

**UNIVERSIDADES PÚBLICAS Y HACIENDA LOCAL**

Por el Dr. ISAAC MERINO JARA  
*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Extremadura*

## **SUMARIO**

- I. INTRODUCCIÓN**
- II. TASAS URBANÍSTICAS**
- III. PRECIOS PÚBLICOS**
- IV. CONTRIBUCIONES ESPECIALES**
- V. IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES**
- VI. IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS**
- VII. RESTANTES IMPUESTOS**
- VIII. CONCLUSIONES**

## I. INTRODUCCIÓN

Sin medios financieros suficientes, la autonomía universitaria no sería más que una simple proclamación teórica; por ese motivo cuanto mayor sea el nivel de recursos, mayores cotas de autonomía podrán, en principio<sup>1</sup>, alcanzarse. Así lo ha entendido también el art. 52 de la Ley 11/1983, de 25 de agosto, de Reforma Universitaria (en lo sucesivo L.R.U.), integrado en su título VII, dedicado al régimen económico y financiero de las Universidades, que dispone que éstas «gozarán de autonomía económica y financiera en los términos establecidos en la presente Ley. A tal efecto, deberán disponer de recursos suficientes para el desempeño de las funciones que se le hayan atribuido»<sup>2</sup>.

Pues bien, el art. 65 de la Ley 14/1970, de 4 de agosto, General de Educación y Financiamiento de la Reforma Educativa establecía, en su apartado 1, que los bienes de cada Universidad afectos al cumplimiento de sus fines y los actos que

---

<sup>1</sup> Vide Piñar Mañas, J. L., «El sistema institucional de investigación científica y la Universidad. Una aproximación al modelo español», *R.A.P.*, n.º 118, 1989, pág. 160. Lo cierto es que la aprobación del presupuesto de cada Universidad «se encuentra condicionada de manera determinante por decisiones que se toman en el presupuesto de la Comunidad Autónoma o en los del Estado», tal como advierte Pérez Royo, F., «en primer lugar, en lo que se refiere a la subvención global anual fijada por la Comunidad Autónoma (o el Estado), que es la primera categoría de ingreso, de la que hay que partir para elaborar el presupuesto de la Universidad. Este presupuesto se encuentra vinculado igualmente en cuanto al crédito para la plantilla de funcionarios docentes y no docentes, que son igualmente aprobados por la Comunidad Autónoma (o el Estado)» (*Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 7.ª ed., Civitas, Madrid, 1997, pág. 415) y también Tardío Pato, J. A., *El Derecho de las Universidades Públicas Españolas*, P.P.U., Barcelona, 1994, vol. II, pág. 669. Las administraciones públicas «tienen la responsabilidad de proveer los fondos necesarios para el funcionamiento de las Universidades en el ámbito de sus competencias. Esta responsabilidad es al mismo tiempo uno de los instrumentos más importantes de que disponen para definir su política universitaria» (Consejo de Universidades, «Informe sobre financiación de las Universidades», *Boletín Informativo del Consejo de Universidades*, VI, 1995). La financiación de las Universidades públicas debe provenir, fundamentalmente, de fondos públicos, pero, al mismo tiempo, deben favorecerse los mecanismos de autofinanciación. Si se quiere potenciar la autonomía universitaria las administraciones públicas deben poner a disposición de los centros universitarios un volumen suficiente de recursos públicos para hacer frente a sus necesidades económicas, al mismo tiempo habrá que idear mecanismos para que las propias Universidades consiguieran más fondos públicos, a modo de incentivos en función de criterios objetivables, el reparto externo de presupuesto –apunta Fermoso García, J., «lo mismo que la distribución en el interior de la Universidad, debería hacerse en función de las actividades que se programen y se aprueben (...), habrá que pasar de reparto por criterios históricos a un reparto por programas, por objetivos» (*Tiempos de Universidad*, Ediciones de la Universidad de Salamanca, 1996, pág. 337)– e incluso parte de su financiación debe provenir de fondos privados, Vide Muñoz del Castillo, J. L., *Ley de Fundaciones y financiación de la Universidad*, Lección Inaugural del Curso académico 1995/1996, Universidad de León, 1997, pág. 11.

<sup>2</sup> Este artículo deja bien claro que la autonomía financiera tiene carácter instrumental (Vid. Arias, A., *El régimen económico y financiero de las Universidades*, Editorial Complutense, Madrid, 1997, pág. 40-41), puesto que no es un fin en sí misma, sino un medio para cumplir los objetivos encomendados.

para el cumplimiento *inmediato* de tales fines realicen, disfrutarán en la misma medida que el Estado, de exención tributaria absoluta, incluidas las tasas y exacciones parafiscales que puedan gravarlos en favor de éste, Corporaciones locales y demás entes públicos, siempre que esos tributos o exacciones recaigan directamente sobre las Universidades en concepto legal de contribuyentes y sin que sea posible legalmente la traslación de la carga tributaria de otras personas, y en su apartado 2, que las Universidades gozarán de los beneficios que la legislación atribuya a las fundaciones benéfico-docentes.

El legislador del año 1983 no introdujo cambios sustanciales en materia de fiscalidad habida cuenta que en el art. 53 de la L.R.U. en sus apartados 1 y 4, reproduce, sin apenas modificaciones, lo dispuesto en el art. 65.1 y 2 de la Ley General de Educación, al establecer, respectivamente, que los bienes de cada Universidad afectados al cumplimiento de sus fines y los actos que para el desarrollo *inmediato* de tales fines realicen y los rendimientos de los mismos, disfrutarán de exención tributaria, siempre que esos tributos y exenciones recaigan sobre las Universidades en concepto legal de contribuyente y sin que sea posible legalmente la traslación de la carga tributaria a tales personas, y que las Universidades gozarán de los beneficios que la legislación atribuya a las fundaciones benéfico-docentes.

Poco a poco la fiscalidad de las Universidades públicas, en el ámbito que nos ocupa ahora, el de la Hacienda local, ha ido variando. El hito fundamental en este punto está representado por la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, Ley 39/1988, de 28 de diciembre, en la medida en que ha suprimido muchas de las exenciones hasta entonces existentes, por la necesidad acuciante de satisfacer los principios de autonomía y suficiencia local. Frente a lo dispuesto en esa Ley no puede prevalecer la L.R.U., puesto que ha sido derogada tácitamente por la L.R.H.L. Pese a su denominación, no toda la L.R.U. tiene carácter orgánico, solo parte de ella lo tiene; como declara ella misma, tienen ese carácter la Disposición Final 3ª, y los títulos preliminar, IV (Del estudio en la Universidad)<sup>3</sup> y VIII (De las Universidades Privadas). Naturalmente, la conclusión seguirá siendo la misma, aunque los Estatutos de las Universidades aprobados con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales incorporen a su articulado lo dispuesto en la Ley de Reforma Universitaria, ya que dichos Estatutos, ha manifestado la S.T.C. 75/1997, de 21 de abril, «cuya norma habilitante es la Ley de Reforma Universitaria, no son desarrollo de ella, sino disposiciones reglamentarias donde se plasman las potestades de darse normas, autonomía en sentido estricto y auto-organización. A diferencia de lo que ocurre con los reglamentos ejecutivos de las leyes, que deben seguir estrictamente la letra y el espíritu de la que traen causa, los Estatutos universitarios se mueven en otro ámbito donde la

<sup>3</sup> Excluidos los artículos 27.6 y 32, por haberlo declarado así la S.T.C. 26/1987, de 27 de febrero. El carácter no-orgánico del artículo 53 de la L.R.U. es un dato que se le escapa a la Dirección General de Coordinación de las Haciendas Territoriales, valga citar como ejemplo la Resolución de 23 de noviembre de 1994 a la hora de proclamar la exención de las Universidades Públicas en el I.A.E. y el I.B.I.

Ley no sirve sino como marco para acotar o deslindar y, por tanto, los preceptos estatutarios sólo podrán ser tachados de ilegales si contradijeran frontalmente las normas que configuren la autonomía universitaria, pues si admitieren una interpretación conforme a ella, habría de concluirse en favor de su validez». Con todo y con ello, no puede olvidarse que, a fin de cuentas, los Estatutos tienen naturaleza reglamentaria, son aprobados por Decreto de los Gobiernos Autonómicos o, en su defecto, por Real Decreto del Gobierno Central, de manera que no pueden ir contra lo dispuesto en una norma con rango legal<sup>4</sup>.

La Ley Reguladora de las Haciendas Locales es complementaria de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, y, por tanto, al igual que ésta contiene la legislación estatal a la que se refiere el art. 149.1.18 de la Constitución, que se aplica en todo el territorio nacional, sin perjuicio de los regímenes forales de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra, y es importante recordarlo porque en el ámbito que nos ocupa, la regulación de los regímenes forales es, en determinados impuestos, muy diferente, en concreto en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en el Impuesto sobre Actividades Económicas.<sup>5</sup>

La autonomía de la Universidad se reconoce por la Constitución «en los términos que la ley establezca», no puede desconocerse que la «autonomía universitaria no es una libertad absoluta» (S.T.C. de 29 de septiembre de 1997). Ello significa «que el legislador puede regularla en la forma que estime más conveniente, si bien siempre dentro del marco de la Constitución y del respecto a su contenido esencial; no puede, así, en virtud de esa amplia remisión contenida en el art. 27.10 C.E., rebasar o desconocer la autonomía universitaria introduciendo limitaciones o sometimientos que la conviertan en mera proclamación teórica, sino que ha de respetar «el contenido esencial» que como derecho fundamental

---

<sup>4</sup> Chaves García, J. R., *Organización y gestión de las Universidades Públicas*, P.P.U., Barcelona, 1993, pág. 52.

<sup>5</sup> Cfr. por lo que se refiere a Navarra los artículos 136.c) y 150 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, referidos, respectivamente, a la Contribución Territorial (Impuesto sobre Bienes Inmuebles) y al Impuesto sobre Actividades Económicas, y, asimismo, su Disposición Adicional Quinta, en la que se prevé que «además de en los supuestos expresamente recogidos en el texto articulado de esta Ley Foral, la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y las entidades jurídicas por ella creadas para el cumplimiento de sus fines, estarán exentas, en todo caso, de las tasas por licencias de obras, de la Contribución Territorial y de los impuestos que se exaccionen por las entidades locales de Navarra por las actividades, construcciones, instalaciones y obras de aquéllas, afectas a un uso o servicio público». Como podrá comprobarse más tarde, las diferencias son sustanciales, por lo que se refiere al I.B.I. y al I.A.E. estatal. En cambio, Vizcaya (Norma Foral 6/1989, del Impuesto sobre Actividades Económicas, Texto Refundido aprobado por Decreto Foral Normativo 2/1992, de 17 de marzo, y Norma Foral 9/1989, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles), Álava (Norma Foral 42/1089, de 19 de julio del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y Norma Foral 43/1989, del Impuesto sobre Actividades Económicas) y Guipúzcoa, (Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y Norma Foral 13/1989, del Impuesto sobre Actividades Económicas) apenas si han introducido modificaciones.

preserva el art. 53.1 de la Constitución» (S.T.C. 55/1989, de 23 de febrero; 187/1991, de 3 de octubre)<sup>6</sup>.

Y, por tanto, en la hipótesis de que en las Leyes no se recogen exenciones referidas a la Universidad lo que no pueden hacer los Entes Locales es incluirlas en sus ordenanzas, pues en virtud del principio de reserva de ley, el establecimiento de beneficios fiscales debe realizarse mediante ley. En efecto, el art. 9.1 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece un límite genérico a la potestad tributaria de los entes locales, cual es, la prohibición de reconocer más beneficios fiscales que los expresamente previstos en las leyes. Si el establecimiento de las exenciones y demás beneficios fiscales está amparado por la reserva de ley, y si las entidades locales carecen de potestades legislativas, dado que las ordenanzas son normas reglamentarias, la consecuencia es que las entidades locales no están facultadas para establecer, suprimir y prorrogar beneficios tributarios. La autonomía tributaria de las corporaciones locales no carece de límites, y así, tratándose de tributos propios está previsto que intervengan en su ordenación y en su exigibilidad dentro de su respectivo ámbito territorial, si bien la potestad tributaria de los entes locales está reconocida en el art. 133.2 de la Constitución, «no podrá hacerse valer en detrimento de la reserva de ley presente en este sector del ordenamiento», por lo demás, la Ley no podrá limitarse «a una mediación formal en cuya virtud apodere a las Corporaciones Locales para conformar sin preterminación alguna, el tributo de que se trate» (S.T.C. 19/1987, de 17 de febrero).

El modo de conciliar la autonomía local con el principio de reserva de ley consistirá en una ley que no sólo habilite a los entes locales para ejercitar la potestad tributaria que la Constitución les reconoce, sino que también ordene, siquiera de manera parcial, los tributos municipales, pues el ámbito objetivo del principio de reserva de ley no queda garantizado «mediante una mera cláusula legal habilitante en favor de la plena autodeterminación del régimen de sus tributos por las Corporaciones Locales (S.T.C. 19/1987, de 17 de febrero).

Es por todos sabido que, hasta la aprobación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, el sistema tributario local estaba integrado por una extensa lista de tasas y de contribuciones especiales y por diez figuras impositivas. La nueva Ley apenas si introdujo innovaciones en materia de contribuciones especiales, acaso lo más destacable puede ser que pasaron a ser todas potestativas, en cambio, en materia de tasas municipales si se produjeron grandes cambios, puesto que de su ámbito

---

<sup>6</sup> Convenimos con la S.T.S.J. de las Islas Baleares de 17 de febrero de 1997, referida a una liquidación girada a la Universidad en concepto de tasas por licencias urbanísticas, en que la Ley Reguladora de las Haciendas Locales no vulnera la autonomía de las Universidades, «ya que ésta, como se recoge en el artículo 27.10 de la Constitución española, se reconoce «en los términos que la Ley establezca» y la Ley de Reforma Universitaria, en su artículo 3, contiene y desarrolla el derecho constitucional de autonomía en los términos que en el mismo se indican que, en materia económica, se limita a la «elaboración, aprobación y gestión de sus presupuestos y la administración de sus bienes», letra c), sin que, por las razones dichas, la competencia genérica contenida en su letra k) puedan prevalecer contra la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, como tampoco los Estatutos».

se sustrajeron los denominados precios públicos. Como se encarga de señalar su propia Exposición de Motivos la exacción de las tasas se limita a la prestación de servicios públicos y a la realización de actividades administrativas de competencia municipal que se refieran, afecten o beneficien al sujeto pasivo, cuando una y otra, por su propia naturaleza o por disposición legal o reglamentaria, no sean susceptibles de prestarse por el sector privado, siempre que su demanda no sea voluntaria; para los demás casos de prestación de servicios o de realización de actividades administrativas de competencia municipal, así como por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público municipal, se instrumenta un sistema de precios públicos. Asimismo, son destacables las modificaciones introducidas en relación con los impuestos municipales, la Ley los redujo a cinco, de los cuales tres son aplicación obligatoria (Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Actividades Económicas e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica) y dos tienen carácter potestativo (Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana e Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras).

La entrada en vigor de las nuevas figuras previstas en la L.R.H.L. no se ha producido para todas al mismo tiempo, sino de modo sucesivo: el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras entró en vigor el día 31 de diciembre de 1988, los restantes tributos entraron en vigor el día 1 de enero de 1990, salvo el Impuesto sobre Actividades Económicas que empezó a exigirse el día 1 de enero de 1992 (por consiguiente en este impuesto el disfrute de los beneficios fiscales, con carácter transitorio, se extiende hasta el 31 de diciembre de 1994 –salvo que se trate de empresas educativas de enseñanza no reglada, que es hasta el 31 de diciembre de 1995–, a diferencia de lo que ocurre en los demás tributos en los que esa fecha es el 31 de diciembre de 1992). Los precios públicos también entraron en vigor el 1 de enero de 1990, criterio que goza del refrendo jurisprudencial así, S.T.S. de 28 de febrero de 1996<sup>7</sup>.

## II. TASAS URBANÍSTICAS

No está nada clara la distinción entre tasas y precios públicos, ni antes de la S.T.C. 185/1995, de 14 de diciembre, referida a la Ley de Tasas y Precios Públicos, ni después. Además como consecuencia de dicha sentencia se ha producido una

---

<sup>7</sup> La Disposición Transitoria Primera de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, obliga a partir de la base de que, «tratándose de precios públicos por la utilización privativa o aprovechamiento especial de bienes de dominio público local, los acuerdos para su establecimiento debían coordinarse con los relativos a los de las Ordenanzas reguladoras de las tasas que antes de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales eran exigibles conforme al artículo 199.a) del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por la utilización privativa o aprovechamiento especial de esos mismos bienes, de modo que sobre el mismo presupuesto de hecho no se estableciera una simultánea obligación de pago de una tasa y un precio público. Por lo tanto, como hasta el 1 de enero de 1990 (...) los Ayuntamientos podían continuar exigiendo las tasas que tuvieran establecidas (...), es claro que con anterioridad a esa fecha no podían exigir precios públicos».

paradójica situación en nuestro Derecho: hay vigentes dos conceptos de tasa; uno, con carácter general, contenido en el art. 6 de la Ley de Tasas y Precios Públicos, art. 26.1.a) de la Ley General Tributaria y art. 20 de la L.R.H.L. y otro limitado al ámbito de las Haciendas Autonómicas; recogido por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, que modifica parcialmente la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas<sup>8</sup>.

No obstante ello, y dejando al margen la calificación como tasa o como precio público de determinados supuestos conflictivos<sup>9</sup>, existen un conjunto de ellos sobre los que la controversia en cuanto a su calificación no existe, y además, tienen gran incidencia sobre las arcas de las Universidades. Nos estamos refiriendo, como cabía suponer, a las tasas por licencias urbanísticas.

Pues bien, en relación con dichas tasas, la S.T.S.J. de Canarias (Tenerife) de 5 de febrero de 1996 ha manifestado que su hecho imponible viene determinado por la realización por los servicios municipales correspondientes de la actividad de estudio precisa para la determinación de la adecuación o inadecuación a la legalidad urbanística del proyecto de obras presentado, con independencia del resultado de tal estudio, esto es, «con independencia de que el solicitante obtenga finalmente la licencia en cuestión o no la obtenga (porque no se ajuste, en este último caso, a la legalidad urbanística)», lo cual quiere decir que aunque la corporación se pronunciara en contra de la adecuación del proyecto al planeamiento urbanístico también cabría exigir la tasa. No obstante, la S.T.S. de 10 de mayo de 1997 pese a que no deja de reconocer que el hecho imponible de las tasas viene constituido, no tanto por la obtención de un resultado concreto – la consecución de la licencia –, como por la prestación de unos servicios o la realización de actividades de competencia municipal, añade a renglón seguido que «en la tasa por licencia de obras existe un hecho genérico que la justifica, cual es la prestación de un servicio, y otro hecho más específico que la motiva, cual es la concesión (como acto positivo) de la licencia, y el cumplimiento de ambos hechos, prestación del servicio y concesión de la licencia, es lo que genera, en definitiva, la obligación de contribuir». Por supuesto, para la exacción de esta tasa, como para todas las tasas por prestación de servicios, resulta imprescindible que el servicio se preste, tal como ha declarado repetidamente la jurisprudencia, por todas, S.T.S. de 20 de febrero de 1996: «la efectiva prestación de un servicio municipal es presupuesto imprescindible para que pueda exigirse tasa por tal concepto, por cuanto el hecho imponible en el mismo viene constituido por la efectiva prestación de un servicio que beneficie o afecte de modo particular al sujeto pasivo, sin que la mera existencia del servicio municipal sea suficiente para constituir a una persona en sujeto pasivo de la tasa establecida para su financiación, si el servicio no se presta en forma que aquélla puede considerarse especial-

<sup>8</sup> Vid Martín Queralta, J., en la obra colectiva *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Marcial Pons, 13.ª ed., Madrid, 1997, pág. 826.

<sup>9</sup> Para la S.T.S.J. de Andalucía (Granada) de 26 de mayo de 1997, por el servicio de recogida de basuras prestado por el Ayuntamiento puede exigirse una tasa, con lo cual estamos de acuerdo.



mente afectada por aquel, en forma de beneficio efectivo o provocación de la actividad municipal».

Ahora bien, no todas las obras que se realicen dan lugar a la exigencia de la tasa urbanística, así, no procede exigirla cuando se trate de la ejecución de obras que respondan a determinaciones urbanísticas que excedan del ámbito territorial del planeamiento correspondiente a un municipio; tal es el caso, por ejemplo, de la construcción de autopistas o su reparación o la construcción de una carretera que no es ni travesía ni zona de dominio público en terreno urbano, la construcción de un acueducto para el abastecimiento hidráulico, etcétera.

En cambio, si procede la exigencia de la tasa por otorgamiento de licencias urbanísticas por la realización de obras consistentes en la construcción de centros universitarios<sup>10</sup>. La realización de estas obras, u otras similares, no está exenta, como, con acierto, sostienen las S.S.T.S.J. de las Islas Baleares de 30 de enero de 1996 y de 17 de febrero de 1997, en relación con sendas liquidaciones giradas en concepto de tasas urbanísticas como consecuencia de la realización de obras de urbanización en el Campus Universitario, y cuyos argumentos, resumidamente, son los siguientes: la Universidad de las Islas Baleares no está exenta respecto de la tasa por licencia urbanística, a la vista de que los arts. 53.1 y 2 de la Ley Orgánica 11/1983, de 25 de agosto, en relación con los arts. 1, 3, 6 y 24 de la misma, parecen circunscribir la exención sólo a los inmuebles y a la actividad económica que en ella se ejerce, criterio que también aplica la S.T.S. de 13 de enero de 1996 (que desestima el recurso interpuesto contra la S.T.S.J. de Andalucía de 9 de abril de 1990, relativa a una liquidación por realización de obras de reforma en la Escuela Universitaria de Ingenieros Técnicos de Sevilla), pues señala, en primer lugar, que «dicho tributo no grava directamente ningún bien ni acto de la Universidad, sino que, por el contrario, es, simplemente, la contraprestación de un servicio prestado, a la misma, por el Ayuntamiento», y, en segundo lugar, aun en el hipotético supuesto de que se entendiera que se está gravando la actividad constructiva o edificatoria de la Universidad, referida a un centro docente, tampoco procedería la exención, en cuanto no son actos realizados para el desarrollo o cumplimiento «inmediato» de los fines de aquella. Efectivamente, los fines de la Universidad están perfectamente delimitados en los arts. 30 de la Ley 14/1970 y 1 de la Ley Orgánica 11/1983, a saber, en resumen, fomento de la ciencia, la técnica y la cultura y preparación para el ejercicio de actividades profesionales que exijan la aplicación de conocimientos y métodos científicos o para la creación artística», añadiendo, a mayor abundamiento, que «ha de tenerse en cuenta, dentro del marco normativo de la versión del art. 65.1 de la Ley 14/1970 —que condicionaba el disfrute de la exención tributaria de la Universidad a que lo fuese «en la misma medida que el Estado»— que éste, en principio, no ha gozado nunca de exención

---

<sup>10</sup> En el mismo sentido se ha pronunciado la S.T.S. de 10 de mayo de 1997, en relación con la construcción de un centro de enseñanza no universitaria por la Junta de Inversiones y Equipamiento Escolar, que es un organismo autónomo del Ministerio de Educación y Ciencia.

de la Tasa por Licencia de Obras o Urbanística, pues el art. 202 del Real Decreto Legislativo 781/1986 (y 9 del Real Decreto 3250/1976), ..., limita la exención estatal a las Tasas por aprovechamientos inherentes a los servicios públicos de comunicaciones y por los que interesen a la seguridad y defensa nacional, excluyendo a todas las demás, pues «salvo los supuestos establecidos, no se admitirá, en materia de tasa, beneficio tributario alguno». En el mismo sentido, la R.T.E.A.C. de 12 de mayo de 1993, recaída en un recurso interpuesto contra una liquidación girada en concepto de tasa de alcantarillado a la Universidad Complutense, pues interpreta que del art. 9 del Real Decreto 3250/1976, se deduce claramente que dicha exención se extiende a las tasas por aprovechamientos especiales, pero no a las tasas por la prestación de un servicio municipal, cual es el alcantarillado y también la S.T.S.J. de Madrid de 30 de mayo de 1995, en relación con la liquidación practicada a la Universidad Politécnica de Madrid, en concepto de tasa por recogida de basuras, antes de la entrada en vigor de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales<sup>11</sup>:

Como se sabe, en las tasas por otorgamiento de licencias urbanísticas, los constructores y contratistas de obras son sujetos pasivos, a título de sustitutos. Por consiguiente, son ellos quienes deben pagar, en primera instancia, a la Hacienda Local la cuota correspondiente sin perjuicio de que posteriormente se repercuta a la Universidad, en tanto en cuanto es sujeto pasivo, a título de contribuyente.

Por consiguiente, si los entes locales quieren obrar correctamente lo que deberán hacer es notificar la liquidación correspondiente tanto a la Universidad como a la empresa constructora.

En el caso de que la empresa constructora resultara insolvente no cabría que el ente local pretendiera exigir de la Universidad la cantidad no satisfecha por aquella, puesto que el obligado inmediato al pago del impuesto, cuando se trata de tasas por licencias urbanísticas, es la empresa contratista, en su calidad de sujeto pasivo sustituto, y en consecuencia, no existe la alternativa para la Administración acreedora de optar entre la empresa constructora y la Universidad a la hora de reclamar el pago, sino que tal reclamación sólo puede dirigirse contra la empresa constructora. En ocasiones, la entidad local no lo hace así y se dirige solo contra el contribuyente (cfr. S.T.S. de 17 de marzo de 1997, referida a una liquidación girada a la Universidad de Valencia como consecuencia de la construcción de la Facultad de Farmacia), en cuyo caso, cuando después se dirige contra el sustituto

---

<sup>11</sup> No obstante, en supuestos muy concretos las Universidades si han disfrutado de una bonificación en las tasas por licencias urbanísticas, en concreto, la S.T.S. de 15 de marzo de 1997, declaró que a la liquidación girada por la construcción de la Facultad de Farmacia, en el campus de la Universidad de Valencia, en el término municipal de Bursalot, le alcanza de lleno la bonificación del 90% que reconocía a las obras de equipamiento comunitario primario el artículo 202.2 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, que había sido concedido por el Real Decreto-Ley 31/1978, de 31 de octubre, y que desapareció a partir del 31 de diciembre de 1989, según prescribió la Disposición Adicional Novena de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre. Lógicamente, durante el período transitorio, en materia de tasas hasta el 31 de diciembre de 1992, esta bonificación continuó siendo aplicable.

es posible que hayan pasado más de cinco años y, por tanto, se haya producido ya la prescripción, pues desde nuestro punto de vista, el plazo de prescripción no se ha interrumpido, como consecuencia de las actuaciones dirigidas contra el contribuyente. Como bien señala la S.T.S.J. de Cataluña de 9 de julio de 1996, en ningún caso cabe acudir a la vía de apremio para cobrar las deudas a la Universidad, puesto que sus bienes son inembargables, lo correcto, una vez concluido el periodo de pago voluntario, es instar el procedimiento de compensación regulado en el art. 65 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre<sup>12</sup>.

En relación con la cuantía de las tasas, el art. 24 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales dispone que el importe estimado de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste. La S.T.S. de 11 de junio de 1996 afirma, con razón, que la comparación «ha de efectuarse entre la totalidad de los ingresos previsible por tasas establecidas por la prestación de un servicio de la competencia municipal y el coste anual que para el Ayuntamiento represente el mantenimiento de ese servicio», de manera que, como señala la S.T.S. de 19 de junio de 1997, sólo «la absoluta desproporción entre las magnitudes de aquellos términos puede ser indicativa de una desviación del límite general del coste de las tarifas». Los términos de comparación procedentes no son los costes y liquidaciones singulares, sino el cómputo del servicio y el rendimiento previsible de la tasa en su globalidad. Esta tesis, ya tradicional, también se aplica por otros tribunales; así, el equilibrio entre la doble función del coste como objetivo y como límite —señala la S.T.S.J. de Andalucía (Granada) de 3 de junio de 1996— «debe flexibilizarse de manera que no puede pretenderse que dicho equilibrio se rompa cuando la

---

<sup>12</sup> Los argumentos son los siguientes: «Se echa en falta en la materia analizada una referencia legal de una contundencia tal como la contenida en el artículo 44 de la L.G.P. (Real Decreto Legislativo 1091/1988), en el artículo 18 de la Ley del Patrimonio del Estado (de 15 de abril de 1964), o incluso, para las Administraciones Locales, en el artículo 4.1.º de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local, sin que se pueda olvidar, a los efectos de determinar dicha embargabilidad de los bienes de las Universidades, que éstas pueden poseer un patrimonio propio que no siempre se halla afecto al cumplimiento de sus fines o al servicio público que prestan (arts. 53.1.º y 2.º de la L.O. 11/1983), así como también rendimientos procedentes bien de su patrimonio bien de otras actividades económicas que les sean permitidas por las leyes o sus respectivos Estatutos (art. 54.D de la Ley Orgánica 11/1983). Sin embargo, también es cierto que el artículo 53.3 de la Ley Orgánica de Reforma Universitaria contiene una mención un tanto críptica cuando especifica que «la administración y disposición de los bienes de dominio público, así como de los patrimoniales, se ajustará a las normas generales que rijan la materia». Es esta mención la que obliga a una interpretación más detallada, recabando para ello el auxilio del elemento interpretativo histórico, dado que carecía de significado en tanto en cuanto contuviera una simple y genérica (y también innecesaria) remisión a la Ley, mientras que adquiere su pleno sentido si se observa su similitud con las determinaciones contenidas en el artículo 63.3.º de la Ley General de Educación de 4 de agosto de 1970, antecedente de la actual Ley Orgánica 11/1983, en la cual tampoco se contenía la mención al principio de la inembargabilidad de los bienes de las Universidades quizá por ser ello innecesario al aplicárseles la Ley de Entidades Estatales Autónomas (art. 66.3.º de la Ley 13/1970), en consecuencia formar parte de la Hacienda Pública (art. 2.º de la L.G.P. de 4 de enero de 1977), y por ello serles de aplicación el artículo 44 del mismo texto».

efectiva recaudación de la tasa sea inferior o ligeramente superior al coste del servicio. Lo importante es que el estudio esté formulado sobre bases ciertas que avalen el equilibrio fijado «a priori», y que la efectiva aplicación de las tasas fijadas demuestre la corrección sustancial del equilibrio alcanzado, o dicho de otro modo, que la recaudación de la tasa no sea excesiva en relación a los costes del servicio».

### III. PRECIOS PÚBLICOS

En el ámbito de la Hacienda Local, la línea divisoria entre tasa y precio público reside, para un sector doctrinal, en si el Ayuntamiento reserva, o no, en su favor el servicio a tenor del art. 86.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local. La efectiva prestación del servicio en régimen de monopolio requiere la aprobación definitiva por el Pleno de la Corporación, es necesario el voto favorable de la mayoría absoluta del número legal de miembros de la Corporación (art. 47.3.h de la igual Ley). La verdad es que la línea divisoria entre tasa y precio público, no depende tanto de que se haga uso o no de la posibilidad prevista en el art. 86.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, esto es, de que se monopolice o no el servicio, sino de que se trate de un servicio de solicitud o recepción obligatoria para el particular, a título de ejemplo, valga decir que la S.T.S. de 18 de octubre de 1994, en relación con el suministro de agua señala que, no existe norma alguna, como sucede con el alcantarillado, que imponga la solicitud del suministro municipal de agua potable o que impida al particular proveerse de ella por sí mismo si dispone de medios necesarios para ello, por lo que el suministro de agua debe encuadrarse en la categoría del precio público. Las diferencias entre tasa y precio público también se reflejan en el procedimiento para su aprobación, en el primer caso es necesario una Ordenanza fiscal, en el otro caso no, lo cual se traduce, por ejemplo, en que los acuerdos provisionales deberán ser aprobados definitivamente de forma expresa, puesto que el procedimiento general de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de bases del régimen local, no prevé la elevación automática a definitivos de los acuerdos que no hubiesen recibido reclamación alguna.

En opinión de Rubio de Urquía, al no tener los precios públicos naturaleza tributaria, el legislador está determinando que los acuerdos de establecimiento de precios públicos y las Ordenanzas (no fiscales) reguladoras de éstos han de aprobarse con arreglo al procedimiento general contenido en los arts. 49 y 70.2 de la Ley 7/1985 (éste último, con la redacción que le dio la Ley 39/1994, de 30 de diciembre). Para la entrada en vigor del acuerdo o de la ordenanza (no fiscal) es preciso no sólo que se haya publicado completamente su texto, sino también que «haya transcurrido el plazo previsto en el art. 65.2 de la Ley 7/1985 (que, en relación con el deber que tienen las Entidades locales, según el art. 56.1 de remitir a la Administración del Estado y a la de la Comunidad Autónoma extracto de sus actos y acuerdos, concede a éstas el plazo de quince días hábiles para formular

requerimiento motivado de anulación de aquéllos, si consideran que infringe el ordenamiento jurídico, en el ámbito de sus respectivas competencias)»<sup>13</sup>

Si se acepta que los precios públicos no son tributos habrá que entender entonces que la materia de revisión de precios públicos de las entidades locales se rige, básicamente, por las normas generales que regulan la revisión de los actos de las Entidades Locales, es decir, por los arts. 52 y 53 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, y no por lo dispuesto en los arts. 108 y 110 de igual Ley y en el art. 14 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre.

La cuantificación de los precios públicos también es una cuestión polémica; la jurisprudencia, con las matizaciones oportunas, se sirve de los criterios ya consolidados en materia de tasas. Aunque, como acabamos de comprobar, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, coherentemente con el calificativo de recurso no tributario otorgado a los precios públicos, no exige que su fijación se lleve a cabo mediante la aprobación de la pertinente Ordenanza fiscal, siendo suficiente un simple acuerdo municipal, lo cierto es que los Ayuntamientos apenas si han hecho uso de esa posibilidad. Lo primero que ha decirse es que resulta necesaria la elaboración de una Memoria Económico Financiera para fijar el importe de los precios públicos. Ni que decir tiene, en segundo lugar, que la fijación del importe del precio público, que deberá cubrir, como mínimo, el coste del servicio prestado o de la actividad realizada, no puede realizarse arbitrariamente. En todo caso, lo que parece claro es que la referencia al valor de mercado contenida en el art. 45.2 de la L.R.H.L., relativo a los precios públicos por aprovechamiento especial del dominio público, no conduce necesariamente al valor catastral del terreno (S.T.S.J. del País Vasco de 1 de abril de 1996). La cuantía de los precios públicos, como es sabido, puede reducirse por razones sociales, benéficas, culturales o de interés público. Ello no es obligatorio, sino potestativo, para los Ayuntamientos. Pues bien, si como se dice los precios públicos no son tributos, nada impide que al socaire de ese precepto las corporaciones locales introduzcan algún tipo de medida en favor de las Universidades, pues como señaló la S.T.S.J. de Canarias (Las Palmas) de 21 de septiembre de 1993, «la ley emplea un conjunto de conceptos extraordinariamente indeterminados, no excluyentes entre sí, amén de definir situaciones de hecho a veces coincidentes... En todo caso, no parece discutible que la «mens legis» del precepto sea dejar una ventana abierta para que la Administración decida con suficiente libertad qué situaciones u organizaciones merecen un trato de favor, incluso aunque se acredite que las situaciones concurren. Se trata, ni más ni menos, que de la recepción en materia de precios públicos del principio constitucional de capacidad económica» (art. 31 C.E.)».

La falta de criterios claros convierte en particularmente complicada la tarea de identificar supuestos constitutivos de precios públicos, salvo que se trate de supuestos relacionados con el aprovechamiento del dominio público, en cuyo caso, hoy por hoy, y en el ámbito local, no cabe exigir tasas, sino precios públicos, en

<sup>13</sup> Ley reguladora de las Haciendas Locales, ob. cit. pág. ???

supuestos tales como apertura de zanjas y calicatas en terrenos de uso público, ocupación de terrenos de uso público con materiales de construcción, entradas de vehículos a través de las aceras y reservas de vía pública para aparcamiento exclusivo, etc. Tal vez hubiera sido conveniente que se incluyera una lista de supuestos concretos por los que se pueden exigir precios públicos, pero no lo ha estimado necesario el legislador, como tampoco ha considerado oportuno incluir una relación de supuestos que pueden dar lugar a la exigencia de tasas. Ahora bien, el hecho de que sea conveniente no quiere decir que al no haberse procedido de esa manera, necesariamente, nos hallemos ante una hipótesis de inconstitucionalidad, y menos en el campo de la Hacienda Local, dado que la relación Ley-Reglamento es muy distinta en los ámbitos estatal y local. En este último campo es un imperativo constitucional el mayor protagonismo del reglamento en aras de la autonomía y de la suficiencia de los entes locales.

Los bienes que componen el demanio, —afirma la S.T.C. 185/1995, de 14 de diciembre—, son de titularidad de los entes públicos territoriales y su utilización privativa o su aprovechamiento especial están supeditados a la obtención de una concesión o autorización que corresponde otorgar exclusivamente a esos Entes. Por tanto, —continúa diciendo el T.C.— existe «una situación que puede considerarse de monopolio ya que si un particular quiere acceder a la utilización o al aprovechamiento citados para realizar cualquier actividad debe acudir forzosamente a los mismos», pues «la única alternativa que le cabe al particular para eludir el pago del precio público es la abstención de la realización de la actividad anudada a la utilización o aprovechamiento del demanio, pero la abstención del consumo no equivale a libre voluntariedad en la solicitud». Ello, como no podía ser de otra manera, conduce al Tribunal a sostener que «estamos en presencia de una prestación de carácter público en el sentido del art. 31.3 C.E., que, en cuanto tal, queda sometida a la reserva de Ley». La verdad es que se llame tasa o se llame precio público, quien utiliza el dominio público para finalidades privadas, está sujeta a una prestación patrimonial pública, y, por tanto, como mínimo la constitucionalidad del art. 41 a) de la L.R.H.L. está en entredicho. En efecto, el Tribunal Superior de Justicia de Galicia y el Tribunal Superior de Justicia de Canarias han planteado varias cuestiones de inconstitucionalidad. Los argumentos de este último, contenidos en el auto de 10 de mayo de 1996 (y reiterados en otros posteriores) son resumidamente, los siguientes:

«Por mucho que maticemos el principio de reserva de ley con relación a las prestaciones patrimoniales de carácter público en el ámbito local, parece extenderlo, al menos, al hecho imponible y a la cuantía, elementos esenciales de la prestación según se desprende de la doctrina del Tribunal Constitucional, reiterada en la Sentencia 185/1995, de 14 de diciembre (...) para considerar cumplido el principio de legalidad tributaria no basta con que una ley prevea la figura abstracta de los precios esenciales, puesto que, (...) este principio exige que sea también la ley la que contenga la creación concreta o establecimiento de los diversos precios públicos que, en aplicación de esa figura abstracta, los entes

públicos competentes estimen convenientes. Sin embargo, de los arts. 48 y 117 de la Ley de Haciendas Locales se desprende que los Ayuntamientos podrán establecer y exigir precios públicos, correspondiendo tanto el establecimiento como la modificación de los mismos al Pleno de la Corporación, que podrá delegar esta facultad en la Comisión de Gobierno. El establecimiento del precio público implica la concreción de la genérica definición contenida en el art. 41 de la Ley en un específico supuesto de hechos. Es decir, supone la fijación del hecho imponible. Consecuentemente en la Ley de Haciendas Locales la determinación del hecho imponible de las prestaciones patrimoniales de carácter público queda en manos de la Corporación municipal, ya sea el Pleno ya la Comisión, y al margen de cualquier determinación legal.

Lo mismo cabe decir respecto de la cuantía de la prestación. El art. 45 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, no establece límites a la determinación de la cuantía de los precios públicos derivados de la prestación de servicios o realización de actividades, quedando su fijación en manos de la Corporación municipal, que sólo estará sujeta a la obligación de cubrir, como mínimo, el coste del servicio prestado o de la actividad realizada. También puede la Entidad local, en toda clase de precios públicos, fijar su cuantía por debajo de los límites señalados en la ley cuando existan razones sociales, benéficas, culturales o de interés público que así lo aconsejen. Finalmente, el art. 48.2 permite incluso que las Entidades locales atribuyan a sus Organismos autónomos y a los Consorcios la fijación de los precios públicos».

A la vista de ello, el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, concluye:

«Parece evidente que la regulación contenida en la Ley de Haciendas Locales no respeta el principio de legalidad tributaria, al dejar en manos de las Corporaciones municipales —ya en el Pleno, ya en la Comisión de Gobierno, e incluso en Organismos autónomos o Consorcios municipales— la determinación elementos esenciales de las prestaciones patrimoniales de carácter público, cuales son el hecho imponible y la cuantía. Por ello, y siguiendo la misma línea argumental de la sentencia 185/1995, el art. 41 de la Ley 39/1988, en cuanto se refiera a prestaciones patrimoniales de carácter público, ha de ser considerado contrario a la Constitución.

No empecé a este razonamiento que de conformidad con el art. 48 de la Ley de Haciendas Locales el establecimiento de los precios públicos se lleve a cabo por el Pleno —máximo órgano de representación de los ciudadanos en el municipio— mediante la aprobación de una Ordenanza municipal, por cuanto, amén de que las Ordenanzas no son disposiciones con rango legal y de que el Pleno puede delegar en la Comisión de Gobierno, según la doctrina del propio Tribunal Constitucional, la reserva de ley tributaria en el ámbito local no sólo se justifica en la exclusiva legitimidad de los representantes de los ciudadanos para el establecimiento de los tributos, sino que también encuentra su fundamento en la unidad del ordenamiento e igualdad de posiciones de los contribuyentes.

Es evidente que la previsión por Ley de los elementos esenciales de la multiplicidad de prestaciones patrimoniales de carácter público posibles en el ámbito local es difícil. Tampoco escapa a este Tribunal que se va abriendo paso en los últimos tiempos un movimiento doctrinal partidario de revisar la naturaleza reglamentaria de las Ordenanzas municipales, equiparándolas en cierta forma a las disposiciones legales en aquellas materias en las que el principio de legalidad impide a los municipios el ejercicio de potestades administrativas esenciales, como la tributaria o la sancionadora (...) Pero estas consideraciones no son obstáculo para que, en estos momentos, y a la vista de la actual doctrina del Tribunal Constitucional, sobre todo tras la sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, exista una duda más que razonable sobre la constitucionalidad del art. 41 de la Ley de Haciendas Locales; en el particular que regula auténticas prestaciones patrimoniales de carácter público»

Es muy probable que alguno de dichos razonamientos tenga acogida por parte del Tribunal Constitucional. En ese sentido, debemos señalar que el hecho de que exista una reserva de ley no implica que el Reglamento carezca, en todo caso, de función sino, por contra, que es precisa, para que el mismo pueda entrar a regular estas materias, la existencia de habilitaciones legales expresas. Es necesario recalcar algunos aspectos que determinan la existencia de notables divergencias entre la Ley de Tasas y Precios Públicos y la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, o lo que es lo mismo, entre los supuestos que se pretenden comparar el art. 25 de la Ley de Tasas y Precios Públicos y el art. 41 a) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, divergencias que avalan la tesis de que el último artículo citado no es inconstitucional. El Estado tiene, por su propia configuración y posición constitucional, la potestad de dictar Leyes; en cambio, a los municipios ello les está vedado ya que el constituyente sólo les ha otorgado la potestad de dictar normas reglamentarias. La colaboración Ley y Reglamento en el ámbito local alcanza unos perfiles singulares, lo cual impide trasladar mecánicamente la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la Ley de Tasas y Precios Públicos al ámbito de la Hacienda Local. El principio de reserva de ley no puede llegar a convertirse en un impedimento para que los Ayuntamientos intervengan de alguna forma en el diseño de su propia Hacienda, es voluntad del constituyente que puedan producir normas en aspectos que les afectan sustancialmente, conclusión que resulta avalada por la propia finalidad de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre; y que, como dice su propia Exposición de Motivos, no es otra que, amén de racionalizar el sistema financiero y tributario de las Haciendas Locales, hacer efectivos hasta los mayores límites posibles los principios de autonomía y suficiencia financiera, permitiéndoles incidir en la determinación del volumen de sus recursos.

Las probabilidades de una declaración de inconstitucionalidad son mayores con respecto al art. 48 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, pues posibilita que la modificación de los precios públicos sea aprobada por la Comisión de Gobierno de la Corporación; dado que, desde nuestro punto de vista, la S.T.C. 185/1995, de 14 de diciembre, permite sostener que en el ámbito local



tanto la aprobación inicial como la modificación de las Ordenanzas por precios públicos han de ser adoptadas necesariamente por el Pleno de la Corporación (art. 22.2 d) de la Ley 7/1985, de 2 de abril) ya que la delegación en la Comisión de Gobierno, conforme al art. 23.2 b) de dicha Ley, no es admisible, desde la perspectiva constitucional, ni para establecer ni para modificar precios públicos; dicho sea, en principio al menos, a salvo de lo que pueda deparar un examen caso por caso de los diversos precios públicos «ideados» por los entes locales. En cambio, no pensamos que el art. 45.2º, de la L.R.H.L. sea inconstitucional. Este artículo establece una serie de criterios de cuantificación de los precios públicos por aprovechamiento del dominio público, cuales son el valor de mercado y el de la utilidad derivada de uso de dominio público local, criterios que son constitucionales, ya que según la S.T.C. 185/1995, de 14 de diciembre, en el supuesto de las contraprestaciones pecuniarias fruto de la utilización de un bien de dominio público la colaboración del reglamento (en nuestro caso, sería la Ordenanza aprobada por el Pleno de la Corporación Municipal) puede ser especialmente intensa en la fijación y modificación de las cuantías, «en el caso de los precios públicos, la multiplicidad de las figuras que pueden incluirse en este concepto, así como la necesidad de tomar en consideración factores técnicos, puede justificar que la ley encomiende a normas reglamentarias la regulación o fijación de su cuantía, conforme a los criterios o límites señalados en la propia ley que sean idóneos para impedir que la actuación discrecional de la Administración en la apreciación de los factores técnicos se transforme en actuación libre o sometida a límite. El contenido y la amplitud de la regulación puede variar, pero en todo caso es necesario que la Ley incorpore un mínimo de regulación material que oriente la actuación del programa y le sirva de programa marco». Si esto se ha dicho pensando en la relación ley-reglamento en el ámbito estatal, con mayor motivo ha de sostenerse —como poco— la misma opinión si el tema se plantea, como es el caso ahora enjuiciado, en un ámbito diferente, el local. No estará de más recordar que, por ejemplo, la S.T.C. 221/1992, de 11 de diciembre, ha dicho que no puede desconocerse «que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas», y que ello «explica que el legislador remita a normas reglamentarias la concreta determinación de algunos de los elementos configuradores de la base», el grado de colaboración entre ley y reglamento dependerá de la naturaleza u objeto del tributo de que se trate, y así, el protagonismo del reglamento es mayor tratándose de tasas (S.S.T.C. 37/1981, de 16 de noviembre y 19/1987, de 17 de febrero), figura esta cuya proximidad con los precios públicos es difícil negar, dejando a un lado los nominalismos. Por lo demás, el «sentido que hay que reconocer en la reserva introducida por el art. 31.1 de la Constitución no puede entenderse, (...) desligado de las condiciones propias al sistema de autonomías territoriales que la Constitución consagra (art. 137) y específicamente (...) de la garantía constitucional de la autonomía de los municipios» (art. 140) (S.T.C. 19/1987, de 17 de febrero). Pesé a que en lo relativo a las Haciendas Locales es el principio de

suficiencia el formulado expresamente por el art. 142 de la Constitución (S.T.C. 179/1985, de 19 de diciembre), sin embargo, el Tribunal Constitucional «ha reconocido que la autonomía territorial, en lo que a las Corporaciones locales se refiere, posee también una proyección en el terreno de lo tributario, pues estos entes habrán de contar con tributos propios y sobre los mismos deberá la Ley reconocerles una intervención en su establecimiento y en su exigencia» (S.T.C. 221/1992, de 11 de diciembre).

#### IV. CONTRIBUCIONES ESPECIALES

El art. 28 de la L.R.H.L. establece que constituye el hecho imponible de las contribuciones especiales la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, de carácter local, por las entidades respectivas. A nadie escapa la dificultad que entraña concretar normativamente en qué consiste el beneficio especial, dadas sus múltiples manifestaciones, tales como, facilidad de acceso, de tránsito, de comunicación, ventajas para la salubridad e higiene, etc. También parece claro que sí existe beneficio especial cuando se realizan unas obras de apertura y urbanización de una calle que posibilitan el acceso al proceso edificatorio de los inmuebles propiedad de los sujetos pasivos; así, S.T.S.J. de Cataluña de 9 de julio de 1996, referida a una liquidación girada a la Universidad Politécnica de Cataluña como consecuencia de obras de urbanización realizadas en una calle de Manresa en la que estaban situados inmuebles de su propiedad. La Ley Reguladora de Haciendas Locales no se ha preocupado excesivamente de precisar en qué consiste el beneficio especial. Lo cierto es que de ninguno de sus preceptos se desprende que el ente local esté exonerado de probar que, como consecuencia directa del gasto público realizado con ocasión de las obras y servicios que dan lugar a la exacción de contribuciones especiales, el sujeto pasivo no ha obtenido un beneficio especial. La existencia del beneficio es una cuestión de hecho que debe ser justificada razonadamente en cada expediente, si bien es cierto que la presunción de legalidad de los actos administrativos desplaza sobre el administrado, en nuestro caso, la Universidad, la carga de accionar para evitar que se produzca la figura del acto consentido, pero no afecta a la carga de la prueba que ha de regirse por las reglas generales y es que la carga de la prueba recae sobre el recurrente en cuanto atañe a los hechos que sirven de fundamento al derecho que reclama, así como al demandado corresponde la de los hechos obstativos y extintivos de tal derecho. El mero hecho de la realización de las obras no permite concluir que se produce un beneficio implícito en los bienes de los sujetos pasivos como consecuencia directa de aquella realización y la derivada de la potestad administrativa en orden al ejercicio de competencias propias, tales como la realización de obras públicas municipales, remodelación de vías públicas, etc., la existencia de ese beneficio es una cuestión que, en cada caso, deberá acreditarse. Tampoco estamos de acuerdo en que, por principio, haya de presumirse que el valor de un inmueble aumenta

fruto de la realización de obras en sus proximidades, dado que ningún precepto de la L.R.H.L. obliga a presumir el beneficio, normalmente eso será lo que se producirá, pero no cabe descartar que se cause un perjuicio. En todo caso, habrá de estarse a la fecha del devengo para observar si en tal momento concurre o no el beneficio especial, pues el beneficio que exige la ley es un beneficio real, actual y derivado directamente de la obra, sin que puedan admitirse beneficios hipotéticos o futuros (S.T.S.J. de Cataluña de 28 de marzo de 1996)

El art. 32.1 de la L.R.H.L. establece que la base imponible de las contribuciones especiales se repartirá entre los sujetos pasivos teniendo en cuenta la clase y naturaleza de las obras y servicios. Excesivamente lacónica resulta esta declaración legal, puesto que, excepción hecha de la referencia a la clase de las obras o servicios, ninguna precisión más se realiza, pues si bien es cierto que la base imponible como máximo estará constituida por el 90% del coste soportado por la entidad, no lo es menos que no superando ese límite los entes locales gozan de absoluta libertad para determinar el porcentaje a repartir entre los sujetos especialmente beneficiados, lo cual origina muchos conflictos, habida cuenta la dificultad que tiene aquilatar en qué medida la obra o el servicio concreto beneficia a ciertos sujetos o a la colectividad. Lo que no puede hacer el ente local es utilizar «la facultad que en esta materia se le concede, de ponderar los intereses públicos implicados en la obra y los beneficios que ésta produzca en las propiedades particulares, para imputar el porcentaje correspondiente de los costes de ejecución en contribuciones especiales, con una finalidad distinta, la de reducir la cuota que habría de satisfacer uno de los sujetos pasivos afectados por las obras, de aplicar aquellos criterios objetivos de distribución y reparto» (S.T.S. de 23 de julio de 1996). La alternativa por la que ha optado el legislador potencia la autonomía de los entes locales. En todo caso, la cantidad porcentual a repartir deberá contenerse en el acuerdo de ordenación (art. 34.3) a fin de evitar la inseguridad que existiría, en caso contrario, para los sujetos de la obligación tributaria. Aunque el coste final (real) sea distinto al presupuestado (por exceso o por defecto) el porcentaje a repartir entre los sujetos pasivos no puede variar, sin razonamiento alguno, una vez aprobado el acuerdo de ordenación, ya que el señalamiento definitivo de cuotas deberá realizarse, según el art. 33.4 de la L.R.H.L., por los órganos competentes de la entidad impositora ajustándose a las normas del acuerdo concreto de ordenación del tributo para la obra o servicio de que se trate, de manera que si se produce una modificación sustancial en los elementos del proyecto base habrá que repetir íntegramente el expediente inicial, así, S.T.S. de 17 de abril de 1996.

Por otra parte, la pluralidad de módulos de reparto existentes con carácter general, junto con la posibilidad de su aplicación conjunta o aislada, facilita un gran margen de maniobra a los entes locales, margen que en ningún caso es admisible que llegue a convertirse en arbitrariedad, pues si bien es cierto que «se deja a la discrecionalidad del Ayuntamiento utilizar todos o algunos de los módulos aludidos» (S.T.S.J. de Castilla y León (Burgos) de 3 de julio de 1996), también

lo es que la libertad que se les concede, señala la S.T.S. de 25 de enero de 1996, «está condicionada por la necesidad de obtener en cada caso concreto lo que ha venido calificándose como un principio de justicia de reparto, difícil de plasmar en formulaciones abstractas pero que puede traducirse como la exigencia de que en cada caso concreto las fincas especialmente beneficiadas por las obras contribuyan a su financiación en un porcentaje que represente la proporción de su beneficio en relación con las demás».

No es necesaria, como se sabe, «la notificación individual del acuerdo de imposición, bastando que se publique en los diarios oficiales y privados de difusión del lugar para que llegue a conocimiento de los propietarios o titulares afectados por la realización de las obras o el establecimiento o ampliación de los servicios, trámite que se cumple en el proceso de imposición y ordenación de contribuciones especiales, de acuerdo a lo establecido en los arts. 17, 19 y 43.2 de la L.R.H.L.» (S.T.S.J. de Asturias de 14 de junio de 1996). La notificación individual de las cuotas a satisfacer se establece en el art. 34.4 de la L.R.H.L. Esta notificación, — ha señalado la S.T.S. de 16 de enero de 1996, «tiene por finalidad que «los interesados» puedan formular recursos de reposición ante el Ayuntamiento, que versarán no sólo sobre las «cuotas asignadas», sino también sobre «el porcentaje que deben satisfacer las personas especialmente beneficiadas» por las obras y hasta sobre «la procedencia de las contribuciones especiales»; objetivos todos ellos de directa fiscalización ciudadana sobre la actuación de la Administración Municipal, que la ley confiere individualmente a los que están llamados a sufragar una parte importante del coste de aquéllas; control que se convertiría en ilusorio si dichas obras estuvieran ejecutándose cuando se practica la notificación», de modo que «esa notificación individual ha de ser considerada necesaria e imprescindible y como garantía tributaria no puede dársele el tratamiento de una mera formalidad burocrática, en la que es indiferente el momento de llevarla a cabo; antes al contrario su tardía realización, al privar en la práctica al contribuyente de un derecho reconocido por la ley, constituye un vicio productor de indefensión y por lo tanto de nulidad insubsanable».

Por último, el acuerdo de imposición y ordenación es una auténtica imposición de un tributo local, por lo que la competencia viene atribuida al Pleno de la Corporación Local, no bastando, por ejemplo, una simple resolución del Concejal-Delegado de Hacienda y Presupuesto. La exacción de contribuciones especiales requiere previamente que, en cada caso, la Entidad Local adopte los correspondientes acuerdos de imposición y ordenación. La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, a diferencia de la legislación precedente, exige la adopción del acuerdo de imposición en todos los casos, dado que, actualmente, las contribuciones especiales son potestativas. Esta última característica motiva que no se haya impuesto a los Entes Locales la obligación de aprobar una Ordenanza general, si bien se permite que pueda aprobarse, en cuyo caso, el acuerdo concreto de ordenación podrá remitirse a ella. Siendo inexcusable que cada vez que se pretenda exigir una contribución especial se adopten un acuerdo

de ordenación, es totalmente lógico lo dispuesto en el art. 34.2 de la expresada Ley, cuyo tenor es el siguiente: el acuerdo relativo a la realización de una obra o al establecimiento o ampliación de un servicio que deba costearse mediante contribuciones especiales no podrá ejecutarse hasta que se haya aprobado la ordenación concreta de éstas. Ello se establece, no solo en garantía de la propia Administración, que asegura de este modo la financiación de la parte del coste de la obra que le corresponda, sino también de los administrados, porque las garantías y posibilidades de reacción que el ordenamiento les concede frente a los actos de ordenación del tributo quedarían gravemente menoscabados si hubieran de enfrentarse al hecho consumado de la completa ejecución de la obra. Sin la previa adopción del acuerdo de imposición y ordenación de contribuciones especiales no es legalmente admisible su exacción, de manera que si la ejecución de las obras se ha iniciado antes de que ello ocurra, su aprobación posterior no subsana esa deficiencia, lo cual se explica porque los acuerdos de imposición y ordenación tienen contenido normativo y la ejecución de las obras se basa en una serie de actos administrativos que llevan a la práctica a aquéllos, de modo que dicha ejecución únicamente se ajustará a derecho, de cara a la exacción de la contribución especial de referencia, si ha sido precedida de la adopción de dichos acuerdos con carácter definitivo. Si las obras se ejecutan antes de la aprobación de los acuerdos de imposición y ordenación, la solución no puede ser la de la simple reposición del expediente a la constitución de la asociación administrativa de contribuyentes, sino la nulidad de la liquidación girada (S.T.S. de 29 de mayo de 1997).

## V. IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

La tributación de los inmuebles de las Universidades en los impuestos locales era, en principio, uno de los supuestos menos conflictivos, en el sentido de que incluso jurisprudencialmente se había reconocido que estaban exentos de la Contribución Territorial Urbana. Ello no obstante, algunos supuestos habían suscitado cierta polémica, motivada en gran parte por una visión decimonónica de las exenciones, que se traduce en que éstas deben ser interpretadas restrictivamente, cuando resulta que las normas en las que se contienen son como las demás y por tanto han de interpretarse del mismo modo<sup>14</sup>, exponente de lo cual, según propia confesión, es la R. del T.E.A.C. de 5 de mayo de 1993, que niega la exención de unos terrenos propiedad de la Universidad de Oviedo, que se venían utilizando para el estacionamiento de vehículos, jardines y paseos, con esta interpretación: «si la Universidad hubiera destinado efectivamente a aparcamiento, comedor o cualquier uso inmediatamente ligado a sus fines –admitiendo que

---

<sup>14</sup> Vide por todos Calvo Ortega, R., «La interpretación de las exenciones tributarias», *H.P.E.*, n.º 13, 1971. En cambio, probablemente peca de lo contrario la S.T.S.J. de Galicia de 12 de marzo de 1997, al declarar que está exenta la Biblioteca Pública del Estado, por considerar que se trate de un bien inmueble que está directamente afecto a los servicios educativos.

se trate de usos universitarios *strictu sensu* y no complementarios de ello y, esos terrenos, mediante las pertinentes obras de preparación, señalización y vigilancia, sí se daría el supuesto de exención, siempre que la Universidad no percibiese rentas por ello, pero la simple utilización de hecho de un solar para estacionar vehículos, o pasear es evidente que no puede conferir *per se* ese carácter a un bien inmueble destinado a usos distintos, aunque no los cumpla». La S.T.S.J. de Madrid de 13 de octubre de 1992, sostiene con acierto que los bienes propiedad de la Universidad Complutense de Madrid estaban exentos en el año 1990 del I.B.I., puesto que estaban exentos antes de la entrada en vigor de la L.R.H.L., por aplicación de la Disposición Transitoria Segunda de igual Ley, naturalmente pasado el período transitorio han dejado de estarlo, puesto que como ya hemos dicho se ha producido una derogación tácita de los artículos de la L.R.U. en los que se contienen prescripciones tributarias aplicables a las Universidades. La S.T.S.J. de Andalucía (Granada) de 25 de abril de 1994 estimó que un Colegio Mayor de la Universidad de Granada estaba exento, dado que no era una mera residencia de alumnos sino un centro universitario (cuestión, por lo demás que no está nada clara a la vista de las S.S.T.S. de 23 de junio de 1987, de 27 de mayo y 11 de julio de 1988 y de 10 de marzo de 1997). Existe además un problema añadido, cual es que la Universidad, a los efectos del art. 64 a) de la L.R.H.L., no es ni Estado, ni Comunidad Autónoma, ni Entidad Local. Hasta la aprobación de la L.R.U. las Universidades tenían la consideración de organismos autónomos dependientes del Ministerio de Educación, a partir de ese momento, tienen personalidad jurídica propia<sup>15</sup>, si bien están muy mediatizadas, en el plano económico-financiero, por las decisiones que en ese ámbito adopte su Comunidad Autónoma, si las competencias en materia universitaria le han sido transferidas o, en su defecto, el Estado. Efectivamente, como ha manifestado la S.T.C. 106/1990, de 6 de junio, la autonomía de las Universidades «necesariamente tiene que desarrollarse en el marco de las efectivas disponibilidades personales y materiales con que pueda contar cada Universidad, marco este que, en última instancia, viene determinado por las pertinentes decisiones que, en ejercicio de las competencias en materia de enseñanza universitaria, corresponde adoptar al Estado o, en su caso, a las Comunidades Autónomas». En ese sentido, la S.T.S.J. de Madrid de 10 de marzo de 1997 declaró que un Colegio Mayor, propiedad de la Universidad Complutense no está exento en el año 1994 del IBI, puesto que la exención prevista en el art. 64, a) de la L.H.L. no alcanza a los bienes afectos a servicios educativos pertenecientes a una Universidad, al ser aplicable únicamente a los bienes propiedad del Estado, Comunidades Autónomas o Entidades Locales. En la misma línea, la S.T.S.J. de Madrid de 12 de diciembre de 1996, en relación con una residencia de profesores propiedad de la Universidad Complutense, la cual

<sup>15</sup> Ya lo dijo el Dictamen n.º 47.784 del Consejo de Estado de 16 de mayo de 1985, relativo al proyecto de Estatutos de la Universidad de Salamanca: «La L.R.U. ha creado unas Universidades que, como entes administrativos autónomos, con autonomía directamente derivada del artículo 27.10 de la Constitución, no son asimilables a los Organismos Autónomos que como Entidades Estatales y Autónomas regula la Ley de 1958 y cuya autonomía es meramente instrumental y organizativa».

añade, además, a mayor abundamiento, que tal residencia no es asimilable a las funciones de docencia, estudio, investigación y organización de las enseñanzas universitarias, actividades propias de las Universidades Públicas, según el art. 9 de la Ley de Reforma Universitaria.

Por contra, si están exentos, no solo los centros docentes públicos no universitarios, sino también «los centros docentes privados acogidos al régimen de conciertos educativos, en tanto mantengan su condición de centros total o parcialmente concertados (art. 64,1, de la L.R.H.L.)<sup>16</sup>. No comprendemos la razón por la cual no están exentos también los bienes inmuebles de las Universidades Públicas, y en cambio si lo están, los bienes propiedad de un centro docente privado concertado en el que se imparta educación no universitaria, y asimismo, pueden estarlo los centros universitarios adscritos, cuya propiedad corresponda a otros entes públicos distintos de la Universidad, por ejemplo, a las Diputaciones Provinciales, o a una fundación benéfico docente<sup>17</sup>. Es posible, no obstante, que algunos

---

<sup>16</sup> El alcance de esta exención se regula en el Real Decreto 2187/1995, de 28 de diciembre. No se trata de una exención *ope legis*, tiene carácter rogado. Los requisitos que la unidad o unidades escolares integrados en centros privados afectados a las actividades de enseñanza protegibles en régimen de concierto son los siguientes:

a) Mantengan en el momento de devengo del tributo su condición de centros total o parcialmente concertados y no hayan sido privados efectivamente de tal condición por haber incurrido en alguna de las causas de extinción o rescisión previstas en el Real Decreto 2377/1985, de 18 de diciembre, ni desafectadas las unidades objeto de exención a los fines de la enseñanza protegible en régimen de concierto.

b) Ostenten la condición de sujetos pasivos a efectos de la exacción del Impuesto de Bienes Inmuebles en relación con los edificios ocupados por cada centro de referencia.

A tal efecto, la titularidad de los bienes o derechos objeto de exención deberá estar necesariamente vinculada con la finalidad educativa del centro acogido al correspondiente concierto educativo.

Entre las finalidades educativas se comprenderán no sólo las docentes, sino los servicios complementarios de comedor escolar, de asistencia sanitaria al alumno y los demás que sean declarados de carácter necesario en virtud de una norma de rango suficiente. En el año 1993 no estaban exentos –los años anteriores gozaban de una bonificación del 95% en la cuota, por aplicación de la Disposición Transitoria Segunda de la L.R.H.L.–, y sí lo están los años posteriores –Ss. T.S.J. de Castilla-León/Valladolid de 30 de abril y 7 mayo de 1996, de 28 de enero y 15 de abril de 1997–, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 7.1 de la Ley 22/1993, desarrollado por el Real Decreto 2187/1995, de 28 de diciembre: los centros educativos concertados «estaban asimilados a efectos fiscales alas fundaciones benéfico docentes por el artículo 50 de la Ley Orgánica 8/1985, de 3 de julio, del derecho a la educación, pero tal beneficio ha de considerarse comprendido entre los dejados sin efecto, a partir de 31 de diciembre de 1992 por la Disposición Transitoria Segunda.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las haciendas locales, por lo que no estaba vigente en el ejercicio 1993. Cierta es también que, posteriormente, el artículo 7.1 de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, añadió un nuevo párrafo al artículo 64 de aquélla, por el que se otorga exención de este impuesto a los centros docentes privados acogidos al régimen de conciertos educativos, pero según el texto del citado artículo 7, puesto en relación con la Disposición Final Segunda, la reforma se aplica a partir del 1 de enero de 1994». La Disposición Adicional Vigésimo Primera de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, establece, con carácter retroactivo, la exención para el año 1993, al tiempo que dispone la devolución de las cuotas satisfechas por dichos centros en ese año.

<sup>17</sup> No conocemos, hasta el momento, ninguna sentencia que se haya pronunciado sobre la equiparación entre las Universidades y las fundaciones benéfico-docentes, y la consiguiente aplicación de

bienes inmuebles de las Universidades públicas si estén exentos, por ejemplo, los que sean declarados individualmente monumentos o jardín histórico; en ese sentido, ha de tenerse en cuenta que la exención relativa al patrimonio histórico-artístico prevista en el art. 64 j) de la Ley Reguladora de Haciendas Locales exige que los bienes inmuebles sean declarados expresa e individualmente monumento o jardín histórico de interés cultural, precisando, seguidamente que dicha exención no alcanzará a cualesquiera clases de bienes urbanos ubicados dentro del perímetro delimitativo de las zonas arqueológicas integrados en ellos, sino, exclusivamente, a los que reúnan determinadas condiciones, por ejemplo, en sitios o conjuntos históricos los que cuenten con una antigüedad igual o superior a cincuenta años y estén incluidos en el catálogo previsto en el art. 86 del Reglamento de Planeamiento Urbanístico como objeto de protección integral en los términos previstos en el art. 21 de la Ley 16/1985, de 25 de julio. Asimismo, pueden estar exentos los bienes inmuebles pertenecientes a fundaciones constituidas por las Universidades.

Evidentemente, la supresión de los beneficios fiscales para las Universidades Públicas por la L.R.H.L. tuvo mucho que ver, como ya hemos dicho, con el objetivo de tratar de hacer realidad el principio de suficiencia en el ámbito de la Hacienda Local. Ello no obstante, pueden utilizarse otras fórmulas para satisfacer dicho principio, y al mismo tiempo mantener algunas exenciones. No podemos silenciar que la solución que propugnamos para todo el Estado es la que está ya vigente en Navarra, donde rige para la Hacienda Local la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de la que conviene reseñar su art. 136 c), relativo a la Contribución Territorial (Impuesto sobre Bienes Inmuebles), pues establece que están exentos «los edificios y terrenos destinados a centros en que se imparta *educación universitaria* así como los de los centros concertados que imparten enseñanzas de régimen general no universitarias».

Una nueva posibilidad de entender que los bienes inmuebles de las Universidades están exentos consiste en aplicar el art. 58.1 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades Privadas de Interés General, en cuya virtud los bienes de los que sean titulares las fundaciones y asociaciones estarán exentos del Impuesto sobre Bienes

---

los beneficios fiscales en el I.B.I., al amparo de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, sobre Fundaciones y Mecenazgo. La S.T.S.J. de Madrid de 12 de diciembre de 1996, declinó pronunciarse, pese a plantearse la representación de la Universidad Complutense, porque la liquidación recurrida correspondía a 1993 y los efectos de la Ley 30/1994 comenzaron a regir a partir del 1 de enero de 1994. La S.T.S.J. de Madrid de 10 de marzo de 1997 tampoco lo hace cuando se alega dicha equiparación al amparo de lo dispuesto en el apartado dos de la Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, sobre Fundaciones y Entidades que realizan actividades de interés general (desarrollada parcialmente por el Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo) por entender que ha de estarse a lo dispuesto en el artículo 46.2 del mismo texto, en el cual se establece la obligación de solicitar el disfrute de los correspondientes fiscales, sin que constase en autos tal petición, *Vide* Muñoz del Castillo, J. L., *Ley de Fundaciones y Financiación de la Universidad*, Lección inaugural del Curso académico 1995/1996, Universidad de León, 1995.



Inmuebles, siempre que no se trate de bienes cedidos a terceros mediante contraprestación, estén afectos a las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica y no se utilicen primordialmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyen su objeto o finalidad específica, y, ello por la remisión que a dicho artículo realiza el número 2 de la Disposición Adicional 5ª tratándose de entidades que tengan legalmente equiparado su régimen fiscal al de las entidades sin fin de lucro, benéfico-docentes, benéfico-privadas o análogas. La aplicación de lo dispuesto en el art. 58.1 de la Ley 30/1994, solo sería posible si se entendiera que el art. 53.4 de la L.R.U., que otorga a la Universidad los beneficios fiscales previstos para las fundaciones benéfico-docentes, sigue vigente, como resulta que, en nuestra opinión, dicho precepto ha sido derogado tácitamente por la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, resulta que, hoy por hoy, las Universidades públicas no están equiparadas a las fundaciones benéfico-docentes, y, por tanto, no están exentos los bienes inmuebles de los que sean titulares<sup>18</sup>.

Por otro lado, desde el punto de vista procedimental el régimen jurídico del Impuesto sobre Bienes Inmuebles tiene dos fases perfectamente diferenciadas y con sustantividad propia, una encaminada a la determinación de la base mediante la fijación de valores, realizada por la Administración Tributaria Estatal y otra dirigida a la liquidación y exacción del tributo encomendada a la Administración Local correspondiente. En relación con la primera, el art. 70 de la Ley 39/1998, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, exige que la ponencia de valores se notifique dentro del primer semestre del año anterior al que deban surtir efecto los valores resultantes de las mismas y asimismo exige que los valores catastrales sean notificados individualmente a cada sujeto pasivo antes de la finalización del año inmediatamente anterior a aquel en que deban surtir efectos. Ambos trámites no sólo son obligatorios, son presupuestos inexcusables de la liquidación. Ello quiere decir que si, por ejemplo, en el día de hoy, 21 de octubre de 1997, se le notificara a una Universidad el Acuerdo dictado por la Gerencia Territorial del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria relativo al valor catastral de un inmueble de su propiedad, y al mismo tiempo se le indicara que dicho valor surtiría efectos, por ejemplo, a partir del 1 de enero de 1996, nos hallaríamos ante un acto nulo, puesto que ese nuevo valor catastral solo puede ya surtir efectos a partir del 1 de enero de 1998. Por la misma razón, si esa misma Universidad ha construido una biblioteca e inmediatamente ha presentado ante la oficina gestora la declaración de alteración de bienes de naturaleza urbana (modelo 902) —como consecuencia de la realización de dicha obra nueva sobre un solar preexistente—, el nuevo valor catastral que se le asigne al inmueble no puede surtir efectos sino a partir del 1 de enero del año siguiente al que tenga lugar la notificación de dicho valor, pues no cabe otorgar efectos retroactivos a

<sup>18</sup> Vide, no obstante, Muñoz del Castillo, J. L., *Ley de fundaciones y financiación de la Universidad*, ob. cit., pág. 83, y también Sopena i Gil, J., «Los tributos locales y la Universidad pública», *C.R.E.D.F.*, n.º 92, 1996, pág. 713.

dicha notificación. En ese sentido, el art. 75.3 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, establece que las variaciones de orden físico, económico o jurídico que se produzcan en los bienes gravados tendrán efectividad en el período impositivo siguiente a aquel en que tuvieron lugar. Debe tenerse presente que los sujetos pasivos están obligados a presentar declaraciones de variación, por las alteraciones de orden físico concernientes a los bienes inmuebles de los que sean titulares y que el incumplimiento de esta obligación, en su caso, se calificará como infracción tributaria; y asimismo, interesa recordar, a los presentes efectos, que se consideran alteraciones de orden físico la realización de nuevas construcciones y la ampliación, rehabilitación, demolición o derribo de las ya existentes, ya sea parcial o total, a tenor de lo dispuesto en el Real Decreto 1448/1989, que desarrolla el art. 77 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.

Los nuevos valores catastrales han de ser notificados individualmente al sujeto pasivo, de manera que si no se hace de ese modo es como si la liquidación no se hubiera notificado, y por tanto, este motivo puede alegarse con éxito en un hipotético recurso de la Universidad. La actualización anual del valor catastral realizada por la Ley de Presupuestos, en cambio, no necesita ser notificada individualmente.

Por regla general, no cabe la impugnación indirecta del valor catastral y de la ponencia de valores al tiempo de notificarse la liquidación correspondiente, así, por todas, S.T.S.J. de Canarias (Santa Cruz de Tenerife) de 26 de abril de 1995, cuyo argumento principal es el siguiente: este problema «tiene su origen en la separación de la actuaciones administrativas a desarrollar para su aplicación (el valor catastral), en un doble orden, de gestión catastral y de gestión tributaria – según se desprende de lo ordenado en los arts. 70 a 78 de la Ley 39/1988, Reguladora de las haciendas locales– y su atribución a dos órganos distintos y pertenecientes a diferentes Administraciones: las actuaciones de gestión catastral que se encomiendan al Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria (órgano de la Administración del Estado) y las actuaciones de gestión tributaria, para la liquidación y recaudación del I.B.I., que se atribuyen a los Ayuntamientos», de manera que, «habida cuenta del momento procedimental en que el demandante formula el presente recurso –lo hace cuando le presentan al cobro los recibos del I.B.I.– determina que el órgano ante quien reclama la improcedencia de los valores catastrales o las ponencias de valoración catastral y el padrón de contribuyentes, no es el que tiene encomendado legalmente el desarrollo de esas actuaciones, por lo que difícilmente puede exigírsele un pronunciamiento sobre el contenido de unos actos en cuya conformación, para nada ha intervenido». Naturalmente, la solución es distinta si los valores fijados no se hubieran notificado o no lo hubieran sido en la forma debida.

Por último, entre los aspectos de la regulación del I.B.I. que también queremos destacar en este momento, se encuentra el contenido en el art. 76 de la L.R.H.L. que se ocupa de la conocida afección de los bienes inmuebles al pago de las

deudas tributarias y recargos pendientes por el I.B.I. Este es un dato que ha de tenerse en cuenta en el caso de la adquisición de inmuebles por las Universidades. Antes de dirigirse la administración local contra los bienes es preciso que se haya agotado el procedimiento de apremio dirigido contra el sujeto pasivo, el anterior propietario. La vinculación temporal de la afección carece de límites, existe para la totalidad de las deudas pendientes y no prescritas, a diferencia de la denominada hipoteca legal tácita que solo ampara las deudas tributarias de los dos últimos años (art. 74 de la Ley General Tributaria). Para que proceda la derivación de la acción tributaria contra la Universidad, es necesario que el procedimiento de apremio dirigido contra el sujeto pasivo, o sea, el transmitente, haya concluido, haya sido declarado insolvente, fallido, mediante una declaración formal y, asimismo, es preciso que haya un acto expreso de derivación de responsabilidad, que es, por supuesto, recurrible de manera independiente.

## VI. IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

El hecho imponible de este nuevo impuesto está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al Ayuntamiento de la imposición.

Como puede comprobarse, la Ley Reguladora de las Haciendas Locales vincula el hecho imponible del I.C.I.O. al cumplimiento de varias exigencias, una de ellas, señala la S.T.S. de 21 de abril de 1997, que se trate de construcciones, instalaciones y obras que precisen licencia de obras o urbanística, en sentido estricto, no siendo suficiente cualquier acto de autorización o conformidad municipal, doctrina que contrasta con los pronunciamientos jurisprudenciales recaídos en materia de tasas por licencias urbanísticas (por todos, últimamente, S.T.S. de 31 de marzo de 1997), que estiman que determinadas comunicaciones equivalen a la licencia de obras, puesto que desde el punto de vista sustancial cumplen el mismo cometido, y, por tanto, puede exigirse la correspondiente tasa: «en tales casos se mantiene la potestad municipal de control urbanístico pero el plazo para su ejercicio se reduce a un mes y la forma en que ha de plasmarse, en lugar de un acto de concesión o denegación de licencia, se produce en una comunicación al promotor del proyecto indicándole la conformidad o disconformidad del mismo al planeamiento urbanístico en vigor, por lo que la actividad municipal de contraste del proyecto con el planeamiento urbanístico es idéntica en uno y otro caso y, desde el punto de vista material, el mismo valor tiene la concesión de la licencia como la comunicación de que el proyecto presentado se adecúa al planeamiento urbanístico en vigor y, en consecuencia, desde el punto de vista tributario, tanto da que el servicio administrativo presentado por la Administración municipal termine en un acto de concesión de licencia como en otro declarativo de que el proyecto es conforme con el planeamiento urbanístico aplicable».

Por regla general, las obras realizadas por las Universidades para los actos de edificación y usos del suelo necesitan licencia, —y, por tanto, si concurren los demás requisitos están sujetas al impuesto<sup>19</sup>—, ello no obstante, no es precisa licencia, y, por tanto, a la vista de lo que acabamos de decir, nos hallaríamos ante un supuesto de no sujeción, cuando concurren razones de urgencia o excepcional interés público. En efecto, el art. 180.2 del Texto Refundido, de 9 de abril de 1976, de la Ley del Suelo, (equivalente al art. 244.2 del Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio) contiene una especialidad en relación con los actos de edificación y uso del suelo promovidos por órganos de las administraciones públicas o entidades de derecho público que administren bienes de aquellas, consiste esta especialidad en que no es necesaria la licencia, cuando concurren circunstancias de urgencia o excepcional interés, sino que basta una comunicación al promotor del proyecto urbanístico indicándole la conformidad o disconformidad del mismo al planeamiento urbanístico. Pues bien, en el caso de que la comunicación se pronuncie positivamente acerca de la adecuación del proyecto al planeamiento urbanístico, cabría exigir a la Universidad la tasa correspondiente, en cambio, no cabría exigir el I.C.I.O.

Un supuesto controvertido está resultando ser la exigencia del I.C.I.O. por la realización de obras de demolición. Al menos ya está claro que no procede la aplicación del I.C.I.O. si la demolición se lleva a cabo como consecuencia de ruina inminente, ya que en ese caso el Ayuntamiento puede prescindir de los trámites del expediente contradictorio y proceder a la demolición del inmueble sin necesidad de que se solicite licencia, en razón a la urgencia de la actuación, por la peligrosidad de cualquier retraso; y no necesitándose licencia, como ya hemos dicho, el hecho imponible del I.C.I.O. no se realiza. En problema se traslada a las demás demoliciones, puesto que para llevarlas a cabo si se necesita licencia. En ese sentido, la S.T.S.J. de Andalucía (Granada) de 20 de enero de 1997 manifiesta que las obras de demolición de edificaciones, «aun cuando para llevarlas a cabo se exija la preceptiva licencia municipal, debido a su finalidad de dejar expedito el terreno para cualquier tipo de uso urbanístico y no pretender a través de su ejecución la construcción de una edificación concreta y determinada, no deben ser incluidas entre las obras, construcciones e instalaciones que determinan la realización del hecho imponible», criterio que también había expresado con anterioridad la S.T.S.J. de Cantabria de 17 de enero de 1992. No obstante, la cuestión no es pacífica. Ni siquiera el Tribunal Supremo se ha pronunciado rotundamente, es más la S.T.S. de 10 de diciembre de 1996 ha evitado hacerlo.

---

<sup>19</sup> Si procede el otorgamiento de licencia municipal (cfr. art. 180.1 del Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1976 y 244 del Texto Refundido de 1992), y, por tanto, cabe exigir el I.C.I.O., con ocasión de la realización de una obra de interés general realizada por la Administración Pública, consistente en la construcción de centros de enseñanza por un organismo autónomo del Ministerio de Educación y Ciencia, la Junta de Inversiones y Equipamiento Escolar (cfr. S.T.S. de 10 de mayo de 1997). *Mutatis mutandis* también cabe exigir el I.C.I.O. con motivo de la construcción de un centro universitario.

El art. 101 de la L.R.H.L. no contiene una remisión expresa ni tácita, al art. 178 de la Ley del Suelo (tampoco al art. 242 del Texto Refundido sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio) en tanto en cuanto en dicho artículo se definen todos los actos sujetos a licencia, y así lo han confirmado las S.S.T.S. de 26 de abril y 29 de mayo de 1996: «el ámbito del art. 178 de la Ley del Suelo no es identificable con el del art. 101 L.R.H.L. en el sentido de que siempre que con arreglo a aquél sea preciso solicitar de alguna Corporación local una licencia para un uso de suelo de los desarrollados en el art. 1 del Reglamento de Disciplina Urbanística, se produzca el hecho imponible del I.C.I.O., puesto que para que esto ocurra se requiere que la licencia se refiera precisamente a la realización «de cualquier construcción, instalación u obra», locución a la que no puede concedérsele una interpretación tan amplia que comprenda cualquier transformación que se produzca en un determinado terreno, sino una modificación que se concrete en la colocación en el mismo de alguna edificación, estructura o elemento fijo o móvil de tal naturaleza que esté condicionado a la autorización municipal y que represente un valor indicativo de la capacidad contributiva gravada por el I.C.I.O., que es, precisamente, una manifestación de riqueza que se añade al suelo, no que se sustrae de él». No obstante, lo que no se puede negar es que los artículos mencionados de la legislación urbanística constituyen una valiosa herramienta para el intérprete. La licencia, pues, es una condición necesaria pero no suficiente, de manera que, por ejemplo, como señala la S.T.S.J. de Andalucía (Granada) de 8 de abril de 1996, están sujetas las obras respecto de las cuales los ayuntamientos ostentan facultades de policía urbanística; en cambio, no lo están las obras incluidas dentro del concepto de ordenación del territorio, cuando se trate de la ejecución de obras que respondan a determinaciones urbanísticas que excedan del ámbito territorial del planeamiento correspondiente a un municipio; tal es el caso, como ya dijimos a propósito de las tasas, por ejemplo, de la construcción de autopistas o su reparación o la construcción de una carretera que no es ni travesía ni zona de dominio público en terreno urbano, la construcción de un acueducto para el abastecimiento hidráulico, etcétera.

El sujeto pasivo contribuyente de este impuesto será el propietario del inmueble sobre el que se realicen las construcciones, instalaciones u obras siempre que sea dueño de la obra. Es sustituto quien solicite las correspondientes licencias o realice las construcciones, instalaciones u obras, si no fuera el propio contribuyente. Por consiguiente, la realización de obras de reforma y ampliación de un centro universitario por parte de una Universidad (en concreto, en la Escuela Universitaria de Manresa de la Universidad Politécnica de Cataluña) convierte a ésta en sujeto pasivo del I.C.I.O. a título de contribuyente, independientemente de que sea o no sea la propietaria de los inmuebles sobre los que se realizan las obras, pues, a falta de la coincidencia requerida por la Ley entre el propietario y el dueño de la obra, este último, aunque no sea el propietario, será el sujeto pasivo, a título de contribuyente, debiendo ser tenido por dueño de la obra el promotor de la

misma, el que la costea, como bien ha dicho la S.T.S.J. de Cataluña 9 de julio de 1996.

El art. 102 de la L.R.H.L., no permite una interpretación literal de los conceptos empleados por el legislador, que se traduzca en que se puede compeler al pago de la deuda a quienes, de ninguna manera, puede estimarse sujetos pasivos. En ese sentido, no cabría imputar la obligación de pago a los técnicos u operarios que realizan materialmente las obras a las ordenes del promotor o constructor, y tampoco puede reputarse obligado a quien se limita a efectuar una gestión administrativa de solicitud de licencia en nombre de otro u otros sujetos (S.T.S.J. de Madrid de 28 de mayo de 1996).

Procede exigir el I.C.I.O. a quien en el momento de iniciarse las obras figure como constructor, dado que este es el sustituto, posición que no es la de un mero responsable subsidiario, sino que es una posición preferente de sujeción pasiva frente al contribuyente (S.T.S.J. de Andalucía (Granada) de 14 de octubre de 1996). Lejos, pues, de lo que pudiera pensarse, la obligación del sustituto no es subsidiaria, sino principal. Incluso cabe afirmar que el contribuyente (la Universidad) pasa a un segundo plano, quedando el sustituto como primer obligado, sin perjuicio de su derecho a reclamar del contribuyente la cuota satisfecha a no ser que por pacto haya renunciado al mismo.

Con independencia de a quién se haya otorgado una licencia, es evidente que la persona física o jurídica que realiza la construcción, es, por imperativo de la Ley, sustituto del impuesto y, como tal, ocupa en la relación jurídica tributaria el lugar del contribuyente, que queda, de ese modo, desplazado de esta relación: la empresa constructora como sustituto del impuesto queda obligada al cumplimiento de todas las prestaciones y deberes, no sólo de pago, sino también formales que integran la relación tributaria derivada del hecho imponible (art. 32 de la Ley General Tributaria). El sustituto del contribuyente, en su condición de sujeto pasivo, ostenta el derecho básico, contrapartida de la obligación que recae sobre la Administración, a que le sea notificada la liquidación del Impuesto correspondiente (art. 124 de la Ley General Tributaria), constituyendo la ausencia de aquélla un vicio que genera la anulación de los trámites correspondientes y obliga a reponer el procedimiento al momento en el que se cometió el vicio de omisión. La empresa constructora tiene legitimación para interponer el recurso contencioso-administrativo dirigido contra la liquidación, pues, en su condición de sustituto del contribuyente, se encuentra integrada en la relación jurídica tributaria y tiene, por tanto, interés directo en la liquidación que se le haya girado.

En relación con las notificaciones, no es ocioso decir, parafraseando a la S.T.S. de 22 de marzo de 1997, que los criterios generalizadores, lejos de mantenerse a ultranza, siempre y en todo caso, pueden y deben evolucionar a tenor de las circunstancias concurrentes en cada supuesto, atemperándose, excepcionalmente, a los matices que presenten las mismas, de modo que la seguridad jurídica venga modulada, sin indefensión para nadie, por el juego de la equidad y economía

procesal, lo cual llevaría a declarar que es eficaz la notificación realizada a la Universidad, en la persona de cualquier funcionario de ella (por ejemplo, el encargado de recoger el correo), si se dan todos los indicios necesarios para sacar la conclusión de que la Universidad tuvo pleno conocimiento, en su momento inicial oportuno, del contenido de las liquidaciones notificadas al funcionario, si así se infiere de la repetición monótona de la misma forma de practicar la notificación, del hecho de que la notificación realizada a esa persona siempre haya sido eficaz y de la circunstancia de que las notificaciones anteriores de actos del mismo procedimiento no hayan merecido reparo alguno. La liquidación debe practicarse tanto a la Universidad como a la empresa constructora, de manera que la notificación realizada a la primera no interrumpe la prescripción respecto de la segunda, ni a la inversa. Por tanto, si con ocasión del recurso contencioso-administrativo presentado por la constructora se declara que la deuda está prescrita, ello también va a beneficiar a la Universidad, dado que si la empresa no paga ninguna cantidad, nada podrá repercutir. Ello no obstante, en ocasiones no cabrá entender producida la prescripción, cuando existen algunos elementos como es el posible conocimiento de la liquidación por ambos sujetos, atendiendo a los posibles recursos interpuestos en sede administrativa, con conocimiento e intervención del contribuyente y del sustituto.

La base imponible del Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras es una materia muy polémica; no resulta nada fácil determinar qué conceptos integran el concepto de coste real y efectivo al que se refiere el art. 103 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. En ese sentido, debe tenerse presente que el objeto imponible del impuesto es el presupuesto de ejecución de la construcción, instalación u obra, de manera que no puede, sin más, trasladarse la jurisprudencia recaída sobre las tasas por licencias de obras o urbanísticas, dado que en éstas el presupuesto de la obra es un dato externo a su objeto imponible, una ficción jurídica que se adopta como referencia para cuantificar el beneficio particular obtenido por el sujeto pasivo con motivo del otorgamiento de la licencia.

No es extraño, por tanto, que esta materia se caracterice por su casuismo, siendo ya muy abundante la jurisprudencia recaída; así, las S.S.T.S. de 3 de abril, de 29 de mayo y de 28 de junio de 1996 y de 18 de junio de 1997 consideran que la base imponible está constituida por el coste de la instalación, no formando parte de ella el valor de la maquinaria instalada. Las Ss.T.S. de 2 y 29 de abril de 1996, estiman que no ha de incluirse en la base imponible el importe de los honorarios del arquitecto y del aparejador que dirijan la realización del proyecto. Las S.S.T.S. de 2 y 29 de abril y 28 de octubre de 1996, se han pronunciado en contra del incremento de la base imponible «en un determinado porcentaje estimado por la Administración en función del beneficio industrial que correspondería al contratista. Si bien en los supuestos resueltos por estas últimas sentencias el presupuesto elaborado por el Arquitecto autor del proyecto no preveía partida alguna en concepto del beneficio industrial, y la cantidad correspondiente al mismo fue calculada por el propio Ayuntamiento de la imposición, su doctrina es también

aplicable al presente caso porque en él, como corresponde a un sistema de libre contratación en que no cabe anticipar en el momento de elaborarse el proyecto en qué condiciones el dueño de la obra va a pactar su ejecución con el contratista que se haga cargo de ella, el Arquitecto autor del mismo desglosa, partida por partida, el coste estimado de las distintas unidades de obra a ejecutar, cuya suma integra el presupuesto de ejecución material puesto que aunque a continuación se advierte que «sobre el coste de ejecución material el contratista puede cargar su beneficio industrial autorizado», esta expresión, arrastrada por la inercia de los pliegos de contratación en las obras públicas, toda vez que en las de carácter privado el beneficio industrial de contratista no está legalmente tasado, no tiene otro alcance que el de la reserva de que cualquiera que sea el precio de ejecución por contrata, las calidades de la obra realizada no pueden ser inferiores a las proyectadas». La S.T.S. de 15 de febrero de 1995, consideró que han de ser incluidas dentro de la base imponible las partidas de fontanería, sanitarios, electricidad, climatización, instalaciones especiales y vidriería, senda que sigue también la S.T.S.J. del País Vasco de 20 de marzo de 1996 cuando manifiesta que han de excluirse los equipos de calderería (recipientes, hornos, reactores, etc.) mecánicos o eléctricos en tanto en cuanto son instrumentos o aparatos puramente funcionales y propios de la mecánica propia de la planta; en cambio, incluye partidas tales «como el montaje de instrumentación, eléctrico, aislamiento y pintura, y los materiales de «tuberías», «instrumentación» y «electricidad», que, a pesar de su naturaleza, parecen incorporarse y formar parte de la instalación misma en su aspecto más estático o estructural, del mismo, y salvadas todas las diferencias, que las tuberías e instalaciones de electricidad de un inmueble o edificación dedicado a la habitabilidad formarían parte consustancial del presupuesto de la obra y serían plenamente incluibles en la base del impuesto a diferencia de lo que acontecería con los aparatos eléctricos de uso doméstico que instalasen los usuarios, pues si en este punto podría objetarse que no es ni con mucho clara la relevancia urbanística de tales elementos, aisladamente considerados, se debe tener en cuenta que no es lo mismo el hecho imponible del tributo, que atiende a la «realización de obras o instalaciones», que la base imponible del mismo, que prescindiendo del aspecto dinámico de la actividad constructora o instaladora, se centra en el resultado de la misma, por lo que es suficiente con que el edificio o instalación en su conjunto o totalidad están sometidos a previa licencia de obra o urbanística para que cuanto de él forma parte, constituya base de imposición». Como no forman parte del presupuesto de ejecución material de la obra, no cabe incluir en la base imponible el coste de las instalaciones que no precisan previa licencia, pero sí el de las calificadas como inseparables de la obra, entre ellas, climatización, electricidad, ascensores, protección de incendios, protección de intrusos. La S.T.S.J. de Madrid de 19 de octubre de 1996 relativa a la construcción de una Residencia de la Tercera Edad considera que no debe incluirse la maquinaria instalada (maquinaria de hostelería, cocina con horno y lavavajillas), en cambio, estima que sí deben serlo las partidas correspondientes a fontanería y sanitarios, electricidad, climatización y vidriería. En fin, de la base



imponible habrá que excluir el coste de la oficina provisional de obras, los costes por ocupación de terrenos mientras se realizan las obras, y las indemnizaciones que deban pagarse y los intereses del capital invertido en la obra. En cambio, si forman parte de la base imponible el coste de los materiales y los movimientos de tierra que haya que realizar.

En un principio no se contempló ninguna exención y, además, al tratarse de un impuesto nuevo, ni siquiera existían con carácter transitorio. No obstante, más tarde la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria, ha establecido una exención en favor de la realización de cualquier construcción, instalación u obra de que sean dueños el Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidades Locales, que vayan a ser directamente destinadas a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas y saneamientos de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos. Aunque existen opiniones contrarias, consideramos que ese listado de obras es una enumeración cerrada. A la vista de ello, las Universidades no disfrutaban de ninguna exención en este Impuesto, y así lo han entendido también los tribunales: no están exentas las obras de reforma y ampliación de la Escuela Universitaria de Manresa integrada en la Universidad Politécnica de Cataluña (S.T.S.J. de Cataluña 9 de julio de 1996), criterio que ya anteriormente había expresado la S.T.S.J. de Aragón de 17 de septiembre de 1994, en relación con la liquidación girada con ocasión de la realización de obras para la ampliación de la Biblioteca del Pabellón de Filología de la Facultad de Filosofía y Letras de la Universidad de Zaragoza y que ha sido seguido también por la S.T.S.J. de Madrid de 16 de diciembre de 1996, en relación con una liquidación girada como consecuencia de la realización de unas obras para la construcción de un Colegio Mayor por la Universidad Complutense de Madrid.

La compatibilidad del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras con otras figuras, suscitó desde el principio interesantes debates; recientemente se han producido nuevos pronunciamientos. Las S.S.T.S.J. de Castilla y León de 31 de enero y de 29 de abril de 1996 abordan su compatibilidad con el Impuesto sobre Actividades Económicas, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre el Valor Añadido y la tasa por licencias urbanísticas, decantándose en sentido afirmativo, en todos los casos. En particular, la compatibilidad entre la tasa por licencia urbanística y el I.C.I.O. ha sido repetidamente cuestionada por los contribuyentes y reiteradamente ha sido admitida por los tribunales, como muestra valgan las siguientes palabras: «el hecho imponible del I.C.I.O. viene constituido por la realización dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija proveerse de licencia municipal, por lo que, aunque este último requisito sea uno de los elementos que delimitan su hecho imponible, en él se grava la capacidad contributiva puesta de manifiesto con la realización de la obra, construcción o instalación, que es algo conceptualmente diferente de la actividad municipal necesaria para la verificación de la concurrencia de las condiciones necesarias para que la licencia pueda ser concedida, que

es lo que constituye el hecho imponible en la tasa por licencia de obras» (S.T.S. de 18 de junio de 1997).

## VII. RESTANTES IMPUESTOS

Podemos convenir, con las S.S.A.N. de 21 de marzo y de 25 de octubre de 1996<sup>20</sup>, que del art. 53.1 de la L.R.U., cabe extraer las siguientes conclusiones:

1ª) La exención para las Universidades se aplica única y exclusivamente cuanto éstas actúen como contribuyentes, por lo que quedan excluidos del ámbito de la misma cualquier otra figura que no sea la propia del contribuyente, como por ejemplo, cuando actúan como sustituto del contribuyente, como retenedor, como responsable, etcétera.

2ª) La posibilidad de trasladar la carga tributaria soportada por las Universidades como sujetos pasivos de los tributos por los que se vean afectadas a título de contribuyente, impide el disfrute de la exención por la que se pudiesen ver favorecidas.

3ª) La exención se establece con carácter general para cualquier bien que pertenezca a las Universidades y para cualquier actividad realizada por las mismas, siempre y cuando, eso sí, aquéllos estén afectos al cumplimiento de sus propios fines, y éstas se realicen en desarrollo de los mismos.

A la vista de ello, parece claro que hasta la entrada en vigor de las disposiciones de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales relativas al Impuesto sobre Actividades Económicas las actividades realizadas por las Universidades estaban exentas por las antiguas Licencias Fiscales. Con la aprobación de dicha Ley la exención se ha suprimido, de manera que pasado el período transitorio, que en este caso se extiende desde el 1 de enero de 1992 al 31 de diciembre de 1994, por aplicación de su Disposición Transitoria Tercera, las Universidades han dejado de disfrutar de exención por las actividades ejercidas en el cumplimiento de sus fines.

El art. 83 d) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en la redacción dada por la Ley 39/1992, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, establece que están exentos del I.A.E. los organismos públicos de investigación, los establecimientos de enseñanza en todos sus grados costeados íntegramente con fondos del Estado, de las Comunidades Autónomas, o de las Entidades Locales, o por fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública, y los establecimientos de enseñanza en todos sus grados que, careciendo de ánimo de lucro, estuvieren en régimen de concierto educativo. Ello significa que las Universidades públicas no están exentas del I.A.E., entre otras

<sup>20</sup> Para las cuales la Universidad Complutense de Madrid no está exenta de la tasa por actividades de inspección y control de instalaciones radiactivas girada por el Consejo de Seguridad Nuclear, lo cual confirma la tesis de las R.R. T.E.A.C. de 5 de octubre y 10 de noviembre de 1993 y de 5 de junio de 1996. En cambio, la S.T.S.J. de Madrid de 13 de enero de 1994 sostuvo lo contrario.

razones, porque no se trata de un establecimiento de enseñanza costeadado íntegramente con fondos públicos, lo cual contrasta con lo que ocurre en Navarra, donde rige la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de la que conviene reseñar su art. 150.1, d), relativo al Impuesto sobre Actividades Económicas, que dispone que están exentos los *organismos públicos* de investigación y *educación universitaria*, los establecimientos de enseñanza en todos sus grados, financiados *mayoritariamente* con fondos públicos o por Fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública.

Más claro aún está que la exención de las Universidades no puede fundamentarse en el art. 83 a) de la L.R.H.L., toda vez que, como ya hemos dicho, no es un organismo autónomo, sino que tiene personalidad jurídica propia. La tercera posibilidad de exención esta representada por el art. 58.2 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades Privadas de Interés General, en cuya virtud las fundaciones y asociaciones estarán exentas del Impuesto por las actividades económicas que constituyan su objeto o finalidad específica, lo que ocurre es que en este caso, a diferencia de lo que sucede con el I.B.I., ninguna disposición de dicha Ley nos dice que el régimen previsto en su art. 58.2 se aplicará a las entidades que tengan legalmente equiparado su régimen fiscal al de las entidades sin fin de lucro, benéfico-docentes, benéfico-privadas o análogas. La aplicación de lo dispuesto en el art. 58.2 de la Ley 30/1994, solo sería posible si se entendiera que el art. 53.4 de la L.R.U., que otorga a la Universidad los beneficios fiscales previstos para las fundaciones benéfico-docentes, sigue vigente, como resulta que, en nuestra opinión, dicho precepto ha sido derogado tácitamente por la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, no procede considerar exenta a la Universidad.

No es difícil criticar la política de exenciones en el I.A.E. En efecto, repárese, por ejemplo, en que está exenta la actividad docente desarrollada en régimen concertado por un colegio privado y también pueden estarlo las actividades desarrolladas por una Universidad privada en la medida en que se sustente sobre una fundación. Las Universidades públicas también deberían estar exentas.

Por otro lado, y en relación con el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, existe práctica unanimidad en que no es un tributo especialmente conflictivo. Entre las exenciones previstas en la Ley no se encuentra ninguna que tenga que ver con las Universidades, por lo cual nos limitaremos a repasar algunos de sus aspectos fundamentales.

La exigencia de este impuesto municipal es obligatoria en todo el territorio nacional, sin necesidad de que los Ayuntamientos acuerden su imposición y cuyo hecho imponible está constituido por la titularidad de vehículos de tracción mecánica, cualquiera que sea su clase y categoría, siempre que sean aptos para circular por la vía pública. Con respecto al requisito de la titularidad, indicaremos que no se corresponde ni con el derecho de propiedad ni con ningún otro derecho real sobre el vehículo. En efecto, sujeto pasivo (a título de contribuyente) será, la persona física o jurídica y las entidades a que se refiere el art. 33 de la L.G.T. (comunidades de bienes, herencias yacentes...), a cuyo nombre conste el

vehículo en el permiso de circulación. El problema surge cuando quien figura como titular del vehículo en el permiso de circulación ha dejado de ser titular de dicho vehículo con anterioridad al devengo del impuesto. Pues bien, «en aquellos supuestos en los que no exista identidad entre quien figure como titular del vehículo en el permiso de circulación de éste, y quien ostente la verdadera titularidad de dicho vehículo, la obligación de «subsana el desajuste», corresponde a los particulares, sin que las controversias que puedan surgir al respecto entre éstos, puedan ser trasladadas a la Administración gestora (S.T.S.J. de Cantabria de 25 de abril de 1997). La aptitud de un vehículo para circular descansa única y exclusivamente en el «dato objetivo de su matriculación en el correspondiente registro, sin ninguna otra consideración»<sup>21</sup> Y ello, en suma, porque el legislador ha establecido una presunción *iuris et de iure* de que ello es así en todo caso, lo cual resulta problemático en supuestos tales como vehículos embargados y precintados por orden judicial<sup>22</sup>. Lo fundamental a efectos del impuesto es la titularidad del vehículo, independientemente de que el vehículo circule o no, de manera que, por ejemplo, si el vehículo ha sido robado y, por consiguiente, no ha sido utilizado por su titular, no por eso éste dejará de tributar por él, mientras no solicite la baja correspondiente el titular del vehículo seguirá tributando por él lo utilice o no lo utilice.

En materia de devengo hay que distinguir entre los vehículos ya matriculados o autorizados para circular y los de nueva adquisición. En el primer caso, el devengo se produce el día 1 de enero de cada año. En el segundo, el mismo día en que se produzca la adquisición. El período impositivo, generalmente, coincide con el año natural, salvo que se trate de adquisición de un vehículo nuevo, en cuyo caso, el período impositivo comprenderá desde que ello se produce hasta el 31 de diciembre. El importe de la cuota se prorrateará por trimestres naturales en los casos de primera adquisición o baja del vehículo. Quiere decirse que, en el caso de baja del vehículo, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de la parte de cuotas que corresponda en función del trimestre en el que se haya producido la baja.

Finalmente, en relación con el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, conviene destacar que en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisiones de derechos reales de goce limitativos del dominio realizadas a título oneroso, ha desaparecido la figura del sustituto, de manera que existe un único sujeto, a título de contribuyente, que es el transmitente. Por consiguiente, la Universidad solo tendrá la condición de sujeto pasivo de este impuesto cuando transmita los bienes pero no cuando los adquiera, y, por tanto, solo cuando ostente la condición de sujeto pasivo debe presentar la declaración o realizar la autoliquidación por el impuesto a tenor de

<sup>21</sup> Rubio de Urquía, J. I., *Ley Reguladora de Haciendas Locales*, ob. cit., págs. 351-352.

<sup>22</sup> Así, la S.T.S.J. de Cataluña de 19 de julio de 1997 considera que la inmovilización por orden judicial de un vehículo determina la inexigibilidad del Impuesto.

lo dispuesto en el art. 111.1 y 2 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Como es lógico, y así se desprende del art. 111.5 de la L.R.H.L. en las transmisiones *inter vivos* a título oneroso, el Ayuntamiento no tiene obligación de notificar al adquirente la liquidación, esto es, basta con hacerlo al sujeto pasivo que es el transmitente. Cuando no sea sujeto pasivo la Universidad, –en el caso de transmisiones onerosas, cuando adquiere un terreno–, del art. 111.6 de la L.R.H.L. se deduce claramente que únicamente está obligada a comunicar a la administración local la transmisión, de manera que si el Ayuntamiento local girara la liquidación con cargo a la Universidad, nos hallaríamos ante liquidaciones nulas. Por todos es sabido que la condición de sujeto pasivo no puede asumirse mediante pacto, puesto que la obligación tributaria tiene carácter *ex lege*. No obstante, lo que no está prohibido es pactar contractualmente que los impuestos corran por cuenta, en este caso, del adquirente de los terrenos. No será lo habitual, pero no cabe rechazar esta posibilidad. Pues bien, si así fuera, quizás sea interesante saber que, últimamente, algunos tribunales sostienen que está legitimado para la impugnación de la liquidación tributaria girada por el I.I.V.T.N.U., como interesado en la misma, quien ha asumido la obligación de pago de dicha liquidación por pacto con el sujeto pasivo (S.S.T.S.J. de Madrid de 11 de febrero y 15 de abril de 1997). Esta posición es minoritaria, a nivel jurisprudencial, no obstante, en el mismo sentido se ha pronunciado la S.T.S.J. de Cataluña de 9 de mayo de 1995, si bien en relación con la legitimación de los arrendatarios para impugnar la C.T.U. o el I.B.I. que le es repercutido. La subrogación voluntaria en la deuda tributaria en virtud de un pacto permitido legalmente, lícito y válido, por el que se asume la obligación de pagar el tributo de que se trate, dota, según esta sentencia, al subrogado en el pago por sí mismo de un interés suficiente para impugnar las liquidaciones correspondientes. Las sentencias citadas se apoyan en la doctrina fijada al respecto por la S.T.S. de 13 de marzo de 1987.

Las Universidades serán sujetos pasivos de este impuesto si adquieren un inmueble a título lucrativo, tanto *mortis causa* (herencia o legado) como *inter vivos* (donación). Es importante en estos casos, también, como es obvio, en los demás en que las Universidades tengan que hacer frente a la cuota por este impuesto, que determinadas transmisiones de terrenos no están sujetas, y, en ese sentido, por la frecuencia con la que pueda producirse nos parece interesante destacar que jurisprudencialmente está consolidada la idea de que entre los supuestos de no sujeción se halla la transmisión de los bienes integrantes del patrimonio histórico-artístico, pues se entiende que su valor se «congela» desde el momento de su declaración como tales, y por tanto su transmisión no genera el hecho imponible tipificado en el art. 105 de la L.R.H.L.

Por lo demás, desde nuestro punto de vista, las Universidades públicas no disfrutan de ninguna exención en este impuesto, porque el apartado a) del art. 106.2 de la L.R.H.L. únicamente prevé la exención en el I.I.V.T.N.U. a favor del Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales a las que pertenezca el Municipio de la imposición, así como de sus respectivos Organismos Autónomos

de carácter administrativo. Ello implica que esta exención no se extiende a otras entidades de derecho público (como por ejemplo, las Universidades), ni a organismos autónomos de carácter comercial o industrial. La exención prevista para las mencionadas administraciones territoriales y organismos autónomos administrativos, dada la prohibición de aplicar la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones, no es aplicable, en suma, a las Universidades.

No obstante, tras la entrada en vigor de la L.R.H.L. se mantiene la exención en favor de las instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes (art. 106.2 c) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre. Esta exención sólo sería aplicable a la Universidad si se entendiera que están asimiladas a las instituciones benéfico-docente, criterio que nosotros no compartimos.

El hecho de que el valor catastral del terreno en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles sea un dato que debe tenerse en cuenta para calcular la base imponible en el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, suscita el interrogante de si es procedente que al tiempo de impugnar una concreta liquidación por el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana se cuestione la corrección del valor catastral de los terrenos en el momento del devengo. La respuesta no puede ser más clara: los valores catastrales a estas alturas son ya inatacables (S.T.S.J. de Madrid de 13 de febrero de 1996). La S.T.S.J. de Andalucía (Granada) de 20 de mayo de 1996 responde en el mismo sentido a dicha interrogante, con los siguientes argumentos: «el valor catastral se ha convertido a los efectos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en un índice o módulo básico para llegar a determinar el incremento de valor del terreno transmitido que la Ley, en base a una ficción jurídica, lo entiende como incremento real experimentado en el valor de ese terreno, todo lo cual quiere decir que no cabe cuestionar la eficacia o validez de los valores catastrales en base al posible conocimiento que de los mismos debió tener el interesado cuando fueron determinados a los efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles».

## VIII. CONCLUSIONES

En el legítimo ejercicio de su libertad de opción política el legislador puede, en principio, regular la tributación de las Universidades del modo que, en cada momento, considere más conveniente. Ahora bien, lo que no puede es contravenir los principios consagrados en la Constitución, tales como los establecidos en sus arts. 14 y 31.1. En ese sentido, no es evidente que se produzca una violación del principio de igualdad porque, por ejemplo, estén exentos los bienes propiedad de un centro concertado de enseñanza no universitaria y no lo esté un Colegio Mayor de una Universidad Pública, pues, como es por todos sabido, la doctrina del Tribunal Constitucional (así, por todas, S.T.C. 214/1994, de 14 de julio), sobre el alcance del principio de igualdad ante la ley es, básicamente, la que sigue:

primero, no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del art. 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce solo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; segundo, el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; tercero, el principio de igualdad no prohíbe cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; y cuarto y último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal decisión sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos. El problema estriba, pues, no sólo en determinar si existe o no existe desigualdad, sino también en si la hipotética discriminación es proporcionada, justificada y razonable. La cuestión ha de examinarse, lógicamente, a la luz de las normas tributarias, pero no sólo de ellas, también han de tenerse presentes otras normas, pues puede muy bien ocurrir que las situaciones de dos contribuyentes sean idénticas, por tener la misma capacidad económica, y sin embargo, otras normas del ordenamiento jurídico vigente obliguen o cuando menos permitan un tratamiento diferente en aras de otras finalidades constitucionalmente consagradas (S.T.C. 8/1986, de 21 de enero), y que como tales también son relevantes para el sistema tributario. Las exenciones son un instrumento idóneo de cara a la consecución de unos concretos objetivos por parte de los poderes públicos, de naturaleza social o económica, no se olvide que la Constitución no se impone medios lo que se marca son objetivos, de manera que ante situaciones que no son idénticas, no carece de justificación el hecho de que la exención no tenga en ambos casos la misma extensión, de que se aplique a unos bienes inmuebles y no a otros, a unos entes y no a otros. No es lícito, ha dicho la S.T.C. 9/1995, de 16 de enero, amparándose en el principio de igualdad, tratar de asimilar situaciones que en origen no han sido equiparadas por las normas jurídicas que las crean. Es razonable pensar que el legislador teniendo en cuenta, entre otras, las circunstancias económicas, las previsiones presupuestarias, pueda modificar la configuración del régimen tributario de las Universidades para adaptarlo a un contexto general diferente al originario. Y si ello se acepta, no se puede exigir una igualdad de trato cuando se extraen consecuencias jurídicas diversas de situaciones que estaban originariamente en una distinta situación jurídica, siempre que el criterio adoptado sea esa diferenciación del régimen jurídico, y la finalidad perseguida por la norma diferenciadora sea coherente con esa diferenciación de partida, de manera que no es reprochable, desde la óptica del principio

de igualdad, dispensar un trato fiscal distinto, cumplidas esas premisas, en la medida en que ello sea una consecuencia razonable extraída del diferente régimen jurídico de los Centros no universitarios y de las Universidades. Evidentemente, la opción del legislador tiene mucho que ver con consideraciones que trascienden la pura fiscalidad, con objeto de dar cabida a otro tipo de criterios económicos o sociales de cara a la satisfacción de otros intereses también constitucionalizados, opción legislativa que ya ha recibido en varias ocasiones el beneplácito del Tribunal Constitucional (S.S. 37/1987, de 26 de marzo y 186/1993, de 7 de junio). La cuestión es más compleja de lo que parece, para dar una solución definitiva habría que tener en cuenta muchos factores, no sólo de carácter fiscal, y adentrarse en un tema más complejo, que ahora no podemos abordar, cual es la financiación de las Universidades, pero lo cierto es que, comparativamente, la situación de la fiscalidad de las universidades con respecto a los centros de enseñanza no universitaria y a los centros universitarios privados no está al mismo nivel. La solución, obviamente, no consiste en suprimir los beneficios fiscales existentes para dichos entes, sino en establecer también para las Universidades públicas un tratamiento fiscal acorde con su naturaleza.

El régimen fiscal de las Universidades públicas es muy confuso, cuando menos desde la Ley General de Educación del año 1970; no obstante, tenemos la impresión, —es un dato que no hemos contrastado lo suficiente como para darlo por cierto—, que las administraciones locales tradicionalmente han sido bastante «complacientes» con las Universidades a la hora de exigirles los tributos correspondientes. La situación hoy en día es diferente, basta consultar los repertorios de jurisprudencia para comprobarlo.

Actualmente, las Universidades públicas no gozan en el ámbito local de ningún beneficio fiscal, por lo tanto, deben hacer frente al I.B.I., al I.A.E., al I.C.I.O. a los precios públicos por suministro de agua, a las tasas por licencias urbanísticas, etc., Es cierto que los importes que por esos conceptos tienen que satisfacer no son excesivamente grandes, pero, con todo y con eso, y al margen de la discutible capacidad económica de las Universidades<sup>23</sup>, lo cierto es que existen sobradas razones para establecer una exención de carácter subjetivo en su favor, o como mínimo una exención de carácter objetivo, en favor de determinados bienes o de determinadas actividades, etc. Entre otras razones, puede esgrimirse que los municipios en los que se asientan las Universidades resultan muy beneficiados con su presencia, bastará citar lo que ha supuesto para Santiago de Compostela y para Salamanca el hecho de que en ambos municipios estén ubicados desde hace muchos años centros universitarios.

La solución se debería arbitrar mediante una Ley, en principio, cualquier Ley, por ejemplo, la de Presupuestos Generales del Estado, con objeto de modificar la tributación de las Universidades; de hecho ésta ha sido la vía utilizada, para

<sup>23</sup> Vide por todos Vega Herrero, M., «El Estado como sujeto pasivo de obligaciones tributarias», *H.P.E.*, n.º 54, 1978, *passim*.



modificar el régimen fiscal de los colegios privados concertados en el I.B.I. y en el I.A.E. No necesariamente los Ayuntamientos debieran ser compensados por el Estado por el importe de las cuotas dejadas de ingresar, puesto que, como hemos dicho anteriormente, resultan muy beneficiados con la implantación en el municipio de centros universitarios. Se trata de un tema que habría que considerar con más detenimiento.

Ello no obstante, por múltiples razones, entre las cuales no ocupan el último lugar las de técnica jurídica, lo conveniente sería adoptar una perspectiva más amplia, cual es la de la financiación, puesto que la fiscalidad, aun siendo un tema importante, no es el único aspecto que debe tenerse en cuenta. Habría que elaborar una Ley sobre Financiación de las Universidades<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> Un documento importante para trabajar en esa línea puede ser «Fiscalidad de las Universidades Públicas», texto en el que se recoge un resumen de los contenidos tratados en la Jornada sobre Fiscalidad y Universidades celebrada en la Universidad Pompeu Fabra el 25 de enero de 1996.