EL SECTOR PÚBLICO COMO OBLIGADO TRIBUTARIO

M. Antonio Quintero Padrón

Cuerpo Superior de Administradores de la Comunidad Autónoma de Canarias,
escala de Administraciones Generales[1]

SUMARIO

I. Introducción.
II. Delimitación del sector público español.
  A) Entes públicos incluidos
  B) Entes públicos excluidos
III. División del sector público.
IV. El sector público y las obligaciones tributarias de los Entes públicos.
  A) El sector público a la luz de la Constitución Española
  B) Distinción entre actividad pública y actividad privada
  C) Los entes públicos y el Impuesto sobre Sociedades
  D) Los entes públicos y el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)
  E) Los entes públicos y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM)
  F) Los entes públicos y las tasas de la Comunidad Autónoma de Canarias.
  G) Los entes públicos y la imposición local
  H) Los entes públicos en los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
  I) Los entes públicos y las Fundaciones
V. Responsabilidad solidaria de los entes públicos.

[1] El autor ha sido vocal ponente en el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, Letrado sustituto del Servicio Jurídico del Estado y Letrado habilitado en el Servicio Jurídico del Gobierno de Canarias.

Resumen del contenido:

El autor realiza, en el ámbito de esta Comunidad Autónoma, un rápido repaso a la tributación, en el sistema fiscal español, del llamado "Sector Público".

Sector público que se circunscribe a:

-La propia Administración de la Comunidad Autónoma y órganos con dotación diferenciada en los Presupuestos.

-Los organismos autónomos, de cualquier carácter (administrativo, comercial, industrial, financiero o análogo).

-Las Empresas Públicas a que se refiere el artículo 5 de la Ley de la Hacienda Pública Canaria.

- Las Fundaciones del sector Público Canario, y

-Los Consorcios dotados de personalidad propia, previstos en el artículo 2.1 h) de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

A lo largo de las siguientes páginas, delimita el sector público, contempla el mismo a la luz de la Constitución Española y da un repaso a las principales figuras impositivas existentes en el Ordenamiento Jurídico Tributario español que pudieran afectarle. Por ultimo, muestra el grado de responsabilidad solidaria de estos entes, así como alguno de los problemas que al autor se le han planteado a la hora de realizar el presente estudio.

Entiende resulta de interés profundizar en una relación, en la que se halla, de un lado, un obligado tributario que forma parte del sector público y del otro, la propia Administración tributaria. Relación que es de contraposición y que existe, por lo demás, en la misma medida, que lo son, generalmente, las relaciones entre acreedor y deudor.

Entre tales entes públicos que, incluso pudieran encontrarse, respecto de los tributos, en una situación activa y pasiva a la vez, existen controversias, unas veces en la determinación de un beneficio fiscal, otras, respecto de la sujeción o no a un tributo o determinación de una deuda tributaria, que, como sabemos, es el resultado de complejas estimaciones de presupuestos de hecho y de sutiles interpretaciones de las normas tributarias.

Pues bien, este es el tema, que es de esperar, interese, no solo a los órganos de esta Administración sino también a los estudiosos del Derecho tributario, habida cuenta que hoy, nos encontramos con un "fisco" que no es solo órgano vicario de la aplicación de la norma, sino también protector y defensor del erario público y de sus propios intereses "generales".

I. INTRODUCCIÓN

En este trabajo se prescinde, no solo del detallado estudio que la **ciencia económica** ha desarrollado sobre las diferentes características existentes, entre sector público y privado que, como sabemos, se reduce a los distintos fines que cada sector persigue y al modo de como alcanzarlos, sino también del **criterio político**, en cuya virtud el sector publico se extiende a una serie de entidades cuya actividad se desenvuelve en el mercado bajo el control y la influencia de la autoridad, sea a través de especiales mecanismos que el Derecho pone en manos del poder político, sea a través de facultades dominicales.

Se centra, por tanto, en el estudio del ordenamiento jurídico tributario en su aplicación al sector público, pero haciendo hincapié en el autonómico, es decir, aquel

cuyos agentes se integran o están bajo el control de las Comunidades Autónomas, especialmente en el de esta Comunidad Autónoma.

II. DELIMITACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL

Del sector público podemos decir que su rasgo básico y de mayor trascendencia sea, quizá, el qué las decisiones emanan de la autoridad, ya sea a través de normas jurídicas ya a través de actos no normativos.

El mismo se compone, según el artículo 4º de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTCu), por:

a) La Administración del Estado
b) Las Comunidades Autónomas
c) Las Corporaciones Locales
d) Las entidades gestoras de la Seguridad Social
e) Los organismos autónomos
f) Las Sociedades estatales y demás empresas públicas.

Frecuentemente, se suele confundir a este sector con el *"ente público"*, es decir, con sujetos de Derecho Público integrantes de la Administración pública pero diferenciada de ella habida cuenta que vienen dotados de personalidad jurídica propia. Ahora bien, actualmente, es de observar, que también integran tal sector, *"órganos públicos carentes de personalidad jurídica"*, solo por el hecho de estar dotados de un presupuesto propio o diferenciado en los Presupuestos Generales.

Comprendiendo tal confusión y, englobando dentro del concepto *"ente publico"* a todo el *"sector público"*, vamos a proceder a una más concreta delimitación, con mayor desarrollo, dentro del ámbito de esta Comunidad Autónoma dado que el estudio —como hemos dicho— se centra en el sector público autonómico.

A) ENTES PÚBLICOS INCLUIDOS

1. Delimitación en el Estado

En el Estado, su delimitación actual se contempla en el artículo 2º de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP), donde se realiza una completa enumeración de las entidades que integran el sector público estatal. En dicha Ley se indica asimismo el régimen jurídico-financiero que les resulta de aplicación (art. 4).

Prescindimos de un mayor desarrollo respecto de la delimitación del sector público estatal, al que solo citamos por considerar que, la composición del sector público autonómico es análoga a la del Estado. Del mismo, por tanto, debemos partir para considerar cual es, actualmente, el sector público de la Comunidad Autónoma de Canarias.

2. Delimitación en la Comunidad Autónoma de Canarias

El sector público en esta Comunidad Autónoma viene constituido por:

a) La Comunidad Autónoma en sentido estricto, es decir, órganos estatutarios y Administración Autonómica.

Tal Administración, para el cumplimiento de sus fines, actúa con *personalidad jurídica única.* (Art. 3º, núm. 4 de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Publicas y Procedimiento Administrativo Común (LPAC).

b) Los Organismos autónomos, incluidas las Universidades Canarias dependientes de esta Administración.

De los mismos, hay que decir que son Entidades de Derecho público que desarrollan actividades derivadas de la propia Administración autonómica, en calidad de organizaciones instrumentales diferenciadas y dependientes de ésta. La LPAC, se refiere a estos Organismos en su artículo 2º.2, cuando dispone:

"*Las Entidades de Derecho público con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de cualquiera de las Administraciones Publicas tendrán asimismo la consideración de Administración Pública. Estas Entidades sujetarán su actividad a la presente Ley cuando ejerzan potestades administrativas, sometiéndose en el resto de su actividad a lo que dispongan sus normas de creación".*

En el ámbito de esta Comunidad, siguiendo el modelo de la LGP del año 1988, el articulo 4º de la Ley 7/1984, de 11 de diciembre, de la Hacienda Publica de la Comunidad Autónoma de Canarias (LHP), después de conceptuar a los Organismos autónomos en su numero 1, en el 2 los clasifica en Organismos administrativos y Organismos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo, atendiendo a la naturaleza de sus actividades[2].

Al respecto de la clasificación en Organismos autónomos administrativos y Organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo, es de poner de manifiesto que la misma desapareció con la implantación de la Ley de Or-

[2] La Ley 22/2003, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para el año 2004 (BOC nº 254, de 31 de dic.) recoge los siguientes Organismos autónomos de carácter administrativo:
- Academia Canaria de Seguridad
- Agencia Canaria de Evaluación de la Calidad y Acreditación Universitaria
- Agencia de Protección del Medio Urbana y Natural
- Instituto Canario de Administración Pública
- Instituto Canario de Estadística
- Instituto Canario de Investigaciones Agrarias
- Instituto Canario de la Mujer
- Instituto Canario de la Vivienda
- Servicio Canario de Empleo
- Servicio Canario de la Salud

El único Organismo autónomo de carácter comercial en esta Comunidad es:
- Instituto Canario de Hemodonación y Hemoterapia que se rige, en su actuación comercial, por las normas propias del Derecho privado.

ganización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE), en la que todos los organismos autónomos quedan sujetos a un régimen unitario, el de los *"Organismos autónomos administrativos".*

Asimismo, es de observar que, mientras la LOFAGE, dentro del Titulo III relativa a *"Los organismos públicos"*, distingue entre organismos autónomos y entidades públicas empresariales, en esta Comunidad –como hemos visto- no existe tal distinción ya que ambos quedan englobados dentro de los organismos autónomos, aunque con el calificativo, para unos de *"Administrativos"* y para otros de *"carácter comercial, industrial, financiero o análogo"*. Así, actualmente –según la relación obrante a pie de página- nos encontramos con una academia, dos agencias, seis institutos y dos servicios que vienen configurados como Organismos autónomos.

Al respecto, y por asimilación a la distinción dispuesta en la LOFAGE e incluso atendiendo a la normativa de creación y regulación, habría que considerar al Instituto de carácter comercial citado, como ente público empresarial.[3]

c) Las Empresas Públicas.

Constituyen Empresas públicas de esta Comunidad Autónoma, según el artículo 5 de la LHP:

– Compañías mercantiles de capital mayoritariamente autonómico, y

– Entidades de Derecho público, con personalidad jurídica propia que han de ajustar su actividad al ordenamiento jurídico privado.

c.1) Las Compañías mercantiles se regirán **íntegramente**, cualquiera que sea su forma jurídica, por el ordenamiento jurídico privado, salvo en las materias en que les sea de aplicación la normativa presupuestaria, contable, de control financiero y contratación. Las mismas, en ningún caso podrán disponer de facultades que impliquen el ejercicio de autoridad pública; a ellas se refiere actualmente la Ley 33/2003, de 3 de noviembre (BOE nº 264, de 4 de nov.) de Patrimonio de las Administraciones Publicas, dentro del Titulo VII dedicado al patrimonio empresarial de la Administración General del Estado.

c.2) En cuanto a las Entidades de derecho público, se rigen por el derecho privado, excepto en determinados aspectos de los que interesa destacar, el ejercicio de potestades administrativas, que se rige por la LPAC y lo específicamente dispuesto para las mismas en la LGP sobre régimen presupuestario, económico-financiero, contabilidad, intervención y control financiero. Estas entidades públicas han de ser susceptibles de contraprestación y deben

[3] A la vista de lo dispuesto en el articulo 2º.2 de la Ley 11/1986, de 11 de diciembre, de creación y regulación del Instituto Canario de Hemodonación y Hemoterapia, donde se prevé que se rija en su actuación comercial por las normas propias del Derecho privado, no resulta descabellado pensar que el mismo se ajusta más a una Empresa Pública de las descritas en el apartado 1 b) del articulo 5 de la LHP que a un Organismo autónomo que –según el articulo 4.3- se rigen por la legislación general sobre entidades autónomas.

autofinanciarse, sin que entre sus recursos estén contempladas –como en el caso de los organismos autónomos- las transferencias.

d) Otros Entes

La enumeración de los agentes del sector público parece haberse agotado, no obstante a partir de la LOFAGE y de la LGP de reciente publicación nos encontramos con nuevas categorías de entes públicos. Así, en los apartados f), g) y h) del número 1 del artículo 2º de la LGP se señalan a:

– Fundaciones del sector público,

– Entidades de derecho público distintas a los organismos autónomos y entidades públicas empresariales.

– Consorcios con otras Administraciones en que la participación del Estado sea mayoritaria y pertenezca a éste su control efectivo, dotados de personalidad jurídica, y

– Un *"cajón de sastre"* constituido por todos aquellos órganos con dotación diferenciada en los Presupuestos Generales, no integrados en la Administración General del Estado, carentes de personalidad jurídica. A ellos se refiere el número 3 del repetido artículo 2°.[4]

Visto lo cual, también en esta Comunidad Autónoma debemos considerar como integrantes del Sector público de la misma a:

– Dentro de las llamadas *"Entidades sin fines lucrativos"*, las fundaciones del sector publico (no privado) de esta comunidad.

– Entidades públicas dotadas de independencia funcional o un régimen especial de autonomía que en el Estado aparecen en las disposiciones adicionales 9ª y 10ª de la LOFAGE[5], y que en esta Comunidad Autónoma vendrían a constituir:

a) El Consejo Económico y Social.

b) La Radiotelevisión Canaria y, por último

c) Órganos con dotación diferenciada en los Presupuestos Generales que carezcan de personalidad jurídica e integración en la Administración. Al respecto, en esta Comunidad Autónoma, no aparece reseña alguna de ellos en su última Ley de Presupuestos Generales.

[4] Habida cuenta que las Administraciones Publicas ejercen sus competencias a través de órganos administrativos (órganos superiores, directivos, unidades administrativas) y que difícilmente tendrían la consideración de órganos si no estuvieran integrados en una Administración, habrá que entender que la no integración en una determinada Administración significa la integración en alguna otra.

[5] Por su importancia en el ámbito del archipiélago Canario es de citar al Consorcio de la Zona Especial Canaria, adscrito al Ministerio de Hacienda, que constituye un organismo público con personalidad jurídica y patrimonio propios y plena capacidad pública y privada, que se rige por lo dispuesto en la Ley 19/1994 de 6 de julio de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y las disposiciones que la desarrollan, conforme con lo establecido en la disposición adicional décima de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.

3. Delimitación en el sector público local

Atendiendo a lo dispuesto en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (arts. 162, 164 y 166), en el ámbito de cada Entidad local puede establecerse la siguiente tipología de organismos o agentes:

- Administración de la Entidad local[6]
- Organismos autónomos administrativos
- Organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo
- Sociedades mercantiles cuyo capital pertenezca íntegramente a la Corporación y Sociedades mercantiles o cooperativas en cuyo capital participe mayoritariamente la entidad local.

En la Administración local no se contempla la existencia de Entidades públicas empresariales o entidades de Derecho privado que se rijan en sus relaciones externas por el Derecho privado.

Por lo que se refiere a esta Comunidad Autónoma, es de citar particularmente a los Cabildos Insulares los cuales también constituyen sector público y que son simultáneamente, órganos de gobierno y administración de cada isla e Instituciones de la Comunidad Autónoma.

B) ENTES PÚBLICOS EXCLUIDOS

En principio no resulta encuadrable en ninguno de los sectores mencionados, pero que, no obstante es calificado como empresa publica por la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCu):

– La Empresa o Empresas cuyo capital es mayoritariamente público, pero sin que ninguna Administración por separado ostente la participación mayoritaria. Así, es de observar que tanto en la normativa estatal como en la de esta autonomía, se prevé que la participación sea, *"de las entidades que, conforme a la LGP, integran el sector publico estatal"*, —dice la normativa estatal—; o que sea "*de la Administra-*

[6] Dispone el articulo 7 de la Ley 14/1990, de 26 de julio, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas de Canarias que,

"1. También tendrán la consideración de Administraciones Públicas Canarias las entidades locales que puedan constituirse en el Archipiélago con arreglo a la legislación básica de régimen local:

Las de ámbito territorial inferior al municipio

Las áreas metropolitanas.

Las Mancomunidades de municipios

2. Tendrán igual consideración las administraciones institucionales creadas de acuerdo con la Ley".

Al respecto de administraciones institucionales, la norma en cuestión remite a la normativa que rige los organismos autónomos administrativas y los de carácter comercial, industrial, financiero o análogos y a las Empresas Públicas.

ción de la Comunidad o de sus Organismos Autónomos —dice la normativa de esta Comunidad Autónoma.

III. DIVISION DEL SECTOR PÚBLICO

El estudio que estamos realizando simplificaría su exposición si atendemos a la división del sector público expuesta en el artículo 3 de la citada LGP que, a efectos de tal ley divide el sector público estatal en los siguientes:

a) Sector público administrativo pleno, integrado por las administraciones públicas, los organismos autónomos dependientes de las mismas, la Seguridad Social y sus entidades gestoras, servicios comunes y mutuas y órganos con dotación diferenciada en los Presupuestos Generales que carecen de personalidad jurídica y de integración en la Administración General del Estado.

b) Sector público administrativo condicionado. Para que sea considerado sector público administrativo pleno y no sector público empresarial, las entidades y consorcios que se citan a continuación, precisan cumplir cualquiera de las dos características siguientes:

1ª) que su actividad principal no consista en la producción, en régimen de mercado, de bienes y servicios destinados al consumo individual o colectivo, o que efectúen operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional, en todo caso sin ánimo de lucro, y

2ª) que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales, entendiéndose como tales a los efectos de la LGP, los ingresos, cualquiera que sea su naturaleza, obtenidos como contrapartida de las entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Los mismos son:

– Entidades de derecho publico distintas a los organismos autónomos y a las entidades publicas empresariales dependientes de la Administración o de otros organismos públicos vinculados o dependientes de ella, y

– Los consorcios u organizaciones de interés común:
  — dotados de personalidad jurídica propia,
  — cuyos actos vengan sujetos –directa o indirectamente- al poder de decisión de un órgano de la Administración correspondiente,
  — donde uno o más de los entes públicos participantes en los mismos, hayan aportado mayoritariamente dinero, bienes o industria, o se haya comprometido, en el momento de su constitución, a financiar mayoritariamente dicho ente, y
  — que hayan sido creados para:

1º) La organización de la gestión de convenios de colaboración entre la Administración del Estado y los Organismos públicos vinculados o dependientes de la misma con los

órganos correspondientes de las Administraciones de las Comunidades Autónomas[7], o para

2º) La consecución de fines de interés común, entre las entidades locales con otras Administraciones públicas o con entidades privadas sin ánimo de lucro que persigan fines de interés publico concurrentes con los de las Administraciones públicas[8].

c) Sector público empresarial, integrado por las entidades públicas empresariales (EPEs), las sociedades mercantiles estatales, y las entidades de derecho público y consorcios no incluidos en el sector publico administrativo condicionado.

d) Sector público fundacional, integrado por las fundaciones del sector publico.

III. EL SECTOR PÚBLICO Y LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS ENTES PÚBLICOS

Las leyes fiscales formulan el mandato tributario de forma general y abstracta, de manera que la determinación de los sujetos pasivos u obligados tributarios resulta de que los presupuestos a los que la ley condiciona el impuesto se verifiquen frente a una persona física o jurídica. Y puesto que tales presupuestos, objetivamente considerados, se verifican frecuentemente con respecto a los entes dotados de poder impositivo, surge la necesidad de investigar si, y dentro de que limites, los que son sujetos activos de las relaciones tributarias pueden llegar a ser sujetos pasivos.

No obstante, antes de pasar a examinar las obligaciones tributarias de los entes públicos en relación con los distintos tributos que rigen en el ámbito del archipiélago canario y, habida cuenta la gran injerencia del sector publico en el sector privado, debemos analizar el sector público a la luz de nuestra Constitución y precisar la distinción existente entre actividad pública y actividad privada.

A) EL SECTOR PÚBLICO A LA LUZ DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA

Nuestro ordenamiento tributario gira en torno al **artículo 31** de la Constitución, que esta inserto en la Sección 2ª (*De los derechos y deberes de los ciudadanos*), del Capitulo II (*Derechos y libertades*), del Titulo Primero (*De los derechos y deberes fundamentales*).

Pues bien, dada su ubicación, y el hecho de que se refiera exclusivamente a los ciudadanos nos inclina a señalar que, solo

[7] Artículo 6 Apdo. 5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

[8] Artículo 87 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

éstos (los ciudadanos) deben soportar las cargas tributarias.

Complementando dicho articulo, **el 133** nos dice quienes están dotados de competencia para exigir los tributos, y en qué forma. Distribución competencial tributaria que está dirigida a hacer efectivo el articulo 31.

De lo dispuesto en este artículo se desprende que nada autoriza a las Administraciones Publicas a exigirse tributos a ellas mismas ni a las demás. Así, para Salvatore SCOCA,

"Todo tributo tiene por finalidad proporcionar un ingreso real al ente impositor y esta finalidad no está presente cuando el ente público debe efectuarse a si mismo la prestación, porque en este caso no se lograría un ingreso efectivo, sino que incluso supondría una disminución de los ingresos por los inevitables gastos de gestión y recaudación de los conceptos tributarios."

Un motivo más que avala la no sujeción de las Administraciones Públicas a los tributos es el principio de capacidad económica, recogido en el citado articulo 31, puesto que estos entes carecen de capacidad económica en sentido tributario, pues los ingresos públicos están destinados a satisfacer necesidad sociales y a desarrollar funciones públicas.

Podemos ya dejar sentado que, de acuerdo con la Constitución, los tributos no se aplican a las Administraciones Publicas.

Ahora bien, en que sentido vamos a contemplar a la Administración ¿en un sentido amplio o en uno estricto?

¿Qué sucede cuando la Administración Pública, aparte de sus funciones propias o estrictas, desempeña actividades u operaciones ajenas al ejercicio de sus funciones públicas, en competencia incluso con el sector privado? ¿Podemos hablar de falta de capacidad económica cuando los entes públicos desarrollen actividades de acuerdo con el derecho privado?

Evidentemente, las entidades con personalidad jurídica en las que se integran los ciudadanos para el desempeño de actividades encaminadas a un desarrollo de su capacidad económica (sociedades mercantiles, etc.), no puede ser ajeno al sostenimiento de las cargas públicas, de la misma forma que lo es el empresario individual.

Entonces, como excepción a lo dicho, debe ponerse de manifiesto que la empresa pública o esa "Administración empresarial" sí que viene sujeta a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en régimen de igualdad con el citado sector privado. Actuar de otra forma implicaría un claro atentado a la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado que reconoce nuestra Constitución en el artículo 38.

B) DISTINCIÓN ENTRE ACTIVIDAD PÚBLICA Y ACTIVIDAD PRIVADA

Para llegar a responder a la pregunta formulada, habría que distinguir a su vez, entre actos que pueden reputarse de empresariales y actos de imperio.

En cuanto a los *"actos empresariales"*, los entes públicos tendrían la considera-

ción de empresarios cuando ordenasen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la misma. Dicho lo cual, las actividades de los entes públicos en estas condiciones; es decir, en las mismas condiciones que los operadores económicos privados, estarían sujetos, pues su actuación la llevan a cabo no en su condición de sujetos de Derecho público, sino como sujetos de Derecho privado.

Por lo que se refiere a los llamados "*actos de imperio*" de los entes públicos, en concreto, se habrán de declarar no sujetos al tributo, pues todo desarrollo de actividad o toda entrega de bienes o prestación de servicios cuyas operaciones principales se realicen directamente por el ente público, se entiende que lo es mediante contraprestación de naturaleza pública.

Ahora bien, el criterio fundamental que permite distinguir con certeza la actividad pública de la actividad privada viene dado por el **régimen jurídico aplicable** en virtud del Derecho nacional.

Por lo tanto, los organismos de Derecho público desempeñan actividades "en el ejercicio de sus funciones públicas", cuando las llevan a cabo en el marco del régimen jurídico que les es particular. Por el contrario, no se puede considerar que desempeñan actividad "e*n el ejercicio de sus funciones públicas*" cuando actúan en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados".

C) LOS ENTES PÚBLICOS Y EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Para el estudio de las obligaciones tributarias de los entes en este tributo, se precisa distinguir el régimen de entidades totalmente exentas y el régimen de entidades parcialmente exentas. Veamos:

1**.** Entidades que gozan de exención subjetiva plena

El artículo 9 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE nº 61, de 11 de marzo), enumera una serie de sujetos (Estado, Comunidades Autónomas, entidades locales, organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales, el Banco de España, los Fondos de Garantía de Depósitos y los de Inversiones, las Entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social, etc.) que gozan de exención subjetiva plena. Tales sujetos, en su mayoría, constituyen el sector público administrativo.

2. Entidades que gozan de exención subjetiva limitada

Pueden clasificarse en dos grupos:

1º.- Aquéllas a las que la exención les viene atribuida en el Titulo II de la Ley

49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que deroga el Titulo II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, que son las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho Titulo[9]. Estas entidades figuran en el apartado 2 del artículo 9 del TR de la LIS.

Las rentas exentas del Impuesto sobre Sociedades de estas entidades figuran en el artículo 6 de la referida Ley 49/2002.

2º - Las previstas en el apartado 3 del artículo 9 del TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS):

a) Las entidades e instituciones y asociaciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado 2 del artículo 9 del TR de la LIS.

b) Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.

c) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales, los sindicatos de trabajadores y los partidos políticos.

d) Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo 22 de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización.

e) Las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social que cumplan los requisitos establecidos por su normativa reguladora.

f) La entidad de derecho publico, Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias.

Todas las Entidades enumeradas, sin excepción, gozan de exención en el Impuesto sobre Sociedades, conforme al artículo 121 del TR de la LIS, respecto de las rentas que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica así como de las derivadas de adquisiciones a titulo lucrativo siempre que se obtengan en cumplimiento de su objeto social o finalidad específica. Por el contrario, no estarán comprendidas en ningún caso en la exención aquéllas que se hubieran obtenido en el desarrollo de explotaciones ajenas a su objeto o finalidad específica.

La situación de las entidades comprendidas en el artículo 120 del TR de la LIS difiere de las de la Ley 30/1994 en que, en ningún caso está prevista la extensión de la exención a los resultados de explotaciones económicas.

[9] Este régimen fiscal especial es voluntario, de manera que podrán aplicarlo las entidades que cumpliendo determinados requisitos (que aparecen reseñados en tal Ley) opten por él y comuniquen la opción al Ministerio de Hacienda.

D) LOS ENTES PÚBLICOS Y EL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO (IGIC)

1. Operaciones activas

Las reglas de determinación del lugar de consumo de las operaciones gravadas, vendrá a determinar el tributo a aplicar a las **operaciones activas y pasivas** efectuadas por los entes públicos canarios.

La sujeción o no al IGIC de **las operaciones activas**[10] **del sector público** suele conectarse a las reglas del artículo 9 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, en particular a las contenidas en los números 9º y 10º de este artículo.

Indudablemente el IGIC y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) tienen, como tributos sobre el volumen de los negocios, la misma estructura técnica y el mismo funcionamiento con base en las técnicas de repercusión y deducción, con el objetivo de hacer tributar exclusivamente el valor añadido en cada una de las fases de producción y comercialización de bienes o derechos. Igualmente ambos tributos gravan las importaciones, con independencia del carácter del importador y con independencia del destino de los bienes importados.

Las diferencias entre ambos tributos no suponen menoscabo de su identidad técnica y son consecuencia básicamente de dos circunstancias:

– Las derivadas del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, cuya principal manifestación es la exención del comercio minorista y tipos impositivos menores.

– La regulación de las operaciones intracomunitarias derivadas del mercado único comunitario, que no afecta a Canarias pues si bien esta Comunidad Autónoma se engloba en el territorio único aduanero no se engloba en el territorio armonizado del IVA (artículo 4.1 de Reglamento (CEE) 1911/91, del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias y artículo 3.3 de la sexta Directiva 77/388/CEE).

La similitud técnica entre ambos tributos provoca que puedan ser perfectamente trasladables al IGIC las razones de establecimiento de supuestos de no sujeción o exención previstas en el IVA.

El supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 (*Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante prestación patrimonial de carácter público. Los supuestos de no sujeción a*

[10] Significan "consumo" para su destinatario, al que se debe repercutir el impuesto..

que se refiere este número no se aplicarán cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles) deriva del supuesto de no sujeción similar previsto en el artículo 7.8º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Este último precepto tiene su base en el artículo 4.5 de la sexta Directiva 77/388/CEE que expresa:

"Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones publicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen estas actividades u operaciones deben ser considerados como sujetos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia (…)."

Así, en primer lugar observamos que la no sujeción se extiende a todos los Entes de Derecho público, sin distinción.

En segundo lugar, se concreta que se entiende por ejercicio de *"funciones públicas"* , precisando que se actúa como ente público cuando la actividad se realiza en un régimen de Derecho público; es decir, en el marco de su régimen jurídico propio (Derecho administrativo o Derecho público), con exclusión de las actividades que ejercen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados (las condiciones jurídicas de los operadores económicos privados son las fijadas por el Derecho común general, civil y mercantil).

En tercer lugar, también se explicita que se comprende por realizada *"directamente"* por el ente público la actividad de que se trate. Al respecto, se entiende en el sentido de limitar la no sujeción a las actividades que los organismos de Derecho público realizan por sí mismos. Cuando el ejercicio de las funciones que tienen encomendadas los entes públicos se confía a otras personas, a un tercero independiente, las correspondientes entregas de bienes y prestaciones de servicios quedan sometidas al impuesto, aunque se trate de actividades realizadas en el ejercicio de funciones de indudable naturaleza pública, como es el caso, verbigracia, de la función recaudatoria. Por tanto, para que sea aplicable la regla de no sujeción, hace falta que la actividad se realice no solo bajo un régimen jurídico-público, sino también directamente por una persona de Derecho público, propiamente tal.

Con arreglo a este criterio, por ejemplo, las actividades desarrolladas a través de algunas de las formas de "gestión directa", previstas en nuestro ordenamiento, quedan sujetas al impuesto. Como también quedan sometidas las actividades desarrolladas por los llamados órganos ad-

ministrativos auxiliares o impropios, verbigracia, los recaudadores.

En cuarto lugar, se precisa, igualmente, determinar el alcance de la expresión relativa a "*tales actividades u operaciones*".

Tal expresión no hay duda que se refiere a las actividades u operaciones llevadas a cabo por los organismos de Derecho público en el ejercicio de funciones públicas, excluyéndose las actividades llevadas a cabo por dichos organismos en tanto que sujetos de Derecho privado. Ahora bien hemos de considerar una excepción a la regla general de la no sujeción de los organismos de Derecho público, con respecto a las actividades u operaciones que llevan a cabo en el ejercicio de funciones públicas, en la medida en que la no sujeción de lugar a distorsiones graves de la competencia.

El artículo 9.9º de la Ley 20/1991 presentaba hasta el día 31 de diciembre de 2000 el siguiente tenor:

"*9º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos, cuando se efectúen mediante contraprestación de naturaleza tributaria.*

Tampoco estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos cuando se efectúen en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional cuyas operaciones principales se realicen mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, se considerarán operaciones principales aquellas que representen al menos el 80 por 100 de los ingresos derivados de la actividad.

Los supuestos de no sujeción a que se refiere este número no se aplicarán cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles.

No obstante lo establecido en los párrafos anteriores de este número, estarán sujetas al impuesto, en todo caso, las entregas de bienes y prestaciones de servicios que los entes públicos realicen, en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

a) Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.

b) Transportes de personas y bienes.

c) Servicios portuarios y aeroportuarios, excepto cuando correspondan a actividades de transporte entre islas del archipiélago canario.

d) Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior.

e) Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos.

f) Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial.

g) Almacenaje y depósito.

h) Las de oficinas comerciales de publicidad.

i) Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares.

j) Las de agencias de viajes.

k) Las comerciales o mercantiles de los entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión de uso de sus instalaciones.

l) Las de matadero."

La sujeción en todo caso de determinadas actividades, aunque su contraprestación sea de naturaleza tributaria, intenta evitar los problemas de competencia con el sector privado que podría suponer la no exigibilidad en estos casos del IGIC correspondiente.

La actual redacción del artículo 9.9º de la Ley 20/1991, conforme al artículo 8.Primero.Tres de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, y citada anteriormente, tiene un íntima redacción con el supuesto de exención en operaciones interiores previsto en el artículo 10.1.31º de la Ley 20/1991, que, conforme al artículo 8. Primero. Seis de la Ley 14/2000, presenta el siguiente tenor:

"31º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias."

Ambos preceptos —el relativo a la no sujeción y el de la exención— han sido justificados por considerar que la aplicación del IGIC a la actividad de los entes públicos ha sido fuente de problemas, tales como: 1º) Dudas sobre la sujeción al impuesto de determinadas operaciones, sobre todo aquellas en las que es difícil el deslinde entre tasa y precio publico. 2º) Complicada determinación de lo que constituye "operación principal", tal y como se definía con anterioridad. 3º) La problemática se plantea sobre la deducibilidad de las cuotas soportadas por los entes públicos (es muy complicado distinguir cuales son los sectores diferenciados de actividad de un ente público y más todavía calcular la prorrata de cada uno de ellos y la fijación del IGIC deducible por bienes y servicios adquiridos en común para varios sectores diferenciados). Problemas que, en la práctica, han conducido a la inaplicación de toda esta compleja normativa por parte de los propios entes públicos.

Con tal exención —se dice— solucionar, al menos para los entes públicos de base territorial, todos los inconvenientes apuntados: ya no tiene por que distinguir en la práctica cuando una operación está sujeta o no sujeta, porque en el primer caso estará exenta y tampoco habrá de repercutir el Impuesto; ya no tendrá que preocuparse por la deducibilidad de las cuotas, porque el IGIC soportado no sea

en absoluto deducible; en cuanto a los deberes formales, las normas de gestión dispensan de todos ellos a los sujetos pasivos que se encuentren en las apuntadas circunstancias de exención limitada. Con la adopción de esta solución, la simplificación del impuesto es muy notable, en cuanto que la merma recaudatoria es irrisoria, porque los entes públicos territoriales habitualmente no añaden valor en el desarrollo de su actividad.

En cuanto al resto de entes públicos —entes públicos institucionales o de base no territorial— estarán no sujetas las entregas de bienes o prestaciones de servicios que efectúen cuando su contraprestación sea de naturaleza tributaria o no exista contraprestación, y estará sujeta cuando su contraprestación no sea de naturaleza tributaria. La dificultad estriba en determinar qué operaciones, cuyas contraprestaciones no son de naturaleza tributaria, efectuadas por tales entes públicos se realizan en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional y cuáles no, con el objeto de determinar si se dan o no las condiciones objetivas para la existencia del objeto imponible gravado por el IGIC.

2. Operaciones pasivas del sector público

Las mismas vienen referidas a las adquisiciones de bienes y de servicios que haya realizado y por las cuales haya tenido que soportar el impuesto. Los entes públicos únicamente serán sujetos pasivos del IGIC en dos supuestos muy específicos:

a) Cuando es importador de los bienes. Conforme al artículo 21 de la Ley 20/1991, son sujetos pasivos en las importaciones quienes las realicen, sin que exista mención específica al supuesto especial de que el importador sea un ente público. Por ello, cuando el importador es un ente público se convierte en sujeto pasivo del IGIC.

b) Cuando el empresario o profesional que entrega el bien o presta el servicio no se encuentre radicado en Canarias. En este supuesto, conforme a lo establecido en el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, los entes públicos se convierten en sujeto pasivo por inversión, estando obligado, por tanto, a autorrepercutirse el IGIC correspondiente a través de una factura que deberá emitir (conforme al artículo 2.3 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, aplicable al IGIC conforme a su Disposición adicional segunda) con base en la factura emitida por el proveedor y a declarar tal cuota. Todo ello con independencia del carácter territorial o no del ente público, es decir, exactamente igual que en las importaciones.

E) LOS ENTES PÚBLICOS Y EL ARBITRIO SOBRE IMPORTACIONES Y ENTREGAS DE MERCANCÍAS EN LAS ISLAS CANARIAS (AIEM)

El impuesto en cuestión afecta a los empresarios que, a titulo oneroso, producen los bienes muebles corporales que

conforman el ámbito objetivo de aplicación del AIEM. Asimismo, también tributa la importación de tales bienes, con independencia del carácter de empresario o no del importador.

Por tanto, en cuanto a las operaciones interiores, sólo el sector público empresarial y, en su caso, el fundacional, en cuanto realice el hecho imponible previsto en la Ley (art. 65 y siguientes de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias), vendrá obligado al cumplimiento de los deberes tributarios relativos a este impuesto; puesto que, no existe supuesto de no sujeción que los ampare ni existe exención subjetiva alguna al respecto, habida cuenta que las mismas están en relación con el bien producido o importado y su utilización por el ente público en el cumplimiento de funciones públicas.

Respecto a las importaciones de los bienes incluidos en el ámbito objetivo de aplicación del AIEM, serán sujetos pasivos de este tributo los entes públicos importadores, sean de base territorial o no.

F) LOS ENTES PÚBLICOS Y LAS TASAS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS

Dispone el Decreto-Legislativo 1/1994, de 29 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones vigentes en materia de tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Canarias, en el articulo 15.3 *que "Estarán exentas de las tasas conceptuadas como tributos propios de la Comunidad Autónoma de Canarias, el Estado y sus organismos autónomos, la Comunidad Autónoma de Canarias y sus organismos autónomos administrativos, las entidades locales canarias y sus organismos autónomos administrativos, las entidades gestoras de la Seguridad Social y las fundaciones a que se refiere la Ley 2/1998, de 6 de abril, de Fundaciones Canarias".*

Por tanto, el sector público empresarial y, en su caso, el fundacional, en cuanto sean receptores de bienes o servicios derivados de una actividad administrativa sujeta a una tasa, vendrán al cumplimiento de la obligación tributaria principal, como es el pago de la cuota tributaria, puesto que no existe supuesto de no sujeción o de exención subjetiva que los ampare.

G) LOS ENTES PÚBLICOS Y LA IMPOSICIÓN LOCAL

1. Régimen Jurídico

El presente apartado ha de estudiarse a la luz de lo dispuesto en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Además, nos podemos encontrar con que la normativa propia del ente público en cuestión regule la exención o no del tributo local. Por lo tanto, debemos acudir también a tal normativa.

Así, respecto del sector publico fundacional habremos de acudir a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, en cuyo artículo 15 apartados 1, 2 y 3 se señala la exención, en determinados términos, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, del Impuesto sobre Actividades Económicas y del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

2. Consideraciones generales

Es de observar, dado lo expuesto en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que en la generalidad de los casos se cita al Estado, Comunidades Autónomas o entidades locales, como beneficiarios de la exención o no sujeción correspondiente.

También en algunos impuestos (Impuesto sobre Actividades Económicas e Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana), aparte del Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales, se menciona como beneficiarios de la exención correspondiente a los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.

Cuando, solo se menciona al Estado, Comunidades Autónomas y entidades locales, ¿debemos entender que, al no ser citados los organismos autónomos y demás entidades de derecho público vinculadas o dependientes, la exención correspondiente no les alcanza?

Contestar afirmativamente bien pudiera ser una interpretación válida teniendo en cuenta el aforismo jurídico *"ubi lex non distinguit, nec nos distinguere"*. Ahora bien, esta máxima, entendemos que es aplicable cuando la ley no distingue ni en la letra ni en su sentido, pero en el ámbito administrativo en que nos movemos habrá de entenderse al Estado, Comunidades Autónomas y entidades locales, como un concepto más amplio que el de *"Administración Pública"* ; pues, de otra forma, carecería de sentido lo dispuesto en el numero 2 del articulo 2º de la LPAC, donde se prevé que, en cuanto ejerzan potestades administrativas, viniendo sujetas por tanto, al Derecho Administrativo, también *"Las Entidades de Derecho Público con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas, tienen la consideración de Administración Pública".*

Por otro lado, no es de olvidar el amplio concepto que de "Administración local" se considera en la exposición realizada acerca de la delimitación de este ámbito.

3. Tributos locales a los que afecta

a) Tasas. Dispone el número 2 del artículo 21 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales que:

"*El Estado, las Comunidades Autónomas, y las entidades locales no estarán obligados al pago de las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público por los aprovechamientos inherentes a los servicios públicos de comunicaciones que exploten directamente y por todos los que inmediatamente interesen a la seguridad ciudadana o a la defensa nacional*". Fuera de estos aprovechamientos, utilización o disfrute inherentes a los servicios públicos de comunicaciones que exploten directamente y, fuera también de toda utilización privativa o aprovechamiento que afecten a la seguridad ciudadana o a la defensa nacional, se devengará la correspondiente tasa.

b) Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Es de poner de manifiesto los supuestos de no sujeción y las exenciones. Así:

b.1) Como supuestos de no sujeción que completan la determinación concreta del hecho imponible, el número 5 del artículo 61 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, señala:

-Las carreteras, los caminos, las demás vías terrestres y los bienes del dominio público marítimo-terrestre e hidráulico, siempre que sean de aprovechamiento público y gratuito.

-Los siguientes bienes inmuebles propiedad de los municipios en que estén enclavados:

—Los de dominio público afectos a uso público

—Los de dominio público afectos a un servicio público gestionado directamente por el ayuntamiento, excepto cuando se trate de inmuebles cedidos a terceros mediante contraprestación.

—Los bienes patrimoniales, exceptuados igualmente los cedidos a terceros mediante contraprestación.

b.2) Por otro lado, devienen exentos, de conformidad con el número 1 a) del artículo 62, los siguientes inmuebles:

-Los que sean propiedad del Estado, las Comunidades Autónomas o las entidades locales que estén directamente afectos a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios, así como los del Estado afectos a la defensa nacional.

c) Impuesto sobre Actividades Económicas. Respecto de este impuesto es de observar que, de conformidad con el número 1.a) del artículo 82 del texto refundido que nos ocupa, están exentos:

"El Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales".

También es de citar –conforme a lo dispuesto en los apartados e), f) y h) del

número 1 del articulo 82 citado-, los organismos públicos de investigación, los establecimientos de enseñanza en todos sus grados costeados íntegramente con fondos del Estado, de las Comunidades Autónomos 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 en las condiciones que cita; las asociaciones y fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales, sin animo de lucro, por las actividades de carácter pedagógico, científico, asistenciales y de empleo que para la enseñanza, educación, rehabilitación y tutela de minusválidos realicen, y los sujetos pasivos a los que sea de aplicación la exención en virtud de tratados o convenios internacionales.

d) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Aquí recae la exención —en conformidad con el articulo 93 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales— exclusivamente para los vehículos oficiales del Estado, Comunidades Autónomas y entidades locales adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana; y asimismo para las ambulancias y demás vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria o al traslado de heridos o enfermos y, por último a los autobuses, microbuses y demás vehículos destinados o adscritos al servicio de transporte público urbano, siempre que tengan una capacidad que exceda de 9 plazas, incluida la del conductor.

e) Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Dispone el artículo 105 que estarán exentos de este impuesto los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacerlo recaiga sobre el Estado, las Comunidades y las entidades locales, a las que pertenezca el municipio, así como los organismos autónomos de estos entes. Se añade a las instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes; los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto a los terrenos afectos a éstas y las personas o entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en tratados o convenios internacionales.

H) LOS ENTES PÚBLICOS EN LOS IMPUESTOS SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES, Y EN EL DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Dado que los entes públicos, se constituyen en personas jurídicas y que el impuesto en cuestión va dirigido exclusivamente a las personas físicas, tales entes se hallan no sujetos al mismo. Sobra cualquier comentario a la vista de lo dispuesto en el articulo 3.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones

y Donaciones, donde se dispone, respecto de las adquisiciones de bienes y derechos (por herencia, legado, donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "inter vivos", así como por las cantidades que como beneficiario de contratos de seguros sobre la vida se puedan recibir), que los incrementos de patrimonio que de estos hechos pudieran derivarse, no están sujetos a este Impuesto por estar sometidos al Impuesto sobre Sociedades.

2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

En relación con los hechos que son objeto de gravamen por este Impuesto, es de contemplar la letra A) del articulo 45.I del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que fue modificado por la disposición adicional tercera de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. En el mismo se pone de manifiesto la exención de que se benefician:

"a) El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos.

Esta exención será igualmente aplicable a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una Ley al del Estado o al de las Administraciones públicas citadas".

A tenor de lo expuesto, es de contemplar que la exención citada abarca también al llamado sector público administrativo, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 2º.2 de la 30/1992, quedando excluido el sector público empresarial habida cuenta los fines que con el mismo se persigue.

I) LOS ENTES PÚBLICOS Y LAS FUNDACIONES

Resulta patente que estas entidades (fundaciones inscritas en el registro correspondiente y asociaciones declaradas de utilidad pública, así como las federaciones y asociaciones de entidades contempladas en la referida Ley), que forman parte del sector público, se diferencian de las correspondientes al Sector público administrativo y al Sector Publico empresarial. Esta diferenciación ha llevado consigo el establecimiento de un régimen fiscal especial establecido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Para disfrutar del régimen fiscal diferenciado que prevé la referida Ley, se precisa cumplir los requisitos previstos en el artículo 3 de la citada Ley que se reducen a que:

a) Persigan fines de interés general o análogos a los previstos en el artículo 42.1 a) de la referida Ley, y que a tales fines destinen al me-

nos el 70% de sus rentas netas y otros ingresos que obtengan en el plazo de 3 años.

b) Acrediten, en su caso, la existencia de participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles y que su titularidad coadyuva al cumplimiento de los fines.

c) Rindan cuentas anualmente al órgano del Protectorado correspondiente o ante el Ministerio de Justicia e Interior.

d) Apliquen su patrimonio –caso de disolución- a la realización de fines análogos a los realizados por las mismas.

e) Los cargos de patrono y representante estatutario sean gratuitos y que tales personas carezcan de interés económico en los resultados de la actividad, por si mismos o a través de persona interpuesta.

f) Cumplan las obligaciones contables previstas en el Impuesto sobre Sociedades para las entidades exentas, y

g) Comuniquen a la Administración su condición de entidad sin fines lucrativos.

Se excluyen de la consideración de entidades sin fines lucrativos:

a) Cuando la actividad principal consista en la realización de actividades mercantiles.

b) Cuando sean los asociados y fundadores y sus cónyuges o parientes (hasta el 4º inclusive), los destinatarios principales de las actividades o gocen de condiciones especiales para beneficiarse de sus servicios. A salvo de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, numero 8º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA

Pues bien, cumplidos los citados condicionamientos, como rendimientos e incrementos exentos tenemos los siguientes:

1. Impuesto sobre Sociedades (IS). Los del IS por los resultados obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica, así como por los incrementos patrimoniales derivados tanto de adquisiciones como de transmisiones a título lucrativo. También son rentas o ingresos amparados por la exención, las cuotas de los asociados, las subvenciones obtenidas aplicadas a sus fines, los derivados de convenios de colaboración (Arts. 5 a 14).

2. Tributos locales. Gozan de exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades. También estarán exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas por las actividades que constituyan su objeto social o finalidad especifica, y del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana cuando

la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre la misma. Lo dispuesto se entiende sin perjuicio de las exenciones actualmente previstas en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

3. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

De conformidad con lo dispuesto en el articulo 45.I.A).b) del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que fue modificado por la disposición adicional tercera de la Ley 49/2002, también gozan de exención:

"b) Las entidades sin fines lucrativos, a que se refiere el articulo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma previstas en el articulo 14 de dicha ley".

El incumplimiento de los requisitos establecidos en el articulo 3 de la citada Ley 49/2002, determinará para la entidad la obligación de ingresar la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento por el Impuesto sobre Sociedades, los tributos locales y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de acuerdo con la normativa de estos tributos, junto con los intereses de demora que procedan.

V. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS ENTES PÚBLICOS[11]

La Disposición adicional séptima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), declara la responsabilidad de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales respecto del pago de las deudas tributarias contraídas por las entidades de derecho público de ellas dependientes, incluidas las sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la Comunidad Autónoma o entidad local, así como las que, en su caso se contraigan por las mancomunidades, comarcas, áreas metropolitanas, entidades de ámbito inferior al municipio y por cualesquiera instituciones asociativas voluntarias públicas en las que aquéllas participen, en proporción a sus respectivas cuotas y sin perjuicio del derecho a repetir que les pueda asistir, en su caso.

Al respecto, es necesario poner de manifiesto lo siguiente:

[11] Al respecto resulta de interés el trabajo sobre "Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión", publicado en la *revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, nº 255.

1º) La responsabilidad de los entes públicos precisa de un acto de declaración, habida cuenta que la extensión a los responsables opera una vez que ya han sido declarados formalmente responsables, pues hasta dicho instante no es responsable y no puede, por tanto, satisfacer la deuda. Este criterio es confirmado por la vigente LGT, en que se determina la necesidad de dictar acuerdo expreso declarando la responsabilidad y determinándose su alcance y extensión. Para esta declaración habrá de estarse fundamentalmente a lo dispuesto en los artículos 174 y 175 de la LGT, y sin olvidar la obligatoriedad de la motivación del acuerdo de responsabilidad a fin de hacer efectivas las vías de defensa del responsable (art. 103.3 LGT) y el derecho de reembolso frente al deudor principal (artículo 41.6 LGT).

2º) Se dispone en la citada disposición adicional que la responsabilidad de los entes públicos viene limitada a la deuda tributaria, excluyéndose, por tanto el que respondan del pago de las sanciones tributarias a que se refiere el artículo 182 de la LGT, que quedan fuera del concepto de deuda tributaria (art. 25.2 y 58.3 LGT). No obstante, el apartado 4 del artículo 41 de la LGT hace la salvedad a las *"excepciones que en esta u otra ley se establezcan"*. En este sentido, el articulo 182 establece que la responsabilidad en los casos del articulo 42.1 a), ser causante o colaborar en las infracciones tributarias, del articulo 42.1.c), sucesión de empresa, y en los del articulo 43.1. a), responsabilidad de los administradores negligentes, alcanza al pago de las sanciones, provengan o no de deudas tributarias. Por tanto, estas Administraciones (autonómica y local) van a colocarse en el lugar de sus entidades de derecho público o sociedades mercantiles, respondiendo, junto con los administradores o aquéllos que ostenten la representación legal, incluso de las sanciones cuando se de alguno de los supuestos legalmente previstos de responsabilidad solidaria.

3º) En cuanto al concepto de responsable, supuestos de responsabilidad solidaria y alcance de la responsabilidad (interés, recargos, sanción) se estará a lo dispuesto en los artículos 41 y 42 de la LGT.

4º) Por lo que se refiere a la prescripción de la acción del responsable tributario que opera de forma autónoma, habrá de verse los artículos, 66, 67.2, 68.7, 69 y 70 de la citada LGT.