S.A., Madrid, 1987, pág. 112 y s.s.

(55) Es reiterada la jurisprudencia que declara exentos los organismos autónomos de carácter administrativo. Al respecto pueden verse los siguientes fallos:

- STS de 11 de marzo de 1993 (Ar. núm. 1737);
- STSJ de Cataluña de 17 de julio de 1992 (*Jurisprudencia Tributaria*, 1992, ref. 236);
- STSJ de Madrid de 1 de febrero de 1994 (*Jurisprudencia Tributaria*, 1994-I, ref. 142);
- STSJ de Madrid de 14 de abril de 1994 (*Jurisprudencia Tributaria*, 1994-I, ref. 447);
- STSJ de Cataluña de 12 de mayo de 1994 (*Jurisprudencia Tributaria*, 1994-I, ref. 630).

(56) En este sentido, véase, RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURIA, *Ley Reguladora de...*, *op. cit.*, pág. 390.

de 24 de noviembre de 1994 (*Jurisprudencia Tributaria*, núm. 50/1995, ref. 1436), declara aplicable la exención a un organismo autónomo cuya finalidad es la promoción social de la vivienda. El organismo en cuestión es clasificado como de carácter comercial y financiero por la norma que lo crea, y en efecto, para llevar a cabo sus objetivos está dotado de medios económicos, teniendo amplias facultades de administración y disposición sobre los mismos. Pero a la vez ejerce funciones propias de un Ente de gestión y administración, teniendo competencias de naturaleza burocrática y administrativa. Por ello, entiende la citada STSJ de Madrid de 24 de noviembre de 1994, la naturaleza de dicho organismo autónomo no es única ni simple, sino múltiple y compleja. Es comercial y financiera, pero también administrativa, lo que justifica su inclusión entre las entidades exentas.

Por lo que respecta a las sociedades de capital público que actúan en régimen de Derecho privado, es reiterada la jurisprudencia que las considera no exentas del IIVT. Las SSTs de 5 de noviembre de 1994 (Ar. núm. 8669), de 11 de noviembre de 1994 (*RHL*, núm. 73/1995, págs. 145-146), y de 15 de noviembre de 1994 (Ar. núm. 8693), declaran inaplicable la exención a unas Sociedades de Promoción y Equipamiento del Suelo, pues no son organismos autónomos, sino personas jurídicas en régimen de Derecho privado; y la STS de 20 de marzo de 1992 (*RHAL*, núm. 66/1992, págs. 545-549) entiende que no está exenta una sociedad de capital público que actúa en régimen de empresa mercantil.

2. El Municipio de la imposición y sus respectivos organismos autónomos de carácter administrativo.

El artículo 106.2 apartado b) declara exento del IIVT al Municipio de la imposición. Esta exención, resulta a nuestro juicio acertada, y debiera haberse recogido en relación con otros tributos locales para evitar el coste de gestión que lleva consigo declarar extinguida la deuda tributaria por confusión. Se extiende sólo al Municipio que sea sujeto activo y pasivo del IIVT. No excluye por tanto, que sean sujetos pasivos las Entidades locales en relación con los terrenos que se encuentren situados en otro término municipal. Por lo que respecta a los organismos autónomos dependientes del Municipio de la imposición, nos remitimos a lo ya expuesto con anterioridad en relación con los que dependen de la Entidad local en la que se integre el Municipio.

VII. LA SUJECCIÓN DE LAS ENTIDADES LOCALES A OTROS TRIBUTOS Y EXACCIONES

1. Las Entidades locales exentas de las tasas.

Nos referiremos en este apartado a la posibilidad de que las Entidades locales sean sujetos pasivos de los tributos configurados como tasas en la LHL y en la Ley de Tasas y Precios Públicos. En cuanto a los precios públicos, que afectados por la STC de 14 de diciembre de 1995 sean prestaciones patrimoniales de carácter público, nos remitimos a lo que se expondrá más adelante.

La LHL no contiene precepto alguno que sea específicamente aplicable a las exenciones en materia de tasas. Rige la reserva de ley establecida con carácter general en el artículo 9.º, según el cual «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» (57). Como ha puesto de relieve MARTÍN QUERALT, destaca el carácter absoluto con que se formula la reserva de ley en este caso, frente a la amplitud de los términos con que está redactado el artículo 20, que recoge los supuestos gravados por las tasas -reserva de ley relativa- (58).

La Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, aplicable como supletoria a los tributos locales, concreta en alguna medida el ámbito de las exenciones en las tasas. El artículo 18 de la citada ley prevé que «no se admitirá, en materia de tasas, beneficio tributario alguno salvo a favor del Estado y los demás Entes públicos territoriales e institucionales...» (59). En consecuencia, y siempre que las ordenanzas fiscales así lo establezcan, los Entes locales estarán exentos del pago de las tasas (60). El ámbito de las citadas exenciones, a falta de norma legal, habrá de ser fijado en las propias ordenanzas. La exención podrá afectar a todos los Entes locales -incluidos los consorcios dotados de personalidad jurídica propia- y a sus organismos autónomos, ya sean de carácter administrativo o de carácter comercial, industrial, financiero o análogos. En nuestra opinión, y salvo que una norma con rango legal expresamente lo autorice, las ordenanzas fiscales no podrán conceder exenciones más allá de los límites expuestos. Salvo habilitación legal expresa, no podrán estar exentas las sociedades municipales o provinciales; ni tampoco las personas implicadas en las formas de gestión indirecta, como el concesionario, el gestor, el concertado, el arrendatario, o la empresa mixta.

(57) Parece que el legislador ha querido asegurarse un control absoluto en materia de exenciones, como medio de vigilancia sobre el temido déficit local. No obstante, la competencia municipal para el establecimiento de exenciones había sido con anterioridad defendida y fundamentada en los principios constitucionales de igualdad y autonomía local por posturas doctrinales del más alto nivel. (Véase, LOZANO SERRANO, C., «La concesión de exenciones de tributos municipales», *REDF*, núm. 44/1984, pág. 539 y s.s.).

Sobre las competencias que en favor de las Entidades locales se derivan del principio de autonomía, véase, COLLADO YURRITA, M.A. y GIMÉNEZ REYNA, E., *La nueva hacienda local española*, Cuadernos de Civitas, Civitas, Madrid, 1990, pág. 15 y s.s.

(58) Véase MARTÍN QUERALT, J., en la obra colectiva *El proyecto de Ley reguladora de las haciendas locales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1988, págs. 109-111.

Puede verse también, ARNAL SURIA, S. e IRANZO ALARCÓN, L., *Los nuevos impuestos municipales y otras exenciones de Derecho público de las Entidades locales*, Grupo Editorial Siete, Valencia, 1990, págs. 84-85.

Sobre el ámbito de la reserva de ley en relación con los tributos locales, pueden verse los siguientes trabajos:

- ESCRIBANO LÓPEZ, F., «La Hacienda Local en el seno del ordenamiento tributario», Palau 14, *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 15/1991, pág. 219 y s.s.;
- LOZANO SERRANO, C., «Potestades tributarias de las Entidades Locales», Palau 14, *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 18/1992, pág. 1 y s.s.

(59) Para un estudio general de los tributos locales que con arreglo a la LHL son tasas, véase PAGÉS Y GALTÉS, J., «Las tasas en particular», en la obra colectiva *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, op. cit., pág. 443 y s.s.

(60) Además, las Entidades locales podrían declararse exentas por ausencia de capacidad económica. Como señala SIMÓN ACOSTA, «la prohibición general de exenciones no es absoluta en materia de tasas, ya que en función de la capacidad económica puede reducirse o incluso eliminarse la obligación tributaria» (SIMÓN ACOSTA, E., «Las tasas y precios públicos de las Entidades locales», en la obra colectiva *La reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 156).

2. La sujeción de las Entidades locales a las contribuciones especiales.

La LHL no regula de forma específica las exenciones en materia de contribuciones especiales. Rige la reserva de ley absoluta establecida con carácter general para todos los tributos locales en el artículo 9.º de la LHL (61). Por tanto, salvo que una norma con rango legal establezca exenciones con carácter expreso, todas las Entidades locales, y las diversas personas implicadas en las formas de gestión indirecta de los servicios públicos, pueden ser sujetos pasivos de las contribuciones especiales. Siempre que una Entidad local resulte especialmente beneficiada como consecuencia de la realización de una obra pública o del establecimiento o ampliación de un servicio público, será sujeto pasivo del tributo (62). No obstante, en aquellos supuestos en que la Entidad que se beneficia de la realización de la obra, o del establecimiento o ampliación del servicio es la perceptora como sujeto activo de la contribución especial, la deuda tributaria no llegará a nacer por confusión. El Ayuntamiento, en el expediente de la contribución especial, pondrá de relieve la reunión en una misma Entidad de las cualidades de sujeto activo y pasivo del tributo, dando por extinguida la deuda tributaria.

Fuera de los supuestos apuntados en los que se produce una confusión de los derechos de acreedor y deudor, las Entidades locales pueden ser sujetos pasivos de las contribuciones especiales de otra Entidad local. Siempre que la persona beneficiada por la realización de la obra, o por el establecimiento o ampliación del servicio sea una Entidad local distinta de la que establece la contribución especial, se dará este supuesto (63). El artículo 132 de la LHL se refiere a uno de estos casos. A su tenor, «en los supuestos de establecimiento de contribuciones especiales por las Entidades supramunicipales con motivo de la realización de obras o del establecimiento o ampliación de servicios que afecten a uno o varios términos municipales, el órgano superior de gobierno de aquéllas, al determinar las zonas afectadas por la obra o concretar el beneficio especial que representa para cada una de dichas zonas, podrá distinguir entre interés directo de los contribuyentes, y el que sea común en un término municipal o en varios». El párrafo segundo del citado artículo 132 de la LHL añade que en el caso de interés común en un término

(61) Véase BALLESTEROS FERNÁNDEZ, M. *Manual Práctico de Contribuciones Especiales*, Comares, Granada, 1992, págs. 83-86.

(62) El artículo 29 de la LHL contiene una noción amplia de las obras y servicios que pueden integrar el hecho imponible de las contribuciones especiales. Como señala CLAVIJO HERNÁNDEZ, lo son todas las que realicen las Entidades locales, directa o indirectamente, a través de sus organismos autónomos o sociedades mercantiles, otras Entidades públicas o concesionarios, así como las que realicen otras Entidades públicas con aportación económica de la Entidad local. (CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., «Contribuciones especiales», en la obra colectiva *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, op. cit., pág. 563).

Como supuestos orientativos sobre los que los Entes locales pueden establecer contribuciones especiales, véase el trabajo de MERINO JARA, I., «Las contribuciones especiales», en la obra colectiva *La reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1988, págs. 187-188.

(63) ALBIÑANA pone de relieve la dificultad que existe en algunos casos para descubrir la vinculación entre la obra realizada o el establecimiento o ampliación del servicio y el «beneficio especial» obtenido por el contribuyente. (ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «Las contribuciones especiales», Palau 14, *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 7/1989, págs. 181-182).

municipal o en varios, «los Ayuntamientos afectados que estén integrados en dichas Entidades tendrán el carácter de contribuyente al objeto del pago de las cuotas individuales correspondientes, que serán recaudadas por los mismos, de acuerdo con las normas reguladoras de este tributo municipal». Se trata de uno de los supuestos en que una Entidad local -el Ayuntamiento- puede aparecer como sujeto pasivo de las contribuciones especiales que establezcan las Entidades supramunicipales (Áreas Metropolitanas, Entidades municipales asociativas, Comarcas), exigiendo como único requisito que exista un beneficio común que pueda afectar a uno o varios Ayuntamientos. En este caso, al Ayuntamiento o Ayuntamientos afectados se le deberá asignar su correspondiente cuota individual (64). No obstante, como hemos puesto de relieve, no es el único supuesto en que una Entidad local, o las personas o Entidades creadas para gestionar sus servicios pueden venir obligadas -como sujetos pasivos- al pago de las contribuciones especiales establecidas por otra Entidad local.

3. Los precios públicos y las Entidades locales.

La regulación de los precios públicos como categoría independiente del resto de los ingresos patrimoniales fue abordada por primera vez en nuestro Derecho en la LHL y en la Ley de Tasas y Precios Públicos, promulgadas en los años 1988 y 1989, respectivamente. De acuerdo con el artículo 24 de la Ley de Tasas y Precios Públicos tendrán esta consideración las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por:

- «a) La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público.
- b) Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas por los servicios públicos postales.
- c) La prestación de servicios o realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando concurra alguna de las circunstancias siguientes:
 - Que los servicios o las actividades no sean de solicitud o recepción obligatoria para los administrados.
 - Que los servicios o las actividades sean susceptibles de ser prestados o realizados por el sector privado, por no implicar intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación de autoridad, o bien por no tratarse de servicios en los que esté declarada la reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.»

(64) Véase:

- RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURIA, *Ley Reguladora de...*, *op. cit.*, pág. 450;
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, «Contribuciones especiales», *op. cit.*, págs. 567-568.

Los criterios de distinción entre una y otra categoría, han originado duras críticas doctrinales. Para muchos, los precios públicos no son sino tasas parafiscales, establecidas con la finalidad de eludir el principio de reserva de ley (65). Para el profesor FALCÓN Y TELLA, los supuestos que la ley define como precios públicos agrupan un conjunto de figuras heterogéneas. Si su aplicación da lugar a una obligación *ex lege*, estamos en presencia de un verdadero tributo. Cuando la prestación tenga origen contractual, estaremos ante un auténtico precio público, es decir, ante un ingreso patrimonial (66). Para otros, como el profesor PALAO TABOADA, cabe concluir que la figura del precio público carece de consistencia teórica, y que lo mejor sería suprimirla, trasladando algunos de ellos al ámbito de las tasas, y sometiendo el resto al régimen de los precios privados (67).

La STC 185/1995 ha declarado formalmente la inconstitucionalidad de algunos aspectos de la definición de precio público que da el artículo 24 de la Ley de Tasas y Precios Públicos. Es inconstitucional la consideración como precio del percibido como consecuencia de la utilización privativa o el aprovechamiento especial del demanio. Se trata de una prestación patrimonial de carácter públi-

(65) Véanse, entre otros, pues la doctrina es muy abundante al respecto, los siguientes trabajos:

- AGULLÓ AGÜERO, A., «Principio de legalidad y establecimiento de precios públicos», en *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1991, pág. 467;
 - COLLADO YURRITA, M.A., «Tasas y precios públicos en la Ley reguladora de las Haciendas Locales», *Impuestos*, 1989/I, pág. 339 y s.s.;
 - FERREIRO LAPATZA, J.J.:
 - «Tasas y precios públicos: la nueva parafiscalidad», *REDF*, núm. 64/1989, pág. 493 y s.s., en especial pág. 496;
 - «Análisis constitucional de la nueva Ley reguladora de las Haciendas Locales», *RHAL*, núm. 55-56/1989, pág. 46 y s.s.;
 - «Tasas y precios. Los precios públicos», en la obra colectiva *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1991, pág. 45 y s.s.;
 - «Tasas y precios públicos», en *Tratado de Derecho Financiero y ...*, *op. cit.*, pág. 413 y s.s.
 - MARTÍN QUERALT, J., en la obra colectiva *El proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1988, pág. 106 y s.s., en particular 111; «Tasas y precios públicos», *RHAL*, núm. 57/1989, pág. 308 y s.s.; «El régimen jurídico de los precios públicos en el Derecho español», en *Tasas y precios públicos en el ordenamiento...*, *op. cit.*, pág. 383 y s.s.;
 - SIMÓN ACOSTA, E., *Las tasas y precios públicos de las entidades...*, *op. cit.*, pág. 161;
 - YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., «Tasas y precios públicos en la nueva Hacienda Local española», en *Tasas y precios públicos en el ordenamiento...*, *op. cit.*, pág. 483 y s.s.
- (66) FALCÓN Y TELLA, R., «Tasas, precios públicos y reserva de ley», en la obra colectiva *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1991, pág. 65 y s.s., en especial, pág. 66.
- (67) PALAO TABOADA, C., «La adaptación de la tributación local al Estado de Derecho», en la obra colectiva *Adaptación del sistema tributario al Estado de Derecho*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Aranzadi, Pamplona, 1994, pág. 224.

co, sometida al principio de legalidad [FJ 4 a)] (68). Con idénticas consecuencias la STC 185/1995 declara inconstitucional la consideración como precio de los servicios públicos postales [FJ 4 b)]; y por último, también es inconstitucional, según el FJ 4 c) de la citada STC, que para escapar del principio de legalidad -para ser precio- baste con que se dé alguna de las dos circunstancias siguientes: que el servicio no sea de recepción obligatoria y que no sea susceptible de ser prestado por el sector privado. Según el Tribunal Constitucional, para escapar al concepto de prestación patrimonial de carácter público han de darse dos requisitos cumulativos: voluntariedad y no monopolio del sector público (69).

Como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad, se aprobó el RD-Ley 2/1996, de 26 de enero, que dota de cobertura legal a los precios públicos que tienen la consideración de prestaciones patrimoniales de carácter público. Con el citado RD-Ley se atribuye rango legal a la regulación de los precios públicos que estaba en vigor antes del 12 de enero de 1996 -fecha de la publicación de la STC 185/1995 en el BOE-.

Sin perjuicio de lo que disponga la prevista Ley de reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público (70), realizaremos nuestro estudio de acuerdo con la actual regulación, contenida en la Ley de Tasas y Precios Públicos y en la LHL. Por otra parte, dada la naturaleza del trabajo que nos ocupa, y puesto que su exclusiva finalidad es determinar si las Entidades locales pueden ser sujetos pasivos de sus propios precios públicos, nos ceñiremos al concepto legal de precio, dejando al margen otras consideraciones (71).

(68) Sobre el concepto de prestación patrimonial de carácter público, y las consecuencias que cabe extraer de su aplicación a las tasas y a los precios públicos, véanse los siguientes trabajos:

- AGÜALLO AVILÉS, A., *Tasas y precios públicos*, Lex Nova, Valladolid, 1992, pág. 209 y s.s.;
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J., *Tasas y precios públicos en el Derecho español*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 171-175.

(69) La argumentación que el TC utiliza para llegar a la declaración formal de inconstitucionalidad no se fundamenta en que determinados supuestos recogidos en el artículo 24 de la Ley de Tasas y Precios Públicos no sean precios públicos; sino en que pertenecen a la amplia categoría de prestaciones patrimoniales de carácter público, y por tanto afectados por el principio de legalidad. Siguiendo este razonamiento, el profesor FALCÓN Y TELLA propone una interpretación correctiva de la STC. En su opinión, «lo inconstitucional, no es parte del artículo 24, sino la referencia contenida en otros preceptos de la Ley de Tasas y Precios Públicos al "establecimiento" de precios por el Gobierno o Ministro del ramo -véase el F 6 b) de la sentencia-, al menos en la medida en que dichos preceptos pudieran interpretarse como una deslegalización de todos los precios, incluidos aquellos que constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público y que, como tales, aparecen constitucionalmente reservados a Ley». (FALCÓN Y TELLA, R., «El concepto de prestación patrimonial de carácter público y la necesidad de limitar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad respecto al artículo 24 de la Ley de Tasas y Precios Públicos», *Quincena Fiscal*, núm. 2/1996, págs. 5-8).

(70) De acuerdo con el artículo 2.º del RD-Ley 2/1996, de 26 de enero, el Gobierno debe remitir a las Cortes el proyecto de Ley de reordenación de la regulación de las prestaciones patrimoniales afectadas por la STC 185/1995, en el plazo de seis meses, a contar desde el 27 de enero de 1996.

(71) Para un estudio pormenorizado de los tributos que siendo configurados como tasas bajo la vigencia del TR 781/1986, de Régimen Local, han pasado a ser precios públicos tras la entrada en vigor de la LHL, véase SARTORIO ABALAT, S., «Los precios públicos en particular», en *Tratado de Derecho Financiero y ...*, op. cit., pág. 485 y s.s.

Ni la LHL ni la Ley de Tasas y Precios Públicos establecen precepto alguno que regule de forma general las exenciones en materia de precios. No obstante, dado que la competencia para acordar el establecimiento o modificación de los precios públicos corresponde al Pleno de la Corporación o a la Comisión de Gobierno por delegación (art. 48 de la LHL), parece obvio que las Entidades locales podrán establecer las exenciones que tengan por conveniente, siempre que exista una previa habilitación legal (72). Por otra parte, el artículo 43 de la LHL exonera de gravamen a las Administraciones Públicas en relación con los precios que afecten a determinadas actividades. A tenor del citado precepto, «no estarán obligadas al pago de precios públicos las Administraciones públicas por los aprovechamientos inherentes a los servicios públicos de comunicaciones que exploten directamente y por todos los que inmediatamente interesen a la seguridad ciudadana o a la defensa nacional» (73).

La exención del artículo 43 de la LHL exige dos requisitos. Uno subjetivo: que el obligado al pago del precio público sea una Administración Pública. Otro objetivo: que se satisfaga por aprovechamientos derivados de la prestación de los servicios públicos de telecomunicaciones por tales Entidades, o como consecuencia de actividades inmediatamente relacionadas con la seguridad ciudadana o la defensa nacional. Por lo que hace al primer requisito, y de acuerdo con el artículo 2.º de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, la exención afecta a todas las Entidades locales, y «a las Entidades de Derecho público con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de cualquiera de las Administraciones públicas». Por tanto, siempre que se cumplan los requisitos objetivos, pueden quedar exentos del pago de los precios públicos los organismos autónomos. No alcanzará la exención a las sociedades de capital municipal o provincial, al concesionario, ni a las demás personas implicadas en las formas de gestión indirecta; tampoco a las empresas mixtas. Aunque todas estas personas físicas o jurídicas quedan afectadas de forma especial por las normas del Derecho Administrativo, en su funcionamiento y contratación se rigen por normas de Derecho privado, por

(72) En nuestra opinión, no tienen competencia los organismos autónomos para la regulación de exenciones. El artículo 48.2 de la LHL les atribuye por delegación la posibilidad de fijar los precios establecidos por las Entidades locales. A nuestro juicio, la fijación ha de referirse exclusivamente a la tarifa, no a la regulación sustantiva, que ha de hacerse en el momento del establecimiento. Véase el análisis jurisprudencial de los órganos competentes para su fijación y establecimiento realizado por ARAGONÉS BELTRÁN, E., «Aplicación judicial de los precios públicos municipales», *RDFHP*, núm. 227/1993, pág. 885 y s.s.

(73) La doctrina critica con razón la deficiente técnica jurídica con la que está redactado el precepto. Establece exenciones como «supuestos de sujetos no obligados al pago», queriendo huir de términos tradicionalmente consagrados en el ámbito tributario en un intento de diferenciarlos de las tasas (DE LA PEÑA VELASCO, G., «Las tasas y precios públicos: su proyección en la Hacienda Local», Palau 14, *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 8/1989, pág. 33). Es decir, crea, sin tener un mínimo de coherencia, supuestos de «no obligación» (MARTÍNEZ JIMÉNEZ, C., *Los precios públicos*, Cuadernos de Civitas, Edit. Civitas, Madrid, 1993, pág. 88).

lo que en nuestra opinión, no son Entidades de Derecho público. En cuanto a los consorcios, la exención podrá afectar a los que teniendo personalidad jurídica propia, se rijan en su funcionamiento por las normas del Derecho Administrativo. En ningún caso podrán quedar exentos los mal llamados consorcios, es decir, los derivados de un convenio o acuerdo con una Entidad privada, sin dar lugar a un Ente dotado de personalidad jurídica.

Por lo que respecta a las condiciones objetivas de la exención, el artículo 43 de la LHL exige a su vez dos requisitos. Primero, que se trate de precios que hayan de satisfacerse como consecuencia de la utilización privativa o del aprovechamiento especial del dominio público; y segundo, que la finalidad de esa utilización o aprovechamiento sea la prestación por la Entidad exenta de servicios públicos de telecomunicaciones que explote directamente, o de actividades relacionadas de forma directa e inmediata con la seguridad ciudadana o la defensa nacional.