

TRIBUTACION	LOS TRIBUTOS LOCALES EN LAS LEYES 41/1994 Y 42/1994, DE 30 DE DICIEMBRE	N.º 300
--------------------	--	----------------

TRABAJO EFECTUADO POR:

VICENTE CALVO DEL CASTILLO

*Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas.
Interventor-Tesorero de la Administración Local.
Master en Tributación/Asesoría Fiscal por el CEF*

Sumario:

- I. Introducción.
- II. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
 - 1. Actualización de los valores catastrales en un 3,5 por 100.
 - 2. Las ponencias de valores: modificaciones procedimentales.
 - 3. Modificaciones en la notificación de los valores catastrales.
 - 4. Variaciones en el régimen de modificación de los valores catastrales y de las ponencias.

...

...

5. Nuevo régimen de los tipos impositivos reducidos.
6. Sobre los plazos para la aprobación de los tipos reducidos.
7. Modificaciones en la gestión del impuesto.
8. Liquidación del impuesto.

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

1. El nuevo supuesto de determinación de la base imponible.

IV. El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

1. Modificación de los coeficientes de incremento.
2. Plazo para la aprobación de las Ordenanzas fiscales.
3. Beneficios fiscales.

V. El Impuesto sobre Actividades Económicas.

1. Modificaciones de las tarifas.
2. Modificaciones de la Instrucción del Impuesto.
3. Obligación de presentar la declaración correspondiente.
4. Nueva redacción de los coeficientes únicos modificadores de las cuotas mínimas.
5. Ampliación del plazo para la modificación de las Ordenanzas fiscales.
6. Prórroga de los beneficios fiscales.

TRIBUTACION	LOS TRIBUTOS LOCALES EN LAS LEYES 41/1994 Y 42/1994, DE 30 DE DICIEMBRE	N.º 300
--------------------	--	----------------

I. INTRODUCCION

Por segundo año consecutivo, las Cortes han aprobado, simultáneamente, la Ley de Presupuestos, Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995, y la Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, Ley 42/1994, de 30 de diciembre. La razón de ello es la doctrina jurisprudencial que determina que la Ley de Presupuestos no es el marco adecuado para incorporar normas de naturaleza no presupuestaria, entre otras, las modificaciones de los tributos, salvo que estén expresamente permitidas por las leyes sustantivas de los mismos.

En el presente estudio analizo las variaciones introducidas en la fiscalidad local y comento las consecuencias, la casuística que se deriva de las mismas. En algunos puntos no puedo menos que ser crítico con las reformas planteadas.

Los principales aspectos modificados son:

En relación al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, la actualización de los valores catastrales en un 3,5 por 100. El mayor protagonismo de los Ayuntamientos en los procesos de elaboración de las ponencias, la enumeración de los supuestos de modificación de éstas y la adopción de beneficios fiscales a favor de los bienes objeto de revisiones catastrales en vigor desde 1994. Estos beneficios afectan no sólo al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sino al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana -que añade un nuevo supuesto de valoración-, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio.

El Impuesto sobre Actividades Económicas modifica algunos epígrafes de la tarifa y un par de reglas de la Instrucción. Principalmente, se bonifican las cuotas de pequeños empresarios de determinados sectores y la actividad de alquiler por inmuebles tributa por cuota nacional.

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica modifica la tabla de coeficientes de incremento y amplía el plazo para la aprobación de las Ordenanzas fiscales, cuestión que critico especialmente.

II. EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

1. Actualización de los valores catastrales en un 3,5 por 100.

1.1. Antecedentes.

Desde la entrada en vigor del impuesto, las Leyes de Presupuestos Generales del Estado han incrementado los valores catastrales, en aplicación del artículo 72 de la Ley 39/1988. Para el ejercicio de 1990, la disposición transitoria segunda de la Ley 39/1988 estableció que los valores catastrales de los inmuebles urbanos serían los vigentes a efectos de la Contribución Territorial Urbana. Respecto al valor de los inmuebles de naturaleza rústica, se capitalizaría al 3 por 100 del importe de las bases liquidables vigentes a efectos de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria.

Esta valoración sería la vigente, en tanto en cuanto no se fijara conforme a las prescripciones de la Ley de las Haciendas Locales. Para el citado año 1990, la Ley de Presupuestos Generales del Estado determinó un incremento del 5 por 100 sobre los valores catastrales.

Para 1991 se actualizaron los valores en otro 5 por 100 para los urbanos y el 50 por 100 para los rústicos. El coeficiente de incremento que se aprobó para 1992 y 1993 fue del 5 por 100 para cada año. Sin embargo, para este último año, se excluían de actualización los inmuebles urbanos cuyos valores se obtuvieran de las ponencias aprobadas durante 1992 (art. 74 Ley 39/1992, de 29 de diciembre).

El artículo 71 de la Ley 21/1993, de Presupuestos Generales del Estado para 1994, aprobó un coeficiente de incremento del 3,5 por 100 sobre el valor asignado para 1993. No obstante, cuando se tratara de inmuebles que hubieran sufrido alteraciones de orden físico o jurídico (conceptos que se definen en el art. 1.º del R.D. 1448/1989, de 8 de diciembre), y no hubieran tenido efectividad en el valor catastral, el coeficiente se aplicaría sobre el nuevo valor asignado. Quedan excluidos del coeficiente los bienes inmuebles urbanos cuyos valores se obtuvieran de la aplicación de las ponencias de valores aprobadas durante 1993. Se repetían, pues, los apartados b) y c) del artículo 74 de la Ley de Presupuestos para 1993.

1.2. La actualización del artículo 75 de la Ley 41/1994.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado repite, en los mismos términos que las leyes de los dos últimos años, el precepto relativo a la actualización de los valores catastrales de los bienes inmuebles de naturaleza urbana y rústica, los cuales se incrementan un 3,5 por 100 sobre los valores de 1994, con la excepción de aquellos fijados en aplicación de las ponencias aprobadas durante el año 1994.

Por su parte, los valores revisados o modificados y que hayan entrado en vigor a partir de uno de enero de 1994, es decir, en aplicación de las ponencias aprobadas en el primer semestre de 1993 y de 1994, gozan de otro trato de favor a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El artículo 60 de la Ley 41/1994 establece, con efectos de uno de enero de 1995, una nueva redacción de la letra b) del artículo 34 de la Ley 18/1991, en cuya aplicación el rendimiento íntegro de estos inmuebles será el 1,30 por 100, en lugar del general del 2 por 100. No obstante, la transitoria séptima de la citada Ley de Presupuestos retrotrae los efectos de la modificación a uno de enero de 1994. En términos similares opera la modificación del mínimo exento a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, establecida en el artículo 66 de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre. Surtirá efectos en el período impositivo de 1994 si los bienes sujetos fueron objeto de revisión o modificación catastral que entrara en vigor el uno de enero de 1994, en aplicación de la citada disposición transitoria.

De la dicción de los artículos comentados se deduce que, en todo caso, estas ventajas fiscales se aplicarán a los valores resultantes de ponencias aprobadas en los años mencionados sin tener en cuenta el resultado en la valoración del bien; esta circunstancia debe destacarse, pues los valores no siempre se incrementan a consecuencia de la revisión o modificación de las ponencias. Pensemos en los casos de cambio en la clasificación del suelo para usos menos ventajosos económicamente o, simplemente, en una disminución del valor de mercado de los bienes. Sin embargo, el legislador parece no tener en cuenta estas consideraciones.

2. Las ponencias de valores: modificaciones procedimentales.

La determinación del valor catastral de un inmueble requiere la existencia o aprobación previa de las ponencias de valores, cuyo procedimiento ha sido alterado por el artículo 28 de la Ley 42/1994, de Medidas Fiscales, que modifica los artículos 70 y 71 de la Ley 39/1988 en los siguientes aspectos:

Primero. Se suprime el carácter previo del acto administrativo de delimitación del suelo de naturaleza urbana, que se practicaba en los municipios que hubieran experimentado variación en la naturaleza urbanística de su término municipal. Este acto era recurrible en vía económico-administrativa. En su lugar, la nueva redacción del apartado segundo del artículo 70 incluye la citada delimitación entre los requisitos y documentos que deben reunir las ponencias de valores y añade una mención al planeamiento urbanístico vigente en el municipio.

Segundo. Elaborada la ponencia, y antes de su aprobación, debe ser sometida a informe del Ayuntamiento o Ayuntamientos interesados. El informe no es vinculante y será evacuado en diez días; en su defecto, el procedimiento continúa.

Tercero. El apartado tercero del artículo 70 ofrece diferencias insustanciales respecto al texto del apartado cuarto derogado, referidas a la publicación del anuncio de exposición de las ponencias en el Boletín Oficial de la Provincia (BOP), cuya novedad consiste en el añadido respecto a que el lugar y plazo de exposición al público no será inferior a quince días.

A continuación se ofrece el siguiente cuadro comparativo del procedimiento para la aprobación de las ponencias:

Antes de 1995:

1. Acto de delimitación del suelo urbano.

(Recurrible en vía económico-administrativa).

2. Elaboración de las ponencias. Contenido:

- Criterios y tablas de valoración.
- Demás elementos de valoración.

3. Aprobación de las ponencias.

4. Publicación del anuncio de exposición de las ponencias en el BOP.

(Recurrible en vía económico-administrativa).

A partir de 1995:

1. Elaboración de las ponencias. Contenido:

- Delimitación del suelo urbano.
- Criterios y tablas de valoración.
- Planeamiento urbanístico vigente.
- Demás elementos de valoración.

2. Informe previo del Ayuntamiento.
3. Aprobación de las ponencias.
4. Publicación del anuncio de exposición de las ponencias en el BOP.

(Recurrible en vía económico-administrativa).

3. Modificaciones en la notificación de los valores catastrales.

Aprobadas las ponencias de valores, se determinan los valores catastrales de cada unidad urbana y finca rústica. La naturaleza de la notificación y el régimen de recursos contra los actos de determinación de los valores catastrales no varían respecto a la normativa anterior:

- a) Los valores deben notificarse individualmente al sujeto pasivo.
- b) La notificación debe realizarse antes del fin de año anterior a aquel en que deban surtir efecto los valores.
- c) Los valores pueden ser recurridos en vía económico-administrativa.

El incumplimiento de estas normas de notificación y, por supuesto, su omisión, determina que la Administración Tributaria no pueda considerar los nuevos valores resultantes a efectos de las liquidaciones tributarias que proceda. La importancia de lo expuesto se acrecienta en la medida en que cada vez es mayor el número de referencias que se hace al valor catastral desde la normativa reguladora de otros impuestos -IRPF, plusvalía, transmisiones, etc.-, como se analiza a lo largo de este comentario.

Las modificaciones se producen en el procedimiento de notificación, recogidas en los párrafos segundo y siguientes del apartado cuarto del artículo 70:

En primer lugar, se concreta el órgano competente para efectuar las notificaciones, que antes se refería, genéricamente, al Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria -CGCCT, en sucesivas citas-: las Gerencias Territoriales de la Dirección General de dicho Centro.

En segundo lugar, los notificadores han de estar debidamente habilitados por la Administración. El artículo 70 restringía esta competencia al CGCCT.

En tercer lugar, se suprime la posibilidad de que los sujetos pasivos, con los que la notificación individual no pudiera realizarse en su domicilio, pudieran ser notificados personándose en las oficinas de la Gerencia Territorial; en su lugar, se establece que podrán obtener copia de las notificaciones personándose en la citada oficina.

Por último, se concreta en quince días el plazo de exposición al público de los edictos por las notificaciones individuales que resultaran infructuosas.

4. Variaciones en el régimen de modificación de los valores catastrales y de las ponencias.

El artículo 71 de la Ley de Haciendas Locales exigía, con carácter previo a la modificación de los valores catastrales, la elaboración de nuevas ponencias. El nuevo texto permite, además, la modificación de las existentes. Se mantiene la revisión catastral obligatoria cada ocho años. Los valores también deben modificarse cuando se pongan de manifiesto diferencias sustanciales entre éstos y los valores de mercado de los bienes situados en el término municipal o en alguna o varias zonas del mismo y, a partir de la Ley 42/1994, se extiende la referencia a los situados en polígonos discontinuos o fincas del mismo término.

El apartado segundo del artículo 71 recoge un supuesto de modificación de ponencias que, si bien podría entenderse implícito, su concreción es plausible. Me refiero a los casos en que los terrenos de naturaleza rústica se reclasifiquen en urbana o urbanizable programada, dispongan de los servicios previstos en la legislación urbanística para alcanzar la condición de solar o, por último, se fraccionen en contra de lo previsto en la legislación agraria. Sin embargo, el legislador parece olvidar el supuesto contrario: que el suelo urbanizable programado, por ejemplo, se reclasifique como no urbanizable. De nuevo, se regulan parcialmente las posibles situaciones que originan cambios de valoración, provocando vacíos legales y tratamientos diferentes para situaciones iguales.

La nueva redacción del precepto 71.3 posibilita las siguientes clases de ponencias de ámbito territorial diferente al término municipal:

- a) Ponencias especiales. Tratándose de bienes inmuebles localizados parcialmente en dos o más términos municipales, podrán ser valorados mediante la aplicación de una ponencia especial (...). Estas ponencias podrán ser, a su vez:
 - Unica para cada inmueble.
 - Unica para un conjunto de inmuebles homogéneos por su uso o destino.

- b) Ponencias de ámbito supramunicipal, para la totalidad de los bienes inmuebles que constituyan una conurbanización.

Por último, el procedimiento de aprobación y el régimen de recursos contra las revisiones o modificaciones de ponencias, así como los previstos para la notificación de los valores catastrales, será el establecido en el artículo 70, anteriormente comentado. Sólo deberán ser notificados los valores modificados o nuevos resultantes de las ponencias.

5. Nuevo régimen de los tipos impositivos reducidos.

El artículo 28.3 de la Ley 42/1994 modifica el apartado sexto del artículo 73 de la Ley 39/1988, por el que se regulan los tipos reducidos. Se amplía el plazo máximo durante el cual podrán establecerse los citados tipos a seis años, frente a los tres anteriores. Se mantiene el porcentaje de reducción hasta la cuarta parte de los tipos generales, es decir:

- a) En urbana, hasta el 0,10 por 100.
b) En rústica, hasta el 0,075 por 100.

Este régimen especial sólo se aplicará en los municipios en los que entren en vigor revisiones o modificaciones de los valores catastrales a partir de uno de enero de 1994, según dispone la adicional séptima de la Ley de Medidas Fiscales.

Repito el comentario realizado con ocasión de los otros preceptos modificados. El legislador parece no tener en cuenta el efecto de la revisión o modificación catastral: incremento, disminución o incluso variaciones de signo inverso de los valores catastrales de los inmuebles del municipio. Al contrario, independientemente de éste, la revisión o modificación habilita para, en todo caso, reducir los tipos.

6. Sobre los plazos para la aprobación de los tipos reducidos.

La regla general es que las Ordenanzas fiscales, para su eficacia, deben estar aprobadas y publicadas antes del devengo del impuesto que regulan. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles es un tributo de naturaleza periódica, que se devenga el uno de enero de cada año -art. 75 de la Ley 39/1988-. Por lo tanto, la Ordenanza municipal ha de publicarse en el BOP, como máximo, el 31 de diciembre, para que esté en vigor el uno de enero, fecha del devengo. Sin embargo, este régimen se alteró, en lo que se refiere al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en virtud del apartado sép-

timo añadido al artículo 73 de la Ley de Haciendas Locales por la disposición adicional primera, dos, de la Ley 37/1992, en relación, exclusivamente, a los municipios afectados por procesos de revisión o modificación de valores catastrales, en cuyo caso deberán aprobarse los tipos durante el primer semestre del año inmediatamente anterior a aquel en que deban surtir efecto, dando traslado del mismo al CGCCT antes del término de dicho plazo. La transitoria segunda de la Ley 42/1994 amplía este plazo hasta el 31 de agosto, con carácter exclusivo para 1995, en aquellos municipios afectados por procesos de revisión o modificación que deban surtir efectos el uno de enero de 1996.

Del análisis conjunto de los apartados sexto y séptimo del artículo 73 de la Ley 39/1988, resulta:

Primero. Los municipios afectados por una revisión o modificación catastral pueden aprobar tipos reducidos durante seis años, siempre que los nuevos valores hayan entrado en vigor a partir del uno de enero de 1994. Pero también podrán aprobar tipos generales o incrementados durante este período, no perjudicando, por ello, la posibilidad de aplicar, alternativamente, los reducidos, siempre que no se supere el límite temporal.

Segundo. La aprobación de los tipos para el primer año en que vayan a estar en vigor los nuevos valores catastrales deberá acordarse durante el primer semestre del año inmediatamente anterior. Se amplía, excepcionalmente, en 1995 hasta el 31 de agosto. Para el resto de los años, los cinco sucesivos, el acuerdo podrá adoptarse antes del 31 de diciembre del año anterior a aquel en que deba surtir efectos.

Tercero. Quedan sin cobertura legal los tipos reducidos que permitía, durante tres años, el apartado sexto en su anterior redacción para los municipios, si los hubiere, afectados por una revisión o modificación catastral que entrara en vigor el uno de enero de 1993, en lo que se refiere al ejercicio de 1995.

7. Modificaciones en la gestión del impuesto.

La disposición transitoria undécima de la Ley 39/1988 facultaba a la Administración Tributaria del Estado para ejercer la gestión tributaria del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a solicitud de los Ayuntamientos interesados, en los términos del Real Decreto 831/1989, de 27 de julio, durante los años de 1990 y 1991. Esta prerrogativa se extendió a los años 1992 -disp. trans. segunda de la Ley 31/1990, de 30 de diciembre-, 1993 -disp. trans. sexta de la Ley 39/1992, de 29 de diciembre- y 1994 -disp. trans. octava de la Ley 21/1993- encomendándose la gestión tributaria, excepto la recaudación, a la Dirección General del CGCCT, siempre y cuando las Diputaciones Provinciales, Cabildos o Consejos Insulares y Comunidades Autónomas manifestaran la imposibilidad de hacerse cargo por falta de medios suficientes. La transitoria tercera de la Ley 42/1994 repite, en los mismos términos que las leyes de los últimos años, la prórroga de la encomienda.

8. Liquidación del impuesto.

El artículo 96 de la Ley 41/1994 establece un régimen de anticipos por parte del Tesoro Público a favor de los Ayuntamientos por desfases en la gestión recaudatoria cuando, por circunstancias relativas a la emisión de los padrones, no se pueda liquidar el impuesto antes del uno de agosto de 1995. Con esta medida se trata de paliar la situación que en muchos municipios se ha venido produciendo por el retraso del CGCCT en la emisión de los padrones.

III. EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

1. El nuevo supuesto de determinación de la base imponible.

Este año las reformas fiscales en el área local giran en torno a la revisión catastral. Incluso el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el del Patrimonio se han visto afectados. Parece como si se quisiera evitar la reacción social que produjo el denominado catastrazo de 1990, y que terminó con la anulación del proceso de aprobación de las ponencias de valores que se elaboraron conforme a la Orden de valoración de 28 de diciembre de 1989. Para evitar que sean objeto de rechazo masivo las vigentes normas técnicas de valoración y cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones aprobado por Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, se han adoptado una serie de medidas transitorias que atemperan los efectos politributarios, permitan la invención, de los citados valores.

En lo que respecta a la plusvalía, el artículo 22 de la llamada Ley de Acompañamiento añade un supuesto nuevo para la determinación de la base imponible. Se trata del establecimiento, modificación o revisión de los valores catastrales, que impone la reducción de la base imponible en una banda que oscila entre un mínimo del 40 por 100 y un máximo del 60 por 100. La reducción es obligatoria ya que, si el municipio no la acuerda, ésta se aplicará, en todo caso, al tipo máximo del 60 por 100. Por la redacción del precepto, parece que la interpretación correcta es que la reducción deberá aplicarse durante los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores, en su límite máximo si el Ayuntamiento no establece nada al respecto, o con tipos distintos de reducción para cada año, si se pronuncia expresamente.

El apartado dos del artículo 22 establece que, con efectos exclusivos para el ejercicio de 1995, los Ayuntamientos afectados por valores que hayan de entrar en vigor en dicho año podrán aprobar y publicar la Ordenanza antes del uno de abril. Las consecuencias de este precepto son, con todos mis respetos para el redactor del mismo, las derivadas de la incongruencia del mismo.

Y es que no se pueden confundir los impuestos de devengo periódico con los llamados de devengo instantáneo, aquellos cuyo hecho imponible se consume, se agota con la realización de los supuestos fácticos, jurídicos o económicos que determinan el nacimiento de la obligación tributaria. Si un Ayuntamiento aprueba, o modifica, y publica una Ordenanza fiscal sobre la plusvalía, sobre el Impuesto sobre Construcciones, etc., ésta entrará en vigor y producirá sus efectos, salvo disposición de la misma en contrario, que siempre diferirá sus efectos, salvo que una ley permita la eficacia retroactiva, producirá sus efectos, como decía, al día siguiente de su publicación. Por lo tanto, los efectos pretendidos, más que atribuidos, por el apartado objeto de comentario, sólo pueden interpretarse en el sentido de otorgar eficacia retroactiva a la Ordenanza fiscal sobre plusvalía que, aprobada y publicada antes del uno de abril de 1995, estableciera un coeficiente reductor inferior al 60 por 100. Deben precisarse dos cuestiones:

- a) Que del texto legal comentado, y puesto principalmente en relación a la naturaleza no periódica del impuesto, no se desprende el efecto retroactivo del impuesto. Sólo llegamos a ella a través de una interpretación forzada de la norma, motivada por el principio en cuya virtud las normas escritas deben tener algún significado, pues, si no, sobrarían, en beneficio de la necesaria economía legislativa; pues bien, el único sentido que puede tener el precepto es el de su eficacia retroactiva. Para mayor abundamiento, abordo la segunda precisión.
- b) Que los Ayuntamientos podrán aprobar la Ordenanza reguladora de la plusvalía, o su modificación y/o publicarla posteriormente al uno de abril de 1995, en cuyo caso ya no gozará de los pretendidos efectos retroactivos, sino que producirá sus efectos a partir de la mencionada publicación. Para que esta distinción sea operativa, sólo podemos estar refiriéndonos a Ordenanzas que no apuren el límite máximo de reducción de la base.

En otro orden de cosas, no existe inconveniente para que la Ordenanza establezca los distintos, en su caso, coeficientes reductores aplicables a cada uno de los cinco años, o que anualmente los fije o, incluso, modifique los establecidos en un principio. Es más, por el juego de las fechas del devengo y de la entrada en vigor de las Ordenanzas, las Entidades locales podrán aprobar sus Ordenanzas sobre plusvalía con la periodicidad que estimen conveniente, dentro de los límites -coeficientes- y con los efectos en caso de no aprobación -coeficiente máximo-. También podrán aprobar un coeficiente reductor único que estaría en vigor los cinco años si se publicara antes del uno de abril de 1995, o de los correspondientes uno de enero en caso de revisiones catastrales en vigor a partir de 1996. Si se publicara posteriormente a dichas fechas, entraría en vigor sólo a partir de dicho día y sólo con efectos dentro de los cinco años a contar desde la vigencia de la revisión, modificación o establecimiento de los valores catastrales.

Sólo añadiré una reflexión más al respecto, relativa a la problemática de aquellas Administraciones locales que liquiden plusvalía, o que tengan establecido el sistema de gestión mediante declaración-liquidación, respecto a las transmisiones afectadas por la revisión o modificación catastral, realizadas entre el uno de enero y el uno de abril de 1995 y que aprueben o modifiquen la Ordenanza con un coeficiente reductor inferior al máximo del 60 por 100. La norma vigente en este período de tiempo es la del nuevo apartado séptimo del artículo 108 de la Ley de Haciendas Locales, es decir, que procede el coeficiente reductor del 60 por 100, hasta la entrada en vigor de la Ordenanza fiscal. Una vez publicada ésta, los Ayuntamientos que pretendan practicar una liquidación definitiva o complementaria, por la diferencia entre el coeficiente reductor del 60 por 100 y el definitivo inferior, se encontrarán con más de un recurso basado en la debilidad del razonamiento a favor de la eficacia retroactiva de la Ordenanza fiscal, que supone una mayor carga fiscal al contribuyente.

Con el fin de abordar todos los aspectos fiscales relacionadas con los impuestos locales, finalizo con la referencia al artículo 62.1 de la Ley 41/1994, que modifica el artículo 78.7.b) de la Ley 18/1991, del IRPF estableciendo, entre las deducciones, el 75 por 100 de la cuota del Impuesto de Plusvalía.

IV. EL IMPUESTO SOBRE VEHICULOS DE TRACCION MECANICA

1. Modificación de los coeficientes de incremento.

Este año, el aumento del recibo por el vehículo dependerá de la voluntad municipal. El año pasado, la Ley de Presupuestos incrementó un 5 por 100 las tarifas mínimas establecidas en el artículo 96.1 de la Ley 39/1988, con lo que la deuda tributaria por este concepto creció en la misma medida, por lo menos, sin necesidad de modificación de las Ordenanzas fiscales. La modificación del apartado cuarto del artículo 96 de la Ley de Haciendas Locales, recogida por el artículo 21, uno de la Ley 42/1994, amplía el margen de maniobra de la Administración local para aumentar la presión fiscal a través de la elevación de los coeficientes de incremento y previo acuerdo municipal que apruebe o modifique la Ordenanza sobre vehículos. A continuación, se ofrece el cuadro comparativo de los coeficientes:

	Coeficientes	
	Hasta 1995	A partir de 1995
a) Municipios con población de derecho hasta 5.000 habitantes	1,4	1,6
b) Municipios con población de derecho de 5.001 a 20.000 habitantes	1,6	1,7
c) Municipios con población de derecho de 20.001 a 50.000 habitantes	1,7	1,8
d) Municipios con población de derecho de 50.001 a 100.000 habitantes	1,8	1,9
e) Municipios con población de derecho superior a 100.000 habitantes	2	2

2. Plazo para la aprobación de las Ordenanzas fiscales.

El apartado segundo del artículo 21 de la Ley 42/1994, de Medidas Fiscales, establece, con efectos exclusivos para 1995, la posibilidad de aprobar y publicar la modificación de los coeficientes de incremento de las cuotas mínimas, antes del uno de abril de 1995.

Del literal del precepto se deduce que los Ayuntamientos podrán disponer de esta ampliación del plazo sin ningún otro límite que el de modificar los coeficientes correctores. Los Ayuntamientos que decidan modificar sus Ordenanzas fiscales reguladoras del coeficiente (...) enuncia, textualmente, la norma. Ahora bien, esta cuestión, a mi juicio, debe ser objeto de una justa y ponderada interpretación. Entiéndase, lógicamente, en los términos que, humilde y subjetivamente, yo, el autor de este escrito, entiendo. El Impuesto sobre Vehículos, a diferencia del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos o sobre Construcciones, es de naturaleza periódica y se devenga, salvo en los supuestos de alta, el uno de enero de cada año. Por lo tanto, la regla general es que rige, a la fecha del devengo, la Ordenanza aprobada y publicada antes de dicha fecha, en aplicación de los artículos 15 y siguientes y 97 de la Ley 39/1988, y concordantes del Real Decreto 500/1990. Sólo mediante ley se puede otorgar eficacia retroactiva a las Ordenanzas municipales, norma secundaria, derivada y de rango reglamentario. Pero entiendo también que la norma tiene una justificación, un fin. Y la causa de la eficacia retroactiva en este caso sería, exclusivamente, la de posibilitar, a los municipios que deseen aplicar los coeficientes en unos niveles que no eran permitidos por la normativa vigente en 1994, la adopción de las medidas fiscales requeridas para su efectividad. Por lo tanto, carecería de justificación la aprobación de la Ordenanza municipal que estableciera unos coeficientes permitidos en 1994, o la modificación por la que se redujeran los coeficientes o se incrementaran dentro de los límites

anteriores, debido a que todas estas medidas podían haberse adoptado a su debido tiempo, es decir, antes del uno de enero de 1995. El ejemplo más evidente es el de los municipios de más de 100.000 habitantes, cuyo coeficiente, el dos, no varía.

Se suscita una problemática en relación a los devengos por altas producidas en el primer trimestre de 1995 y hasta la aprobación de la Ordenanza fiscal correspondiente, en la medida que con ocasión de ésta se agrave la situación del contribuyente y nos movamos fuera de los límites que justifican la eficacia retroactiva de la norma, de forma similar a como se expuso para el Impuesto sobre la Plusvalía, si bien menos contundente, pues existe una norma legal que permite, independientemente de las críticas formuladas, la eficacia retroactiva de un impuesto periódico.

3. Beneficios fiscales.

El artículo 95 de la Ley 41/1994 regula el régimen de subvenciones a las Entidades locales afectadas, en compensación por los beneficios fiscales en las cuotas del Impuesto sobre Vehículos establecidas en el Convenio de Cooperación con los Estados Unidos de fecha uno de diciembre de 1988. Con carácter genérico, el artículo 94 de la citada ley regula un crédito ampliable, en los Presupuestos del Estado, con la finalidad de compensar a los Ayuntamientos de los beneficios fiscales concedidos a las personas físicas o jurídicas en los tributos locales, como consecuencia de inundaciones y otras catástrofes, en cumplimiento del artículo 9.º de la Ley de Haciendas Locales.

V. EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONOMICAS

1. Modificaciones de las tarifas.

Las modificaciones de las tarifas, recogidas en el artículo 76 de la Ley 41/1994, se refieren todas a la Sección Primera, Actividades empresariales.

1.1. Cuotas reducidas.

1.1.1. Epígrafe 619.3. Comercio al por mayor de metales preciosos, artículos de joyería, bisutería y relojería.

Se añade, en la nota del epígrafe, una reducción de las cuotas en el 50 por 100 que se aplicará al comercio al por mayor de relojería exclusivamente.

1.1.2. Epígrafe 653.1. Comercio al por menor de muebles (excepto los de oficina).

Se añade una nota tercera al epígrafe, que afecta al elemento tributario superficie, disminuyendo la computable a efectos del impuesto en un 20 por 100, en todo caso, en concepto de zonas dedicadas a escaleras, huecos, ascensores, etc., en lugar de la general del 5 por 100 previsto en la Regla 14.1.F) letra b de la Instrucción. Esta deducción especial se aplicará sólo a los locales donde se ejerza la actividad.

1.1.3. Agrupaciones 64 y 65. Comercio al por menor de productos alimenticios, bebidas y tabaco y comercio de productos industriales no alimenticios, realizados, ambos, en establecimiento permanente.

Se modifica la nota común de las citadas agrupaciones, con lo que se amplía la cuota reducida, establecida hasta 1994 en el 50 por 100 cuando los locales tuvieran una superficie inferior a 50 metros cuadrados, a los locales con superficie comprendida entre 50 y 70 metros cuadrados, correspondiéndoles una cuota del 80 por 100 de la señalada en cada caso.

1.1.4. Grupo 662. Comercio mixto integrado al por menor.

La modificación es idéntica a la del apartado anterior. A partir del uno de enero de 1995, cuando los locales en que se ejerza la actividad mencionada dispongan de una superficie computable entre 50 y 70 metros cuadrados, sus cuotas serán el 80 por 100 de las que corresponda.

1.1.5. Grupos 672 y 673. Servicio de alimentación en cafeterías y en cafés y bares con y sin comida.

Se crea una nota común por la que los sujetos pasivos que presten servicios de cafetería y bar en régimen de concesión, en los centros de la tercera edad dependientes de instituciones públicas, satisfarán el 50 por 100 de la cuota correspondiente.

1.2. Modificaciones consistentes en la depuración de las actividades amparadas por los diferentes epígrafes afectados.

Se refieren todas las modificaciones a la Sección primera, Actividades empresariales.

1.2.1. Epígrafe 615.3. Comercio al por mayor de aparatos electrodomésticos y de ferretería.

Se amplía y se cierra la enumeración de los materiales que pueden ser objeto de comercio bajo el epígrafe citado, eliminando el genérico e impreciso etc. de la nota anterior del mismo.

1.2.2. Grupo 664. Comercio en régimen de expositores en depósito y mediante aparatos automáticos.

El epígrafe 664.1 amplía su contenido, limitado por la autoventa de música grabada, a la venta de toda clase de artículos diversos en régimen de expositores en depósito. Las cuotas se mantienen.

Se suprime el epígrafe 664.2, relativo a la venta de carretes fotográficos en el mismo régimen anteriormente citado, por lo que esta actividad pasa a tributar por el epígrafe 664.1.

No sufre alteración el epígrafe 664.9, referido a los artículos n.c.o.p., si bien, dada la nueva redacción del epígrafe 664.1, se hace difícil incluir en aquél algún tipo de mercancía.

1.2.3. Epígrafe 691.9. Reparaciones de otros bienes de consumo n.c.o.p.

Se modifica la nota -o notas, debería decir la Ley 41/1994- del epígrafe, eliminando de las actividades incluidas en el mismo la venta en pequeñas cantidades, con aplicación al calzado, de betunes, cremas trencillas, plantillas, calzadores y efectos análogos, suelas y tacones de zapatos. Añade la reparación de relojes y la restauración de cuadros. Se mantiene, si bien dentro de la nota única, la tributación reducida del 50 por 100 para los establecimientos dedicados exclusivamente a la reparación de relojes.

1.2.4. Epígrafe 659.1. Otro comercio al por menor.

La modificación operada en la nota al epígrafe suprime la excepción que se hacía al comercio al por mayor de obras de arte y antigüedades, pues esta actividad pasa al epígrafe 615.6, de nueva creación.

1.2.5. Creación del epígrafe 615.6. Galerías de arte.

Cuota 61.000 pesetas.

Este epígrafe comprende:

- La exposición y exhibición de obras de arte y antigüedades, así como el comercio, mayor y menor, la importación y la exportación y la intermediación en el comercio, bajo cualquier modalidad, de dichos objetos.
- La cesión esporádica a terceros, por cualquier título, de los locales de las galerías de arte para ser usados por aquéllos en la realización de actos culturales y análogos.
- La prestación de servicios culturales clasificados en el epígrafe 966.9 de la Sección primera.

1.3. Modificaciones varias.

1.3.1. Obras propias o públicas que permiten la reducción de las cuotas.

Se crean dos notas comunes en la División sexta de la Sección primera, que engloba las actividades empresariales de comercio, restaurante, hospedaje y reparaciones, en virtud de las cuales el sujeto pasivo puede solicitar la reducción de las cuotas en las siguientes circunstancias:

- a) Realización de obras mayores que requieren la obtención de la licencia urbanística -supuestos regulados en el artículo 242 del Texto Refundido de la Ley del Suelo, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio- y con duración superior a tres meses, siempre que por razón de la misma los locales permanezcan cerrados. La cuota correspondiente se reducirá en función al número de días en que permanezca cerrado el local, y, en su caso, una vez concedida, el interesado deberá solicitar la correspondiente devolución de ingresos indebidos por el importe de la misma ante la entidad que ejerza la función recaudatoria en el municipio de que se trate.
- b) Realización de obras en las vías públicas que tengan una duración superior a tres meses y afecten a los locales que tributen por cuota municipal. La reducción será de hasta el 80 por 100 de la cuota, procediéndose a la petición de la devolución de ingresos indebidos en los mismos términos que los expuestos anteriormente.

1.3.2. Agrupación 86 de la Sección primera. Alquiler de bienes inmuebles.

Los epígrafes 861.1, 861.2 y el grupo 862 experimentan una sola variación, consistente en que su cuota pasa a ser nacional, manteniéndose el resto de su régimen en los mismos términos.

2. Modificaciones de la Instrucción del Impuesto.

2.1. Regla quinta. Lugar de realización de las actividades.

En concordancia con el nuevo carácter de cuotas nacionales de las actividades comprendidas en la Agrupación 86, se modifica el párrafo segundo de la Regla Quinta, 2, B), f) de la Instrucción del Impuesto, omitiéndose la expresión *sitos en el término municipal*. Por lo tanto, las actividades de alquiler o venta de inmuebles pagarán una sola cuota por la totalidad de los

mismos de naturaleza urbana destinados a vivienda, por un lado; a locales industriales y otros alquileres, por otro; y de naturaleza rústica, por otro, acumulando, a tal fin, los valores catastrales correspondientes a cada categoría en todo el territorio nacional. Antes se acumulaban por municipios, pagándose una cuota municipal.

2.2. Regla décimo primera. Cuotas provinciales.

Se añade un apartado 3 a la regla mencionada, por cuya aplicación los sujetos pasivos que ejerzan en las islas del archipiélago canario o balear actividades que tengan asignada cuota provincial, y cuando tributen por dicha cuota, satisfarán únicamente el 50 por 100 del importe de la cuota provincial asignada a la actividad de que se trate.

3. Obligación de presentar la declaración correspondiente.

El artículo 76, tres de la Ley 41/1994 establece la obligación de que los sujetos pasivos cuya situación respecto del Impuesto sobre Actividades Económicas se vea afectada por las modificaciones de las tarifas presenten la correspondiente declaración en los términos previstos en los artículos 4.º, 5.º o 6.º, según los casos, del Real Decreto 1172/1991, de 26 de julio, por el que se dictan normas para la gestión del impuesto.

La Ley de Presupuestos de 1994 prescribía lo mismo en relación a las modificaciones de la Tarifa que incorporaba. Sin embargo, las previstas en la Ley 22/1994, de Acompañamiento, no precisaban la declaración fiscal. Para 1995, sólo la Ley de Presupuestos contiene modificaciones de la Tarifa. Los sujetos afectados por la misma deberán presentar sus declaraciones de alta, baja o variación. Las dos primeras proceden cuando se inicia o cesa, respectivamente, la actividad, según establecen los artículos 4.º y 6.º del Real Decreto 1172/1991. Las declaraciones de variación son pertinentes en el supuesto, entre otros, de variaciones jurídicas, a tenor del artículo 5.º del citado Decreto, como es el caso de la modificación de las Tarifas y de la Instrucción, por lo que interpreto que sólo será factible este tipo de declaración tributaria. Debe destacarse el apartado tercero del último artículo mencionado, que dispone que cuando una variación tributaria esté en relación con la aplicación de notas de las tarifas o reglas de la Instrucción, deberá hacerse constar expresamente en la declaración tal circunstancia. El plazo para su presentación es de un mes a contar desde la fecha en la que se produjo la circunstancia que motivó la variación.

4. Nueva redacción de los coeficientes únicos modificadores de las cuotas mínimas.

El artículo 23, uno, 1 de la Ley 42/1994 establece la nueva redacción del artículo 88 de la Ley de Haciendas Locales, por el que se regula el coeficiente modificador de la cuota mínima. Pero, en realidad, el único cambio realizado se refiere a los municipios con población de derecho de más de 100.000 habitantes, cuyo coeficiente máximo se reduce del 2 al 1,9.

5. Ampliación del plazo para la modificación de las Ordenanzas fiscales.

El apartado segundo del citado artículo 23, uno, de la Ley de Medidas Fiscales establece, con efectos exclusivos para 1995, que los Ayuntamientos que deban modificar Ordenanzas fiscales reguladoras del coeficiente (...) con el fin de adaptar las mismas a las prescripciones contenidas en el número uno anterior de este artículo, deberán aprobar (...) y publicar la correspondiente Ordenanza fiscal antes del uno de abril de 1995.

La redacción de este precepto difiere de la contenida en el artículo 21 para la ampliación del plazo de aprobación o modificación de las Ordenanzas fiscales reguladoras del coeficiente de incremento aplicable a la tarifa del Impuesto sobre Vehículos, el cual no establece limitación ni justificación alguna a la citada revisión dentro del primer trimestre de 1995. Si el legislador distingue, una interpretación sana también debe distinguir. Y la que desde estas páginas se propone es la que concluye que sólo podrán modificar válidamente las Ordenanzas fiscales hasta el uno de abril del corriente los municipios de más de 100.000 habitantes que tenían fijado el coeficiente por encima del 1,9. El resto de los Ayuntamientos no debe modificar la Ordenanza con el fin de adaptarla al coeficiente regulado, pues éste no se ha modificado. Debieron realizarlo antes del uno de enero de 1995. Esta es la interpretación que defendía para el Impuesto sobre Vehículos.

En el mismo sentido debe interpretarse la posibilidad que añade el artículo comentado, referida a que dichos Ayuntamientos modifiquen sus Ordenanzas fiscales reguladoras de la escala de índices de situación. Se limita a los Ayuntamientos que deban adaptar el coeficiente. Esta previsión es lógica, en la medida que la conjunción del coeficiente y el índice determinan, en su caso, la deuda a favor del Ayuntamiento, por lo que la modificación de un factor, impuesta por la ley, debe permitir una actuación conjunta de adaptación de ambos elementos.

6. Prórroga de los beneficios fiscales.

La disposición transitoria tercera, apartado segundo, de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, dispuso la aplicación de los beneficios tributarios de las Licencias Fiscales al Impuesto sobre Actividades Económicas, hasta su fecha de extinción o, en todo caso, hasta el pasado 31 de diciembre de 1994. La disposición adicional vigésima séptima de la Ley 42/1994 prorroga durante 1995 el beneficio fiscal que vinieran disfrutando las empresas educativas de enseñanza no reglada.