

TRIBUTACION

**LOS IMPUESTOS LOCALES EN LAS LEYES
21/1993 Y 22/1993, DE 29 DE DICIEMBRE**

N.º 269

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. Impuesto sobre Actividades Económicas.

1. Contenido de la reforma.

2. Nuevas tarifas.

2.1. Nuevas tarifas en la Ley 21/1993.

2.2. Obligación de los sujetos pasivos de presentar la declaración correspondiente de alta, variación o baja.

2.3. Nuevas tarifas en la Ley 22/1993.

2.4. Innecesariedad de declaración respecto a las modificaciones de la Ley 22/1993.

...

...

3. Modificación de la instrucción para la aplicación de la tarifa.
4. Modificaciones de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, en el articulado de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.
 - 4.1. Posibilidad del coeficiente reductor.
 - 4.2. Delimitación del número de categorías de calles y regulación del valor relativo del índice de situación.
 - 4.3. Nuevas bonificaciones en las cuotas.
 - 4.4. Prorrato de las cuotas en las bajas por cese en la actividad.
 - 4.5. Gestión de la matrícula del IAE por las Entidades locales, previa delegación.
 - 4.6. Gestión tributaria del IAE.

II. Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

1. Exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de los centros docentes privados acogidos al régimen de conciertos educativos.
2. Incremento de los valores catastrales en un 3,5%.
3. Gestión tributaria.

III. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

1. Modificación de las tarifas mínimas.

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

1. Modificación del valor de los bienes objeto de expropiación, a los efectos de la plusvalía.

TRIBUTACION	LOS IMPUESTOS LOCALES EN LAS LEYES 21/1993 Y 22/1993, DE 29 DE DICIEMBRE	N.º 269
-------------	---	---------

I. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONOMICAS

1. Contenido de la reforma.

Las modificaciones del Impuesto sobre Actividades Económicas (en lo sucesivo, IAE) se distribuyen entre las dos leyes, la Ley 21/1993 y 22/1993, en función de la naturaleza de la normativa afectada. Así, el artículo 7.º de la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994, contiene las adaptaciones del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tanto en lo que se refiere a las tarifas como a la instrucción del impuesto, obligando a los sujetos pasivos afectados a presentar las declaraciones de alta, variación o baja, según los casos, en los términos previstos en el Real Decreto 1172/1991, de 26 de julio. Por su parte, el artículo 8.º de la Ley 22/1993, de 29 diciembre, de medidas fiscales, de reforma de régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo, contempla la nueva redacción de determinados artículos de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, relativos al IAE. El diferente tratamiento normativo obedece a la doctrina jurisprudencial que considera que las leyes anuales de Presupuestos del Estado no son el marco adecuado para la novación jurídica de leyes básicas, en el sentido del artículo 149.1.18 de la Constitución Española, como lo es la Ley de Haciendas Locales de 1988. Además, la disposición adicional 17.ª de la Ley 22/1993 establece nuevas modificaciones de las tarifas del impuesto, que sumadas a las de la Ley de Presupuestos determinan la tarifa definitiva.

2. Nuevas tarifas.

2.1. Nuevas tarifas en la Ley 21/1993.

Centrándonos en las modificaciones que incorpora la Ley de Presupuestos para 1994, ya se ha comentado la obligación de los afectados por las nuevas tarifas de presentar sus declaraciones. Pero no acaba aquí la innovación: El órgano ante quien deben presentarse puede variar, en la medida en que las Entidades locales pueden asumir la gestión censal, como tendremos ocasión de analizar en el comentario sobre la nueva redacción del artículo 92 de la Ley 39/1988.

2.1.1. Tarifas minoradas.

2.1.1.1. Fabricación de artículos de cuero y similares. Grupo 442 de la Sección 1.^a.

Se establece una cuota especial «bonificada» en el 50%, respecto de las asignadas a los tres epígrafes del grupo 442, siempre y cuando los sujetos pasivos realicen las actividades con tres obreros, como máximo.

2.1.1.2. Servicios establecidos en teatros y demás espectáculos que únicamente permanecen abiertos durante las horas del espectáculo, excepto los bailes y similares. Epígrafe 674.6 de la Sección 1.^a.

Se modifican, a la baja, las cuotas mínimas municipales, en un 20% respecto a las vigentes en 1993.

2.1.1.3. Servicios de peluquería de señora y caballero. Epígrafe 972.1. Nota. 2. Sección 1.^a.

La nota 2, añadida por la ley, establece una cuota «bonificada» del 50% para los sujetos pasivos que ejerzan la actividad en hogares o centros de tercera edad.

2.1.1.4. Exhibición de películas cinematográficas y videos en salas de cine y al aire libre. Nota común a los Epígrafes 963. 1 y 2. Sección 1.^a.

Se establece una reducción de la cuota del 50% cuando en una misma sala no se ofrezca espectáculo cinematográfico o de otra clase más de 183 días al año.

2.1.1.5. Espectáculos fuera de establecimiento permanente (excepto cine, deportes y taurinos). Epígrafe 965.3. Notas 1.^a y 2.^a. Sección 1.^a.

Se reducen las cuotas vigentes en los siguientes supuestos y cuantías:

Primero. Cuando la actividad se preste en instalaciones portátiles de uso propio, las cuotas se reducen a la mitad.

Segundo. Si, además de la anterior circunstancia, el aforo no supera las 1.000 plazas, las cuotas se reducen al 25% de las establecidas.

2.1.2. Tarifas que amplían las actividades bajo el mismo epígrafe.

En ciertos casos, los sujetos podrán darse de baja de determinados epígrafes al ampararse las actividades que desarrolle bajo un mismo epígrafe.

2.1.2.1. Comercio al por menor de confecciones de peletería. Epígrafe 651.7 de la Sección 1.^a Nota.

Además de las actividades de arreglo, limpieza y confección de los productos de peletería, se amplían las facultades a la elaboración de confecciones en el propio establecimiento y a la venta al por menor, como complemento, de artículos de piel e imitación o productos sustitutivos, tales como cinturones, carteras, bolsos, etc., que estaban incluidos en el epígrafe 651.6. Sección 1.^a.

2.1.2.2. Comercio al por menor, fuera de un establecimiento comercial permanente, de productos alimenticios, incluso bebidas y helados. Epígrafe 663.1. Nota. Sección 1.^a.

Se crea una nota para este epígrafe que faculta, además de la venta, la elaboración de productos de churrería y patatas fritas en la misma instalación o vehículo en que se comercializa, siempre que la mercancía se limite a la enumerada en la citada nota.

2.1.2.3. Harinas de pescado y de subproductos animales y otros preparados para la elaboración de piensos. Epígrafe 422.2. Sección 1.^a.

El texto del epígrafe se ha modificado, ampliando, o concretando, otros productos, como son los «derivados del reciclaje y transformación de residuos alimenticios».

2.1.3. Modificaciones por la desagregación de los epígrafes, enumeración de las actividades o variaciones en la denominación, sin afectar las cuotas.

2.1.3.1. Carpintería y cerrajería. Epígrafe 505. Sección 1.^a.

Las actividades que comprendía el anterior epígrafe 505.5 se desglosan, conservándose las de carpintería y cerrajería en el mismo número y creándose el 505.6 para las restantes, sin que se alteren las tarifas.

2.1.3.2. Pintura, trabajos de yeso y escayola y terminación y decoración de edificios y locales. Epígrafe 505.6. Sección 1.^a.

Como acabo de comentar, se trata de un epígrafe de nueva creación, con el mismo régimen de tarifas que el establecido en 1993 para estas actividades.

2.1.3.3. Astrólogos y similares. Grupo 881 de la Sección 2.^a.

De forma similar al epígrafe 505.5 las profesiones del grupo 881 se dividen entre éste y el 888, de nueva creación, destinado a los grafólogos, sin variación de las cuotas que venían abonando estos sujetos.

2.1.3.4. Grafólogos. Grupo 888. Sección 2.^a.

Sirva el comentario anterior para este apartado.

2.1.3.5. Comercio al por menor de artículos de menaje, ferretería, adorno o reclamo (incluyendo bisutería y pequeños electrodomésticos). Epígrafe 653.3. Notas 1.^a y 2.^a. Sección 1.^a.

Se crean dos notas, la primera enumerativa de los productos objeto de comercio de este epígrafe y facultando, la segunda, para el duplicado de llaves, venta de cordelería, efectos navales y gas. La naturaleza de esto último permite clasificar esta modificación en el apartado 2.1.2. del presente estudio.

2.1.4. Tarifas para actividades de nueva creación.

En este grupo se ha pretendido incluir aquellos epígrafes de nueva creación comprensivos de actividades que no venían concretadas en la anterior tarifa, al menos con el detalle que incorporan ahora, y con cuotas específicas en determinados casos.

2.1.4.1. Promoción de cursos y estudios en el extranjero. Epígrafe 933.2 de la Sección 1.^a.

Bajo este epígrafe, de nueva creación, se comprenden las actividades de oferta, información y asesoramiento de los cursos y estudios que puedan realizarse en el extranjero, así como del reconocimiento en España de los citados cursos y presentación ante los órganos competentes de las solicitudes de homologación o convalidación. No faculta para las actividades de organización de los desplazamientos o tramitación en general de homologaciones o convalidaciones de títulos, que exigirán el alta en el epígrafe correspondiente. La cuota es de 35.000 pesetas.

2.1.4.2. Comercio al por menor -y al por mayor- de cubiertas, bandas o bandajes y cámaras de aire para toda clase de vehículos. Epígrafe 654.6 de la Sección 1.^a.

Se crea este epígrafe, con idénticas tarifas que el del epígrafe 654.2, relativo al comercio al por menor de accesorios y piezas de recambio para vehículos terrestres. La referencia «a toda clase de vehículos», sin adjetivos, facultaría el comercio de las cubiertas, etc., tanto de los terrestres, como aéreos y, en su caso, de otra naturaleza, como pudiera ser la maquinaria, actualmente contemplada en epígrafe 654.5 Nota. Incrementando un 20% las cuotas, podrá realizarse el montaje, equilibrado, alineación y reparación de los artículos que tratamos. No obstante, considero correcta la interpretación de que estas actividades pueden seguir prestándose bajo los distintos epígrafes del grupo 654, en la medida en que se incluyen en el concepto más amplio de «piezas de recambio» de las diferentes clases de vehículos.

2.1.4.3. Organización de espectáculos deportivos por Federaciones españolas y de ámbito autonómico y clubes no profesionales. Epígrafe 968.3 de la Sección 1.^a.

Este epígrafe, de nueva creación, clasifica las actividades de organización de espectáculos deportivos en función de la naturaleza del sujeto pasivo: Federaciones de ámbito nacional, autonómico o clubes no profesionales. Las primeras pagarán cuota nacional; las segundas, provincial, si bien habilitan al ejercicio de la actividad en espacios superiores a éste, coincidente con el territorio de la Federación (comarcal, autonómico u otro); los clubes no profesionales tributan por cuota mínima municipal.

2.1.4.4. Ingenieros técnicos navales, ayudantes y peritos. Grupo 228 de la Sección 2.^a.

Se crea este grupo específico de profesionales navales dentro de la agrupación 22, de ingenieros técnicos y ayudantes, con cuota de 22.000 pesetas, que antes carecían de clasificación específica.

2.2. Obligación de los sujetos pasivos de presentar la declaración correspondiente de alta, variación o baja.

2.2.1. Consideraciones generales.

Una vez más, se incrementan las obligaciones formales de los sujetos pasivos que ya estaban incluidos en la matrícula del impuesto pero que, debido a una modificación legislativa, deben presentar la correspondiente declaración para adecuarse a la nueva redacción de la tarifa y la instrucción.

Esta medida es comprensible -y grata- en los supuestos de aquellas actividades que, previa constatación de las circunstancias especiales en que se realizan, se obtiene una reducción de la cuota, sin cambiar de epígrafe. Tales son los supuestos del apartado 2.1.1, si bien debe excepcionarse de lo razonable el epígrafe 674.6, cuya modificación consiste, exclusivamente, en reducir las cuotas municipales; el tratamiento más correcto hubiera sido incluirlo entre las modificaciones de la Ley 22/1993, que no necesitan declaración para su efectividad.

Los sujetos pasivos afectados por las variaciones estudiadas en los restantes apartados deberán presentar sus declaraciones, resultando modificadas sus cuotas; con la excepción de los contemplados en el apartado 2.1.3, cuya presión fiscal no varía, pues sus declaraciones sólo afectan a cambios de epígrafe o grupo.

2.2.2. Tipo de declaración: Alta, baja o variación.

En cuanto al tipo de declaración: Alta, baja o variación, la cuestión merece un estudio previo, al amparo de los artículos 4.º, 5.º, 6.º y 9.º del Real Decreto 1172/1991, de 26 de julio. Las declaraciones de alta o baja proceden cuando se inicia o cesa, respectivamente, la actividad. Las declaraciones de variación encuentran su causa en las alteraciones de orden físico, económico o jurídico que afectan a los sujetos y actividades ya incluidas en la matrícula del impuesto. El Reglamento sólo contempla la posibilidad de declaraciones de baja y alta, en lugar de variación, por motivo diferente al del cese-inicio de la actividad, cuando se cambien de opción en la cuota municipal, provincial o local y, además, se desee que los efectos se produzcan en el propio ejercicio; si dicho cambio se instrumentaliza en una declaración de variación, los efectos se producirán en el ejercicio siguiente. Aplicando lo expuesto a las modificaciones de la tarifa e instrucción provocadas por la Ley de Presupuestos para 1994, debe concluirse que los sujetos pasivos, de alta en algún epígrafe de la matrícula de 1993, cuya situación sea afectada por la citada modificación de orden jurídico, deberán presentar la correspondiente declaración de variación, ya que no reproduce ningún cese-inicio en su actividad que habilite las declaraciones de baja y alta. No obstante, en algún caso del apartado 2.1.2 sólo procederá la baja en un epígrafe, cuando la actividad quede encuadrada entre las del otro que ha sido ampliado.

2.2.3. Plazo y efectos de la declaración.

El plazo para presentar las declaraciones es de un mes a contar desde la fecha en que se produjo la circunstancia que motivó la variación, debiendo entenderse, en el presente caso, la de 1 de enero de 1994, fecha de entrada en vigor de la modificación legislativa.

En cuanto a las consecuencias de las declaraciones de variación, el artículo 9.º del Real Decreto 1172/1990, de 26 de julio, las pospone a «la matrícula del período impositivo inmediato siguiente». Una interpretación literal del precepto provocaría la, a mi juicio, no deseada «consecuencia» de que las modificaciones de la Ley 21/1993, no se realizarían hasta 1995. Para obviar esto, debe considerarse que, por encima de esta norma reglamentaria, la Ley del Impuesto establece un período impositivo coincidente con el año natural, devengándose el primer día del período impositivo (art. 90 Ley 39/1988). Un criterio ampliamente asentado en la doctrina y la jurisprudencia es el que considera que el devengo determina la legislación aplicable, además de los elementos fácticos del hecho imponible. Por lo tanto, a 1 de enero de 1994, fecha del devengo, entran en vigor las nuevas tarifas del IAE, por lo que las consecuencias de la declaración de variación, motivadas por estas alteraciones jurídicas, deben tener eficacia en la matrícula de 1994. Un caso diferente sería el de las declaraciones fuera de plazo, si bien todavía deberían tener efectividad en 1994 aquellas que obedecieran a un simple cambio de la norma, independientemente de las circunstancias específicas de la actividad. Me refiero a los supuestos de los apartados 2.1.3, 2.1.4 y al epígrafe 674.6 (apartado 2.1.1). El resto, que precisan del ejercicio de la actividad en unas condiciones especiales para obtener una cuota reducida, deberán presentarse en dicho plazo, para no ver demorada su eficacia al ejercicio de 1995.

2.3. Nuevas tarifas en la Ley 22/1993.

2.3.1. Tarifas minoradas.

2.3.1.1. Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de otras clases de mercancías n.c.o.p. Epígrafe 663.9. Sección 1.ª.

Se iguala la cuota mínima municipal a la de otros epígrafes del grupo 663, comprensivos de actividades realizadas en el mismo régimen de comercio y referidos a mercancías clasificadas, corrigiéndose, así, una desigualdad de trato que perjudicaba a las mercancías no clasificadas en otras partes (n.c.o.p.).

2.3.1.2. Comercio al por menor de otros productos no especificados en la agrupación 659, excepto los que deben clasificarse en el epígrafe 653.9: Otros artículos para el hogar. Epígrafe 659.9. Sección 1.ª.

Las actividades incluidas en este epígrafe cotizaban desde 35.000 pesetas a 151.000 pesetas, en función de la población de derecho. Esta banda se ha reducido por la de 26.000 pesetas a 96.000 pesetas.

2.3.1.3. Guardia y custodia de vehículos en garajes y locales cubiertos. Epígrafe 751.1. Sección 1.^a.

Aunque el texto de la ley se refiere a la «nota» del epígrafe, realmente quiso decir la «cuota», que disfruta de una minoración a 26.000 pesetas y 6.400 pesetas.

2.3.1.4. Extracciones de otros minerales no metálicos ni energéticos n.c.o.p. Epígrafe 239.9. Sección 1.^a.

Este tipo de actividades son objeto de una importante reducción de la cuota. Por cada obrero, pasan de 2.250 pesetas a 960 pesetas y por cada KW, de 1.350 pesetas a 400 pesetas, acercándose a los niveles de la agrupación 23.

2.3.1.5. Talleres mecánicos n.c.o.p. Epígrafe 319.9. Sección 1.^a.

También se reducen las cuotas, de 1.420 pesetas a 1.000 pesetas por obrero y de 1.060 a 740 pesetas por KW, sin llegar al nivel de la agrupación 31.

2.3.2. Tarifas incrementadas.

2.3.2.1. Banca. Grupo 811 de la Sección 1.^a.

Se incrementa la cuota en un 5% por cada establecimiento o local donde se realicen las operaciones financieras.

2.3.2.2. Cajas de Ahorro. Grupo 812 de la Sección 1.^a.

El aumento es de naturaleza análoga al del anterior 2.2.2.3. Alquiler de bienes inmuebles. Agrupación 86 de la Sección 1.^a.

Se crea una nota por la que se establece la obligación de tributar por cuota nacional.

2.4. Innecesidad de declaración respecto a las modificaciones de la Ley 22/1993.

La Ley 22/1993 no añade la obligación, impuesta por el artículo 73, tres, de la Ley de Presupuestos para 1994, de la declaración de los sujetos pasivos. Esto tiene justificación en la medida en que la reforma no implica variación en la clasificación de las actividades, sino, simplemente, de las cuotas, a diferencia de lo que ocurre con los cambios operados por la Ley 21/1993.

3. Modificación de la instrucción para la aplicación de la tarifa.

La Ley 21/1993, de Presupuestos Generales del Estado para 1994, establece un régimen especial para la determinación del elemento tributario «superficie» de las instalaciones deportivas, en el artículo 72, apartado dos, por el que se modifica la Regla 14.1 letra «F», apartado «b» de la Instrucción del IAE, en el punto primero, párrafo 1.º y punto tercero. Para, la determinación de la superficie de las instalaciones deportivas, a efectos de los diferentes tramos de cuantificación en términos de pesetas por m², se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1. Instalaciones deportivas cuya superficie esté no construida o descubierta.
 - 1.a) Superficie ocupada por gradas, graderíos y demás instalaciones permanentes dedicadas a la ubicación del público asistente a espectáculos deportivos, se computará el 20% de la superficie.
 - 1.b) El resto de la superficie se computará al 5%.
2. Instalaciones deportivas cuya superficie esté cubierta o construida.
 - 2.a) Superficie ocupada por gradas, graderíos y demás instalaciones permanentes destinadas a la ubicación del público asistente a los espectáculos deportivos, se computará el 50% de la misma.
 - 2.b) El resto de la superficie se computará al 10%.

Con esta normativa se mejora la condición fiscal de la actividad, en la medida en que se minorará la superficie computable no dedicada a gradas o graderíos, esté o no cubierta o construida. Con la anterior redacción del artículo 14, estas superficies computaban igual que las demás, es decir, al 20% o al 50%.

La Orden de 29 de diciembre de 1993 aprueba un nuevo modelo de declaración para cuotas municipales del IAE con motivo de la modificación del elemento «superficie», recogida en el número 130 de la *Revista de Legislación Tributaria y Contable del Centro de Estudios Financieros*.

4. Modificaciones de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, en el articulado de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

La denominada ley de acompañamiento de la Ley de Presupuestos para 1994 incorpora una serie de modificaciones de gran trascendencia relativas a los elementos determinantes de la deuda tributaria en concepto de IAE, así como de la gestión del mismo, en su artículo 8.º. Los temas abordados son los siguientes:

1. Posibilidad del coeficiente reductor.
2. Delimitación del número de categorías de calles y regulación del valor relativo del índice de situación.
3. Cuotas bonificadas.
4. Prorratio de las cuotas por cese en la actividad.
5. Gestión de la matrícula del IAE por parte de las Entidades locales, por delegación del Estado.

4.1. Posibilidad del coeficiente reductor.

Hasta la Ley 22/1993, el coeficiente único, también denominado poblacional, que podían establecer los Ayuntamientos sobre las cuotas mínimas del IAE recibía el adjetivo de «incrementador», dado que ésta era la única función del mismo. A partir de 1994, aquellas Corporaciones cuya buena salud lo permita, podrán aprobar la Ordenanza fiscal que establezca el coeficiente «reductor». En efecto, a la anterior relación de coeficientes máximos establecidos por el artículo 88 de la Ley 39/1988, en función de la población de derecho del municipio, se añade el coeficiente mínimo de 0,8, para cualquier tipo de municipio.

Como consecuencia de la nueva naturaleza del coeficiente, la modificación del artículo 86.3 se limita a suprimir las palabras «de incremento» que se predicaban de dicho coeficiente.

4.2. Delimitación del número de categorías de calles y regulación del valor relativo del índice de situación.

Desde la entrada en vigor de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, su artículo 89, por el que se regula el índice de situación, ha sufrido cuatro modificaciones. Esta quinta redacción aporta importantes novedades: Por un lado, se limita el número máximo y mínimo de catego-

rías de calles que puede fijar cada municipio, en función de su población. Además, se prevé que en aquellos cuya población sea inferior a 1.000 habitantes y, además, no sea posible distinguir más de una categoría de calle, no se establezca índice de situación, por lo que puede interpretarse, *a sensu contrario*, que, si pueden diferenciarse, se podrá aprobar el mencionado índice. El número de categorías es el siguiente -debe advertirse el error de la publicación del BOE en el Cuadro de categorías, que encabeza la columna «máximo» y «mínimo» con la palabra «índice», cuando lo correcto hubiera sido «número de categorías»-:

Municipios con población	Número de categorías	
	Máximo	Mínimo
Superior a 500.000 habitantes	9	6
Entre 100.001 y 500.000	8	5
Entre 50.001 y 100.000	7	4
Entre 10.000 y 50.000	6	4
Inferior a 10.000	5	2

La otra novedad consiste en la regulación del valor relativo de los índices de situación. La diferencia de valor de los índices no podrá ser inferior a 0,10 con respecto al atribuido a la categoría superior o inferior. Es decir, el «salto» del valor de un índice, en relación al correspondiente a la categoría inmediata superior, deberá ser igual o superior a 0,10. Una cuestión que pudiera suscitarse en esta materia es la de si los municipios actuarían dentro de la legalidad en el caso de que establecieran índices que, respetando las diferencias de valor de 0,10, sin embargo éstas fueran heterogéneas para unos tramos de categorías respecto de otros. Por ejemplo, que las categorías A, B y C tuvieran asignados los índices 0,7; 0,8 y 0,9, respectivamente; la D, 1,3; la E, 1,4; la F, 1,7 y la G, 2. En principio, nada impide que se establezca una regulación de esta naturaleza; no obstante, las escalas del índice se amparan en un fundamento legal: «ponderar la situación física del local dentro del término municipal» y, como concepto jurídico indeterminado, está sujeto a la interdicción judicial; por lo tanto, sería conveniente que los municipios justificaran las valoraciones indiciarias, so pena de que los Tribunales de Justicia entendieran contrarias a Derecho las Ordenanzas fiscales, o si la motivación careciera de sustento fáctico, apreciaran, previa prueba del interesado, la inconsistencia de las mismas.

No tan novedosa es la regulación de la banda de oscilación del coeficiente, así como el criterio de aplicación de éste, en caso de ausencia de regulación del mismo. La redacción original del precepto establecía un índice mínimo de 1 y máximo de 2, si bien jamás llegó a tener efecto debido a que la Ley 5/1990 ya permitió el coeficiente mínimo reductor de 0,5 y máximo de 2, situación que se mantiene con la presente reforma.

En cuanto al índice aplicable en el supuesto en que el municipio no abordara este aspecto en su producción normativa, los criterios fueron varios, desde entender aplicable, en todo caso, el 0,5 (Ley 6/1991), hasta establecer una dualidad de régimen: Para los municipios que tuviesen establecido el Impuesto sobre Radicación, el índice sería 1 y, para el resto, el 0,5 (Ley 31/1991); pasando por el no pronunciamiento (Ley 5/1990). La nueva redacción opta por esta última fórmula, por lo que debe interpretarse que, a falta de regulación municipal sobre el índice de situación, las cuotas mínimas o, en su caso, modificadas por el coeficiente poblacional, no sufrirán alteración. O, en otros términos, se considera aplicable el índice 1.

4.2.1. Necesaria modificación de las Ordenanzas fiscales municipales.

El IAE es un impuesto local de carácter obligatorio. Esto significa que se exige en todo el territorio español, independientemente de que los municipios aprueben una Ordenanza fiscal sobre el mismo, en cuyo caso se liquidaría aplicando las cuotas de la tarifa. La razón de ser de una Ordenanza fiscal reguladora del IAE es la del establecimiento del coeficiente poblacional del artículo 88 y/o del índice de situación del artículo 89, ambos de la Ley 39/1988, en aplicación del artículo 15.2 de la tan citada Ley de Haciendas Locales.

Ahora bien, los municipios con Ordenanza fiscal comprensiva del índice de situación deben adaptarse, obligatoriamente, al nuevo régimen de categorías de calles: Número máximo y mínimo y valores relativos de los índices. Potestativamente, podrán modificar el coeficiente poblacional dentro de los nuevos límites mínimos legales -los máximos no han variado-. Sin embargo, el literal del número dos del artículo 8.º de la Ley 22/1993 no es tan explícito, pues se expresa en los siguientes términos: «Los Ayuntamientos que decidan modificar sus Ordenanzas (...) con el fin de adoptar las mismas (...)» a la nueva regulación. Lo cierto es que si no adecuan las Ordenanzas a la nueva normativa sobre el índice de situación, los preceptos de éstas incumplirían el marco legal vigente en 1994, por lo que el índice de situación sería 1 y no los pretendidos por la Ordenanza no modificada. Y muy difícil se lo han puesto esta vez a los municipios, pues el plazo en que deben estar publicadas las modificaciones en los Boletines provinciales o de las Comunidades uniprovinciales y, en su caso, en los municipales, es el 1 de abril del corriente.

La Ley 22/1993 se publicó en el Boletín Oficial del Estado de 31 de diciembre de 1993. A partir de esta fecha -y descuéntense los festivos- los Ayuntamientos tendrán que realizar un estudio sobre el número de categorías de calles convenientes, la confección del callejero por categorías, la valoración de los índices en función de la repercusión económica sobre la matrícula, de su política fiscal y de los criterios de ponderación de las calles. Una vez que, previos los mencionados trabajos, las Corporaciones locales concluyan cuál será el contenido de la Ordenanza, deberá informarse por el Secretario e Interventor municipal.

Las sucesivas actuaciones de los órganos municipales son las siguientes: Convocatoria y celebración de la Comisión informativa competente para dictaminar la modificación; convocatoria y celebración del Pleno para la aprobación provisional por la mayoría absoluta de los Concejales; publicación del anuncio de los Boletines oficiales anteriormente mencionados y en el tablón de anuncios de la entidad, abriéndose un plazo de exposición al público para reclamaciones de 30 días; aprobación definitiva, de forma automática si no se han presentado reclamaciones, o mediante acuerdo de pleno, previa convocatoria celebración de la Comisión informativa; y, por último remisión del texto del acuerdo a los Boletines oficiales para su publicación íntegra antes del 1 de abril de 1994. El incumplimiento de algún requisito esencial en la tramitación provocaría una Ordenanza viciada, susceptible de impugnación que, en caso de prosperar judicialmente, obligaría a la anulación de la misma, considerándose entonces, aplicable el índice de situación 1. La publicación fuera de plazo produciría el mismo efecto en el índice de situación.

4.3. Nuevas bonificaciones en las cuotas.

La Ley 22/1993 establece una serie de estímulos fiscales, con los que se intenta paliar la crítica situación económica, fomentando la nueva creación de empresas, especialmente las PYMES, así como la generación de empleo. La regulación del IAE también ha sido objeto de dichas medidas, como se pudo apreciar en algunas tarifas reducidas. Pero la principal incidencia se ha materializado con la creación del apartado 3 del artículo 83 de la Ley 39/1988, por el que se regula una nueva bonificación. Los requisitos para beneficiarse de la misma son los siguientes:

1. Requisitos de la actividad.

- 1.º Que las actividades se inicien en éste o sucesivos años.
- 2.º Que dichas actividades sean de naturaleza empresarial, clasificadas en la Sección 1.ª de las tarifas del impuesto.

3.º Que el número de trabajadores no exceda de 20 -igual límite se establece en el art. 2.º, Ley 22/1991 para la bonificación del 95% de la cuota del Impuesto sobre Sociedades-.

2. Requisitos del procedimiento.

La bonificación es rogada, por lo que deberá solicitarse ante la Administración competente: En las cuotas municipales, ante el Ayuntamiento o Entidad que ejerza la gestión tributaria, y las provinciales o nacionales ante la Administración Tributaria estatal (ATE, en lo sucesivo). Para la concesión municipal de la bonificación no se precisa el informe de la ATE, a diferencia de los supuestos de exención.

El carácter rogado no implica que la concesión sea discrecional por parte de la Administración, sino que, al contrario, es obligatoria, una vez constatado el cumplimiento de los requisitos. La naturaleza de la bonificación es, por tanto, reglada.

3. Cuantía de la bonificación.

Primer año	75% de la cuota.
Segundo año	50% de la cuota.
Tercer año	25% de la cuota.

La bonificación se aplica sobre la cuota obtenida por la agregación de la cuota de tarifa, y, en su caso, el coeficiente de población y el índice de situación. El recargo de población se aplicará sobre la cuota bonificada.

Esta medida, sencilla en principio, obliga a las Entidades gestoras a modificar, una vez más, sus programas informáticos para el cálculo de las liquidaciones tributarias; especial dificultad conllevará la adaptación del recargo provincial, que se aplicaba, exclusivamente, sobre las cuotas mínimas.

4.4. Prorratio de las cuotas en las bajas por cese en la actividad.

Durante los dos años de vigencia del IAE, el único supuesto de prorratio de cuotas se producía con ocasión del alta en la actividad; el cese, durante el año, no generaba el derecho a la devolución de la parte de la cuota correspondiente al período no ejercido. La reforma de la

Ley 22/1993, por la que se añade un segundo párrafo al apartado 2 del artículo 90 de la Ley 39/1988, incorpora una nota de justicia en el impuesto, estableciendo el prorrateo de las cuotas por trimestres naturales, excluido aquel en el que se produzca el cese. Así, si se presenta declaración de baja correspondiente al mes de julio, y ya se ha pagado la cuota anual, el sujeto tendrá derecho a la devolución de una cuarta parte de la cuota, correspondiente al último trimestre. El sistema es el mismo que el establecido para el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM). Esta medida supone un coste de gestión elevado en las Corporaciones locales, que están obligadas a tramitar cada devolución de ingreso indebido. Por otro lado, son de esperar dificultades prácticas en los supuestos en que la gestión tributaria y/o la recaudación se efectúe por Entidad diferente al municipio de la imposición, en cuanto al sujeto competente para efectuar la devolución.

4.5. Gestión de la matrícula del IAE por las Entidades locales, previa delegación.

La Ley de Medidas Fiscales abre una puerta tradicionalmente velada a la Administración local: La de la gestión censal del IAE que, «en todo caso», en la redacción original del artículo 92.1 de la Ley 39/1988, correspondía al Estado. La asunción, por parte de los Ayuntamientos con recursos humanos y técnicos suficientes, de la formación de la matrícula del impuesto, la calificación de las actividades económicas, el señalamiento de las cuotas y, en general, la gestión censal, tratándose de cuotas municipales, ha de considerarse como una consecuencia natural del proceso de autonomía municipal y del principio de máximo acercamiento territorial de los órganos gestores a los administrados. La novedosa redacción del artículo 92 de la Ley 39/1988 permite la delegación de las funciones censales en los Ayuntamientos, Diputaciones provinciales, Cabildos o Consejos insulares y en las Comunidades Autónomas que lo soliciten, en los términos de un Decreto que está por desarrollarse.

La «confianza» del Estado en las otras Administraciones conlleva la adaptación, en el mismo sentido, de otro aspecto del impuesto, como es el del informe técnico previo de la ATE en las solicitudes de exención, que no será preciso cuando la gestión censal se ejerza por delegación.

4.5.1. Recursos contra los actos de gestión censal e inspección tributaria.

Un tema polémico a mi entender es el del régimen de recursos contra los actos de gestión censal y de inspección dictados en virtud de delegación. En cuanto a la inspección, la Ley 18/1991 permitió la delegación de esta materia, de competencia estatal, en los Ayuntamientos, ampliando el régimen del apartado 3 del artículo 92 de la Ley 39/1988 que,

en su redacción original, sólo facultaba fórmulas de colaboración en esta materia. La Ley 31/1991 extendió esta posibilidad a las Diputaciones, Cabildos o Consejos insulares y Comunidades Autónomas. En la anterior redacción del artículo 92, no se contemplaba el régimen de recursos contra los actos de inspección tributaria dictados por delegación por la Administración local. En realidad, era innecesario, pues, aplicando los artículos 14.4 de la Ley de Haciendas Locales y 108 de la Ley 7/1985, de Bases del Régimen Local, la conclusión era que procedía el régimen general de revisión en el ámbito local: Recurso de reposición previo al contencioso-administrativo (si bien, el tema del recurso de reposición en materia de tributos locales merece un estudio monotemático, tras la aprobación de la Ley 30/1992). Las leyes que acabamos de citar regulan materia reservada, con carácter exclusivo, a la legislación básica del Estado, a tenor del artículo 149.1.18 de la Constitución. No obstante esta interpretación, la Orden Ministerial de 10 de junio de 1992, por la que se regula el régimen de delegación, estableció en el párrafo 2.º del artículo 5.º, la reclamación económico-administrativa ante los Tribunales Económico-Administrativos del Estado, amparándose de forma forzada, en el artículo 92.1 de la Ley 39/1988, que preveía este régimen, en su anterior redacción, para la revisión de los actos censales cuando esta materia era exclusiva del Estado e indelegable. A mi juicio, el precepto de la Orden contraviene las disposiciones de rango superior y carácter básico mencionadas. Consciente de esta contradicción, el legislador ha querido zanjar la cuestión creando el apartado cuarto del artículo 92 de la Ley 39/1988, el cual establece que «en todo caso», el conocimiento de las reclamaciones que se interpongan contra los actos de gestión y de inspección dictados en virtud de delegación por los Ayuntamientos, Diputaciones provinciales, Cabildos o Consejos insulares y Comunidades Autónomas, corresponderá a los Tribunales Económico-Administrativos.

De esta forma, se «legaliza» la reclamación económico-administrativa contra los actos de gestión censal de las Entidades locales e, incluso, de las Comunidades Autónomas. No obstante, mi opinión es que, esta disposición vulnera los fundamentos jurídicos de las Sentencias del Tribunal Supremo de fecha 3 de abril, 11 de abril y 5 de octubre de 1990, 25 de marzo de 1991 y 9 de marzo de 1992, que califican la vía económico-administrativa -suprimida por la Ley 7/1985 para la Administración Local- de atentaria de la autonomía local.

Lo mismo puede predicarse de la autonomía de las Comunidades, pues los Tribunales Económico-Administrativos son órganos encuadrados en el organigrama del Ministerio de Economía y Hacienda. Quizá podría apuntarse como más acorde con el procedimiento administrativo común vigente, que no con el principio de autonomía, el recurso ordinario ante los órganos del Ministerio de Economía y Hacienda titulares originarios de las funciones delegadas.

4.6. Gestión tributaria del IAE.

La gestión tributaria del IAE, comprensiva de la liquidación y recaudación de las cuotas, así como de las demás actuaciones que pudieran derivar de ésta, es competencia municipal, a tenor del apartado 2 del artículo 92, precepto que no ha sufrido alteraciones, excepto el inciso añadido al párrafo 2.º por la Ley 22/1993, por el que se excluye el informe técnico previo de la ATE en materia de exenciones, cuando se ejerce la delegación de la gestión censal.

No obstante, la disposición transitoria 11.ª de la Ley 29/1988 preveía que la ATE ejerciera dichas competencias durante los ejercicios de 1992 y 1993 a solicitud del Ayuntamiento interesado, excepto si éste establecía el índice de situación.

La disposición transitoria 9.ª de la Ley 21/1993 amplía el plazo al año de 1994, excepto en lo que se refiere a la recaudación, si antes del 1 de marzo los Ayuntamientos no comunican su voluntad de asumir la gestión, y siempre y cuando las Diputaciones provinciales, Cabildos o Consejos insulares y Comunidades Autónomas hagan constar expresamente la insuficiencia de medios.

Por lo tanto, en 1994 la variedad de Entidades públicas que puedan gestionar el IAE de un municipio provoca cierta complejidad, principalmente en materia de recursos. Las actividades censales, que pueden corresponder a la Administración estatal, autonómica, provincial o local, son recurribles en la vía económico-administrativa.

La gestión tributaria, excepto la recaudación, que puede gestionarse por las Administraciones antes mencionadas, es impugnabile conforme al régimen de cada Entidad: El económico-administrativo, si se trata de la ATE; el recurso de reposición previo al contencioso-administrativo, si el gestor es la Administración local; y, en el caso que sean las Comunidades, el sistema establecido por éstas.

La recaudación, que podrá realizarse por las mismas Administraciones, excepto la estatal, será revisable en función del régimen de la Entidad actuante, que acabamos de comentar.

II. IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

Las modificaciones del Impuesto sobre Bienes Inmuebles son las siguientes:

1. Exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de los centros docentes privados acogidos al régimen de conciertos educativos.

El artículo 7.º de la Ley 22/1993, añade un párrafo L) al artículo 64 de la Ley 39/1988, por el que se exime del impuesto a los centros docentes privados en tanto mantengan su condición de centros total o parcialmente concertados. La propia ley justifica esta medida específica para evitar los problemas surgidos por la pérdida de la exención que dichos sujetos venían disfrutando con la antigua Contribución Territorial Urbana. Los Ayuntamientos, no obstante, serán compensados por el Estado por el importe dejado de percibir en los términos que se fijen reglamentariamente.

2. Incremento de los valores catastrales en un 3,5%.

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 2.ª 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% 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% sobre los valores catastrales.

Para 1991 se actualizaron los valores en otro 5% para los urbanos y el 50% para los rústicos. El coeficiente de incremento que se aprobó para 1992 y 1993 fue del 5% 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, aprueba un coeficiente de incremento del 3,5% sobre el valor asignado para 1993. No obstante, cuando se trate 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 aplicará sobre el nuevo valor asignado. Quedan excluidos del coeficiente los bienes inmuebles urbanos cuyos valores se obtengan de la aplicación de las ponencias de valores aprobadas durante 1993. Se repiten, pues, los apartados b) y c) del artículo 74 de la Ley de Presupuestos para 1993.

3. Gestión tributaria.

La disposición transitoria 11.^a de la Ley 39/1988 facultaba a la ATE 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 1990 y 1991. Esta prerrogativa se extendió para los años 1992 (disp. trans. 2.^a Ley 31/1990, de 30 de diciembre) y 1993 (disp. trans. 6.^a Ley 39/1992, de 29 de diciembre), siempre y cuando las Diputaciones provinciales, Cabildos o Consejos insulares y Comunidades Autónomas manifestaran la imposibilidad de hacerse cargo por falta de medios suficientes para 1993, la recaudación debería realizarse por la Administración local o autonómica.

La disposición transitoria 8.^a de la Ley 21/1993 prorroga para 1994 la encomienda al Estado de la gestión tributaria del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, excepto la recaudación.

III. IMPUESTO SOBRE VEHICULOS DE TRACCION MECANICA

1. Modificación de las tarifas mínimas.

El artículo 73 de la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, ha incrementado un 5% el cuadro de tarifas del artículo 96.1 de la Ley 39/1988, en virtud de la habilitación legal del apartado 2 del citado artículo.

Estas tarifas tienen la consideración de mínimas y, además, sirven de base para la aplicación de los coeficientes de incremento que pueden establecer los Ayuntamientos en las Ordenanzas municipales, por lo que las cuotas experimentarán una subida del 5% en todo el territorio, sin necesidad de modificar la Ordenanza fiscal.

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

1. Modificación del valor de los bienes objeto de expropiación, a los efectos de la plusvalía.

El artículo 108 de la Ley 39/1988 regula la determinación de la base imponible del impuesto a partir del valor de los bienes puesto de manifiesto en el momento del devengo, esto es, en la fecha de la transmisión de la propiedad del terreno o de la constitución o transmisión

del derecho real de goce limitativo del dominio. En el supuesto de la transmisión de la propiedad el valor del terreno será el que tenga fijado a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en otras palabras, el valor catastral (apartado 3 del art. 108). No obstante, en las transmisiones originadas por la expropiación forzosa del inmueble, se producía una excepción al criterio general, determinándose como valor del terreno el justiprecio del mismo. El artículo 9.º de la Ley 22/1993 ha modificado el apartado 6 del artículo 108 de la Ley 39/1988 favoreciendo al contribuyente al permitir la aplicación del valor catastral si éste fuera inferior al justiprecio.