

INFORME SOBRE LA FINANCIACIÓN DE LOS ENTES LOCALES

Francisco Cañal

*Profesor titular de Derecho financiero y tributario de la Universitat de
Barcelona*

José A. Rozas

Catedrático de la Universitat Abat Oliba CEU

SUMARIO

1. PLANTEAMIENTO
2. DATOS SOBRE INGRESOS Y GASTOS DE ENTES LOCALES
 - 2.1 Ingresos y gastos de las provincias
 - 2.2 Gasto público municipal y competencias de los municipios
 - 2.3 Ingresos y gastos de las entidades supramunicipales
 - 2.4 Ingresos y gastos de las entidades locales menores
 - 2.5 Transferencias estatales y autonómicas
3. IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES (IBI)
 - 3.1 Hecho imponible
 - 3.2 Las exenciones
 - 3.3 Los sujetos pasivos
 - 3.4 La base imponible
 - 3.5 Los tipos de gravamen
 - 3.6 Beneficios fiscales
4. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE)
 - 4.1 Objeto imponible
 - 4.2 Críticas a su actual configuración
 - 4.3 Alternativas globales de reforma
 - 4.4. Reformas puntuales
5. IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA (IVTM)
 - 5.1 Hecho imponible y objeto imponible
 - 5.2 Impuestos sobre vehículos en Derecho comparado
 - 5.3 El IVTM como impuesto local o autonómico
 - 5.4 Tendencias deseables en la imposición sobre vehículos
6. IMPUESTO SOBRE INSTALACIONES, CONSTRUCCIONES Y OBRAS (ICIO)
 - 6.1 Hecho imponible
 - 6.2 Exenciones
 - 6.3 Tipos de gravamen
 - 6.4 Beneficios fiscales
7. IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IVTNU)
 - 7.1 Hecho imponible y objeto imponible
 - 7.2 Base imponible
 - 7.3 Beneficios fiscales
8. TASAS LOCALES Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES
9. CONSIDERACIONES FINALES
10. SÍNTESIS DE RECOMENDACIONES

1. PLANTEAMIENTO

El presente informe sobre financiación local trata de plantear algunas cuestiones respecto de las que se pueden sugerir propuestas de reforma acerca de la regulación de los recursos financieros de los entes locales. No trata de ser una exposición exhaustiva del régimen jurídico y de otras circunstancias de los recursos de que disponen los entes locales.

Los entes locales previstos en la Constitución española son los municipios, las provincias y las islas, regidos por sus respectivas Corporaciones: Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales, Cabildos y Consejos. No obstante, nos centramos en el análisis de la financiación de los municipios, que es la que presenta mayor relevancia jurídica y económica, dado que las Diputaciones disfrutaban de ingresos muy concretos (recargos sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas y transferencias estatales) y que participan de las mismas características que los ingresos municipales. Las islas, por su parte, tienen un régimen propio muy particular, si bien asimilable al provincial. Por su parte las entidades supramunicipales e inframunicipales tienen, en la práctica, gran dependencia económica de los municipios. Sólo haremos mención sucinta de algunas cuestiones de interés relativas a las entidades locales, distintas de los municipios, existentes en Castilla y León.

No obstante lo anterior, ha de decirse que además o, incluso, previamente al estudio de las reformas de las figuras concretas de la financiación local (transferencias, tributos, etc.) debería abordarse el debate sobre el modelo de organización territorial del Estado que se pretende consolidar. Conscientes de que los problemas más agudos de este tema se presentan en el nivel de las Comunidades Autónomas y dejándolos de lado por quedar fuera del objeto del presente trabajo, sería conveniente, sin embargo, preguntarse si el modelo adecuado para la configuración de los entes locales es

el que contempla a la provincia y al municipio como únicas Administraciones; o bien plantear si estas figuras pueden considerarse desbordadas para atender las necesidades públicas que actualmente se presentan en el ámbito local, potenciando la puesta en práctica de otras instituciones territoriales supra o inframunicipales, o también constituyendo instituciones locales no territoriales para fines específicos.

Dentro de este debate convendría también responder a la cuestión de si es necesario quedarse en el uniformismo de entidades locales para todo el territorio nacional o si conviene dar carta de naturaleza a la diversidad de instituciones locales según las diferentes regiones: al margen de la peculiaridad insular, se encuentran, desigualmente vigentes en el territorio nacional, las entidades locales menores, las entidades metropolitanas, las agrupaciones de municipios, las mancomunidades, las comarcas. Esta diversidad es, en todo caso, una realidad con existencia histórica y que hoy se mantiene. En particular esta diversidad se ha ido abriendo paso, en virtud de los Estatutos de Autonomía, con el proceso de comarcalización del territorio que se ha producido en Cataluña y Aragón y en la provincia de Álava. Además en el actual Estatuto de Cataluña se prevén las veguerías, como entidades superiores a la comarca e inferior a la provincia y que, presumiblemente, absorberán a ésta. En Castilla y León tenemos el único caso de la comarca del Bierzo, en la provincia de León.

La diversidad de entidades locales en las distintas regiones puede preconizarse por las diferentes características geográficas, poblacionales y económicas de cada una de ellas, por la diversidad de necesidades y servicios que deben cubrir y la consecuente diferencia de competencias que cada tipo de entidad puede asumir.

En cuanto a las entidades locales de Castilla y León se presentan algunas circunstancias que es preciso indicar. Por un lado todo su territorio está

distribuido en un gran número de municipios y éstos son casi siempre de tamaño pequeño o mediano. Por ello tiene mucho peso el papel de las provincias en su labor de coordinación y apoyo a los municipios y de garantía del cumplimiento de las competencias de éstos.

Otra característica muy notable de las entidades locales de Castilla y León es la presencia muy relevante de entidades locales menores (pedanías, parroquias, barrios, etc.). Según la base de datos del Ministerio de Administraciones Públicas, de las 3718 entidades locales menores existentes en España, 2226 -casi el 60%- se encuentran en Castilla y León; a su vez la mayor parte de éstas en territorio de las provincias de León, Palencia y Burgos; en concreto donde más abundan es en la provincia de León, en la que existen 1237.

También es muy notable la presencia en Castilla y León de mancomunidades de municipios, pues según la misma base de datos, de las 998 existentes en España, 218 -en torno al 22%- se sitúan en la comunidad castellano-leonesa.

Finalmente, en el estudio de la financiación de los entes públicos hemos de distinguir las cuestiones relativas a la vertiente del gasto público de las cuestiones relativas al ingreso público. Desde la perspectiva de mejorar la provisión financiera de recursos locales el análisis, lógicamente, se centrará en la nómina de los impuestos.

2. DATOS SOBRE INGRESOS Y GASTOS DE ENTES LOCALES

No es nuestro propósito ni tarea realizar un estudio cuantitativo de las magnitudes de ingreso y gasto público local. Existen muchos trabajos con estadísticas y datos exhaustivos. Damos referencia de algunos relevantes y recientes por su utilidad. Al margen de las bases de datos del Ministerio de Economía y Hacienda, citamos los siguientes:

La financiación local en España: radiografías del presente y propuestas de futuro, Suárez Pandiello y otros. FEMP, 2008.

La situación de los Ayuntamientos en España, sus carencias económicas y problemas de gestión: diagnóstico y propuestas en una perspectiva europea. Varios Autores. Coordinación: Fernando Porto Vázquez. FEMP. 2006.

Competencias, financiación y gestión de los entes locales. Número monográfico de *Papeles de Economía Española*, nº 115, abril de 2008.

Haciendas Locales en cifras. Año 2005. Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda.

Por la utilidad de conocer al menos las grandes cifras, transcribimos de esta última obra el siguiente cuadro con algunos datos significativos para nuestra tarea.

Conceptos de ingresos	Importe (miles de €)	% sobre TOTAL INGRESOS	% sobre TOTAL INGRESOS NO FINANCIEROS
IBI	6.780.011	15,11	16,34
IVTM	2.061.172	4,59	4,97
IIVTNU	1.345.046	3,00	3,24
IAE	1.336.327	2,98	3,22
Resto Imp. Directos	339.787	0,76	0,82
ICIO	2.104.364	4,69	5,07
Resto Imp. Indirectos	384.064	0,86	0,93
Tasas	3.868.687	8,62	9,32
Precios públicos	480.897	1,07	1,16
Resto capítulo 3	3.530.964	7,87	8,51
Ingresos Patrimoniales	3.950.698	8,80	9,52
Transferencias corrientes de la AGE	7.492.465	16,69	18,05
Transferencias corrientes de las CC. AA.	2.544.797	5,67	6,13
Transferencias corrientes de las Diputaciones	1.442.478	3,21	3,48
Transferencias corrientes otros sectores	392.210	0,87	0,94
Transferencias de capital	3.451.734	7,69	8,32
INGRESOS NO FINANCIEROS	41.505.701	92,48	100,00

2.1 Ingresos y gastos de las provincias.

La Constitución establece en el artículo 137 la organización territorial en provincias y les reconoce autonomía, junto a los municipios y Comunidades Autónomas. El principio de autonomía aparece reiterado en la misma Constitución sólo para los municipios (artículo 140), y no lo hace cuando regula las provincias (artículo 141), si bien esta reiteración no añade, jurídicamente, una mayor autonomía para los municipios, o dicho de otra manera, no cabe interpretarla como una merma de autonomía para las provincias. Así lo reconoce el Tribunal Constitucional en la Sentencia 32/1981: *“Los artículos 137 y 141 de nuestra Constitución contienen una inequívoca garantía de la autonomía provincial, pues la provincia no es sólo circunscripción electoral (artículos 68,2 y 69,2), entidad titular de la iniciativa para la constitución de Comunidades autónomas (artículo 143.1) o división territorial para el cumplimiento de las actividades del Estado (artículo 141,1) sino también, y muy precisamente, «entidad local» (artículo 141,1) que goza de autonomía para la gestión de sus intereses (artículo 137)”*. En consecuencia la entidad provincial no puede ser suprimida ni vaciada de contenido.

Por otra parte la autonomía tiene un claro contenido financiero: sin autonomía financiera la autonomía quedaría desvirtuada. La misma Constitución en su artículo 142 establece la suficiencia de medios para los entes locales (incluida la provincia) y que sus recursos serán tributos propios y transferencias del Estado y de las Comunidades Autónomas. El Tribunal Constitucional indica, en frase sintética, qué se entiende por autonomía financiera, en la Sentencia 63/1986, FJ 2: *“Autonomía financiera que supone la propia determinación y ordenación de los ingresos y gastos necesarios para el ejercicio de sus funciones”*.

Se puede concluir que, en la organización territorial del Estado, la provincia es una pieza poliédrica y esta configuración tiene consecuencias en la ordenación de su actividad financiera. Por un lado, la provincia tiene relevancia en la articulación de la actividad del Estado y de la Comunidad Autónoma, si bien en esta vertiente, la actividad financiera provincial se confunde con la estatal y autonómica, respectivamente. Los ingresos y gastos realizados provincialmente, en cuanto lo sean en ejecución de competencias estatales y autonómicas y por entes de estas Administraciones, son ingresos y gastos estatales o autonómicos, pertenecen a la actividad financiera del Estado o de la Comunidad Autónoma. En el caso de que dichas competencias sean delegadas por el Estado o la Comunidad Autónoma a la Administración local provincial (a la Diputación provincial respectiva) se deberá proveer juntamente la transferencia oportuna de recursos.

Por otra parte la provincia es un ente local, con instituciones propias de gobierno, con una Hacienda local propia. Es a ésta a la que la Constitución reconoce suficiencia de medios, que consiste en tributos propios y transferencias del Estado y de las Comunidades Autónomas.

Las competencias de la provincia, en cuanto que local, vienen definidas en la Ley de Bases de Régimen Local. Actualmente se puede considerar que el principal papel que desarrollan es de apoyo a la gestión municipal. Así se desprende del artículo 31.2 cuando señala como fines específicos de la provincia los de solidaridad y equilibrio intermunicipales, en particular asegurar la prestación integral de los servicios de competencia municipal y participar en la coordinación entre la Administración local y la estatal y autonómica. De aquí que las necesidades de gasto de las provincias resulten muy ligadas a las que corresponden a los municipios, en función de sus competencias.

En cuanto a sus ingresos, apenas existe una regulación específica de los recursos de las provincias. Al margen de la posibilidad de que obtengan

ingresos de Derecho privado y recauden precios públicos, tasas y contribuciones especiales, sus ingresos están constituidos por un recargo tributario (sobre el Impuesto de Actividades Económicas - IAE) y transferencias del Estado.

El recargo provincial del IAE será el establecido por la Diputación provincial, será de porcentaje único, no podrá exceder del 40% y se gestiona conjuntamente con el IAE. En la medida en que el IAE ha sido muy reducido como ingreso municipal, también ha disminuido su recaudación para las Diputaciones. La recuperación de contribuyentes en el IAE, que más abajo recomendaremos, incidirá positivamente en el crecimiento de este recurso provincial.

En cuanto a las transferencias del Estado, éstas consisten en:

- Cesión de un porcentaje de la recaudación de determinados impuestos estatales: IRPF, IVA e Impuestos Especiales de Bebidas alcohólicas, Hidrocarburos y Labores de tabaco.
- Participación en los tributos del Estado.
- Fondo complementario de financiación sobre tributos del Estado.
- Transferencias para la financiación de centros de asistencia sanitaria.
- Subvenciones.

Las transferencias, como recuerda insistentemente la doctrina, no son ingresos propios en sentido estricto, sino ingresos derivados o ingresos propios en sentido amplio. Las transferencias no dan lugar no una Administración autónoma, sino dependiente, de lo que se deduce que la autonomía financiera provincial se ha quedado muy mermada.

La regulación en la LRHL del importe de las distintas transferencias no es tanto una cuestión técnico jurídica como política. En última instancia

depende de la decisión adoptada por el legislador en función de la negociación que el Estado lleve a cabo con las Entidades locales.

2.2 Gasto público municipal y competencias de los municipios

El gasto público local viene determinado por las necesidades públicas que los entes locales deben satisfacer y, en consecuencia, el gasto público es el que da la medida del ingreso público necesario. En la lógica de la financiación pública, el gasto precede al ingreso. Dichas necesidades, a su vez, se concretan a partir de las competencias que los municipios tienen legalmente atribuidas. Hacemos una referencia a estas competencias por la incidencia que tienen en el análisis de la financiación local algunas situaciones que hoy se presentan en la actividad municipal.

Para delimitar el ámbito de actuación municipal se debe examinar el articulado de la Ley Reguladora de Bases de Régimen Local (LRBRL). En el artículo 26 LRBRL se establecen las materias sobre las que ejercen competencias los Municipios y en el artículo 27 LRBRL se señalan los servicios que en todo caso éstos deben prestar. La esfera de actuación municipal también resulta especificada por las potestades que le atribuye el artículo 4 LRBRL, en particular, por sus evidentes consecuencias económicas, las de autoorganización, tributaria y financiera, de planificación, expropiatoria, de ejecución forzosa y sancionadora.

Además, el artículo 2 LRBRL hace una remisión a la legislación sectorial, estatal y autonómica, la cual puede señalar nuevas materias de competencia municipal, por el derecho de los Municipios a intervenir en cuantos asuntos afecten al círculo de sus intereses. Por otra parte, según el artículo 7 LRBRL, los municipios también pueden asumir competencias por delegación de otras

Administraciones. Aunque no está expresamente indicado por la LRBRL las competencias en sectores de interés local deberían ser propias y las delegadas serían los casos de participación o colaboración en materias propias del interés autonómico o estatal¹.

Teniendo en cuenta este contexto normativo, se advierte que en los últimos años se han ido incrementando las materias de las actuaciones municipales, ya sea a través de las competencias propias o de las delegadas. Por otra parte, la generalidad de los términos con que están redactados algunos de los citados preceptos ha permitido un amplio ensanchamiento de las actuaciones municipales y de las correspondientes necesidades financieras. Ante esta realidad los entes locales frecuentemente amplían su ámbito de actuación mediante una interpretación amplia de los preceptos que definen sus competencias. Fenómeno éste acompañado de reivindicaciones por parte de las mismas Administraciones locales sobre la asunción de nuevas competencias y de nuevos recursos para su financiación.

Campos destacados en los que los Ayuntamientos han aumentado significativamente su labor son los de sanidad, educación, empleo, vivienda, servicios sociales y protección civil.

En este contexto se ha extendido la opinión de que los Municipios prestan servicios de su estricta competencia, que se denominan propios, pero que también prestan otros muchos no expresamente encomendados a los mismos por la normativa vigente, y que se califican de impropios. El reconocimiento de estas competencias impropias se recoge en el resumen de comparencias ante la Ponencia de estudio de la financiación local, que se recoge en el Informe elaborado al respecto por la Comisión de Entidades Locales del Senado, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes de 17 de

¹ Véase el Informe Pi i Sunyer sobre la ampliación de las competencias municipales, Instituto de Estudios Autonómicos y Locales de Cataluña, 2003, pág. 16.

diciembre de 2007. En la conclusión decimosegunda de dicho documento se recoge un dato aportado por la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP)² que cifra en un 30% del gasto local el consumido por estas competencias impropias. Esteban Cabrera y Sánchez Maldonado³ cuantifican en 9.812 millones de euros el total de este concepto, equivalente por ejemplo al total de gasto corriente de los Municipios, y que sobre todo lastra la inversión local. Ante la dificultad para que los ingresos propios de los entes locales crezcan en consonancia con la presencia de estos gastos, la propuesta que realizan, y que puede considerarse la más viable, es la financiación a cargo de transferencias de otras Administraciones. En concreto se indica que, dado que la mayor parte de estos gastos se deriva de competencias que en realidad son autonómicas, a las Comunidades Autónomas les correspondería transferir el 50% de estos recursos, formados por la totalidad de las inversiones de capital que implican más una transferencia equivalente a la estatal en cuanto a la financiación del gasto corriente. La acción se complementaría con un incremento de la presión fiscal municipal y la creación de un recargo local sobre el IRPF. Transcribimos el cuadro de la propuesta de estos autores.

MODELO PROPUESTO DE FINANCIACIÓN DEL GASTO IMPROPIO (EN MILLONES DE EUROS)

(Por Esteban Cabrera y Sánchez Maldonado)

35% de participación en ingresos del Estado	2.648,4
35% de participación en ingresos de las CCAA	2.648,4
15% de incremento de la presión fiscal municipal	1.135,0
15% de recargo local sobre IRPF	1.135,0
100% de ingresos de capital de las CCAA	2.139,2

² Informe sobre la situación actual de los Ayuntamientos: carencias económicas y problemas de gestión (2006). En una de las comparecencias referidas en el mencionado Informe se pone en entredicho la verosimilitud del mencionado porcentaje cuyo origen se localiza en un estudio elaborado por profesores de la Universidad de Barcelona.

³ Una propuesta de financiación municipal, estudio publicado en los Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales (nº 28/2007).

TOTAL DE FINANCIACIÓN	9.706,1
-----------------------	---------

2.3 Ingresos y gastos de las entidades supramunicipales

Se ha indicado anteriormente la notable presencia de entidades supramunicipales, en concreto mancomunidades, en Castilla y León. Según la vigente redacción de la LRHL los entes supramunicipales tienen en principio un abanico de figuras financieras a su disposición, particularmente prestaciones derivadas del principio del beneficio: tasas, precios públicos, contribuciones especiales. Además de subvenciones y aportaciones de los municipios. Es de notar la ausencia de impuestos, salvo la previsión del recargo sobre el IBI para las áreas metropolitanas, hoy en día inexistentes en Castilla y León.

Dos cosas se pueden indicar al respecto. Los estudios técnicos avalan la utilidad de las entidades supramunicipales, sobre todo en la prestación de determinados servicios, para procurar economías de escala y coordinación. Además, para la financiación de estos servicios resultan adecuadas las figuras tributarias, que suponen un ejercicio de responsabilidad fiscal y trasladan al ciudadano la percepción de los costes de los servicios de que disfruta. En este sentido se debe recomendar el empleo de los tributos (tasas, contribuciones especiales) más propios para cada caso, los cuales, aplicados directamente por la entidad supramunicipal, evitan los peligros de descoordinación y de competencia fiscal a la baja entre municipios limítrofes.

Ahora bien, la necesidad financiera por el volumen de servicios prestados puede dar lugar a que las tasas, precios y contribuciones sean insuficientes y se requiera también la financiación procedente de impuestos. Para hacer más eficaz en este ámbito la figura impositiva sería aconsejable que se tratase de impuestos gestionados por la misma entidad supramunicipal o, al menos, impuestos claramente cedidos a ella por el municipio. Una vía oportuna

sería la de prever en la LRHL la posibilidad de que los municipios cedan la totalidad o una parte de alguno de los impuestos recaudados o la posibilidad de establecer un recargo, como el regulado en el artículo 153 sobre el IBI a favor de las áreas metropolitanas.

En todo caso, y más allá de la definición funcional que en el entramado organizativo territorial haya de corresponder a la provincia y a otras entidades supramunicipales en el conjunto de las corporaciones locales, los problemas financieros de las haciendas provinciales y de otras entidades locales no municipales no han sido objeto de una especial atención desde el momento en que su actividad siempre ha venido a ser subsidiaria o complementaria de la desarrollada por los municipios y, por lo tanto, su financiación siempre ha venido condicionada por la de éstos. En definitiva, la reforma que se haya de acometer en los sistemas de financiación de las entidades locales distintas de los municipios deben resultar el correlato lógico de las que se llevasen a cabo en el plano administrativo.

Res sic stantibus estas haciendas locales, distintas de las municipales, presentan un modelo de financiación basado en las transferencias de entidades de ámbito territorial superior y algún recargo sobre impuestos locales que tan sólo requeriría una atención particular si se derogase el IAE. Sin perjuicio, claro está, de que en la ordenación del sistema de participación de las entidades locales en los ingresos estatales y, en la medida en que se desarrollen, en los fondos autonómicos creados al efecto, se tengan en cuenta estas entidades locales como niveles de gestión especialmente apropiados para la ordenación de servicios públicos de proximidad -transporte público, gestión de residuos, infraestructuras viarias menores, etcétera- que exceden el ámbito municipal.

2.4 Ingresos y gastos de las entidades locales menores

Se ha aludido más arriba a la fuerte implantación en la Comunidad de Castilla y León de las entidades locales menores. La mayor parte de ellas prestan efectivamente servicios de regulación de uso y administración de bienes comunales, organización de fiestas y actos tradicionales, abastecimiento de aguas, conservación de caminos y fuentes, alcantarillado y cementerios.

Para los entes locales menores la LRHL prevé la participación en los tributos del municipio y remite a las normas autonómicas sobre régimen local la determinación de sus recursos. La Ley 1/1998 de Régimen Local de Castilla y León exige delegación expresa por parte del municipio de las competencias que haya de ejercer el ente local menor. Esta ley regula además los ingresos de estos entes, reconociéndoles casi todos los que existen en el ordenamiento financiero, en particular los patrimoniales y las subvenciones, pero no los impuestos.

En este apartado la principal recomendación que se debe hacer es que exista siempre la delegación expresa de las competencias del ente local menor y no se realice tácitamente o se continúe simplemente una inercia histórica. Al mismo tiempo –dada la prácticamente nula autonomía financiera de estas entidades y su notable dependencia económica de las transferencias de otras entidades públicas- se ha de estar especialmente atento a no crearlas de forma irresponsable y a no delegar en las mismas el ejercicio de competencias o el sostenimiento de servicios cuya carga financiera les desborde.

2.5 Transferencias estatales y autonómicas

El resto del informe se dedicará a plantear modificaciones parciales, o de conjunto, a llevar a cabo en los distintos impuestos y tasas locales, que concentran el 60%, como media, de los recursos financieros municipales. No puede, sin embargo, dejar de hacerse notar que la gran reforma de la financiación local no ha de provenir de su dimensión tributaria –sobre la que ya

se avanzó sustancialmente en 2002- sino de las relaciones financieras entre las corporaciones locales y sus mayores, el Estado, por una parte y, sobre todo, las Comunidades Autónomas.

Transcurridos treinta años de descentralización financiera, las finanzas autonómicas han adquirido un extraordinario nivel de desarrollo que las ha conducido a administrar más del 35% del conjunto del gasto público. En varias reformas estatutarias –Cataluña, Castilla y León, Islas Baleares, en especial- se han mencionado las haciendas locales entre su marco competencial disponiendo la creación, en algunos casos, de Fondos municipales o locales como instrumentos autonómicos de realización del principio de solidaridad financiera.

Pues bien, es el momento de que se acometa una reforma en profundidad de la normativa reguladora de la participación de las corporaciones locales en los ingresos del Estado y, en especial, de su participación en los ingresos autonómicos. Sin perjuicio del desarrollo de sus potestades financieras propias –en el marco constitucional y de la normativa estatal sobre haciendas locales- el sistema de participación ha de procurar al conjunto de los municipios una base sólida que garantice su suficiencia financiera y, sin duda ninguna, es a las Comunidades Autónomas a las entidades públicas que ha de corresponder un mayor protagonismo en la vertebración del mismo.

En concreto el instrumento financiero más adecuado para reflejar las necesidades económicas derivadas de las peculiaridades de los municipios son las transferencias. Las normas financieras locales, y en particular las tributarias, son generales, comunes para todas las entidades. La estructura y composición de los diferentes impuestos es sustancialmente la misma para todos los municipios. Ciertamente esto no quiere decir que la capacidad recaudatoria sea igual en todos ellos. Al margen del ejercicio de su autonomía normativa, los Ayuntamientos donde haya mayor propiedad inmobiliaria, o de mayor valor,

tendrán mayor recaudación del IBI, o ingresarán más por IAE los municipios en cuyo término se realice mayor actividad industrial, etc. Por otra parte existen en la normativa vigente algunas circunstancias socioeconómicas que influyen en la regulación de los impuestos, pero son pocas y no tienen una relevancia significativa: así, por ejemplo, la capitalidad de provincia o de Comunidad Autónoma o la cantidad de superficie rústica pueden dar lugar a incrementos de tipos de gravamen en el IBI, o el tamaño de la población influye en algunas cuotas de IAE.

Pero las circunstancias que den lugar a carencias de ingresos y, además, a necesidades específicas de gasto, sólo podrán influir adecuadamente en la generación de ingresos si se contemplan en la determinación de las transferencias, fijadas en atención a las mencionadas circunstancias y con los oportunos estudios económicos para cada caso. Ni la creación de nuevas figuras tributarias ni la reforma de las actuales pueden considerarse adecuadas para asegurar la suficiencia financiera a los municipios con menor capacidad recaudatoria.

En cuanto a los criterios específicos a tener en cuenta en el cálculo de las participaciones que hayan de corresponder a cada municipio se puede optar por dos grandes líneas de trabajo. La primera de ellas es simplificar al máximo el sistema y utilizar como criterio único el relativo a la población. La segunda, introducir en el cálculo cuantas peculiaridades se consideren relevantes: municipios de montaña o turísticos, en los que se radican grandes infraestructuras hidráulicas o energéticas, con población infantil, envejecida o emigrante, etcétera. Se trata de optar entre la objetividad plana, sin agravios comparativos, o la delimitación y cálculo de variables que discriminen en función de unos u otros criterios. Si en línea de principio se puede reputar como más adecuada la segunda opción, no han faltado (SUAREZ PANDIELLO) quienes han propiciado utilizar únicamente el criterio poblacional que, al fin y al cabo, es equitativo y subsume el resto. Si en un determinado municipio la

población es muy joven, tendrá menos necesidades de financiación para la cobertura de los servicios destinados a los ancianos, y viceversa, mientras que un municipio con muchas urbanizaciones tendrá unos costes específicos pero, también, no tendrá otras necesidades particulares. Se aduce que pueden encontrarse tantas circunstancias que implican una necesidad especial, que todos los municipios podrían incluirse por algún motivo en la categoría de municipios especiales.

Una solución intermedia consistiría en mantener el criterio único, poblacional, por lo que a la participación en los ingresos del Estado se refiere, e introducir el resto de las variables en la configuración de los fondos autonómicos de solidaridad municipal, que es el nivel de gobierno que puede disponer de un conocimiento más preciso de las concretas necesidades y circunstancias que concurren en los diversos municipios en los que se estructuran sus demarcaciones locales.

Actualmente hay tres características que reflejan una mayor necesidad de gasto, sin posibilitar tampoco mayores ingresos, que la LRHL tiene en cuenta en el cálculo de una transferencia como es la cesión de recaudación de impuestos del Estado: la capitalidad de provincia o Comunidad Autónoma, tener población de más de 75.000 habitantes o ser municipio turístico. Una posibilidad loable de ampliar la cesión de tributos estatales a los entes locales sería la de articular la cesión de los correspondientes porcentajes de recaudación de IRPF, IVA e Impuestos Especiales a todos los municipios con población superior a 20.000 habitantes, en lugar de los 75.000 en que se fija actualmente el límite.

Otros criterios que se podrían tener en cuenta en la distribución que de las participaciones se lleve a cabo en cada Comunidad Autónoma serían:

1. El modelo urbanístico, desde el momento en que el extensivo encarece sustancialmente la prestación de determinados servicios.

2. El tratarse de municipios rurales, con situación en zonas de montaña, o con dispersión geográfica.

3. Situación en zonas económicamente desfavorecidas o sujetas a procesos de reconversión industrial o minera.

4. La población flotante y las necesidades de movilidad, por cuanto en determinados municipios -turísticos o de servicios- aun cuando la población censada no sea elevada, es numerosa y estacional la nómina de usuarios de servicios locales que no residen en el mismo.

5. La población inmigrante, infantil y de tercera edad, que presenta necesidades específicas.

6. Municipios con número de habitantes en retroceso.

Pero cuáles sean los criterios seleccionados será, en última instancia, una decisión política, sin que la ciencia económica ni la técnica jurídico-financiera pueda avanzar una opción determinada.

Si bien el recurso de las transferencias de recursos desde las Comunidades Autónomas a los entes locales está necesitado de desarrollo, en la Comunidad de Castilla y León existe desde 1994 el Plan de Cooperación Local, integrado por dos Fondos, el Fondo de Apoyo Municipal y el Fondo de Cooperación Local, con diferentes líneas de financiación en cada caso. A esto se añade la cooperación local sectorial y las transferencias del Pacto Local, desde 2005.

El Fondo de Cooperación Local tiene, entre otras finalidades, la financiación de infraestructuras, llegando a cubrir importes del 70%, y hasta del 90%, del coste de las obras. Como paso adelante en la evolución de este fondo se puede recoger y aplicar en Castilla y León la propuesta de integrar todas las transferencias que tengan como finalidad la financiación de infraestructuras en

un fondo específico⁴, regulado de tal forma que permita la contemplación de escenarios plurianuales, que abarquen el conjunto de obras de envergadura y asegurando el automatismo de la financiación una vez aceptados los proyectos. Este fondo puede ir destinado a las provincias, que serían competentes para su gestión y distribución entre los proyectos presentados, en tanto que garantes del cumplimiento de las competencias municipales. No obstante la Comunidad Autónoma, con una función niveladora y redistributiva, podría destinar una parte del fondo directamente a municipios con especiales necesidades.

3. IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES (IBI)

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) recae sobre el aprovechamiento económico de los bienes inmuebles. Esta materia imponible es tradicional en la imposición de la Hacienda local, tanto si atendemos a los antecedentes históricos de nuestro ordenamiento como si examinamos el Derecho comparado. En todos los sistemas tributarios occidentales la imposición sobre inmuebles es la figura más común en la tributación local. Por ejemplo, en los Estados Unidos el reparto de recursos entre los distintos niveles de Administración se produce, a grandes trazos, en virtud de un modelo de distribución de las fuentes tributarias: la federación grava la renta, los estados federados las ventas y los entes locales la propiedad inmobiliaria. Se pueden citar innumerables ordenamientos tributarios con similares impuestos locales inmobiliarios: por ejemplo en Europa (Reino Unido, Alemania, Suiza, Francia, Italia, Portugal, etc.) y en los países de Iberoamérica (México, Brasil, Argentina, etc.).

El gravamen de los inmuebles goza de este arraigo en la imposición local porque es la que mejor cumple las características exigibles a los impuestos propios de las entidades territoriales menores, según los postulados de la

⁴ Tobes Portillo, Angoitia Grijalba, “La inversión en Planes autonómicos de cooperación local”, en *Papeles de Economía Española*. Abril, 2008.

Hacienda Pública (en particular Oates y Musgrave): la falta de movilidad de las bases imponibles, la cual se produce si se diseña un tributo cuyo punto de conexión con la norma tributaria es la situación de los bienes.

Estas razones explican el porqué actualmente el IBI es el impuesto con mayor potencia recaudadora de la financiación local española y son los motivos para pensar que en cualquier reforma de los tributos locales se ha de conservar el IBI como su figura más importante.

Como datos cuantitativos sobre recaudación, que ilustran sobre la relevancia de este impuesto, cabe señalar que se trataba del recurso que proporcionaba los ingresos más elevados a los Municipios, seguido muy de cerca del Impuesto sobre Actividades Económicas, que gravaba el ejercicio del comercio. La supresión de este último impuesto para muchos empresarios a partir del año 2002 hace que el IBI, a día de hoy, ostente en solitario la primacía recaudatoria.

Como síntesis de los datos ofrecidos por la Dirección General de Coordinación Financiera de las Entidades Locales se desprende que de la totalidad de los ingresos de los entes locales, el 50% procede de ingresos tributarios y el otro 50% de ingresos no tributarios: de éstos el 30% son transferencias del Estado y el 20% restante de los demás ingresos (patrimoniales, enajenaciones, financieros, etc.).

Del total de ingresos tributarios el 70% corresponde a impuestos, y el 30% a tasas y contribuciones. A su vez, del total de ingresos impositivos, el 50% corresponden al IBI y el otro 50% a los demás impuestos locales en conjunto.

Si confrontamos la recaudación obtenida sólo por el IBI con la totalidad de los ingresos locales de cualquier fuente, se observa que el IBI viene a suponer algo más del 15% de ese total.

Las reformas más deseables en la regulación del IBI son aquellas tendientes a limitar la litigiosidad que suscitan la interpretación y aplicación de algunos de sus preceptos. La reducción de los pleitos producirá los efectos beneficiosos de reducción de los costes de recaudación y prontitud en el ingreso de los fondos.

En otro sentido, parece razonable que se reserve a los municipios la sujeción a gravamen de las distintas formas de titularidad dominical sobre bienes inmuebles, por cuanto les proporciona una base de recursos financieros fácilmente controlable y estable. El Tribunal Constitucional ha venido construyendo una doctrina que, con distintos matices (SSTC 37/1987, 289/2000, 168/2004 y 179/2006), viene a entender que la mera titularidad de los bienes inmuebles es un campo de imposición que, siendo propio de las corporaciones locales, no puede ser invadido por las Comunidades Autónomas. De hecho los impuestos propios autonómicos que se habían aventurado en dicha dirección se han reformulado, modificando acertadamente su arquitectura tributaria –el hecho imponible en particular- para respetar la propiedad inmobiliaria como objeto imponible local.

En el elenco de los impuestos estatales, sin embargo, tres de ellos conservan en su hecho imponible la titularidad de bienes inmuebles como supuestos de gravamen que se superponen al específico del IBI. Uno de ellos, el Impuesto sobre el Patrimonio, cedido, camina hacia su derogación. Los otros dos, el IRPF –cedido parcialmente- y el IRNR, no parece que vayan a prescindir en su configuración de la titularidad de inmuebles no arrendados –distintos de la vivienda habitual- como objeto de su atención. Pues bien, siendo su objeto imponible la renta –que no la titularidad patrimonial- lo lógico es que se prescindiera de su sujeción a los mismos. Hacerlo así, prescindiendo de tan perniciosa doble imposición, dejaría un mayor margen de actuación a las

Haciendas locales en la ordenación del IBI para, por ejemplo, sujetar a un mayor gravamen a las segundas y sucesivas viviendas.

3.1 Hecho imponible

La LRHL establece como hecho imponible la titularidad de ciertos derechos sobre bienes urbanos, rústicos y de características especiales. Estos bienes se definen en la Ley del Catastro Inmobiliario recogida en el Texto Refundido en real Decreto Legislativo 1/2004 (TRLCI). Los bienes de características especiales constituyen una categoría introducida en 2002, sobre la que puede recaer mayor gravamen y son, exclusivamente, los grupos de bienes indicados en la ley. El primero de ellos está formado por los bienes “destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo, y las centrales nucleares”. El R.D. 417/2006, de 7 de abril, desarrolla el TRLCI, y junto a la mención a los bienes de producción de energía eléctrica añadió un inciso: «que de acuerdo con la normativa de regulación del sector eléctrico deban estar incluidos en el régimen ordinario». Esta remisión a la normativa sectorial de la electricidad supuso la eliminación de los parques eólicos de su caracterización como bienes de características especiales.

Por su parte el Ministerio de Economía y Hacienda aprueba una Orden (EHA/3188/2006, de 11 de octubre) por la que se determinan los módulos de valoración de construcciones rústicas. En coherencia con la exclusión de los parques eólicos de la categoría de bienes de características especiales, para su valoración les otorga el mismo módulo de básico de repercusión de las construcciones agrícolas, ganaderas o forestales, “que es el más bajo de los módulos previstos en el Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, ya que es éste el que se aplica a los municipios de menor actividad en el mercado inmobiliario urbano”, decía literalmente. También con toda coherencia, cuando se aprueba el

Real Decreto 1464/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración catastral de los bienes inmuebles de características especiales, no se incluye mención alguna a los parques eólicos.

La restricción sobre el concepto de bienes de características especiales TRLCI operada por su reglamento de desarrollo es claramente una restricción <contra legem>. Del principio de reserva de ley claramente se desprende que el reglamento sólo puede ser el complemento necesario de la ley y la delimitación del hecho imponible sólo puede ser realizada por una ley. En este punto la ley no prevé ningún caso de restricción, ni siquiera hace una delegación al reglamento, por lo que ésta no es posible. Con motivo de un recurso presentado ante el Tribunal Supremo, y como no podía ser de otra manera, éste declaró nulo de pleno derecho el mencionado inciso, por lo cual los parques eólicos, en cuanto bienes destinados a la producción de energía eléctrica, pueden formar parte de la categoría de los bienes inmuebles de características especiales. Actualmente se ha aprobado, mediante la Orden EHA/2816/2008, de 1 de octubre, una reforma de la citada Orden de valoración EHA/3188/2006, de 11 de octubre, en virtud de la cual se suprime la mención de los parques eólicos de los bienes sobre los que es aplicable módulo de básico de repercusión de las construcciones agrícolas, ganaderas o forestales. Sin embargo estamos ahora en una situación de laguna legislativa, pues es inevitable su inclusión, junto con los demás bienes de características especiales, en la regulación del Real Decreto 1464/2007 y resulta necesario que se publiquen los criterios específicos de valoración de estos parques eólicos, pues no resultan en absoluto adecuados los previstos para otras fuentes de producción de energía eléctrica.

3.2 Las exenciones

Una de las causas de litigiosidad en la aplicación del IBI es la fijación del alcance de las exenciones previstas. La primera de las exenciones se refiere a los

bienes propiedad del Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales directamente afectos a la defensa nacional, seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios. Si se examina la abundante jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo y, especialmente, de los Tribunales Superiores de Justicia, se constata que son multitud los bienes sobre los que se ha discutido si disfrutaban o no de esta exención. En concreto existen pronunciamientos, en diferentes sentidos y a veces contradictorios según los Tribunales en cuanto al mismo bien, sobre inmuebles y edificios de los siguientes organismos o sobre partes o elementos de los mismos:

- Consejo de Seguridad Nuclear.
- Patronato de Huérfanos del Ejército de Tierra.
- Consejo Superior de Investigaciones Científicas.
- Servicio Militar de Construcción.
- Jefatura Superior de Policía.
- Grupo especial de la Guardia Civil.
- Viviendas de la Guardia Civil, dentro y fuera de los acuartelamientos.
- Viviendas de funcionarios de la Guardia Civil.
- Delegación del Gobierno.
- Edificio del Registro de la Diputación provincial.
- Parque móvil ministerial.
- Viviendas del Ministerio de Defensa para residencia de militares.
- Aeropuertos civiles.
- Edificio de descanso de tripulaciones aéreas.
- Parques de bomberos.
- Servicios de protección civil.
- Edificios del Instituto Nacional de Seguridad Social.
- Colegios privados.
- Terrenos para futuros centros educativos.
- Residencia de protección de menores.
- Escuela taurina.
- Bibliotecas públicas.

- Museos.
- Campos de fútbol.
- Centros directivos, servicios complementarios y viviendas de funcionarios de prisiones.
- Universidades públicas.
- Aparcamientos y jardines de Universidades.
- Colegios Mayores Universitarios.

Puede cuestionarse la conveniencia de que se mantenga esta exención por los siguientes motivos:

- La abundante litigiosidad a que da lugar la interpretación de la exención.
- Los bienes inmuebles radicados en el término municipal son la base de una importante vía de financiación para el municipio. Resulta discutible que dicha financiación resulte mermada por el hecho de que el Estado decida situar en el municipio instalaciones de defensa, seguridad o prisiones. Es decir, la disminución de los ingresos se produce por causas que son totalmente ajenas a decisiones de los Ayuntamientos y que en la práctica le privan de una parte de financiación.
- El mantenimiento de dichas estructuras, que no necesariamente favorecen al municipio donde se enclavan, implica un coste financiero para los Ayuntamientos, coste que no todos los Ayuntamientos han de soportar. Puede decirse que se reparte entre éstos de forma desigual y en cierto modo aleatoria.
- Las insuficiencias presupuestarias de los Ayuntamientos se suplen en la actualidad con transferencias del Estado, algunas en forma de participación en impuestos estatales, y están previstas transferencias de las Comunidades Autónomas. Resulta contradictorio que algunos bienes del Estado –no todos- estén exentos de pago del IBI y después el Estado haya de transferir recursos a esos mismos Ayuntamientos.

Desde el punto de vista del principio de autonomía de los entes locales es preferible que los ingresos de éstos estén constituidos por tributos propios más que por transferencias.

- La construcción de determinadas instalaciones, como es el caso de prisiones, es objeto de frecuente rechazo vecinal y de resistencia por parte de los regidores de los municipios donde se proyectan. Este hecho motiva que las autoridades estatales ofrezcan compensaciones económicas o dotación de otros servicios a los municipios; situación que entra en contradicción con la posterior exención de los edificios de las prisiones en el IBI.

En conclusión, cabe recordar que la exención para este tipo de instalaciones goza de mucha antigüedad y que su mantenimiento obedece principalmente a un llamado arrastre histórico, si bien en el momento presente su justificación está claramente debilitada.

Se pueden articular al respecto varias soluciones que evitan las incoherencias expuestas:

- Eliminar totalmente la exención, evitando la litigiosidad y la merma de financiación de los municipios.
- Eliminar la exención, pero considerando deducibles las cuotas pagadas por el Estado o las Comunidades Autónomas de las cesiones de impuestos o transferencias calculadas según reglas generales. Esta solución mantendría la integridad del IBI, sería más aceptable para el Estado o las Comunidades Autónomas, si bien no incrementaría la financiación municipal.

3.3 Los sujetos pasivos

Merece la pena detenerse en unas cuestiones ligadas con la sujeción pasiva del impuesto. La doctrina señala que el IBI es un impuesto que grava los bienes pero que en realidad pretende recaer sobre las rentas que producen. Más claramente esto se observaba en las antiguas contribuciones rústica y urbana y en otros precedentes del impuesto que se calificaban como impuestos de producto. En la actual regulación del IBI cabe seguir manteniendo esta opinión por el hecho de que en la valoración de los inmuebles se tiene en cuenta su rentabilidad y además porque se establece que el sujeto pasivo del IBI es quien tiene el aprovechamiento económico del bien inmueble. Así es sujeto pasivo el usufructuario, el superficiario y el concesionario de los bienes inmuebles, y sólo en caso de que estos derechos no existan, el propietario.

Ahora bien, en caso de que obtengan aprovechamiento económico tanto el propietario como el titular de uno de esos derechos reales, cabe plantearse si no sería más adecuado gravar a ambos. Especialmente en los supuestos en que se ceda el usufructo de un bien mediante precio, o la cesión del derecho de superficie a cambio del cobro de un canon. En particular en el caso del derecho de superficie, que será el caso más habitual de los citados, el propietario del suelo que reciba un canon periódico se encuentra en una situación económica semejante al propietario que cede el bien en arrendamiento a cambio del cobro de una renta. Sin embargo el propietario que cede el derecho de superficie no es actualmente sujeto pasivo del IBI mientras que el propietario que lo cede en arrendamiento sí lo es. Correlativamente es contribuyente el superficiario y no lo es el arrendatario.

Como solución cabría considerar la posibilidad de constituir en sujeto pasivo del IBI a todos los obtienen un beneficio económico del bien, también al cedente de la superficie o del usufructo mediante precio. No obstante esta solución plantearía varios problemas. De un lado sería necesario realizar una labor de inspección para conocer en cada caso si media o no pago de canon por la cesión del derecho de superficie o usufructo. Por otra parte al propietario que

ha cedido la superficie o el usufructo no habría que gravarle por la totalidad del valor del bien, sino por el valor remanente después de restarle el valor del derecho de superficie. Paralelamente al superficiario o usufructuario habría que gravarles por el valor de su derecho. En el caso del derecho de superficie, este derecho es distinto e independiente al derecho de propiedad de los bienes inmuebles que se hayan edificado sobre el terreno, de los que también resulta contribuyente.

Como la solución puede provocar más problemas de los que resuelve, que requerirían a su vez de soluciones jurídicas más sofisticadas, cabe también propugnar que la redacción del artículo sobre sujetos pasivos del IBI se mantenga como está; es decir, que el usufructuario o superficiario sigan siendo los contribuyentes. En caso de que éstos consideren que los propietarios habrían de soportar también una parte de la cuota, se puede celebrar un pacto entre los interesados acordando la repercusión de esa parte. La solución viene dada pues, por la recomposición entre las partes de su situación económica. Esta posibilidad está contemplada en el artículo 63.2 LRHL vigente, que prevé la posibilidad de repercusión conforme a las reglas del Derecho común.

Para esto basta mantener la redacción de las normas existentes, pero sería conveniente añadir alguna especificación:

- Por un lado aclarar que el contribuyente, independientemente de la posición jurídica que ostente, pagará la cuota que corresponda a la totalidad de los bienes imponibles sujetos. Así se entiende y se aplica ya la norma vigente, pero esta especificación evitará el intento de que un contribuyente trate de alegar que le corresponde pagar sólo por el importe de su derecho. Baste recordar los esfuerzos interpretativos que hubieron de realizarse en las múltiples sentencias recaídas sobre la sujeción de las presas y embalses, donde se planteaban problemas jurídicos similares, sobre los que después volveremos.

- En cuanto a la mención de repercusión conforme a las reglas del Derecho común, que se recoge en el segundo apartado del artículo 63, que se mencione expresamente que en caso de que el contribuyente no sea el propietario del terreno podrá repercutir sobre éste la parte de cuota correspondiente al valor de su propiedad. También se puede decir que no es necesaria esta mención expresa, pues es a las partes a quienes les corresponde pactar la repercusión, pero una mención equivalente se ha introducido con la Ley 16/2007, por la cual las Administraciones Públicas han de repercutir sus cuotas sobre los usuarios de sus bienes. También se reconoce, en el artículo 20.1 de la Ley 29/1994 de Arrendamientos Urbanos, la posibilidad de repercusión del IBI por el propietario al arrendatario. En el mismo sentido no estaría de más que se mencionara esta posibilidad para los restantes casos de sujetos pasivos: superficiario, usufructuario.

Por otro lado, se ha de tener en cuenta que cabe prever un incremento sustancial en el futuro en el empleo de la figura de cesión del derecho de superficie. En particular con la extensión de las instalaciones de sistemas de generación de energías renovables: solar y eólica en particular. Caben varias fórmulas para su explotación: que el propietario de un terreno instale en él los instrumentos generadores o que éstos pertenezcan a empresas productoras de energía y que los instalen en terrenos para cuyo uso hayan obtenido la cesión del derecho de superficie, a cambio del pago de un canon. Cabe prever que esta última fórmula será la más habitual. Puede considerarse acertadamente que la redacción actual de la LRHL ya permite adecuadamente el gravamen al superficiario de la totalidad de los inmuebles resultantes en la explotación de energías renovables. Pero el hecho de que no se mencione expresamente que éstos han de satisfacer la totalidad de la cuota podría ser aprovechado por los contribuyentes deseosos de reducir sus cuotas. Sin esfuerzo puede recordarse las largas (y aún pendientes) batallas judiciales sostenidas por las empresas productoras de energía hidráulica para minimizar las cuotas pagadas por las

presas y los embalses. Problema que se puede obviar con la inclusión de las menciones a las que nos referimos.

Sobre el mismo objeto, de elementos de aprovechamiento de las energías renovables, puede reabrirse una polémica doctrinal y jurisprudencial sobre los bienes que son susceptibles de gravamen. El IBI grava los bienes inmuebles, considerando como tales las construcciones, es decir, según el artículo 7.4 de la Ley del Catastro Inmobiliario, los edificios y las instalaciones comerciales e industriales. La jurisprudencia ha determinado criterios para distinguir entre instalaciones asimilables a construcciones, y por tanto sujetas al impuesto, e instalaciones no asimilables y no sujetas en consecuencia. Pues bien, puede preverse la posibilidad de que las empresas explotadoras pretendan la calificación de instalación no asimilable a construcciones de los elementos de aprovechamiento de las energías renovables. Es cierto que esta asimilación resulta bastante problemática por la naturaleza de estos artefactos: difícilmente las placas de aprovechamiento de energía solar o los molinos para la energía eólica pueden ser asimilables sin discusión a construcciones. Tampoco es incontestable el subsumirlos en las instalaciones mencionadas en la ley como diques, tanques o cargaderos. Posiblemente las empresas titulares intenten asimilarlas a la maquinaria o utillaje que no tiene la consideración de construcción y que no resulta gravada. Pero sobre lo que no cabe duda es que dichos elementos dan lugar a un aprovechamiento mucho mayor del terreno sobre los que se asientan y por tanto es lógico que den lugar a una mayor tributación en el impuesto que grava el aprovechamiento o producto de los bienes inmuebles.

Es cierto que ya se ha iniciado una tendencia de subvención pública y de favorecimiento del desarrollo de las energías renovables, que puede ser alabada desde todos los puntos de vista. Incluso en esta línea la LRHL ha recogido las deducciones potestativas sobre los inmuebles con instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables. Sin embargo puede considerarse que

esta política medioambiental no es responsabilidad directa de los Ayuntamientos, sino que protege intereses de ámbito muy superior a los locales. En sintonía con esta idea es legítimo defender que los eventuales beneficios fiscales otorgados a las empresas para un más rápido desarrollo de las energías renovables no han de ser soportados por las arcas municipales. Ni por la vía de que no tributen en la imposición local las instalaciones generadoras de energías limpias ni por la vía de la bonificación en los impuestos locales. La vía del gasto público estatal o comunitario europeo es la más adecuada para apoyar estas energías y a las empresas que las desarrollen.

Otro punto merecedor de crítica de la actual redacción de la LRHL es la modificación en la sujeción pasiva operada por la Ley 16/2007, Disposición Adicional 10ª, que afecta a algunas concesiones otorgadas sobre bienes de características especiales. Según la normativa catastral, a la que remite la LRHL, estos bienes son, exclusivamente, los comprendidos en los siguientes grupos:

- a) Los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo, y las centrales nucleares.
- b) Las presas, saltos de agua y embalses, incluidos su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego.
- c) Las autopistas, carreteras y túneles de peaje.
- d) Los aeropuertos y puertos comerciales.

Como ya hemos dicho, en caso de que exista una concesión administrativa sobre un bien, el contribuyente del IBI es únicamente el concesionario. Esta es la regla general, pero la reciente modificación introduce reglas especiales para un caso concreto: aquel en el que la concesión relativa a bienes de características especiales no abarque la totalidad de la superficie del bien inmueble sobre el que se asiente. Estas reglas especiales son las siguientes:

1. En este caso, además del hecho imponible de la concesión, se realiza el hecho imponible por el derecho de propiedad sobre la parte no afectada por la concesión.

2. El contribuyente de este hecho imponible es el propietario, pero es sustituto del contribuyente el organismo público al que se halle afectado o adscrito el inmueble o a cuyo cargo se encuentre su administración.
3. El organismo público sustituto no puede repercutir en el contribuyente la cuota tributaria.

Como valoración de esta normativa podemos distinguir los aspectos siguientes:

- Se trata de una regulación especial y muy complicada para un caso muy concreto. Recordemos que se ha de tratar de una concesión administrativa sobre un bien de características especiales, que la concesión no agote la superficie del bien inmueble, que la concesión sea otorgada por un ente público que no sea el propietario del bien inmueble.
- Se puede plantear qué pretende el legislador en este caso:
 - o que el concesionario pague sólo por la parte del bien que disfruta.
 - o Que el propietario no pague y lo haga en su lugar el ente público.
- Las leyes han de ser abstractas y generales. No para regular un caso concreto.
- En la regulación de la figura del sustituto, que se recoge en la LGT, éste siempre puede resarcirse del pago de la cuota en cabeza del contribuyente, que es quien realiza el hecho imponible. Si hay un sujeto que no ha de pagar la cuota ni tampoco la soporta por la vía de la repercusión, no lo es como contribuyente, aunque la ley pretenda denominarlo así.

Aún desconociendo el caso concreto que ha tenido en mente el legislador (aunque no lo haya reconocido es seguro que existe) se puede defender que una buena solución al caso se puede ofrecer sin necesidad de violentar de tal

manera las exigencias técnicas del Derecho (generalidad de las normas, esencia de las figuras de contribuyente y sustituto). La solución más correcta pasa por mantener al concesionario como contribuyente. Si éste ha de pagar mayor cuota de la que corresponde a la parte de uso del suelo, incrementada en este caso porque se trate de un bien de características especiales, que soportan una mayor fiscalidad, se puede decir que esta circunstancia afecta a su posición económica en la concesión, y que puede exigir del concesionario una mayor prestación para mantener el equilibrio económico de la concesión. El Derecho tributario tiene como función la obtención de ingresos por parte de los entes públicos, de acuerdo con los principios tributarios y las exigencias técnicas del Derecho, pero en ningún caso es la vía para solucionar conflictos en las relaciones entre particulares o entre éstos y las Administraciones públicas por cuestiones ajenas a la materia tributaria.

3.4 La base imponible

Si volvemos sobre la litigiosidad a que da lugar la aplicación del IBI, se observa que su principal fuente es la valoración de los bienes inmuebles. La base imponible del impuesto es el valor catastral y a esta fase de gestión catastral se trasladan la mayor parte de los conflictos fiscales.

Una vía para la simplificación del impuesto y para la mayor eficacia en su aplicación es cambiar el parámetro de la base imponible. El Catastro inmobiliario cumple diversas funciones, siendo la fiscal, con diferencia, la más relevante y así debe seguir siendo. Si es que el valor catastral cumple otra función económica más allá de la fiscal cabría plantearse la fijación junto con el mismo de un valor fiscal que se utilizase sólo para la aplicación de los tributos y cuya estructura fuera sustancialmente más simple, con la consiguiente reducción de la litigiosidad y de los costes ligados a la misma.

Un valor fiscal que podría ser calculado de manera mucho más sencilla de como lo es hoy en día. Se podrían establecer unos módulos por zonas de radicación y usos de los inmuebles sin necesidad de utilizar además otros parámetros; junto con una actualización automática en función del índice oficial de precios de la vivienda. Se podrá decir que un valor así calculado diferirá del valor real de los inmuebles y que no será posible recoger la variedad de elementos que influyen en el valor de los mismos. No obstante se puede argumentar que ya la regulación actual da lugar a unas valoraciones artificiosas, que difieren de las reales, y expresamente la normativa catastral contempla el valor de mercado como límite del valor catastral y prevé la posibilidad de que éste sea solo de la mitad del real del bien. El sistema que se propugna sería equiparable a otro que ya se utiliza en otro impuesto local, el Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica. Aunque en este impuesto se grava la titularidad de los vehículos y la capacidad contributiva manifestada está en correspondencia con el valor de los vehículos, sin embargo se utiliza como base imponible la potencia fiscal del vehículo, la tarifa consta de pocos tramos y las cuotas resultan de una escasa variedad en comparación con las diferencias reales de los valores de los vehículos. Del mismo modo la mayor simplicidad en el cálculo de las cuotas de IBI y su relativa moderación, pueden considerarse una buena alternativa a la regulación actual, que conlleva una gestión compleja y costosa.

En todo caso, la existencia del límite, que se debe mantener, del valor de mercado para la base imponible del IBI es para los contribuyentes una garantía de que no se liquidará el impuesto sobre un valor excesivo. Actualmente está contenido en el artículo 23 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario. Para la correcta aplicación de este límite los contribuyentes pueden recurrir a la vía de la tasación pericial contradictoria, contemplada en el artículo 57 de la Ley General Tributaria, si bien no sobraría una mención a esta tasación pericial contradictoria en la LRHL o en la Ley del Catastro, para disipar las dudas sobre la pertinencia de su utilización.

Como se hacía notar al analizar la estructura general del IBI, si el Estado renunciase a sujetar a gravamen la titularidad dominical de los inmuebles – distintos de la vivienda habitual o de los arrendados- en los impuestos sobre la renta de las personas físicas, los municipios tendrían un mayor margen de actuación para modular el gravamen del IBI atendiendo a la función que el inmueble tiene en el patrimonio de su titular.

Así las cosas, se podría ponderar la actual reducción en base imponible para atenuar su incremento en los supuestos de aquellos inmuebles que no estuvieran declarados como vivienda habitual. Siendo así que quienes arrendasen dichos inmuebles estarían recuperando el coste del impuesto inmobiliario a través de los cánones arrendaticios, el incremento de gravamen implícito en esta propuesta vendría a incidir sobre aquellos contribuyentes que dedicasen tales inmuebles a uso propio –como segundas residencias- o, sencillamente, los mantuvieran desocupados. Ciertamente, en términos de capacidad contributiva, tiene sentido que la vivienda habitual soporte una menor presión fiscal que el resto de los inmuebles de los que se pueda ser titular.

3.5 Tipos de gravamen

Aunque la opinión es discutible, sólo anotamos que es crítica frecuente en la doctrina la existencia de un posible incremento de 0,07% por parte de los Ayuntamientos que sean capital de provincia o Comunidad Autónoma, debido a que los beneficios de la capitalidad no recaen sólo sobre los contribuyentes de ese municipio. No obstante, sí puede admitirse que existe para ellos un beneficio por el hecho de la mayor cercanía a servicios oficiales, beneficio que en algunos casos también debería reconocerse también para los contribuyentes de los municipios limítrofes, por ejemplo que pertenezcan a una misma área metropolitana.

3.6 Beneficios fiscales

Existe un punto de frecuente controversia en el IBI que es la bonificación de hasta el 95% para los concesionarios de autopistas de peaje. Esta bonificación tiene su origen en la Ley de 8/1972 de Autopistas de peaje en régimen de concesión, se aplicaba sobre la Contribución Territorial Urbana, antecedente del IBI y se contemplaba en cada caso en el Decreto de concesión.

La LRHL derogó los beneficios fiscales de la tributación local establecidos por las legislaciones precedentes, pero su actual Disposición Transitoria 3ª mantiene expresamente los beneficios fiscales en el IBI que estuvieran reconocidos en el momento de la entrada en vigor de la ley.

En el caso del citado beneficio para las autopistas, y dejando de lado un cierto casuismo que da lugar a situaciones particulares, como regla general la procedencia de dicho beneficio ha sido reconocida por la jurisprudencia de modo reiterado. Baste citar, entre otras muchas, las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña 11 de febrero de 1999, y las Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de mayo y de 14 de mayo de 1989, de 10 de septiembre de 2003.

El verdadero problema para las Haciendas Locales surge sobre el derecho que éstas tienen a la compensación por parte del Estado del importe de estos beneficios fiscales. Este derecho está hoy reconocido en el artículo 9.2 de la LHL; anteriormente lo estaba en la Ley de Régimen Local y lo está en el artículo 187 del Real Decreto Legislativo 781/1986 del Texto Refundido del Régimen Local. El artículo 9.2 dice: "Las leyes por las que se establezcan beneficios fiscales en materia de tributos locales determinarán las fórmulas de compensación que procedan".

No obstante en ocasiones se produce una aplicación restrictiva de este derecho a la compensación; así por ejemplo en resoluciones de la Dirección General de Fondos Comunitarios y Financiación Territorial, basándose en los argumentos siguientes: que los beneficios a que se refiere el derecho a la compensación han de ser creados por leyes distintas a las de regulación del tributo (requisito que en este caso no es relevante) y que estas leyes ha de prever de modo expreso la compensación. Una de estas resoluciones de 21 de julio de 2003 ha sido anulada por la Sentencia del TSJ de Madrid de 10 de octubre de 2006. El Tribunal parte, en primer lugar, de la procedencia de la bonificación. En cuanto al derecho a la compensación por el Estado señala que no procede exigir en este caso que la Ley de creación del beneficio fiscal (la Ley de Autopistas citada) contemple la fórmula de compensación, por ser ésta una exigencia prevista en una norma posterior, la LRHL. Funda también el derecho a la compensación, además del artículo 9.2 de la LRHL, en la Ley de Régimen Local y en las Leyes de Presupuestos de varios años (1998 y 1999) que establecían compensaciones por este motivo y en el principio de suficiencia financiera de los entes locales reconocido en el artículo 142 de la Constitución. Para que los entes locales no pudieran recibir la compensación ésta debería estar excluida expresamente en la ley que reconozca el beneficio.

La citada problemática surge porque la redacción del artículo 9.2 adolece de ambigüedad: “Las leyes por las que se establezcan beneficios fiscales en materia de tributos locales determinarán las fórmulas de compensación que procedan”. Es decir, que no se reconoce claramente el derecho a la compensación, pues se da pie a entender que si la ley se mantiene en silencio, no regulando la compensación, ya no hay lugar a ella. Sería preferible dar otra redacción a este artículo que elimine esta incertidumbre y que recoja más claramente la procedencia de la compensación en todo caso. Por ejemplo, con el siguiente tenor: “Por los beneficios fiscales en materia de tributos locales establecidos por las leyes del Estado o de las Comunidades Autónomas, los Entes Locales tienen derecho a la compensación económica por parte de la

Administración respectiva, salvo que una ley disponga expresamente lo contrario”.

4. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE)

El IAE grava el ejercicio del comercio y la industria, una materia clásica dentro de la imposición municipal. En nuestro ordenamiento tiene como precedentes inmediatos la Licencia fiscal y el Impuesto de radicación, de los que conserva vestigios. En el Derecho comparado también se encuentran impuestos locales sobre esta materia imponible, en particular en los países de nuestro entorno como Reino Unido, Alemania, Francia, Italia, Portugal.

Su regulación actual, consecuencia de la redacción original de la LRHL y sus sucesivas reformas, especialmente la operada por la Ley 52/2002, de 28 de diciembre, lo configura, en síntesis, como un impuesto sobre el mero ejercicio de actividades económicas por parte de algunas grandes empresas. Dicho en forma negativa, no grava las actividades económicas en virtud de los parámetros más reveladores de su capacidad contributiva; así lo ha puesto reiteradamente de manifiesto la doctrina y criticado acerbamente con frecuencia.

4.1 El objeto imponible

En el gravamen local del comercio y la industria caben dos posibilidades, según muestra la experiencia tributaria. Bien gravar el mero ejercicio de la actividad, con cuotas tributarias ajenas a sus beneficios, a la capacidad contributiva, o bien determinar las cuotas en función de la capacidad contributiva, manifestada por los beneficios o renta neta obtenida.

Ambas fórmulas tienen legitimidad desde el punto de vista de la Hacienda Pública. La primera en virtud del llamado principio del beneficio, según el cual están obligados a contribuir quienes resulten beneficiados por la actividad de los entes públicos. En este caso los comerciantes aprovechan la acción pública de vigilancia, mantenimiento de seguridad y orden público, de control sanitario, de limpieza, alumbrado, construcción, conservación y ornato de vías públicas, etc., todo lo cual redundaría en la posibilidad o incremento de la actividad comercial. Desde otro punto de vista también puede sostenerse que los comerciantes se benefician de la actividad de los entes públicos en cuanto éstos les autorizan al ejercicio del comercio: al margen de que los industriales hayan de pagar la oportuna tasa de apertura de establecimiento, el IAE sustituye a la anterior Licencia fiscal, que en su denominación incluye este sentido de tributo por la autorización administrativa.

Por otra parte, es posible establecer impuestos según el principio del beneficio: la doctrina sostiene que ésta es la verdadera causa jurídica del Impuesto sobre Actividades Económicas. Ahora bien, el citado principio del beneficio es el que ordinariamente da lugar al establecimiento de tasas y contribuciones especiales, pues éstas constituyen una cierta contraprestación por la actividad pública y su cuantificación se realiza precisamente en función de los costes económicos en que incurre la Administración. El principio genuino en base al cual se establecen los impuestos no es el principio del beneficio sino el principio de la capacidad contributiva. El gravamen de la actividad económica, así como de la propiedad inmobiliaria, se puede justificar en mayor medida acudiendo a la capacidad contributiva que al beneficio. Y si se tratara de fundar el tributo sobre el principio del beneficio habría que considerar más adecuada la figura de la tasa para este gravamen; tasas que por otra parte ya existen, como hemos indicado. Que existan impuestos locales en concreto sobre estas materias imponibles -como la actividad comercial o la propiedad inmobiliaria- y no sobre otras, no se debe tanto al beneficio público que reciben sus titulares sino que se justifica claramente porque estas materias imponibles

resuelven fácilmente el problema del punto de conexión con la norma impositiva, más que otras manifestaciones de capacidad económica: el lugar de situación de los inmuebles o el de realización de la actividad (en un local, frecuentemente) permite determinar de modo palmario cuál ha de ser la Administración territorial, el ente local, que ha de cobrar el tributo.

En consecuencia es más razonable considerar la capacidad contributiva de los comerciantes como fundamento del IAE y así suelen reconocerlo los tratadistas. Capacidad contributiva de la actividad económica que viene dada por los beneficios o renta obtenida. Ahora bien, es cierto que ésta puede determinarse directamente, gravando la renta real, u objetivamente, a través de módulos u otros índices. Precisamente este es el sistema por el que ha optado el legislador español, pues los módulos e índices del vigente IAE pretenden cuantificar la cuota en función de parámetros que son signo de una mayor o menor actividad, según los elementos físicos más relevantes o significativos de cada empresa.

4.3 Críticas a su actual configuración

Aunque sea aceptable la existencia de un tributo sobre el mero ejercicio de actividades económicas, sin embargo la configuración actual del IAE presenta muchos flancos de crítica:

1. A pesar de la técnica de estimación objetiva utilizada no es un impuesto simple. Por el contrario su normativa es compleja y da lugar a una aplicación poco transparente: así el Real Decreto Legislativo 1175/1990 de 28 de septiembre, que aprueba las Tarifas y la Instrucción del IAE:

- Es complejo en cuanto a la clasificación de actividades, pues contiene cientos de epígrafes de actividades diferenciadas y cada uno con módulos distintos.

- Son complejas las normas para el cálculo de las cuotas, que constan de la tarifa de actividad, el elemento superficie de los locales, el coeficiente de ponderación por cifra de negocios y el índice de situación que pueden establecer los Ayuntamientos.

- También resultan complicados los criterios para la valoración del <elemento superficie de los locales>, pues hay reglas sobre la determinación de la superficie, con regla general y seis reglas especiales, diversas deducciones, tres cuadros para la valoración del metro cuadrado otro cuadro para coeficientes correctores por actividad y otras reglas para locales anexos y reducciones en caso de cuota mínima municipal.

2. Los módulos tratan de ser índices de dimensión de la actividad, por lo que puede afirmarse que el IAE grava según la capacidad económica, pero adolece de demasiada tosquedad. Las cuotas impositivas no cambian por variaciones de beneficios, ni desaparecen si la empresa no obtiene ganancias.

3. Suele recordarse que la falta de adecuación del IAE a la capacidad contributiva da lugar a que una empresa que experimente pérdidas esté obligada a pagar la cuota tributaria. Frente a ello a veces se argumenta que es posible que un impuesto no se ajuste a manifestaciones reales de capacidad económica y grave por ejemplo la renta potencial, tal como dejó sentado el Tribunal Constitucional en su Sentencia 37/1987 de 26 de marzo. Sin embargo esta justificación no es aplicable al IAE. En caso de que se obtengan pérdidas el IAE aplicado no grava renta potencial, pues ésta no existe. En esta situación sucede más bien que la empresa ha procurado obtener rentas pero no ha podido lograrlas, por lo que no hay renta, ni real ni potencial.

4. Tras la reforma de 2002 el IAE se aplica a las que podríamos llamar grandes empresas: las que tengan una facturación superior a un millón de euros. Es decir, no se grava a las que tengan más beneficios sino más ingresos

brutos, aunque no tengan ganancias. Puede defenderse que una gran empresa tiene una mayor capacidad económica que una pequeña, aún sin tener más beneficios que ésta, por disponer de más patrimonio o crédito, pero la aplicación del tributo por el criterio del volumen de facturación implica que el tributo no cumpla satisfactoriamente los principios tributarios de generalidad e igualdad.

5. Por otra parte la relación entre el volumen de la facturación de la empresa y su capacidad contributiva depende del sector de la actividad: la facturación bruta no guarda necesariamente relación directa con la rentabilidad de la actividad. En algunos sectores, por la naturaleza de la actividad o de los bienes utilizados, es necesario que las empresas estén obligadas a obtener cantidades de facturación elevadas: que la facturación sea el criterio para tributar o no da lugar a una discriminación fiscal por sectores, sin que haya una causa económica razonable que lo justifique.

6. La exención para las personas físicas tampoco traduce fielmente un criterio de capacidad contributiva. Cierto es que la media global de beneficios de las personas físicas comerciantes es inferior a la de las sociedades, pero no lo es en todos los casos particulares. Esta exención para las personas físicas puede considerarse discriminatoria y resta neutralidad al impuesto, pues desincentiva la realización de la actividad a través de sociedades.

7. A pesar de eliminarse la obligación de pago para los sujetos exentos (personas físicas y entidades con cifra de negocios inferior a un millón de euros), el tributo se mantiene en cuanto a su función censal, por la finalidad de control a la que sirve. Es paradójico que por un motivo censal sea obligatorio darse de alta en la matrícula de un impuesto del que se está exento. La finalidad se conseguiría igualmente dando a la matrícula de comerciantes un carácter de registro, sin ligarlo al impuesto.

Como conclusión, la reforma del 2002 ha pretendido abordar la problemática del IAE, pero sustancialmente se considera una oportunidad perdida. Una gran mayoría de la doctrina considera que constituye un error el haber desestimado una materia imponible clásica en nuestro ordenamiento y en los ordenamientos comparados y, adecuadamente regulada, aceptada por gran parte de los contribuyentes. Tras la última reforma más del 90% de los sujetos han dejado de contribuir y la recaudación por el IAE se ha reducido en un tercio (en 2001 la recaudación total del IAE fue de 1.515 millones de euros y en 2004 fue de 1.059 millones). Esta reforma no ha eliminado los problemas del impuesto, sino que se han eliminado los problemas de algunos contribuyentes – es verdad que muchos en número- pero para quienes continúan tributando los problemas del impuesto subsisten. Incluso puede decirse que la actual configuración del tributo presenta nuevas deficiencias, no ya sólo en cuanto a la capacidad contributiva, sino también en cuanto a la generalidad e igualdad tributarias.

La reforma anhelada que modificase la estructura del impuesto queda pendiente. La normativa que ya era obsoleta cuando se reguló por primera vez el IAE, es cada día más caduca. Aún si se mantuviera sustancialmente la actual configuración del impuesto se ha de reformar su normativa de desarrollo. Las actuales Instrucciones para la aplicación del impuesto son, si se permite la metáfora, una gran chatarra jurídica que reclama ser retirada de la circulación:

- Contienen muchos epígrafes que solo tienen sentido si la actividad es ejercida por una persona física (véanse las actividades profesionales).
- Contemplan infinidad de actividades cuyo ejercicio nunca producirá ingresos superiores a un millón de euros (véanse muchas modalidades de comercio al por menor).
- Mantienen la referencia al módulo de número de obreros, que ha sido derogado por la Ley 52/2002.

4.4 Alternativas de reforma global

¿Cuáles son las mejores posibilidades para una regulación más correcta y moderna del impuesto sobre actividades económicas? La opción más plausible es la de mantener el impuesto, incluso recuperando contribuyentes que han quedado exentos. Indudablemente esta recuperación de contribuyentes puede implicar un coste político, por ello la medida puede venir complementada con otras que ayuden a su aceptación, como hacer el IAE deducible de los impuestos generales sobre la renta, según luego desarrollaremos.

El mantenimiento y extensión del IAE constituiría un refuerzo de la autonomía municipal. Por una parte porque constituye un ingreso propio de los entes locales y se reduciría la necesidad de recibir transferencias de otras Administraciones (estatal o autonómica). De cara a los ciudadanos hay una mejor percepción de a qué entes van dirigidos sus impuestos, percepción que se pierde si se ha de contribuir al Estado y este después cede parte de la recaudación a otros entes. Por otro lado si se mantiene la figura tributaria sobre un número amplio de contribuyentes puede jugar más la autonomía municipal, en el sentido de que los Ayuntamientos pueden aprobar normas sobre las tarifas que serán efectivas. En la situación actual, con muchos contribuyentes exentos, las Ordenanzas fiscales que aprueben un incremento de tipo de gravamen, por ejemplo, tienen una efectividad reducida.

Reforzar esta figura es una garantía de mantener la diversificación y flexibilidad en las fuentes de financiación municipal pues el resto de impuestos son, por un lado, el impuesto de vehículos y, por otro lado, un conjunto de impuestos que todos recaen, de una manera o de otra, sobre la propiedad inmobiliaria: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto de Construcciones y el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos. Con la reducción significativa del IAE se puede decir que la financiación local descansa hoy de una manera excesiva sobre la propiedad inmobiliaria. Es

deseable un mayor equilibrio entre estas dos fuentes impositivas, sobre todo teniendo en cuenta que la propiedad inmobiliaria es signo de capacidad económica, pero en muchas ocasiones no genera rentas, mientras que las actividades económicas sí que las generan en casi todos los casos.

En todo caso la generalidad de la doctrina apoya la vinculación del impuesto con la renta comercial. También el Informe Ruding sobre la imposición de los beneficios de las sociedades, de 1992, encargado por la Unión Europea, aboga por la existencia de un impuesto local sobre la renta empresarial.

Las especificaciones técnicas que pueden hacer más correcto el IAE pueden ser las siguientes:

1. Configurar un impuesto verdaderamente simplificado, calculado por módulos más sencillos que los actuales. En caso de que la empresa no tenga suficientes rentas habría de tener la posibilidad de renunciar a la aplicación de estos módulos y tributar en el IAE en estimación directa.
2. Integrar el IAE en la tributación general de la renta. La integración puede hacerse en cuanto a la base y en la cuota. En cuanto a la base, se puede tomar para el IAE la misma base imponible que arrojen las actividades empresariales de los impuestos de renta (IRPF e Impuesto de sociedades, IS). O bien calcular una base simplificada partiendo de los ingresos brutos y estableciendo unos gastos deducibles. También cabría configurar el IAE como un recargo del IRPF e IS. En este último caso cabría un recargo básico, aplicable en todos los municipios, y un recargo de modulación municipal, que pudiera aprobarlo cada Ayuntamiento como expresión de la autonomía financiera de los entes locales.
3. La integración en la cuota del impuesto se haría mediante la deducción de la cuota de los impuestos sobre la renta (IRPF, IS). El IAE sería así un

impuesto a cuenta de estos impuestos y el sistema de aplicación de esta deducción:

- A) En el caso del IRPF podría realizarse sobre la totalidad de la cuota o bien limitarse a la parte de cuota generada por la renta empresarial. La primera solución sería de gestión más sencilla. En el caso de optar por la segunda sería necesario determinar qué parte de cuota corresponde a la renta empresarial (recuérdese que el IRPF es impuesto global sobre la renta).
- B) En caso de que la empresa no obtuviese beneficios y no generase cuota por renta empresarial en IRPF o en IS es posible que tampoco se hubiese pagado cuota de IAE, si este se configura como estamos proponiendo. Ahora bien, si en estos casos se generase una cuota de IAE, por aplicación de módulos y ésta no se pudiese deducir de la cuota de IRPF o IS por no haber beneficios, la cuota podría ser deducible en los ejercicios siguientes. Este problema se presentaría en menos casos si se permitiese la deducción en el IRPF sobre la cuota general y no sólo sobre la parte de cuota generada por la renta empresarial.
- C) Por otro lado, si se aprueba un recargo básico y un recargo de modulación municipal, podría ser deducible sólo el primero y no el segundo.

En todo caso esta medida de deducción en la cuota de los impuestos generales sobre la renta tendría otros efectos positivos: haría en la práctica inútiles las bonificaciones en el IAE, pues lo que se reduciría en la cuota del IAE no minoraría la cuota del IRPF, por lo que la cuota global sería la misma. Para que la bonificación fuese realmente efectiva tendría que estar prevista en la normativa del IRPF o del IS. Este hecho permitiría la derogación de las citadas bonificaciones, contribuyendo así

a una mayor simplicidad en el impuesto y a que el coste fiscal producido por el incentivo de determinadas conductas no recaería sobre las arcas municipales sino que sería soportado directamente por el Estado.

4.5 Reformas puntuales

Si no se opta por una reforma en profundidad del impuesto, como las señaladas en los apartados anteriores, sí deberían al menos realizarse algunas reformas puntuales:

1. Simplificar y unificar las exenciones solamente en función de la cifra de negocios, recuperando a las personas físicas que tengan grandes ingresos.
2. Establecer que la exención de los dos primeros años de ejercicio de la actividad se compute fecha a fecha. De otro modo es discriminatoria en función de cuál sea el trimestre de inicio de actividad, anulándose casi un ejercicio de exención si se comienza en el último trimestre del año.
3. Actualizar la Instrucción para la aplicación del impuesto: eliminar las referencias al módulo de número de obreros (presente en más de 300 epígrafes), que ha quedado inaplicado, y establecer los módulos teniendo en cuenta que serán aplicados sólo por sociedades con cifra de negocios superior a un millón de euros.
4. Eliminar el coeficiente de ponderación por cifra de negocios, pues es un elemento más de la ya complicada normativa para la determinación de la cuota y en realidad da un pequeño margen para la modulación de las cuotas: actualmente va del 1,29 al 1,35, lo cual supone sólo una diferencia porcentual en la cuota del 4,65% entre la aplicación del alto sobre el más bajo.
5. Establecer una cuota autonómica, junto con la nacional y provincial, que pueda ser gestionada por las mismas Comunidades Autónomas. Los contribuyentes estarían así legitimados para ejercer la actividad en el

ámbito territorial de la correspondiente Comunidad. Esta posibilidad estaría así en consonancia con la relevancia financiera que tienen las Comunidades Autónomas y como modo de integrarlas en el servicio a las necesidades de los entes locales.

5. IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA

5.1 Hecho y objeto imponible

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) se define en la LRHL como impuesto directo que grava la titularidad de vehículos aptos para circular por las vías públicas. Si recogemos las precisiones que ha realizado la doctrina mayoritaria, partiendo de los preceptos legales y su interpretación jurisprudencial, cabe decir que el hecho imponible del impuesto es la titularidad administrativa de vehículos de propulsión a motor autorizados para circular por vías públicas⁵. Esta definición del hecho imponible reconoce que en la exacción del impuesto prevalece la titularidad administrativa sobre la civil; la titularidad administrativa se constata por la incorporación al registro público de vehículos, lo cual hace prueba suficiente de su aptitud para la circulación.

Esta preeminencia de la titularidad administrativa frente a la civil genera no pocos conflictos judiciales y es, a todas luces, improcedente. Quien manifiesta una particular capacidad contributiva, en todo caso, es el titular efectivo del bien, aquel a cuyo patrimonio está incorporado el vehículo, con independencia de que figure como tal, o no, en un registro administrativo. Ciertamente, la titularidad administrativa da razón de la dominical, y así ha de ser, pero no tiene por qué tener carácter preferente respecto de ésta. En definitiva, lo más operativo, en términos de gestión, y al mismo tiempo

⁵ Véase por todos García Novoa, C., "Aproximaciones al objeto de imposición en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica", *Tributos Locales*, nº 83, 2008.

respetuoso con la configuración del hecho imponible del impuesto sería que el contribuyente del mismo fuera el titular del vehículo, presumiéndose que tal condición recae en quien figure como tal en el permiso de circulación del vehículo a la fecha del devengo del gravamen. En los casos en los que se pudiera probar –con arreglo a cualquiera de los medios admitidos en Derecho– que dicha persona no era el titular del vehículo en la meritada fecha, quedaría probado que no recaía en él –si no en quien, en su caso, lo fuese entonces– la condición de contribuyente.

Aunque se trate de un impuesto su justificación no descansa primordialmente en la capacidad contributiva. Ciertamente la titularidad de un vehículo manifiesta capacidad contributiva para quien la ostenta, pero esta capacidad ya queda gravada en el Impuesto sobre el Patrimonio (si bien sin gravamen efectivo desde el 1 de enero de 2009). Por otra parte la titularidad de vehículos no manifiesta una capacidad contributiva mayor que la propiedad del resto de bienes patrimoniales, sobre los que no recaen impuestos específicos. Por el contrario, para muchas personas físicas y jurídicas el vehículo es un bien de primera necesidad, sin que esta circunstancia permita atenuar la cuota impositiva. Además no se sujetan al impuesto los llamados vehículos históricos, cuya titularidad habitualmente denota una capacidad contributiva mayor que la del resto de vehículos.

El IVTM descansa en el principio del beneficio. Se trata del beneficio obtenido por los titulares de los vehículos por la posibilidad que tienen de circular por las vías públicas debido a las actuaciones administrativas que la hacen posible, comprendiendo tanto las que se realizan sobre las vías públicas como las de reconocimiento de la aptitud del vehículo. También se puede justificar por el principio de causación de gastos, elaborado por la doctrina alemana, y para compensar los gastos en que las Administraciones han de incurrir en la construcción y mantenimiento de vías, la ordenación y seguridad del tránsito. Si bien el principio del beneficio suele ser fundamento de las tasas,

el IVTM no puede ser calificado de tasa, pues no se trata en este caso de un servicio divisible en su prestación a los ciudadanos ni hay una actuación administrativa dirigida singularmente a cada uno de ellos, elementos que han de concurrir necesariamente para la imposición de tasas. Tampoco se requiere, para el devengo del IVTM, que haya una circulación efectiva de los vehículos, como sería necesario en la aplicación de las tasas, sino que basta que ésta sea potencial. Finalmente, en la determinación de la cuota a pagar no rige el principio de equivalencia, propio de las tasas, pues no se calcula en función de los costes para la Administración, sino por parámetros totalmente diferentes (potencia o carga del vehículo).

5.2 Impuestos sobre vehículos en Derecho comparado

En el análisis del IVTM tiene interés examinar el Derecho comparado en cuanto a los impuestos sobre la tenencia de vehículos. En primer lugar la titularidad de vehículos es un hecho imponible muy frecuente en los distintos ordenamientos tributarios, junto con los impuestos que gravan la adquisición de vehículos. Sin embargo llama mucho la atención que la mayoría de estos impuestos no pertenecen a la Hacienda local, como en España, sino a la Hacienda estatal o regional.

Modalidades existentes:

- Impuestos estatales sobre la tenencia de vehículos: Francia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Países Bajos, Bélgica, Dinamarca y Reino Unido.
- Impuesto de los Estados federados: Estados Unidos y Alemania.
- Impuestos adicionales al estatal: Francia -departamental o municipal- e Italia, donde es regional, aunque los municipios reciben una parte de la recaudación del impuesto sobre vehículos.
- Recargo municipal sobre el impuesto estatal de vehículos: Bélgica.

A pesar de que encontremos pocos ejemplos en el Derecho comparado de impuesto local sobre tenencia de vehículos, puede afirmarse que la titularidad de automóviles es un objeto tributario adecuado para la imposición local.

5.3 El IVTM como impuesto local o autonómico

Así el impuesto español cumple los requisitos que se le pueden exigir a un impuesto local:

- Por una parte porque en el uso de los vehículos se disfrutan elementos que son, en general, bienes públicos locales. Pueden ser así calificados porque muchos de los gastos e inversiones que requieren corresponden a los entes locales y los beneficios producidos por ellos se concentran en una pequeña área geográfica. El impuesto constituye así una compensación por dichos gastos. Al margen de esto, cierto es que los vehículos pueden utilizar además otras infraestructuras interurbanas sobre las que tienen competencia las Administraciones regionales o estatal y que se financian bien con los ingresos públicos generales o con peajes.
- Por otra parte un impuesto aplicado por entes territoriales que pueden ser concurrentes necesita un claro punto de conexión con el ente que lo exige, para evitar tanto la doble imposición como lagunas en la misma. En este sentido el domicilio del titular del vehículo funciona como un correcto criterio de localización y de conexión con el sujeto activo del tributo y lo vincula con la Administración que realiza el gasto público.

A pesar de la idoneidad del mantenimiento de IVTM como impuesto local, cabe contemplar la posibilidad de que se transforme en impuesto propio autonómico con una cesión total o parcial en favor de los entes locales. Las Comunidades Autónomas tienen reconocida, en el artículo 6.3 de su Ley Orgánica de Financiación (LOFCA) la posibilidad de establecer tributos sobre

las materias impositivas de los entes locales siempre que realicen la compensación a favor de éstos por la merma de ingresos. Esta previsión ha sido interpretada restrictivamente por el Tribunal Constitucional en el sentido de exigir una habilitación legal previa para que las Comunidades Autónomas puedan crear el tributo. Habilitación que en la Disposición Adicional Primera de la LRHL se concede únicamente para el IVTM y el Impuesto por cotos de caza y pesca. Aún así, hasta ahora ninguna Comunidad ha manifestado la intención de utilizar esta habilitación y son pocas las opiniones doctrinales en su favor. Con todo, se puede indicar que las Comunidades Autónomas podrían establecer un tributo que recaiga sobre los automóviles, sin suprimir el IVTM ni compensar a los Municipios, si queda probado que su objeto tributario es diferente, por incorporar, por ejemplo, la finalidad medioambiental. Esta es la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional, entre otras, en la sentencia 168/2004 sobre el Gravamen de Protección Civil de Cataluña (Ley del Parlamento de Cataluña 4/1997).

5.4 Tendencias deseables en la imposición sobre vehículos

Para realizar una evaluación y la posible evolución del IVTM podemos acudir de nuevo al Derecho comparado y observar que con frecuencia los impuestos sobre vehículos arrojan cuotas superiores a los aplicados en España. No obstante, antes de plantear una reforma al alza, sin más, de este impuesto, se deben tener en cuenta las siguientes circunstancias:

- Se ha de tener en cuenta el conjunto de la fiscalidad que recae sobre el automóvil, para valorar cuál es el volumen total de ingresos públicos producidos por el sector de la automoción:
 - o Impuestos indirectos inherentes a la adquisición del vehículo: el IVA y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

- La relevante fiscalidad sobre los carburantes: aunque no recaigan sobre los vehículos, inciden en su el uso: el mismo IVA, el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos y el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.
 - Numerosas tasas con hechos imposables relativos a los vehículos y su circulación: matriculación y expedición de permiso de circulación de vehículos y componentes; su transmisión, anulación o revocación; la expedición de permisos temporales; la inspección técnica de vehículos; la expedición y renovación de licencias de conducir y el examen de los conocimientos y aptitudes psicofísicas para dichas licencias. Por otra parte las tasas por el servicio de grúa, los peajes, y por ocupación del dominio público en estacionamientos, vados, etc.
- Propuestas armonizadoras de la Unión Europea y las tendencias que apuntan a dar un nuevo sentido a la imposición automovilística.

De un lado hemos de tener presente que el IVTM es un impuesto sobre uso y consumo de bienes y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (véase sentencia de 9 de marzo de 2000, Evangelischer Krankenhausverein Wien) exige que los impuestos indirectos distintos de los armonizados (IVA y Especiales) han de tener una finalidad que los legitime. Esta finalidad puede ser la protección medioambiental. De otro lado los esfuerzos armonizadores en la fiscalidad automovilística se concretan en la Propuesta de Directiva del Consejo de 5 de julio de 2005 que plantea la eliminación del impuesto de matriculación y su sustitución por impuestos periódicos (anuales) sobre tenencia de vehículos. Estos impuestos estarían ligados a las emisiones de dióxido de carbono. Esta función la puede cumplir en España el IVTM. Así lo proponen Suárez Pandiello y también Chico de la Cámara y Herrera Molina⁶. Se señala como deseable que este impuesto se

⁶ Véase “El IVTM: análisis sistemático y posibles líneas de reforma”, Tributos Locales, nº 82.

encuentre establecido en 2010, para cumplir así con las previsiones del Protocolo de Kioto.

Las bonificaciones medioambientales introducidas en el IVTM, en relación con la clase de motor y carburante empleados, no han producido el resultado deseado, pues más que para la finalidad medioambiental han servido como arma de competencia fiscal a la baja por parte de algunos entes locales, para atraer la domiciliación de flotas de vehículos. Su carácter potestativo y la falta de compensación por parte del Estado hace que el coste de las bonificaciones sea soportado exclusivamente por las arcas locales, lo cual por otra parte desincentiva su introducción. Más razonable sería realizar una reforma del IVTM similar a la operada sobre el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte por medio de la Ley 34/2007 de Calidad del aire y protección de la atmósfera, en la que se establecen distintos tipos de gravamen en función de tramos de emisión de CO2 medida gramos por kilómetro. Los tipos los establecen las Comunidades Autónomas y la tabla supletoria estatal es la siguiente:

Inferiores a 120 gr/km	0%
Entre 120 y 160 gr/km	4,75%
Entre 160 y 200 gr/km	9,75%
Superiores a 200 gr/km, emisiones no acreditadas, quads y autocaravanas	14,75%

Introducir una fiscalidad de este tipo en el ámbito local sería coherente con la línea marcada por la Unión Europea, especialmente si se produce la eliminación del impuesto de matriculación. Una petición en este sentido ya ha

sido presentada por la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) al Ministerio de Hacienda.

No obstante el IVTM al ser un tributo periódico no debería establecerse con porcentajes sobre el valor del vehículo sino con arreglo a los parámetros actuales de potencia y carga. Bastaría, sobre las tarifas actualmente vigentes, establecer un coeficiente reductor a los vehículos menos contaminantes y un coeficiente penalizador para los más contaminantes. Existe una propuesta de Chico de la Cámara y Herrera Molina de establecer la siguiente tabla de coeficientes:

EMISIONES	COEFICIENTE MÍNIMO	COEFICIENTE MÁXIMO
Inferiores a 120 gr/km	0.5	1.0
Entre 120 y 160 gr/km	1.0	1.3
Entre 160 y 200 gr/km	1.4	1.7
Superiores a 200 gr/km	1.8	2.0

Los Ayuntamientos tendrían la posibilidad de incrementar los coeficientes un máximo de 0,05 por año de antigüedad que exceda de 4, sin que supere el coeficiente 2. Esta previsión tendría además el efecto de incentivar la renovación del parque automovilístico.

Esta medida se habría de completar con la supresión del supuesto de no sujeción del artículo 92.3 a) y la bonificación del artículo 95.6 c) LTHL para los vehículos históricos, que generalmente tendrán mayor poder contaminante.

Por otra parte el margen de autonomía reconocido a los Ayuntamientos en el artículo 95.4 LRHL, mediante el coeficiente de incremento y las bonificaciones medioambientales, da lugar actualmente a unas importantes diferencias en las cuotas tributarias para un mismo vehículo según el municipio de residencia. Según los estudios de la organización de consumidores FACUA y de Ayuda Europea al Automovilista (AEA) las diferencias entre las ciudades más importantes llegan a ser del 100% en turismos y del 135% en ciclomotores. Si se tiene en cuenta la bonificación de Ceuta y Melilla del 50% de la cuota, las diferencias pueden llegar al 300%. Como reiteradamente ha señalado el Tribunal Constitucional, estas diferencias son consecuencia necesaria del principio de autonomía y no atentan al principio de igualdad. No obstante, en caso de que se realice esta reforma del IVTM hacia una finalidad medioambiental, las posibles diferencias deben contenerse dentro de ciertos límites y no permitir el establecimiento de otras bonificaciones para evitar, por ejemplo, que las penalizaciones medioambientales que establezca un municipio puedan eludirse con la localización del vehículo en un municipio limítrofe.

6. IMPUESTO SOBRE INSTALACIONES CONSTRUCCIONES Y OBRAS

6.1 Hecho imponible

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) proporciona importantes ingresos a los Entes Locales; de modo que, según los datos publicados del ejercicio de 2005, es el segundo impuesto en potencia recaudadora, detrás del IBI. No obstante, no constituye una fuente estable de financiación para los Ayuntamientos, pues su capacidad recaudatoria es oscilante, muy dependiente de los ciclos económicos, en particular de la situación de alza o declive en el sector de la construcción.

La regulación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) es muy somera en la LRHL, pues consta sólo de cuatro artículos. Se ha achacado a la parquedad de su normativa la aparición de cuestiones

conflictivas, que han disminuido con la mejora técnica del impuesto a raíz de su reforma a través de la Ley 50/1998.

Por un lado se debate la posible sujeción al impuesto de las obras ilegales. El artículo 100 LRHL dice que el hecho imponible “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”. La necesidad de licencia a que hace referencia el precepto sirve para delimitar el hecho imponible, de modo que las actuaciones no necesitadas de licencia no resultan gravadas: así sucede con las obras de urbanización, para las que no se necesita licencia pues el instrumento de planeamiento urbanístico es un acto administrativo ejecutivo y las obras de urbanización no son más que su ejecución, siendo improcedente una nueva licencia para que se realicen. Ahora bien, esta exclusión deliberada, y corroborada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, del gravamen de las obras de urbanización, resulta discutible, pues claramente constituyen actos que manifiestan capacidad económica en sus titulares. Someter a gravamen a todas las obras, incluyendo las de urbanización simplifica además la aplicación del impuesto, pues elimina la problemática y casuística que se presenta por la necesidad de distinguir entre obras que forman parte de un proyecto urbanizador y obras que quedan fuera del mismo.

La principal razón que se da a favor de la exclusión de gravamen de las obras urbanizadoras es la dificultad de determinar el sujeto pasivo. Ahora bien, puede afirmarse que esta no es razón suficiente para no aplicar el impuesto. El sujeto pasivo podrá ser distinto según los casos, pero siempre quedará bien determinado, pues será siempre el realizador de la obra, entendiendo por tal, como dice la ley, quien soporte los gastos o el coste económico. En unos casos serán los propietarios de los terrenos incluidos en el polígono urbanizado; en otros la Junta de Compensación constituida al efecto; otras veces el mismo

Municipio, en cuyo caso la obligación tributaria se extingue por confusión entre los sujetos activo y pasivo.

El requisito de la licencia para que exista hecho imponible produce también la exclusión de tributación de las órdenes de ejecución de obras dictadas por la Administración, órdenes que se dan en casos, por ejemplo, de deterioro de inmuebles y consiguiente peligro público. Obviamente para realizar dichas obras ordenadas por el Ayuntamiento no se requiere además licencia municipal. El Tribunal Supremo (sentencia de 10 de octubre de 2003) ha calificado de no sujeción a este supuesto. La doctrina suele criticar el efecto que se produce de que quien realice espontáneamente obras de mantenimiento haya de pagar la cuota del ICIO, mientras que el ciudadano indolente que ha de realizar las obras forzosamente elude la tributación. Incluso se puede hablar de un desincentivo fiscal a la adecuada conservación de edificios. El Ayuntamiento de Madrid, por ejemplo, resuelve el caso mediante la mención expresa de las órdenes de ejecución en el artículo de las Ordenanzas Fiscales correspondiente al hecho imponible. No obstante el hecho imponible es un elemento del impuesto sobre el que existe reserva de ley. Las Ordenanzas Fiscales no pueden modificar la regulación del hecho imponible, ni considerar incluido en el mismo un caso que la jurisprudencia considera no sujeto. La mención realizada en las Ordenanzas Fiscales del Ayuntamiento de Madrid supone una extensión del hecho imponible contraria a la ley y es fácil de prever que la jurisprudencia considere nulo dicho precepto.

La solución correcta para evitar la anomalía de la falta de sujeción de las órdenes de ejecución consiste en eliminar el requisito de la licencia como uno de los elementos del hecho imponible. En caso de que algunas órdenes de ejecución se produzcan en casos de penuria de los propietarios (como recuerda el Tribunal Supremo) puede establecerse en la LRHL una bonificación específica, o bien acordarla los Ayuntamientos al amparo del artículo 103, que

permite una bonificación de hasta el 95% de la cuota para obras de interés municipal por concurrir circunstancias sociales que justifiquen tal declaración.

También al amparo del requisito de la licencia se han pretendido excluir de tributación determinadas obras de interés general que, por interpretación del Texto Refundido de la Ley del Suelo y de la correspondiente normativa autonómica, se considera que no requieren licencia. Se consideran aquí obras como equipamientos públicos de diversa índole: hospitales, colegios, museos, etc. La jurisprudencia ha entendido que estas obras sí están sujetas a licencia municipal, lo que ocurre es que siguen un control urbanístico municipal peculiar, mediante la implícita concesión de licencia en el trámite de examen y aprobación del proyecto. No obstante, la eliminación del requisito de la licencia como elemento del hecho imponible despejaría esta incertidumbre.

Por otra parte, en la definición del hecho imponible, junto con el requisito de la licencia de las obras, el precepto incluye el inciso “se haya obtenido o no dicha licencia”. Con esta redacción parece quererse gravar la realización de obras en todo caso, sin hacer depender el devengo del tributo de la concesión de la licencia. Pero este inciso da lugar al planteamiento de otra cuestión: la falta de solicitud o denegación de la licencia convierte a las obras en ilegales, por lo que se puede sostener según la literalidad del artículo, que las obras ilegales se someten a gravamen. Contra esta posibilidad se pronuncian claramente los tratadistas, pues por principio general no cabe gravar actos ilícitos, dado que esto constituiría una suerte de reconocimiento de los mismos. El ordenamiento jurídico reacciona de diversas maneras ante las obras ilegales: se ha de proceder a la suspensión de los actos de edificación, se han de exigir las responsabilidades administrativas y penales pertinentes, se han de imponer las sanciones previstas y la restitución a la legalidad mediante su derribo, pero no cabe someterlas a tributación. Es posible –y frecuente– que obras ilegales acaben siendo legalizadas, en cuyo caso sí cabe aplicar el tributo, pero éste ya recae

sobre obras legales, con licencia aunque esta haya sido concedida con posterioridad.

En conclusión, el artículo sobre que el hecho imponible del ICIO quedaría mejor redactado si dijera simplemente que “está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra”, suprimiendo lo que sigue a continuación: “para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia”.

Alternativamente se puede adoptar una redacción más detallada del hecho imponible del ICIO, como propone Delgado Mercé: “(...) cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra que deba estar sometida a control urbanístico, se produzca éste mediante licencia, autorización, informe de adecuación a la ordenación urbanística, concesión, orden o cualesquiera otras actuaciones municipales expresas o tácitas, con independencia de que se hayan solicitado y de que se haya llevado a cabo o no dicho control”.

Si bien de esta manera el precepto tendría una redacción bastante más farragosa que se puede considerar innecesaria.

Las consecuencias serían que:

- Quedan sometidas a gravamen las obras de urbanización, con el consiguiente incremento recaudatorio para el Municipio.
- Quedan sometidas a gravamen las órdenes de ejecución de obras.
- No se crea la apariencia de someter a gravamen actos ilegales.

Por coherencia con lo anterior, habría que modificar también el artículo 102.4 LRHL, sobre el devengo del impuesto, quedando: “El impuesto se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra”,

suprimiendo la coletilla final “aún cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia”.

6.2 Exenciones

En el ICIO se contempla la exención de las obras del Estado, Comunidades Autónomas y Entes Locales destinadas a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales. La aplicación de esta exención ha presentado una menor litigiosidad que la similar existente en el caso del IBI, sobre bienes propiedad del Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales directamente afectos a la defensa nacional, seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios; no obstante pueden traerse aquí las consideraciones hechas anteriormente en el estudio del IBI sobre dicha exención.

6.3 Tipos de gravamen

Una posibilidad de adaptar el ICIO a la capacidad económica de los contribuyentes sería modular los tipos de gravamen según las categorías de inmuebles. Así determinados inmuebles, como equipamientos de interés general, viviendas de protección oficial o viviendas en general podrían tener tipos de gravamen más reducidos y otros inmuebles -como centros comerciales, determinadas oficinas, viviendas unifamiliares, hoteles de lujo, etc.- podrían tributar a tipos más elevados. Ciertamente algunas de estas finalidades ya las pueden alcanzar los Ayuntamientos mediante las bonificaciones potestativas para ciertos inmuebles, pero no existe la posibilidad de un mayor gravamen para construcciones o inmuebles específicos.

Por otra parte la diferenciación de tipos de gravamen también permitiría dotar de cierta y moderada progresividad al impuesto, estableciendo tipos más altos para obras de importe más elevado.

Expresamente no está vetada la posibilidad de que los Ayuntamientos aprueben tipos de gravamen distintos, pues la ley establece sólo un límite máximo, el tipo de gravamen del 4%. No obstante, para despejar las posibles dudas sobre la competencia del ente local para aprobar tipos de gravamen diferentes, sería preferible que la ley mencionase explícitamente esta posibilidad.

6.4 Beneficios fiscales

La LRHL prevé varias bonificaciones potestativas en el ICIO, que los Ayuntamientos pueden aprobar en sus Ordenanzas Fiscales. La prevista en el artículo 103.2 b puede alcanzar el 95% de la cuota a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar. La idoneidad de esta posible bonificación ha quedado superada por diversas circunstancias, lo cual puede explicar su escasa utilización e incluso su abandono en municipios que en algún momento la habían previsto (véase el caso de Barcelona).

Por una parte la Directiva comunitaria 2002/91/CE, de 16 diciembre, de Eficiencia energética de los edificios, y su transposición en el ordenamiento interno mediante el Real Decreto 314/2006 de 17 de marzo, del Código Técnico de la Edificación, establecen la obligatoriedad de una contribución mínima de energía solar, en los edificios de nueva construcción o rehabilitación, para la producción de agua caliente sanitaria y climatización de piscinas cubiertas.

Constituyen dos técnicas diferentes y opuestas de política legislativa la prescripción como obligatoria de una conducta y su incentivo mediante la aplicación de beneficios fiscales. Lo que resulta paradójico es que ambas coexistan y más bien puede calificarse de descoordinación legislativa el que el uso de la energía solar sea obligatorio por una normativa sectorial y que a la vez dé lugar a beneficios fiscales. Aunque ciertamente la obligatoriedad se aplica sólo a los edificios nuevos y rehabilitados mientras que a los restantes, que no

tienen obligación de realizar dichas instalaciones, podrían disfrutar del beneficio fiscal si las colocasen.

Por otra parte, esta medida medioambiental va encaminada, principalmente, a reducir las emisiones de gases, en particular dióxido de carbono, que se producen por el uso de energías procedentes de otras fuentes. Sin embargo, los Entes Locales pueden tener un papel primordial en la protección del medio ambiente cuando se realiza a través de otros cometidos, como el tratamiento de residuos, vertidos y su saneamiento. Pero en este punto concreto de la política medioambiental, en la prevención de las emisiones atmosféricas, los protagonistas han de ser el Estado y las Comunidades Autónomas para que la actuación sea eficiente. ¿De qué le serviría a muchos municipios realizar una gran labor de prevención de emisiones contaminantes si en los municipios colindantes se producen emisiones en gran cantidad?

Además, si el Ente Local soporta las consecuencias económicas de la adopción de esta medida, no puede resultar compensado económicamente por el Estado, al tratarse de una bonificación potestativa para los Ayuntamientos que no resulta alcanzada por la previsión (artículo 9.2 LRHL) de resarcimiento de las mermas de recaudación producidas por la aplicación de los beneficios fiscales establecidos en normas estatales.

Resulta llamativo desde el punto de vista de la técnica tributaria, la deducción de la cuota del ICIO, potestativa para los Ayuntamientos, del importe de la tasa abonada por la expedición de la licencia de obras. Ya fue tiempo atrás debatida la supresión de esta deducción regulada en el artículo 103.3 LRHL, pero finalmente no llegó a concretarse. El objeto del tributo en cada caso es bien diferente: en la tasa el beneficio que recibe el contribuyente por la actividad administrativa desarrollada para el otorgamiento de la autorización de las obras, incluyendo los aspectos de control y vigilancia que dicha actividad conllevan. En el caso del impuesto el objeto del tributo se trata de la capacidad

económica manifestada por la realización de las obras. La posibilidad de deducir el importe de un tributo de la cuota del otro es coherente cuando exista una coincidencia en el objeto tributario; en otro caso implica mezclar dos materias totalmente diferentes, algo así como restar peras de manzanas. Lo coherente sería que si un Ayuntamiento se ve satisfecho con cobrar únicamente el ICIO y no la tasa derogue ésta, o no la establezca. Podría decirse que la tasa tiene un efecto anticipatorio del pago, pues se devenga en el momento de su otorgamiento, pero esto tampoco es así, ya que el artículo 103.1 LRHL prevé que en el momento de la concesión de la licencia se practique una liquidación provisional a cuenta del ICIO.

Finalmente, también en cuanto a beneficios fiscales, parecería una medida de coherencia en la política legislativa, introducir en el ICIO algunas de las bonificaciones potestativas previstas en el IBI: para los organismos públicos de investigación y enseñanza universitaria y las de inmuebles cuyos propietarios sean titulares de familia numerosa. En este último caso convendría especificar que sólo afectaría al inmueble de su vivienda habitual.

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

7.1 Hecho imponible y objeto imponible

El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU) es un tributo que se adapta a los requisitos que deben tener los impuestos locales: falta de movilidad de bases imponibles y claridad en el punto de conexión en la aplicación del tributo. Son características similares a las que hemos mencionado en el caso del IBI. Esta circunstancia hace que, tras la reducción del IAE, la recaudación local ligada a la propiedad inmobiliaria (IBI, ICIO e IVTNU) represente más del 70% del total de recaudación impositiva local, según la publicación *Haciendas Locales en cifras. Año 2005*, del Ministerio de Economía y Hacienda.

Además el IVTNU tiene otras virtudes. Se aplica en momentos en los que los contribuyentes ordinariamente disponen de efectivo por la realización de patrimonio (en las transmisiones <inter vivos>) o por abrirse una sucesión. Por otro lado su actual configuración, como impuesto cuya base imponible se determina de modo objetivo, mediante la aplicación de porcentajes sobre el valor catastral, hace que su liquidación dé lugar a escasa litigiosidad. La estimación objetiva de la base imponible es un punto sobre el que existen opiniones doctrinales divergentes: algunos preferirían un gravamen sobre una estimación directa, para gravar plusvalías reales; mientras que otros defienden el sistema objetivo por su simplicidad. En todo caso las ventajas del mantenimiento de la estimación objetiva superan, en nuestra opinión, sus inconvenientes. Especialmente si se tiene en cuenta que las cuantías de las cuotas son muy limitadas, particularmente en comparación con las que pueden arrojar otros impuestos que gravan las mismas plusvalías inmobiliarias, como el IRPF y el Impuesto de Sociedades; por lo que las críticas que aducen la duplicidad de imposición que supone el impuesto local no tienen una gran justificación.

No obstante se pueden introducir algunas modificaciones en cuanto a la sujeción al IVTNU. Por una parte no están sujetos al impuesto los incrementos de valor realizados en periodo inferior a un año. Aunque no lo configura expresamente así el artículo que regula el hecho imponible, sin embargo al regular la base los porcentajes para su cálculo se aplican sólo por periodos de titularidad del bien superiores a un año. La doctrina lo considera como un supuesto de no sujeción, pero precisamente no dan lugar a pago de cuota enajenaciones realizadas poco después de la adquisición de los bienes, las cuales se asocian frecuentemente a maniobras con fines especulativos. No existen, por otra parte, otras razones de capacidad contributiva que desaconsejen el cálculo de una base imponible para estos casos, que sería de todas formas reducida. Bastaría para esto establecer en el primer grupo de

porcentajes para el cálculo de la base que este se aplica no en “Periodos de 1 a 5 años” sino en “Periodos de hasta 5 años”.

La Comisión de Expertos que asesoró la reforma de 2002⁷ aconsejó la introducción de otros supuestos de no sujeción en el impuesto que no fueron incorporados a la LRHL y pueden volver a plantearse:

- La adjudicación de bienes por disolución de comunidades de bienes. Aunque la cuestión ya está resuelta por la jurisprudencia, porque la califica de especificación de derechos y no de transmisión, por lo que no procede la liquidación del IVTNU. Sin embargo la mención específica en la LRHL, como sucede en la Ley del IRPF, evitaría la posible litigiosidad.
- Las transmisiones en caso de expropiación forzosa. Algunos Tribunales Superiores de Justicia han declarado que no procede liquidar IVTNU porque la expropiación, que da lugar al pago del justiprecio, no produce plusvalía. Sin embargo consideramos más defendible la opinión contraria, pues que haya precio justo no implica que no lleve incorporada la plusvalía generada por el terreno; no existe por tanto una clara razón de capacidad contributiva que aconseje la no sujeción de estos casos al IVTNU.
- Varios supuestos que están declarados no sujetos al impuesto por la Ley del Suelo. Sin embargo, para mejorar la sistemática jurídica deberían ser recogidos también en la LRHL: las aportaciones de terrenos a las Juntas de Compensación, las expropiaciones de las que son beneficiarias las Juntas de Compensación y las posteriores adjudicaciones de solares por las citadas Juntas; así como las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos en virtud de los dispuesto en la Ley del Suelo.

7.2 Base imponible

⁷ *Informe para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales*, Instituto de Estudios Fiscales, (2002).

Puede decirse que el método de determinación de la base no es perfecto, en el sentido que la base imponible aumenta irregularmente conforme aumentan los años de titularidad del inmueble. Esto se debe a que se establecen unos porcentajes anuales que se ha de multiplicar por el número de años que se ha poseído el bien para obtener el porcentaje total aplicable en cada caso concreto. Los porcentajes anuales van decreciendo conforme aumenta el número de años. Si el Ayuntamiento decide aplicar los porcentajes máximos que le permite la ley, en realidad nunca se produce lo que se llama el <error de salto>, es decir, que se aplique un porcentaje total inferior al pasar de un cierto número de años a la cifra superior, pero sí en algún caso los porcentajes se repiten o varían escasamente. Según los citados porcentajes anuales máximos, los resultantes después de multiplicados por los años son los siguientes:

NÚMERO DE AÑOS	PORCENTAJE
14	44.8
15	48
16	48
17	51

Se observa que cuando el bien ha sido poseído durante 15 años el porcentaje es claramente superior al aplicable si el bien hubiese sido poseído durante 14 años, pero si se aumenta el número de años a 16, el porcentaje no varía. En otros rangos de años se producen situaciones parecidas. De todas formas esta imperfección puede considerarse de menor cuantía. La solución para que la base imponible tenga un crecimiento en todo caso proporcional al número de años sería la aplicación de unos mismos porcentajes o bien que los porcentajes se aplicasen siempre por tramos, es decir, los mismos porcentajes a cada periodo en vez de un solo porcentaje multiplicado por el número total de años.

Por otra parte la LRHL (artículo 107.3) prevé una reducción en la base imponible para el caso de modificaciones de valor como consecuencia de un

procedimiento de valoración colectiva de carácter general, reducción aplicable durante los cinco años siguientes a la nueva valoración. Esta reducción debe ser establecida por los Ayuntamientos. Por una cuestión de equidad esta reducción debería aplicarse también en los casos en que no haya modificación de valor catastral sino nueva determinación de valor catastral a bienes que antes careciesen de él, por ejemplo tras nuevas construcciones y división horizontal, agregaciones, segregaciones o reparcelaciones. En todos estos casos cabe interpretar que es posible aplicar la reducción aunque la letra de la ley sólo menciona las modificaciones; pero sería preferible que el supuesto de nuevo valor catastral se recogiera expresamente en la LRHL como beneficiario de la reducción, pues algunas sentencias de Tribunales Superiores de Justicia lo han entendido así, prorrateando los antiguos valores catastrales sobre los nuevos bienes, pero en otras sentencias no se ha admitido este modo de proceder.

7.3 Beneficios fiscales

El artículo 107.3 LRHL establece una reducción del valor catastral en el caso de que este valor se haya incrementado como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general. La cuantía de la reducción será fijada por el Ayuntamiento, pero entre dos límites: uno mínimo del 40% y otro máximo del 60%. La reducción es aplicable durante 5 años tras la vigencia del nuevo valor catastral. Como el valor catastral es elemento esencial en este impuesto para la determinación de la base imponible, se puede decir que la reducción del valor catastral se traduce en la reducción de la base imponible y, consecuentemente, de la cuota.

Sobre este beneficio fiscal cabe discutir la justificación de la reducción y deplorar la deficiencia de su regulación. En cuanto a su justificación, parece querer atenuar el incremento de cuota tributaria que se produce con el aumento de valor catastral. En este sentido recuerda a la de similar propósito establecida en el IBI (artículo 67 LRHL y siguientes) pero entre ambas existe una notable diferencia (aparte de por su concreta regulación). El IBI es un impuesto

periódico, cuya cuota se paga cada año; en consecuencia una revalorización catastral da lugar a que el contribuyente aprecie la subida impositiva por la diferencia entre las cuotas que paga en años consecutivos. La aplicación paulatina del incremento puede hacer éste más aceptable para el contribuyente que sufre el aumento del impuesto. Sin embargo el IVTNU no es un impuesto periódico. El contribuyente que lo paga una vez no aprecia el aumento de impuesto por comparación entre sucesivas cuotas; sólo lo advierte si hace el ejercicio de comparar la cuota que paga con la hipotética que hubiera pagado si no se hubiese revalorizado el bien o si se hubiese liquidado antes de aplicar el nuevo valor catastral. Siempre podría argumentarse de que la aplicación del IVTNU sobre el nuevo valor catastral da lugar a un gravamen que resulta adecuado a la nueva capacidad contributiva, sin necesidad de que se practique ninguna reducción.

Pero, en todo caso, aún admitiendo la conveniencia de que exista esta reducción, cabe criticar su regulación tan imperfecta, que da lugar a efectos totalmente perversos. La LRHL establece que procede la reducción siempre que haya elevación de valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general; pero no se precisa ningún mínimo de revalorización. Sin embargo la reducción se aplicará siempre y con un mínimo de un 40%. El efecto de aplicar una reducción del 40% sobre un valor catastral que puede haber aumentado ligera o moderadamente puede ser que la nueva base imponible resultante sea inferior a la anterior. La ley dice que el valor catastral reducido no puede ser inferior al valor catastral anterior al procedimiento de valoración, por lo que se supone que en este caso se aplicaría el mismo valor catastral, la cuota entonces no sufriría ninguna variación. Se da en este caso el absurdo de que una reducción que pretende atenuar el aumento de cuota tributaria lo que produce realmente es un mero mantenimiento de la cuota durante unos años y su incremento repentino posterior. No cabe concebir ningún argumento para defender este aplazamiento del aumento de cuota tributaria. La misma crítica podría hacerse si el nuevo valor da lugar a un

pequeño incremento inmediato de la cuota y a un aumento mayor cuando se extinga el periodo de gracia de cinco años.

El efecto de atenuación del incremento de cuota, en todos los casos, es muy relativo, pues lo único que se produce es una aplicación de la subida en dos fases, con dos escalones totalmente desiguales. Además existen realmente los casos en que una venta de un inmueble realizada el 31 de diciembre devenga una cuota inferior en un 40 ó un 60% a la resultante de producirse la venta dos días después, el 2 de enero, transcurridos ya los cinco años desde la revisión catastral.

La solución a esta anomalía, de mantenerse esta reducción, es su cuantificación de igual manera a como se calcula en el IBI, en concreto en el artículo 68 LRHL. En este impuesto se aplica una reducción decreciente, pero calculada sólo sobre el incremento de base producido. El primer año la reducción es del 90% de dicho incremento y en los años posteriores se van restando sucesivamente diez puntos a su cuantía, de tal manera que el aumento de la cuota es lineal y gradual.

8. TASAS LOCALES Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Una tasa local de extraordinaria complejidad y consecuente litigiosidad es la referida a la ocupación del vuelo, suelo y subsuelo por determinadas empresas suministradoras de servicios esenciales. Este tributo, en realidad un impuesto sobre los beneficios de las empresas sujetas a gravamen, se debería de modificar radicalmente. Su lógica interna exige transformarlo en una tasa por aprovechamiento especial del dominio público cuya cuantificación se simplificase, quedando vinculada al uso específico que del dominio público se haga, y se abaratase.

En realidad la tasa se podría extender a todos los concesionarios que realizan aprovechamientos especiales del dominio público en relación con las grandes infraestructuras de transporte (autopistas, ferrocarriles, portuarias o aeroportuarias) o energéticas (hidráulicas, eléctricas, gaseoductos, etcétera). Siendo quien realiza el aprovechamiento especial el titular de la concesión, tiene sentido que satisfaga una tasa con ocasión de la misma cuyo sujeto activo fuese el municipio –o municipios- por los que discurre la infraestructura de referencia. Esta solución clarificaría sustancialmente el panorama actual al respecto, pues despejaría cualquier duda sobre la naturaleza jurídica, privada, de la relación comercial que vincula al concesionario o prestador del servicio con el usuario del mismo y, en consecuencia, la naturaleza jurídica, precio, de la contraprestación que por su disfrute hubiera de satisfacerse. Mientras que, simultáneamente, se resolvería la natural compensación financiera que se ha de satisfacer a la comunidad por el aprovechamiento especial que del dominio público realizan unos determinados sujetos –quienes gestionan los servicios para cuya prestación se ocupa el dominio público- mediante el establecimiento de una tributo, una tasa, que es el instrumento financiero público adecuado a dicha finalidad.

Bien construida y estructurada –en todos sus elementos esenciales, también los cuantitativos- no tendría por qué presentar incompatibilidad alguna con la exigencia del IBI a los titulares de las infraestructuras correspondientes. En cuanto al hecho imponible, sería diverso, en cuanto a los sujetos, no siempre tendrían por qué coincidir, y en cuanto a los elementos de cuantificación, la base imponible no se construiría sobre el valor de los inmuebles o sobre los beneficios obtenidos por la empresa suministradora, sino sobre la superficie de dominio público ocupada, y el tipo impositivo específico, que no porcentual, conduciría a una cuota necesariamente más modesta que la del impuesto.

Una reforma puntual que resulta aconsejable en materia de tasas locales se refiere a los supuestos de las letras h) e i) del artículo 20.4 LRHL, donde se prevén las tasas por “Otorgamiento de las licencias urbanísticas exigidas por la legislación del suelo y ordenación urbana” y por “Otorgamiento de licencias de apertura de establecimientos”. Algunos Ayuntamientos liquidan estas tasas a los solicitantes aún en caso de denegación de la licencia y dicha liquidación fue en varios casos anulada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo. El Tribunal razona que el tenor de la ley refiere sólo como hecho gravable el otorgamiento, el cual no se produce si la respuesta es denegatoria. Pero también cabe recordar que la lista del artículo 20 es ejemplificativa y que cabe someter a gravamen supuestos que no estén expresamente previsto en esta norma.

Cierto es que las tasas se justifican por el principio del beneficio y que el solicitante de la licencia a quien se la deniegan recibe de la actuación administrativa un beneficio muy inferior del destinatario de un otorgamiento de licencia. No obstante también es cierto que quien solicita la licencia luego denegada ha utilizado los servicios de la Administración de supervisión de su proyecto y las tasas se justifican también por el resarcimiento del coste del funcionamiento de la Administración. En este sentido sería deseable que se sustituyera el término <otorgamiento> por el de <tramitación> para las licencias y que se permitiese la liquidación de alguna tasa para caso de denegación de licencia cuando sea solicitada, siendo razonable que lo fuera por importe inferior al de la tasa por otorgamiento.

Por lo que se refiere a las contribuciones especiales, la propuesta que se podría realizar no afecta tanto a su ordenación jurídica como a su uso efectivo. En términos de pedagogía financiera es una figura tributaria particularmente acertada en cuanto que se visualiza con claridad la ligazón entre los beneficios que comporta la obra pública o servicio local al que viene afectada y sus más directos destinatarios. Su aprobación efectiva al llevar a cabo actuaciones en la que es posible identificar beneficiarios a quienes aprovecha de modo particular

la actividad municipal acometida mejoraría sustancialmente su financiación al mismo tiempo que haría más transparente para el ciudadano los costes efectivos de las inversiones públicas locales.

9. CONSIDERACIONES FINALES

Varias de las propuestas realizadas, como la potenciación del IBI y la recuperación del IAE, tienden a reforzar los tributos propios de los Entes locales. Está claro que la reintroducción del IAE para buena parte de contribuyentes puede presentar una importante dificultad política. No obstante la fórmula de su deducibilidad del IRPF o del Impuesto de Sociedades puede obviar este problema.

Los tributos propios son los que realizan más plenamente los principios de autonomía local (reconocido en el artículo 137 de la Constitución) y de suficiencia financiera (reconocido en el artículo 140). Sin embargo en las últimas reformas de la financiación local se observa una tendencia a reducir los tributos propios y su sustitución por fórmulas de transferencia de fondos estatales. Siempre será necesaria la previsión de transferencias del Estado o las Comunidades Autónomas hacia los Entes locales, como medio de completar su financiación –y es preciso llevar a cabo una reforma de su configuración- pero parece conveniente que se frene la propensión a centrar la recaudación en los tributos estatales y que, en cambio, se potencien los tributos locales, lo cual producirá los siguientes beneficios:

- Se refuerza la autonomía local, pues los Entes locales pueden regular la materia tributaria.
- Se evita una Administración local financieramente dependiente.
- Los ciudadanos tienen una más adecuada percepción de qué Administración obtiene ingresos y, a cambio, presta servicios.

10. SÍNTESIS DE RECOMENDACIONES

Para una mayor facilidad en la comprensión del documento, realizamos a continuación una enumeración sintética de las recomendaciones realizadas y desarrolladas a lo largo del trabajo.

1. Conservar el IBI como su figura más importante de la financiación local.

2. Reservar en favor de los municipios el gravamen de las distintas formas de titularidad dominical sobre bienes inmuebles.

3. Derogar la imputación de rentas en el IRPF y el gravamen especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no residentes en el IRNR para permitir mayor margen de actuación a las Haciendas locales en el IBI, por ejemplo, mayor gravamen a las segundas y sucesivas viviendas.

4. Paralelamente a lo anterior, modificar la actual reducción en base imponible para atenuar su incremento en los supuestos de inmuebles que no estuvieran declarados como vivienda habitual.

5. Incluir los criterios específicos de valoración de los parques eólicos en el Real Decreto 1464/2007, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración catastral de los bienes inmuebles de características especiales.

6. Sobre la exención de los bienes propiedad del Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales directamente afectos a la defensa nacional, seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios, elegir una de estas dos opciones:

- Eliminar totalmente la exención.
- Eliminar la exención, pero considerando deducibles las cuotas pagadas por el Estado o las Comunidades Autónomas de las cesiones de impuestos o transferencias calculadas según reglas generales.

7. Mantener que son sujetos pasivos del IBI el usufructuario, el superficiario y el concesionario de los bienes inmuebles, y sólo en caso de que estos derechos no existan, el propietario. Pero especificar que el contribuyente, independientemente de la posición jurídica que ostente, pagará la cuota que corresponda a la totalidad de los bienes imponibles sujetos.

8. Mencionar expresamente, en el segundo apartado del artículo 63 LRHL, que en caso de que el contribuyente no sea el propietario del terreno podrá repercutir sobre éste la parte de cuota correspondiente al valor de su propiedad.

9. El apoyo al desarrollo de las energías renovables no han de ser soportado por las arcas municipales, ni por la vía de que no tributen en la imposición local las instalaciones generadoras de energías limpias ni por la vía de la bonificación en los impuestos locales.

10. Mantener al concesionario como contribuyente también en el caso de que la concesión relativa a bienes de características especiales no abarque la totalidad de la superficie del bien inmueble sobre el que se asiente. Si éste ha de pagar mayor cuota de la que corresponde a la parte de uso del suelo puede exigir del concesionario una mayor prestación para mantener el equilibrio económico de la concesión.

11. Establecer, junto con el actual valor catastral, un valor fiscal –de configuración más simple- que se utilizase sólo para la aplicación de los tributos.

12. Para determinar este valor fiscal de los inmuebles, se establecerían módulos por zonas de radicación y usos de los inmuebles sin necesidad de

utilizar además otros parámetros; junto con una actualización automática en función del índice oficial de precios de la vivienda.

13. Mantener el valor de mercado como límite para la base imponible del IBI; introduciendo, en la LRHL o en la Ley del Catastro, una mención expresa a la tasación pericial contradictoria para disipar las dudas sobre la pertinencia de su utilización.

14. Considerar la posibilidad de eliminar la facultad de los Ayuntamientos de incrementar el 0,07% del tipo de gravamen del IBI en caso de que sean capital de provincia o Comunidad Autónoma.

15. Dar nueva redacción al artículo 9.2 LRHL para asegurar las compensaciones del Estado y Comunidades Autónomas a favor de los Ayuntamientos en caso de beneficios fiscales establecidos por aquéllos. Se propone el siguiente tenor: “Por los beneficios fiscales en materia de tributos locales establecidos por las leyes del Estado o de las Comunidades Autónomas, los Entes Locales tienen derecho a la compensación económica por parte de la Administración respectiva, salvo que una ley disponga expresamente lo contrario”.

16. Mantener el IAE, incluso recuperando contribuyentes que han quedado exentos (pequeñas empresas, personas físicas) como expresión de la generalidad e igualdad tributarias.

17. Determinar que el IAE sea deducible de los impuestos generales sobre la renta. Existen varias posibilidades, expuestas en el trabajo.

18. Configurar realmente el IAE como un gravamen de la capacidad contributiva de los comerciantes, manifestada por los beneficios o renta obtenida.

19. Configurar un IAE verdaderamente simplificado, calculado en régimen de estimación objetiva pero por módulos más sencillos que los actuales.

20. Establecer la posibilidad de renunciar a la aplicación de los módulos del IAE y tributar en estimación directa (opción ventajosa para empresas que no tengan suficientes rentas).

21. Si no se opta por una reforma en profundidad del IAE, realizar en todo caso algunas reformas puntuales, como las indicadas en números siguientes.

22. Dar a la matrícula de comerciantes un carácter de registro, sin ligarlo al IAE y sin necesidad de que los exentos hayan de cumplir obligaciones formales en el IAE.

23. Unificar las exenciones en el IAE solamente en función de la cifra de negocios.

24. Computar fecha a fecha la exención en el IAE de los dos primeros años de ejercicio de la actividad.

25. Actualizar la Instrucción para la aplicación del IAE: eliminar las referencias al módulo de número de obreros; establecer módulos adecuados a las grandes empresas.

26. Eliminar en el IAE el coeficiente de ponderación por cifra de negocios.

27. Establecer una cuota autonómica del IAE, junto con la nacional y provincial, gestionada por las Comunidades Autónomas.

28. Establecer que el contribuyente del Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) sea el titular del vehículo, presumiéndose tal quien figure en el permiso de circulación y admitiendo prueba en contrario.

29. Optar por mantener el IVTM como impuesto local o transformarlo en impuesto propio autonómico, con una cesión total o parcial en favor de los entes locales.

30. Antes de reformar al alza el IVTM evaluar el conjunto de la fiscalidad que recae sobre el automóvil.

31. Reformar el IVTM dándole un sentido de protección medioambiental, de modo similar al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, con gravamen en función de tramos de emisión de CO₂.

32. Mantener el gravamen del IVTM basado en los parámetros de potencia y carga, añadiendo coeficientes reductores y penalizadores en función de la contaminación que produzcan los vehículos.

33. Suprimir del IVTM el supuesto de no sujeción y la bonificación para los vehículos históricos, que generalmente tienen mayor poder contaminante.

34. Contener dentro de ciertos límites las diferencias de cuotas en el IVTM entre los distintos municipios y no permitir el establecimiento de bonificaciones en este impuesto.

35. Someter al gravamen del ICIO a todas las obras, incluyendo las de urbanización.

36. Eliminar el requisito de la licencia como uno de los elementos del hecho imponible del ICIO, para que queden sujetas las obras realizadas por órdenes de ejecución dictadas por la Administración y determinadas obras de interés general que se considera que no requieren licencia.

37. En todo caso eliminar el inciso “se haya obtenido o no dicha licencia” del hecho imponible del ICIO para evitar la apariencia de que las obras ilegales se someten a gravamen.

38. Alternativamente se puede adoptar una redacción más detallada del hecho imponible del ICIO.

39. En coherencia con lo anterior, modificar también el artículo sobre el devengo del ICIO suprimiendo el inciso: “aún cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia”.

40. Eliminar la exención de las obras del Estado, Comunidades Autónomas y Entes Locales destinadas a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales.

41. Modular los tipos de gravamen del ICIO según las categorías de inmuebles y dotar de cierta progresividad al impuesto.

42. Mencionar explícitamente la posibilidad de que los Ayuntamientos puedan aprobar para el ICIO tipos de gravamen distintos para diferentes inmuebles.

43. Eliminar la bonificación en el ICIO, potestativa para los Ayuntamientos, a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que

se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar.

44. Eliminar la deducción en la cuota del ICIO, potestativa, del importe de la tasa abonada por la expedición de la licencia de obras.

45. Introducir en el ICIO algunas de las bonificaciones potestativas ya previstas en el IBI: para los organismos públicos de investigación y enseñanza universitaria y las de inmuebles cuyos propietarios sean titulares de familia numerosa.

46. Mantener la estimación objetiva de la base imponible en el IVTNU.

47. Sujetar al IVTNU los incrementos de valor realizados en periodo inferior a un año, aplicando el primer escalón de porcentajes para calcular la base imponible a "Periodos de hasta 5 años".

48. Establecer como supuestos de no sujeción en el IVTNU: la adjudicación de bienes por disolución de comunidades de bienes, las transmisiones en caso de expropiación forzosa y varios supuestos que ya están declarados no sujetos al impuesto por la Ley del Suelo.

49. Aplicar en el IVTNU un único porcentaje con independencia del número de años que se posea el inmueble o bien que los porcentajes se apliquen siempre por tramos, es decir, los mismos porcentajes a cada periodo en vez de un solo porcentaje multiplicado por el número total de años.

50. Aplicar en el IVTNU la reducción en la base imponible no sólo en los casos en que no haya modificación de valor catastral sino también nueva determinación de valor catastral a bienes que antes careciesen de él, por

ejemplo tras nuevas construcciones y división horizontal, agregaciones, segregaciones o reparcelaciones.

51. Extender la tasa por la ocupación del vuelo, suelo y subsuelo a todos los concesionarios que realizan aprovechamientos especiales del dominio público en relación con las grandes infraestructuras de transporte (autopistas, ferrocarriles, portuarias o aeroportuarias) o energéticas (hidráulicas, eléctricas, gaseoductos, etcétera).

52. Construir la base imponible tasa por la ocupación del vuelo, suelo y subsuelo sobre la superficie de dominio público ocupada, no sobre los beneficios obtenidos ni sobre el valor de los inmuebles y establecer un tipo impositivo específico, no porcentual.

53. En las tasas por licencias urbanísticas y por apertura de establecimientos, sustituir el término <otorgamiento> por el de <tramitación>, permitiendo la liquidación de alguna tasa aún en caso de denegación de licencia, por importe inferior al de la tasa por otorgamiento.

54. Recomendar el uso efectivo de las contribuciones especiales en todos los casos en que es posible identificar beneficiarios a quienes aprovecha de modo particular la actividad municipal.

55. Establecer en la LRHL la posibilidad de que los municipios cedan a las entidades supramunicipales la totalidad o una parte de alguno de sus impuestos propios o el establecimiento de un recargo, como el regulado en el artículo 153 sobre el IBI a favor de las áreas metropolitanas.

56. Extender la cesión de los correspondientes porcentajes de recaudación de IRPF, IVA e Impuestos Especiales a todos los municipios con

población superior a 20.000 habitantes, en lugar de los 75.000 en que se fija actualmente el límite.

56. Como evolución del Fondo autonómico de Cooperación Local, constituir en Castilla y León un fondo específico de infraestructuras, que integre todas las transferencias que tengan como finalidad la financiación de infraestructuras.