UNIVERSIDAD DE JAÉN

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DERECHO CIVIL, FINANCIERO Y TRIBUTARIO

TESIS DOCTORAL

LOS TRIBUNALES LOCALES Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA. ESPECIAL ESTUDIO DE LOS BENEFICIOS FISCALES.

PRESENTADA POR:
MARÍA TRINIDAD SÁNCHEZ ROBERT

DIRIGIDA POR:
DR. D. CARLOS Mª LÓPEZ ESPADAFOR

JAÉN, 16 DE MAYO DE 2016

ISBN 978-84-16819-83-6

ÍNDICE

ABREVIATURAS…….11

OBJETO Y JUSTIFICACIÓN……...17

CAPÍTULO I. LOS PRINCIPIOS MATERIALES DE JUSTICIA EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA

1. Cuestiones previas……21

2. Principio de capacidad económica……..25

3. Principio de igualdad en la imposición……...33

4. Principio de progresividad……..37

5. El principio de no confiscatoriedad……41

6. El principio de generalidad…….45

7. Recapitulación……..47

CAPÍTULO II. LOS BENEFICIOS FISCALES EN LA HACIENDA LOCAL……..51

CAPÍTULO III. LAS TASAS LOCALES Y LOS BENEFICIOS FISCALES.

1. Evolución del concepto de tasa en el sistema tributario español……61

1.1. Las tasas como categoría tributaria autónoma. Naturaleza y fundamento de las tasas……...61

1.2. El concepto de "tasa" en la Ley General Tributaria……65

1.3. Las leyes autonómicas reguladoras de las tasas……75

1.4. Configuración jurídica de las tasas en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales……79

2. Los beneficios fiscales en las tasas locales……..91

CAPÍTULO IV. LOS BENEFICIOS FISCALES EN LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES…….……97

1. Evolución legislativa y naturaleza de las contribuciones especiales……99

2. Exenciones y otros beneficios fiscales en las contribuciones especiales105

3. Cuantificación de las contribuciones especiales……..107

CAPÍTULO V. LOS IMPUESTOS LOCALES Y LOS BENEFICIOS FISCALES. BENEFICIOS FISCALES EN LOS IMPUESTOS OBLIGATORIOS……...119

1. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Beneficios fiscales y cuantificación.

1.1 Los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles…….121

1.1.1. Las exenciones tributarias en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles……124

1.1.2. Las bonificaciones tributarias en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles……135

1.2. Cuantificación del IBI……...147

1.2.1. La base imponible……...147

1.2.1.1. Introducción…….147

1.2.1.2. Concepto, criterios y límites del valor catastral……...148

1.2.1.3. Competencia y determinación del valor catastral……156

1.2.1.4. Notificación del valor catastral……..164

1.2.2. El tipo de gravamen……..167

1.2.2.1. Tipos generales……...167

1.2.2.2. Recargo sobre inmuebles de uso residencial desocupados……169

2. Los beneficios fiscales en el impuesto sobre actividades económicas. El I.A.E. en el marco del sistema tributario local…….175

2.1. La regulación de los beneficios fiscales en el IAE y los principios de justicia tributaria…….175

2.1.1. Las exenciones y bonificaciones en el IAE……175

2.1.1.1. Las exenciones……177

a) Exenciones obligatorias…….178

a´ Exención en favor del Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como sus organismos autónomos (Artículo 82.1 a) TRLRHL)……178

b´ Exención por el inicio del ejercicio de la actividad (artículo 82.1.b. TRLRHL)……...180

c´ Exención por la condición del sujeto pasivo o por el importe neto de la cifra de negocios (artículo 82.1.c. TRLRHL)……..181

d´ Las entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades de previsión social (artículo 82.1.d. TRLRHL)……184

e´ La Cruz Roja Española (artículo 82.1.g. TRLRHL)……..186

f´ Los sujetos pasivos a los que les sea de aplicación la exención en virtud de tratados o convenios internacionales (artículo 82.1.h. TRLRHL)……...186

b) Exenciones rogadas……187

a´ Investigación y enseñanza (artículo 82.1.e) TRLRHL)……..187

b´ Las asociaciones y fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales, sin ánimo de lucro (artículo 82.1.f. TRLRHL)……189

c) La "tributación por cuota cero"……..190

d) Supuestos de exención regulados en otros marcos legales…….191

a´ Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y los Incentivos Fiscales al Mecenazgo……191

b´ Ley 13/1994, de 1 de junio, de Autonomía del Banco de España…..192

c´ Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias…..192

e) Las exenciones en el IAE y la doble imposición……...193

2.1.1.2. Bonificaciones.....195

2.1.1.2.1. Bonificaciones obligatorias.....196

a) Cooperativas, uniones, federaciones y confederaciones de aquéllas y las sociedades agrarias de transformación……196

b) Inicio del ejercicio de cualquier actividad profesional……..198

c) Sujetos que tributen por cuota mínima municipal, provincial o nacional y ejerzan actividades económicas en las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla……..199
d) La denominada "reducción de la cuota" (notas comunes a la División 6ª de las Tarifas del Impuesto Real Decreto-Legislativo 1175/1990-)…..199
e) Incentivos fiscales al mecenazgo……201
2.1.1.2.2. Bonificaciones potestativas……202
a) Supuestos de bonificación regulados en el artículo 88.2 del TRLRHL.202
b) Domiciliación de deudas de vencimiento periódico en una entidad financiera, anticipo de pagos o realización de actuaciones que impliquen colaboración en la recaudación de ingresos.....206
2.2. La cuantificación del Impuesto sobre Actividades Económicas…...209
2.2.1. Introducción. Esquema liquidatorio…….209
2.2.2. La cuota tributaria: componentes…….211
2.2.2.1. La cuota de tarifa.....212
a) Cuota por actividad. Los elementos tributarios……..214
b) Cuota por local……...218
a´ Cuantificación de la superficie……..219
b´ Valoración de la superficie……222
c) El ámbito territorial y la cuota tributaria……...226
a´ Cuotas municipales……....227
- Concepto de cuota municipal…….228
- Clases: Cuotas municipales generales y cuotas municipales especiales228
- Facultades de las cuotas municipales…….229
b´ Cuotas provinciales……231
c´ Cuotas nacionales……...232
2.2.2.2. El coeficiente de ponderación……...233
2.2.2.3. El coeficiente de situación…….234
2.2.3. La deuda tributaria. El recargo provincial……...238
2.3. Algunas consideraciones sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas y la doble imposición interna……...243

2.4. Recapitulación. Posible vulneración de los principios constitucionales tributarios por la normativa reguladora del IAE……253
2.4.1. La regulación del IAE y el principio de capacidad económica……253
2.4.2. El IAE y el principio de generalidad tributaria…….261
2.4.3. Posibles supuestos de vulneración por el IAE del principio de igualdad tributaria.....263
2.4.4. El IAE y el principio de no confiscatoriedad……..…268
3. Los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.……271
3.1. Antecedentes legislativos, justificación y naturaleza del IVTM……..271
3.2. La cuantificación del IVTM……...281
3.2.1. Base imponible…….…….281
3.2.2. Cuota tributaria……..……..283
3.2.2.1. Incremento de las cuotas de tarifa……...285
3.2.2.2. Clases de vehículos……288
3.2.2.3. Prorrateo de las cuotas…….290
3.3. Las exenciones y bonificaciones en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica…….……294
3.3.1. Exenciones tributarias en el IVTM…….…295
3.3.1.1. Exenciones tributarias aplicadas "de oficio"…….……295
3.3. 1. 2. Exenciones tributarias "rogadas"…….……298
3.3.2. Bonificaciones tributarias en el Impuesto sobre Vehículos Tracción de Mecánica…….300

CAPÍTULO VI. LOS IMPUESTOS LOCALES Y LOS BENEFICIOS FISCALES. BENEFICIOS FISCALES EN LOS IMPUESTOS POTESTATIVOS……...303
1. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y los beneficios fiscales……..305
1.1. Justificación y naturaleza del ICIO…….305

1.2. Los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras…….317
1.2.1. Las exenciones tributarias en el ICIO. Problemática de las exenciones legalmente establecidas…….…..317
1.2.1.1. AENA/Aeropuertos…….320
1.2.1.2. La Iglesia Católica…….……..325
1.2.1.3. Las obras hidráulicas……..331
1.2.1.4. Compañía Telefónica Nacional de España (Telefónica de España, S.A.)…….…….339
1.2.1.5. Las Universidades Públicas……..340
1.2.2. Las bonificaciones tributarias en el ICIO……344
2. Los beneficios fiscales en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana……347
2.1 Las exenciones tributarias en el IIVTNU……..347
2.1.1. Exenciones de carácter objetivo…….…….348
2.1.2. Exenciones de carácter subjetivo……....349
2.2. Elementos de cuantificación del IIVTNU…….357
2.2.1. Base imponible……357
2.2.1.1 Transmisiones de terrenos…….361
a) Transmisión de finca segregada sin tener asignada valor Catastral…….366
b) Adquisición de un terreno tras sucesivos negocios jurídicos…....368
c) Desafectación de bienes de dominio público……368
2.2.1.2. Constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio……..369
2.2.1.3. Sustitución fideicomisaria……370
2.2.1.4. Constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie…….…..372
2.2.1.5. Expropiaciones forzosas……....372

2.2.1.6. Modificaciones de los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general……378
2.2.1.7. Porcentajes anuales sobre el valor del terreno……...380
2.2.2. Tipos de gravamen…….……..382
2.2.3 Cuota íntegra……383
2.3. Las bonificaciones tributarias en el IIVTNU……..383
2.3.1. Bonificación en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes……....384
2.3.2. Bonificación en favor de transmisiones de terrenos en que se desarrollen determinadas actividades económicas declaradas de especial interés o utilidad municipal……...390
CONCLUSIONES…….…….393
BIBLIOGRAFÍA……413

ABREVIATURAS

AAVV	Autores Varios
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AEDAF	Asociación Española de Asesores Fiscales
AN	Audiencia Nacional
Apdo.	Apartado
Art. / Arts.	Artículo/s
ATC/AATC	Auto/s del Tribunal Constitucional
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOMHE	Boletín Oficial del Ministerio de Hacienda y Economía
Cap.	Capítulo
CCAA	Comunidades Autónomas
CCLL	Corporaciones locales
CDC	Consejo para la Defensa del Contribuyente
CE	Constitución Española de 27 de diciembre de 1978
CEC	Centro de Estudios Constitucionales
CEE	Comunidad Económica Europea
CEPC	Centro de Estudios Políticos y Constitucionales
cfr.	Confróntese
cit.	Citado

coord.	Coordinador
CPFF	Consejo de Política Fiscal y Financiera
CRI	Constitución de la República Italiana de 1947
CT	Crónica Tributaria
D	Decreto
Disp.	Disposición
DA	Disposición Adicional
DGCHT	Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales
DGT	Dirección General de Tributos
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
Doc.	Documento
Ed.	Editorial
ed.	Edición
etc.	Etcétera
FJ / FFJJ	Fundamento/s Jurídico/s
HPE	Hacienda Pública Española
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
Ibídem	Igual que la referencia anterior
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IEP	Instituto de Estudios Políticos
IIEE	Impuestos especiales

IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IRNR	Impuesto sobre la Renta de los no Residentes
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
JT	Jurisprudencia Tributaria
LGP	Ley General Presupuestaria
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
LRHL	Ley Reguladora de Haciendas Locales
LO	Ley Orgánica
LMPFF	Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal.
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial
LOTC	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional
MH	Ministerio de Hacienda
N.º/núm./núms.	número/s
op. cit.	obra citada
pág. /págs.	página/s
párr.	Párrafo

p. ej.	Por ejemplo
QF	Quincena Fiscal
RAE	Real Academia de la Lengua
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto-Ley
REDF	Revista española de Derecho Financiero
Res.	Resolución
Rgto.	Reglamento
RTT	Revista Técnica Tributaria
S.	Sentencia
SAN	Sentencia Audiencia Nacional
ss.	ss. y siguientes
STC/SSTC	Sentencia/s del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
Tít.	Título
TC	Tribunal Constitucional
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TJCE	Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea
TS	Tribunal Supremo

TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea
Vid.	Vid. Véase
Vol. /Vols.	Volumen/es
VVAA	varios autores

Objeto y justificación

Los principios constitucionales de justicia tributaria constituyen, sin lugar a dudas, el punto de referencia esencial que debe presidir la actuación legislativa en la configuración del sistema tributario, resultando de aplicación en los diversos ámbitos territoriales-estatal, autonómico y local-. Y la interpretación doctrinal y jurisprudencial de estos principios habrá de coadyuvar necesariamente a una correcta aplicación de los mismos y, en definitiva, a vislumbrar si el establecimiento y regulación de las distintas figuras tributarias han respetado el contenido esencial de estos principios -capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad-.

Por otra parte, y en el ámbito de la Hacienda local, los tributos locales han de respetar necesariamente, aunque con algunos matices, estos principios de justicia tributaria, y en determinados supuestos, como sucede en relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas, este respeto ha sido tradicionalmente cuestionado, de donde en gran medida han derivado importantes modificaciones legislativas. Y de forma especial, plantea una vasta problemática en relación con el respeto a estos principios, el establecimiento, en la regulación de los distintos tributos locales, de un buen número de beneficios fiscales que no siempre van a justificar su debida aplicación.

Hemos creído necesario abordar, en esta tesis doctoral, la interesante problemática doctrinal y jurisprudencial de los principios de justicia tributaria, para, tras el examen minucioso de la vigente regulación de los tributos locales, fundamentalmente la relativa a beneficios fiscales y su cuantificación, teniendo en cuenta la evolución legislativa y, en especial, las últimas modificaciones en la materia, examinar los aspectos de la regulación de estos tributos que revisten serias dudas sobre la necesaria adaptación a los principios de justicia tributaria. Y en particular, con una especial referencia a las posibilidades de ocasionar una doble imposición, sobre todo a nivel interno.

El estudio nos deberá conducir no sólo a formular algunas conclusiones, sino también a intentar formular algunas propuestas *de lege ferenda* que permitiesen, en

una nueva e hipotética modificación de la tributación local, un mayor acercamiento a los principios de justicia tributaria consagrados en la Constitución.

CAPÍTULO PRIMERO. LOS PRINCIPIOS MATERIALES DE JUSTICIA EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA

I. LOS PRINCIPIOS MATERIALES DE JUSTICIA EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA

I.1. Cuestiones previas.

La Constitución española de 1978 contiene principios de diversa naturaleza que conforman los eslabones de nuestro ordenamiento jurídico, orientando a los poderes públicos como intérpretes de los mismos. Dentro de estos principios hemos de destacar los que son objeto de nuestro estudio que, con carácter financiero, sientan las bases de la Hacienda Pública y, de forma especial, se refieren al sistema tributario.

Así, el artículo 31.1 de nuestra Constitución va a disponer literalmente, aludiendo a los mismos, lo siguiente: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

De este modo, a partir de este artículo de nuestra norma suprema, hemos de entender que los principios, desde el punto de vista de la justicia tributaria, se pueden concretar en los siguientes: *generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y prohibición de confiscatoriedad.*

Para definir correctamente estos principios, habrá que delimitar la identidad entre los principios constitucionales y los principios generales del derecho. Y para realizar esta labor, hemos de partir de los antecedentes de los criterios de justicia tributaria, que existen desde la Edad Antigua, si bien es cierto que hasta el siglo XVIII no emergen. Cuestión distinta es que la idea de justicia sea un concepto muy variable según la forma de Estado y las ideologías dominantes de cada época.

Los principios generales del Derecho no son distintos de aquellos principios proclamados en las leyes, entre ellas las tributarias, cualquiera que sea su rango jerárquico. Los principios generales del Derecho se han identificado con los contenidos en las normas jurídicas[1]. Ello es debido a que, originariamente y por lo

[1] Los planteamientos en este sentido se multiplican. Baste el testimonio de GARCIA DE ENTERRÍA que identifica los principios generales del Derecho y los principios constitucionales cuando clasifica los primeros en superiores e institucionales. Éstos son los contenidos en la Constitución. Aquellos, los que se articulan alrededor de un núcleo institucional dado, a la vez que proporcionan una idea material de justicia referida a una concreta relación social con el funcionamiento interno de todos los elementos técnicos que la institución organiza. Vid. GARCIA DE ENTERRÍA, E.: "Principio de legalidad,

común, los principios jurídicos brotan de la experiencia viva de las relaciones sociales, y no hay obstáculo en su incorporación y cristalización en las normas escritas. En este sentido, el constituyente de 1978 incorpora y reconoce los principios generales del Derecho elevándolos a la categoría de principios constitucionales. Por lo demás, la incorporación a las normas escritas es cada vez más frecuente. En la Constitución deben aparecer cristalizados estos principios. La propia Ley General Tributaria rubrica su artículo 3, como "Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario", identificándose estos con los principios constitucionales tributarios, que a decir del profesor CORTÉS DOMÍNGUEZ[2], "son un reflejo más o menos vivo, según los casos, de principios establecidos en las leyes constitucionales o fundamentales españolas".

La incorporación de los principios generales del Derecho significa la integración de un principio al texto constitucional, lo cual comporta que ninguna Ley puede ser contraria a ella. Y que dichos principios generales deben orientar la labor legislativa y no ser desatendidos por el legislador ordinario[3].

El origen de los principios constitucionales reside en el Derecho comparado; así, en el caso de Francia el núcleo de la jurisprudencia administrativa que los contempla, se encuentra en los llamados *arrêts* del Consejo de Estado. En el resto del continente europeo, han pasado a ser reconocidos y divulgados por la jurisprudencia y el Derecho positivo.

A los principios constitucionales se les ha de reconocer tres funciones esenciales: función exegética, fundamentadora y garantista.

Estado material de Derecho y facultades interpretativas y constructivas de la jurisprudencia en la Constitución", *R.E.D.C.*, núm. 10, 1984, págs. 133 a 134. Esta forma de pensar no es unánime y aisladamente hay opiniones doctrinales de signo contrario. Así, NAVEIRA DE CASANOVA, G.J. (*El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, McGraw-Hill, Madrid, 1996, pág. 7) considera que los "principios constitucionales" son una categoría diferenciada de los "principios generales del Derecho". En la doctrina tributaria española significamos la opinión de RAMALLO MASSANET ("Derecho Constitucional y Derecho Financiero", *Revista de Direito tributario,* números 15 -16, 1981, pág. 10), en el sentido aludido de que los principios generales del Derecho y los principios constitucionales son conceptos diferentes, diferencia que viene condicionada por el régimen político vigente en un Estado en cada momento.

[2] Cfr. CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario español*, 4ª edición, Civitas, Madrid, 1985, pág.70.

[3] "La función -dice el Tribunal Constitucional- que un concepto indeterminado o abierto…. juega en nuestro texto constitucional….es orientar al legislador" Cfr. Sentencia de 16 de noviembre de 1981, FJ 1º (RTC, Aranzadi, 37/1981).

La función exegética viene a favorecer la interpretación de normas referidas a un determinado sector o parcela del ordenamiento jurídico, teniendo carácter de función interpretativa. El Tribunal Constitucional advierte que los principios generales del Derecho, tienen carácter informador de todo el ordenamiento jurídico. Mediante la función fundamentadora, podemos entender que los principios constitucionales son el origen y soporte estructural del ordenamiento jurídico, razón por la cual esta función contribuye al carácter imperativo dirigido al legislador -el artículo 31.1 de la CE reviste una norma-fundamento, sobre el instituto del tributo-. Y la última función o garantista se refiere al mandato genérico que consiste en impedir cualquier conducta contraria a un valor consagrado en un determinado principio. Los principios del artículo 31.1 de la Constitución habrán de ser aplicados siempre que resulte necesario salvaguardar los valores contenidos en los mismos.

Por otro lado, hemos de destacar la naturaleza heterogénea de los preceptos contenidos en el artículo 31.1 de la Constitución. Este artículo configura un deber general al sostenimiento de los gastos públicos, como manifestación de la sujeción de los ciudadanos al Estado, que en ningún caso comporta ausencia de límites jurídicos, porque se está ordenando como una exigencia regida por el Derecho.

La ubicación del artículo 31.1 dentro del estatuto jurídico del ciudadano denota un derecho a un sistema tributario justo que debe inspirarse en los principios de igualdad y progresividad, sin llegar a alcanzar el grado de confiscatoriedad, que en definitiva constituyen los criterios rectores que el legislador debe observar en la obtención de ingresos de naturaleza tributaria por parte del Estado.

Tradicionalmente en la doctrina se estudia la división entre la parte dogmática y orgánica de este artículo. Semejante distinción no debe entenderse en sentido firme, habida cuenta que la organización de los poderes públicos debe llevarse a cabo de manera que facilite, garantice y promueva los principios, derechos y libertades recepcionados en la parte dogmática; dicho en otros términos, la parte orgánica debe erigirse en aval o garantía de la dogmática.

El artículo 31 promulga el deber correlativo con un mandato destinado al legislador, que se erige en un derecho de los contribuyentes a que el sistema tributario sea ecuánime. Así, tal derecho está rodeado de una serie de garantías institucionales

tanto jurisdiccionales como administrativas. En armonía con ello, el artículo 85 de la Ley General Tributaria contempla el deber de la Administración tributaria de prestar a los contribuyentes asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones, y se configura comprometido con los derechos y garantías de los ciudadanos en sus relaciones con la Administración tributaria del Estado.

Por otra parte, este artículo 31.1 CE es un precepto "declarativo" y al mismo tiempo de "reconocimiento" en cuanto proclama un deber genérico de contribuir a los gastos del Estado y pondera que el sistema fiscal deba de ser justo. Se trata de un precepto dotado de un sentido "integrador y unitario". El ordenamiento jurídico que nace del poder financiero estatal, autonómico y local no debe ser entendido como un mero conjunto o agregado de normas, sino como la totalidad de una normativa organizada, con subestructuras y ordenamientos territoriales que ha de tener una unidad de sentido para poder ser un todo sistemático y eficaz.

Los principios materiales de justicia tributaria, que constituyen formulaciones imprecisas abiertas y universales, siendo consignados en el artículo 31.1 de la Constitución, requieren un análisis concreto y determinado de cada uno de ellos[4], que inmediatamente vamos a desarrollar.

[4] Sobre un estudio sistemático y completo de estos principios, vid., por todos, GALLEGO PERAGÓN, J.M.: *Los principios materiales de justicia tributaria*, Comares, Granada, 2003.

I. 2. Principio de capacidad económica.

Una de las primeras consideraciones a tener presente es que la tributación, atendiendo a la riqueza, precede de antaño a cualquier positivación y, como es natural, a cualquier Constitución. La riqueza es un elemento esencial en la propia noción de tributo, elemento que se ha visto eclipsado por diferentes concepciones que sobre la Hacienda Pública han regido en cada etapa histórica. En más de una ocasión[5], los razonamientos de nuestro Tribunal Constitucional sustentan que el principio de capacidad económica constituye un requisito de validez de todo gravamen.

En términos absolutos de justicia, el fundamento racional de la imposición es que "se debe pagar lo que se puede pagar". El problema estriba en definir ese "poder pagar". El principio de capacidad económica no determina con precisión esa contribución, si bien es un criterio digno de consideración por cuanto coadyuva a hacer más equitativa la contribución a los gastos públicos.

Por otra parte, el principio de capacidad económica no es un criterio exclusivo del ordenamiento constitucional español. Pues es igualmente apreciable en los textos constitucionales del Derecho comparado. Más conectados con nuestra realidad jurídica están los ordenamientos jurídicos germano e italiano que contienen preceptos semejantes a los de nuestro artículo 31.1.

El artículo 53 de la Constitución italiana impone el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos estatales en los siguientes términos: "Todos están obligados a concurrir a las cargas públicas en razón de su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspira en criterios progresivos".

El constituyente español a lo largo de nuestra historia, en las diversas Constituciones de 1812, 1837, 1845, 1856, 1869,1873 y 1876, utilizó una idéntica dicción para referirse a la capacidad económica: "haberes". Es en el régimen anterior a la Constitución de 1978, en concreto en el Fuero de los Españoles, donde se consigna por primera vez la expresión "capacidad económica".

[5] Vid., entre otras, las Sentencias de 20 de julio de 1981, FJ 4º (RTC, Aranzadi, 1981/27); de 4 de octubre de 1990, FJ 9º. (RTC, Aranzadi, 1990/150); y de 11 de diciembre FJ 4º (RTC Aranzadi, 1992/221).

Cualquiera que sea la denominación: haberes, capacidad contributiva, económica o de pago, lo cierto es que buena parte de las teorías sobre el particular llegan a una misma conclusión: el principio en cuestión manifiesta la posesión de una riqueza que es valorada socialmente en cada etapa histórica por el legislador para someterla a tributación. El origen económico del principio de capacidad contributiva, como criterio de reparto de la carga tributaria, y su posterior incorporación, como criterio material de justicia en la imposición, es un hecho incontrovertible.

La actitud de los individuos para ser obligados a la contribución de los gastos públicos admite más de una posibilidad teórica. Distintas teorías se han ocupado de un reparto equitativo en el criterio del beneficio y el de la capacidad contributiva. Un sistema fiscal justo es aquel en el que cada contribuyente debe ser gravado de acuerdo con los beneficios que recibe de los servicios, según las distintas teorías de la ciencia de la Hacienda Pública. Se trata del problema del impuesto en sí mismo, sin tener en cuenta la determinación del gasto: se requiere de un volumen de ingresos total y a cada contribuyente se le exige que contribuya según su capacidad.

En el plano jurídico, el principio de capacidad económica es una de las materias abordadas por los estudiosos del Derecho Tributario, para aceptarlo o rechazarlo, total o parcialmente.

Debemos partir de la doctrina italiana, de gran peso sobre la española, en una primera etapa que coincide con la tesis de GRIZIOTTI y la revisión y críticas que le suceden. En su teoría de la *causa impositionis,* el principio de capacidad contributiva juega un papel central siendo la causa última del deber de pagar el impuesto en cuanto manifestación indirecta de la causa primera: la participación del contribuyente en los beneficios derivados de los servicios públicos[6]. Las críticas a esta teoría no se hicieron esperar por la dificultad que entraña evaluar el disfrute de semejantes servicios.

Las revisiones de esta tesis se centran en dos aspectos: rechazar en el plano jurídico la conexión entre los tributos y los servicios públicos; y poner de manifiesto el error de que el principio de capacidad, fundamento de la norma legal de la cual nace la deuda tributaria, no puede concurrir después como quinta esencia de esa misma deuda.

[6] GRIZIOTTI, B.: "Il principio della capacità e le sue aplicazzioni", en *Saggi sul rinnovamento dello Studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Giuffrè, Milán, 1953 (publicado anteriormente en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1949, I) .

A comienzos de la década de los setenta, otros autores como son GIARDINA[7] y MANZONI[8] interpretan, tal vez con excesivo positivismo, que la noción de capacidad contributiva viene a concretar, en el ámbito tributario, el principio de igualdad y supone un parámetro indefectible de la justicia tributaria.

La aportación científica de MICHELI se reduce a dos estudios monográficos sobre el tema, en los que se destaca la existencia de circunstancias que evidencian una actitud para contribuir a los gastos de la colectividad. En esta teoría, la capacidad contributiva representa un límite para la potestad de imposición en el momento de seleccionar a los sujetos pasivos, el hecho imponible y el *quantum* de la participación de los gastos del Estado[9].

Según otro autor, DE LA ROSA, puesto que el principio de capacidad contributiva no absorbe al más genérico principio de igualdad, cada uno tiene distintos ámbitos de actuación, de forma que tutelan una paridad de tratamiento de manera totalmente diferente, razón por la cual no hay entre ellos una relación de género a especie. En suma, el principio de capacidad contributiva, representa una amplia libertad de maniobra para el legislador ordinario que puede desembocar en diferencias en el plano fiscal; cuestión distinta es la equidad del tratamiento, la cual queda preservada *in perpetuum* por el principio de igualdad[10].

Centrándonos ya en la doctrina española, habrá que examinar las dificultades y controversias que entraña la noción de la capacidad económica entendida como técnica al servicio del Derecho Tributario. Se puede distinguir un "antes" y un "después", refiriéndose el profesor PALAO TABOADA al "apogeo y crisis del principio de capacidad económica"[11].

CASADO OLLERO confiere a este principio un contenido capaz de significar la constitucionalidad o no de las normas tributarias. Y éste debe deducirse de una interpretación sistemática de la propia Constitución que imbrique al propio artículo 31

[7] GIARDINA E.: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milán, 1961.
[8] MANZONI. I.: *Il principio della capacità contributiva nell´ordinamento costitucionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1965.
[9] MICHELI, G.A.: "Profili critici in tema di potestà di imposizione", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*,vol. XXIII, Milán, 1964.
[10] DE LA ROSA, S.: *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè, Milán, 1968.
[11] PALAO TABOADA, C.: "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", en *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, vol. II, Tecnos, Madrid, 1976.

con otros preceptos de nuestra Norma fundamental, particularmente con los que conciernen a la actuación financiera de los poderes públicos[12].

FERREIRO LAPATZA[13] expresa que el principio de capacidad económica es una forma de entender la generalidad y la igualdad tributarias, siendo necesario determinar quién tiene y quién no tiene capacidad contributiva (en el sentido de capacidad absoluta), y en qué medida tiene que tributar cada uno de ellos (capacidad relativa). Y LASARTE ÁLVAREZ va a entender el concepto de capacidad contributiva en términos semejantes a los expresados por GIARDINA. Partiendo del criterio enunciado en la Constitución, ofrece una visión realista y actualizada del principio de capacidad económica. El principio de capacidad económica constituye el fundamento de la prestación tributaria y, además, sirve como medida de la misma: supone que cada uno pague en relación con lo que tiene conforme a una escala progresiva que no pueda ser confiscatoria[14].

RODRÍGUEZ BEREIJO se suma a la lista de autores que entienden que el principio de capacidad económica no es el único criterio de justicia tributaria exclusivo y excluyente, sino que aparece vinculado a otros principios (igualdad, progresividad y no confiscatoriedad) del sistema tributario[15]. Y SAINZ DE BUJANDA, consciente del calado economista que contiene el concepto de capacidad económica, reivindica para el estudio del Derecho Financiero la idea de la justicia que entraña la capacidad económica, matizando que el principio de igualdad en materia tributaria se reduce prácticamente al principio de capacidad contributiva[16].

Fuera del estudio doctrinal de la capacidad económica, hemos de insistir en que este principio debe de ser respetado por el Estado, a través del legislador, con la

---

[12] CASADO OLLERO, G.: "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I y II)", *R.E.D.F*, núms. 32 y 34, Madrid, 1981 y 1982.

[13] FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho financiero español*, Marcial Pons, 16º edición, Madrid, 1994, págs. 327, 328 y 329.

[14] Vid LASARTE ÁLVAREZ, J.: "La formulazione della legge tributaria ed il principio della capacitá contributiva", *Diritto e Pratica Tributaria*, I, 1965, págs. 506-507; "Funcionalidad del sistema fiscal y exigencia de cambio", *R.E.D.F*., número 37, Madrid, 1983, págs. 6-11.

[15] Cfr. RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: "Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional". En AAVV *El sistema económico en la Constitución española*, vol. II, Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica. Centro de Publicaciones, Madrid, 1994, pág. 1316.

[16] Vid. SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1991, págs 150-152.

finalidad de conciliar los intereses contrapuestos, privados y públicos. Cualquiera que sea el sujeto titular de poder tributario debe de tener en cuenta este principio desde que el legislador opta por gravar hechos de la realidad social por los cuales el sujeto se vea afectado y por lo tanto obligado a contribuir a los gastos del Estado en relación con sus medios económicos. La posesión de riqueza designa de forma un tanto ambigua, una medida de la contribución de los ciudadanos a las cargas públicas.

Según la teoría de GIARDINA, secundada por la española de SAINZ DE BUJANDA, en el principio de capacidad contributiva se distinguen dos categorías. La primera *la capacidad contributiva absoluta* que debe ser entendida como aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas, tratando de saber si es o no justo que se establezca algún impuesto sobre alguna determinada riqueza, relevante en el momento de seleccionar los hechos imponibles.

Y en segundo lugar, *la capacidad contributiva relativa,* que determina la concreta carga fiscal, particularmente la base imponible. Sería la participación que corresponde a cada ciudadano en el sostenimiento del gasto público.

En nuestra opinión, el sujeto pasivo se verá indirectamente afectado por la capacidad contributiva absoluta, la cual trata al individuo de manera generalizada y global. Y ello en contraposición al carácter concreto e individualizado que señala directamente a un sujeto pasivo a contribuir con sus propios medios al gasto público, al concretarse la capacidad contributiva relativa. Aunque toda regla general tiene sus delimitaciones o excepciones, siendo así necesario el estudio de un mínimo exento como límite del principio de capacidad económica.

La pluridenominación del instituto "mínimo exento" contrasta con la resistencia de los códigos políticos a formularlo expresamente en su articulado, y por extensión, a definir qué se entiende por tal. Se hace del todo imprescindible, al gravar los índices de capacidad contributiva, eximir en todo caso, una parte correspondiente a ese mínimo vital.

La dificultad que entraña el instituto del mínimo exento se pone de manifiesto en el momento de determinar el nivel, el grado de la capacidad económica, a partir del cual es aconsejable situar el gravamen. Y la dificultad es mayor si tenemos en cuenta

que ese nivel, ese grado, no es constante ni perpetuo, sino que es variable y viene condicionado por razones de índole tan dispar como la historia, territorio o cultura.

Por otro lado, hemos de referirnos a los distintos ámbitos de aplicación del principio de capacidad económica, distinguiendo el ámbito objetivo del subjetivo. En cuanto al ámbito objetivo, en la doctrina española, SAINZ DE BUJANDA defiende la aplicación de la capacidad económica no solo a los impuestos, sino también a las tasas. En opinión de CASADO OLLERO, si las exigencias de la capacidad económica se predicaran exclusivamente del conjunto del sistema fiscal y no de sus categorías tributarias, se desvanecerían casi por completo las garantías de los valores fundamentales que están en la base de tales límites a la imposición. De este modo concebida, la capacidad económica podría en todo caso ser una guía para el legislador, pero resultaría impracticable como criterio de control del ejercicio, y en concreto, del poder legislativo[17]. Y un sector de la doctrina española ha ensanchado, aún más, este ámbito objetivo del principio de capacidad económica, ya que se considera que la capacidad económica no se circunscribe a la órbita estrictamente tributaria, sino que despliega sus efectos en materia de gasto público, en la conexión, ingreso/gasto público[18].

En referencia al ámbito subjetivo de aplicación del principio de capacidad contributiva, o sea, quiénes deben concurrir a financiar el gasto público, dos cuestiones han suscitado el interés de la doctrina.

La primera es si las personas jurídicas tienen o no capacidad contributiva. La respuesta es afirmativa sin apenas discusión, pues tanto las personas físicas como las jurídicas deben concurrir igualmente a sufragar el gasto público. La segunda cuestión aún sin resolver, es si el principio de capacidad contributiva resulta aplicable a otros obligados tributarios, distintos de los sujetos pasivos, pero que, directa y económicamente hablando, soportan la imposición, caso del sujeto repercutido en el IVA o del responsable tributario, por mencionar estos dos ejemplos.

[17] Vid. CASADO OLLERO, G.: *El principio de…II)*, op. cit., pág.219.

[18] Vid., por todos, RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: "Derecho Financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución". En *Estudios sobre el proyecto de Constitución*, C.E.C., Madrid, 1976, págs. 353-354.

Por otro lado, la utilización del impuesto con un fin distinto del de cubrir el gasto público, contrario a la neutralidad fiscal, ha existido en todas las épocas. El impuesto justo es "la cuota individual correspondiente al reparto justo de los gastos de un determinado grupo de servicios públicos, sin asignarle otro objetivo que no sea el de asegurar la cobertura del gasto al que se hace frente colectivamente"[19].

La extrafiscalidad designa todo aquello que se distancie del fin recaudatorio inherente a la imposición. Nuestra Constitución se ha abstenido de su definición, pues ni siquiera el artículo 31 se refiere a ella. SAINZ DE BUJANDA sostiene que no toda exención con un fin extrafiscal es incompatible con la capacidad contributiva, demostrando el riesgo de un uso abusivo de esta finalidad, de modo que su empleo ha de ser extraordinariamente prudente[20].

Actualmente, en la doctrina española no se cuestiona en su integridad la eficacia del principio de capacidad económica. Con lo cual no podemos decir que este principio se encuentre en crisis, sino que tiene una plena efectividad.

La capacidad económica es un valioso parámetro, que desempeña un protagonismo capaz de instrumentar la interpretación de otros criterios que, rectamente entendidos, deben orientar la actuación de los poderes públicos en aras a los fines perseguidos por el sistema tributario.

[19] Cfr. BERLIRI, L: V.: *El impuesto justo,* I.E.F, Madrid, 1986, pág. 46.
[20] Citado por J. LASARTE ÁLVAREZ, en su op.: *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público,* Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia de Sevilla, 1993, pág. 44.

I. 3. Principio de igualdad en la imposición.

La igualdad es una de las exigencias unidas a la capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad, que se ha integrado en el artículo 31.1, para alcanzar la plena justicia tributaria.

El principio de igualdad ha tenido diversos significados en nuestra Constitución. En el artículo 1 como valor superior de nuestro ordenamiento jurídico; este es el nivel más general del significado de este principio, a la vez que abstracto. También ha sido mencionado en el artículo 9.2 como deber que han de promover los poderes públicos para conseguir que la igualdad del individuo y de los grupos de individuos sea real y efectiva. Por supuesto la igualdad es un derecho proclamado en el artículo 14, pues todos los españoles son iguales ante la ley. Y también ha de entenderse como un principio, en cuanto se refiere al artículo objeto principal de nuestro estudio (31.1), en que se inspira el sistema tributario para que sea justo.

La igualdad aparece en la *Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano* (1789), constituyendo el derecho a que el Estado haga desaparecer las desigualdades ante los ciudadanos. A pesar de la recepción del principio de igualdad en la totalidad de nuestros textos constitucionales, hay que prevenir que en un primer momento, el principio de igualdad ante la ley no va a operar en nuestro ordenamiento jurídico tan rápidamente como en otros países de nuestro entorno.

Una vez aludido el principio de igualdad jurídica de todos los ciudadanos ante la ley, como criterio general del ordenamiento jurídico, vamos a referirnos a la igualdad tributaria, como criterio rector de un justo reparto en la contribución a los gastos públicos[21]. La igualdad fiscal supera y perfecciona el principio de generalidad. Cuantitativamente, se concreta en el principio de proporcionalidad, con el cual algunos llegan a identificar la igualdad no sólo en el plano impositivo, sino en el filosófico y político.

Desde el punto de vista positivo de la dogmática, es un principio básico para la concepción de la justicia, que supone tratar igual a los iguales en iguales

[21] El Tribunal Constitucional no identifica igualdad fiscal con una igualdad proclamada por el artículo 14 de nuestra Constitución. Dice así el razonamiento jurídico empleado por nuestro Tribunal Constitucional: "no puede soslayarse que el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del de igualdad"

circunstancias, y diferente a los desiguales cuando las circunstancias no sean las mismas. Y en sentido negativo, entendiendo como supresión de cualquier discriminación o arbitrariedad contraria a Derecho, difuminando, a veces, el principio de seguridad jurídica que implica una prohibición de arbitrariedad.

Si, en un primer momento, se entiende que el tributo sólo es justo si se adecua a la capacidad económica del sujeto que debe satisfacerlo y, por extensión, es el único criterio exclusivo de justicia, en la actualidad este planteamiento se antoja insuficiente para explicar la complejidad del fenómeno tributario en su integridad, en la medida en que el instituto tributario en su integridad no cumple, o mejor no se agota, hoy día, en una estricta función recaudatoria, sino que está llamado a desempeñar una variopinta pluralidad de ellas.

En cuanto a la doctrina española, según un estudio de los profesores PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA, los principios de generalidad e igualdad son simples e inmediatas consecuencias del principio de capacidad contributiva, con la realidad constitucional de 1978[22]. SAINZ DE BUJANDA y CORTÉS DOMÍNGUEZ defienden posiciones muy parecidas que podemos sintetizar de la forma siguiente: la igualdad es una expresión lógica del valor de justicia, por lo que dicho principio se erige en criterio central en el plano fiscal, sustrayéndose, en la práctica, al principio de capacidad económica[23].

PALAO TABOADA[24], por su parte, ha sabido recoger opiniones, latentes en la doctrina italiana, y en este tema es primigenio en el seno de la doctrina patria, a la hora de defender la teoría que conceptúa que, para no privar de contenido material el concepto de capacidad contributiva, puede pensarse que es una especificación o deducción del principio de igualdad. Sólo son admisibles aquellas discriminaciones que se establezcan teniendo presente la capacidad contributiva; puede pensarse que es una especificación o deducción del principio de igualdad. Sólo son admisibles aquellas

[22] Vid. PÉREZ DE AYALA, J.L.: y GONZALEZ GARCÍA, E.: *Curso de Derecho Tributario español,* tomo 1, editorial Edersa. 2ª, edición, Madrid, 1978, pág. 170.

[23] Cfr. SÁINZ DE BUJANDA, F. (Seminario de Derecho Financiero): *Notas de Derecho Financiero,* Tomo I, vol. 2º, Facultad de Derecho, Universidad de Madrid, 1976, pág. 193; y CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario español,* 4ª ed., Civitas, Madrid, 1985, pág. 91.

[24] PALAO TABOADA, C.: "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva". En *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro,* volumen II, Editorial Tecnos, Madrid, 1976, págs. 375 y ss.

discriminaciones que se establezcan teniendo presente la capacidad contributiva, siempre, claro está, que sean objetivamente justificadas y no puedan tildarse de infundadas o arbitrarias.

GARCÍA MARTÍN[25] afirma que la igualdad es la paridad de capacidades. En el instante de contribuir a los gastos del Estado, la justicia impone la igualdad de tratamiento entre iguales y la desigualdad entre desiguales. El principio de igualdad se desdobla en dos manifestaciones que constituyen sus vertientes interior y exterior, siendo posible hablar de igualdad como premisa de contenido de la norma tributaria y de igualdad ante la aplicación de la norma fiscal. Admite que la igualdad está mediatizada por el principio de la capacidad económica, lo cual significa que sólo deben transcender al campo tributario aquellas discriminaciones que provengan de diferencias en aquellos índices o circunstancias reveladoras de distintas capacidades económicas. La igualdad en la capacidad debe conducir a la igualdad en el gravamen.

Entendemos que el principio de igualdad goza de plena conexión con los principios de capacidad económica y progresividad. En caso contrario, sería difícil encontrar justicia en el Derecho Financiero, además de prescindir de interpretar el artículo 31.1 de la Constitución. Igualdad tributaria y capacidad económica son, pues, postulados de justicia que deben operar complementándose.

La igualdad fiscal tiene una doble acepción en la doctrina del Derecho Tributario: formal y material.

Formalmente la igualdad se desarrolla entre todos los ciudadanos, lo cual no significa que esta igualdad sea del todo real. Materialmente, cada ciudadano debe contribuir a sostener el gasto público en proporción a su capacidad económica, pudiendo tener diferentes tratamientos que lleven a una discriminación. Conforme al artículo 31 de nuestra Constitución, ambos planos de la igualdad deben de ser aplicados.

PÉREZ DE AYALA[26] conecta el principio de igualdad con distintos planteamientos, determinando que el Estado debe aspirar a la idea de justicia, justicia

[25] GARCÍA MARTÍN, J.: "La Constitución y los criterios rectores de distribución de los tributos", *Hacienda y Constitución,* I.E.F., Madrid, 1979, págs. 385 y ss.
[26] PÉREZ DE AYALA, J.L.: "Las cargas públicas: principios para su distribución", *H.P.E.*, número 54, 1979. págs. 91 y ss.

que descansa en una noción de semejanza. Los hombres son semejantes por naturaleza, pero, no ignorando la desigualdad real, la justicia tributaria sólo puede venir de la mano de un tratamiento fiscal semejante entre ellos; y viceversa. El reparto del impuesto se resuelve a través de los principios de igualdad y capacidad contributiva, de los cuales se deduce la justicia distributiva, y a los cuales se añade el hecho de que quien disponga de más medios debe, en justicia, de contribuir más que proporcionalmente.

En la actualidad, el tributo es un valioso instrumento en manos del Estado, que puede orientar la economía y las bases de la propia sociedad en aras a conseguir una igualdad real.

I. 4. Principio de progresividad.

Constitucionalmente, junto con el de igualdad, inspira un sistema tributario justo mediante el que se consiga que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.

El concepto de justicia impositiva necesita exteriorizarse por el sistema proporcional o progresivo, que debe ser adoptado en el momento de hacer participar a los ciudadanos en los gastos públicos. Todos los ciudadanos deben concurrir a los gastos públicos en proporción o progresión a su capacidad económica. El problema de la proporcionalidad o progresividad es fruto de la conciencia tributaria que cada sociedad profese en un momento determinado, en cuanto una u otra alternativa pretende valorar y elegir una determinada exigencia de ecuanimidad.

Hay que separar a la progresividad de la proporcionalidad en términos económicos, argumentado la distancia que puede haber en dos escalones de una tarifa progresiva por un lado, y la que hay entre una determinada progresividad y proporcionalidad, por otro.

Progresividad y proporcionalidad son dos cuestiones de pura técnica fiscal que deben inspirar el reparto, *el quantum*, de la carga tributaria. Son dos formas de precisar el grado en que debe contribuir el ciudadano a financiar los gastos del Estado. En un primer momento, la contribución a los gastos colectivos se va a materializar en proporción a la capacidad económica de la generalidad de los ciudadanos llamados a contribuir. La proporcionalidad representa la *ratio*, el primer criterio justo de reparto de los gastos del Estado, hasta que en un momento posterior es cuestionada y sustituida en el ánimo del constituyente por el principio de progresividad.

La controversia sobre este principio se plasma en la consideración que conduce a poner en duda o negar su naturaleza como principio, afirmando que se trata, más bien, de una técnica disponible al servicio de los restantes principios tributarios.

En una sociedad donde hubiera una perfecta distribución de la riqueza y donde todos los ciudadanos tuvieran perfectamente cubiertas sus necesidades básicas, la progresividad seguiría siendo precisa para mantener las situaciones de igualdad relativa existentes en todos ellos. Así se sustenta que la progresividad es una técnica

puesta al servicio de una efectiva igualdad de hecho, a través de la cual puede cumplirse el principio de igualdad[27].

La progresividad tiene una doble naturaleza: es un principio del que no se puede prescindir si se quiere conseguir que el sistema tributario sea justo. Es un instrumento técnico que posibilita la igualdad completa de hecho. El significado político es connatural a este principio y de tal intensidad que viene a ser relativizado el jurídico. Se manifiesta superioridad del criterio político sobre el jurídico.

Es acertada la noción de PÉREZ DE AYALA[28] según la cual este principio consiste en que quien más capacidad contributiva tiene pague más que proporcionalmente que el que la tiene menor, por el conjunto de impuestos que respectivamente la graven.

La progresividad debe ser entendida dentro del ámbito del Derecho Tributario, y es una forma de distribuir justamente la participación más que proporcional de los ciudadanos a la hora de financiar el gasto público, de forma que el de mayor capacidad participe en mayor medida que el inferior. La progresividad es un mandato más, dirigido al legislador tributario que debe saber que, en el momento de configurar el sistema tributario y en estrecha conexión con el principio de igualdad, ha de tener presente este principio. La conexión existente entre igualdad y progresividad resulta del todo perceptible según el artículo 31.1 de la Constitución. Como dice RODRÍGUEZ BEREIJO, "la progresividad tributaria constituye una medida de igualdad"[29]. Además, la progresión viene condicionada por el grado de igualdad que el Estado aspira a conseguir, sin olvidar que igualdad y progresividad son también principios complementarios.

Particularmente, este principio de progresividad viene reflejado en el artículo 40 de nuestra norma suprema, que impone a los poderes públicos la obligación de promover las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política

[27] Vid. LEJEUNE VALCÁRCEL, E*: "*Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria*", Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*, Editoriales de Derecho Reunidas S. A., Madrid, 1980 págs. 160-161.

[28] Cfr. PÉREZ DE AYALA, J. L.: *Las cargas públicas…,* op. cit., pág. 105.

[29] Cfr. RODRIGUEZ BEREIJO, A.:"Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", op. cit., pág. 1327.

de estabilidad económica. La progresividad es, pues, utilizada como uno de los instrumentos al servicio de la equidad, de ahí que no sea un fin en sí misma, sino un medio o instrumento en manos de la Hacienda Pública para influir sobre la redistribución de la renta y riqueza.

El legislador posee distintos instrumentos para alcanzar la progresividad del sistema tributario, destacando el instrumento cualitativo y el cuantitativo.

El primero de los métodos es el más preciso e inmediato para alcanzar la progresividad fiscal, de manera que a medida que aumenta la capacidad económica gravada de una determinada persona, aumenta también el tipo de gravamen. Este método estudia la naturaleza de los bienes gravados y hace tributar en mayor medida unos bienes que otros. En cuanto a la progresividad cuantitativa, se refiere a una tarifa con tipos impositivos crecientes de manera continua o por escalones.

Otro tipo de progresividad es la llamada "progresividad indirecta" u "oculta" donde el tipo impositivo es constante, pero la base gravada admite deducciones en calidad de mínimos exentos, con lo cual, el tipo de gravamen efectivo va creciendo a pesar de la constancia formal del gravamen.

La redacción del artículo 31.1 de nuestra Constitución ofrece pocas dudas, por lo que se refiere a la aplicación del principio. De forma casi unánime se ha afirmado que la progresividad es un atributo del sistema tributario[30]. Esta consignación del principio de progresividad en el citado artículo no obliga a que todos y cada uno de los tributos deban observar preceptivamente este postulado en su singular regulación, ni que tal observancia deba producirse siempre en la misma medida, pues lo que exige es que el sistema tributario, considerado en su conjunto, resulte respetuoso con el mencionado principio de graduación. Lo esencial es que la tributación sea progresiva.

En un segundo sentido, supone predicar la progresividad de los distintos entes territoriales, tanto estatal como autonómico o local. Los dos primeros han de actuar con cautela para evitar que todos ellos, en su conjunto, sobrepasen el límite de la confiscatoriedad, resultado que, dada la vertebración existente entre los mismos, en la práctica resulta harto difícil.

[30] *Vid*, en contrario, MARTÍNEZ LAGO, M. A.: "Los fines no fiscales de la imposición y la problemática de la confiscatoriedad", *Gaceta Fiscal,* número 81, 1990, pág.147.

I.5. El principio de no confiscatoriedad.

Este principio aporta una característica singular en nuestra Constitución toda vez que la mención a la no confiscatoriedad tributaria carece de antecedentes en la legislación española, excepción hecha en el ámbito penal.

El rechazo de este principio por el constituyente español en oposición a una imposición progresiva, y la existencia de tipos impositivos no excesivos, son circunstancias que vendrían a justificar la falta de una limitación constitucional expresa. Desde la perspectiva constitucional actual, se excluye la confiscación como pena: se privaría de la totalidad o de buena parte de los bienes que forman parte del patrimonio de una persona para aplicarlos al gasto público.

Los profesores CALERO GALLEGO y NAVAS VÁZQUEZ se muestran a favor de la supresión del inciso final del artículo 31.1 de la Constitución. Consideran que no es del todo necesaria su inclusión, dado que la confiscación es imposible con un sistema fiscal inspirado en los principios de justicia e igualdad[31].

PALAO TABOADA opina que la expresión "el sistema tributario en ningún caso tendrá alcance confiscatorio", es desafortunada, puesto que un sistema fiscal confiscatorio supone una contradicción. Los tributos detraen renta al sujeto pasivo, por lo que un tributo nunca podrá ser confiscatorio, ya que no llega a alcanzar la totalidad de esa renta o patrimonio[32]. Y PÉREZ ROYO piensa que el inciso final del artículo 31.1 de la Constitución es fruto del espíritu de compromiso con el que se redacta la CE de 1978. Premisa que le vale para valorar que la referencia a la prohibición de confiscatoriedad, que es un límite a la progresividad, tiene en sí un valor más ideológico o político que jurídico propiamente dicho[33].

Destacan las opiniones que defienden la transcendencia jurídica del principio de no confiscatoriedad, reconociendo que es un principio ordenador, informador, de la imposición que, además, viene a reforzar las garantías de contribuyente.

---

[31] CALERO GALLEGO, J. y NAVAS VÁZQUEZ, R.: "Estudio preliminar a la traducción española de la obra de F. MOSCHETTI", *El principio de capacidad contributiva*, I.E.F., Madrid, 1980, págs. 28-29.

[32] PALAO TABOADA, C.: "La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario", *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 319.

[33] PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y tributario, Parte General*, Civitas, Madrid, 1992, pág. 40.

El profesor LASARTE juzga que la prohibición de no confiscación no es una norma innecesaria que, no obstante, puede entenderse contenida en el derecho de propiedad privada, o en el propio principio de capacidad económica que deviene en el límite de la progresividad[34]. Reconoce que el objetivo de la no confiscación es obstaculizar una aplicación externa de la progresividad que atentara contra la capacidad económica que la sustenta y que nace de este principio, reconociendo el derecho de propiedad; los verdaderos límites a la detracción fiscal, en las sociedades actuales, derivan de las propias reglas de funcionamiento del sistema de economía mixto, basado en la integración y convivencia de los sectores público y privado, y en la asunción, por parte del Estado, de muchas responsabilidades y correlativas funciones relacionadas con la situación de la economía, su estabilidad, el equilibrio de los sectores y su evolución hacia el pleno empleo.

La conexión entre el principio de capacidad económica y no confiscatoriedad es un tema transcendente. La confiscación tributaria supone una violación, por exceso, del principio de capacidad económica. La no confiscación es un límite superior de esa capacidad que impide al poder tributario extralimitarse, sobrepasar la capacidad contributiva a la hora de establecer y exigir tributos[35].

La relación entre los principios de igualdad y confiscatoriedad ha sido estudiada y planteada en los siguientes términos. Tienen en común que se trata de dos principios expresamente formulados en el mismo precepto (artículo 31.1 de la Constitución) y que resultan plenamente operativos.

Hay acuerdo en que para que el sistema tributario sea justo, debe estar distante de la confiscatoriedad. El legislador ordinario debe limitarse a aplicar la progresividad en cada figura tributaria y respecto a todo el sistema fiscal. No puede hablarse de un sistema confiscatorio, sin que tampoco lo sean los distintos elementos que la componen.

El juicio sobre la no confiscatoriedad debe realizarse sobre una doble comparación: habrá que relacionarlo con la progresividad de todos y cada uno de los

[34] *Vid.* LASARTE ÁLVAREZ, A.: *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público,* Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia de Sevilla, 1993, pág. 622.
[35] *Vid.* MARTÍNEZ LAGO, M. A.: *Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad, R.E.D.F.,* núm. 60, 1988, págs. 634-636.

tributos que existan en el ordenamiento jurídico, individualmente considerados; por otra parte, se deberá examinar la función que cumple dentro del ordenamiento en su conjunto, e intentar evaluar el resultado de su aplicación, pues hay que tener presente que la exacción de tributos proporcionales puede producir, por su efecto acumulativo, un resultado confiscatorio.

En materia fiscal, la confiscación no supone una privación imperativa, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación, ya que este tipo de privación o exacción es, en términos generales, esencial al ejercicio de la potestad tributaria y al correlativo deber de contribuir a los gastos públicos. Lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente lo contrario que la imposición tenga "alcance confiscatorio".

En la actualidad, el sistema tributario está distante de la confiscación, circunstancia que puede ser aprovechada por el legislador para aumentar la presión fiscal.

I. 6. El principio de generalidad.

El artículo 31.1 de la Constitución extiende el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a todos aquellos ciudadanos que, económicamente, estén en condiciones de hacerlo. Cualquier aplicación de este principio pasa por referirlo al elemento subjetivo de la obligación tributaria, esto es, a los sujetos que están llamados por ley a contribuir a los gastos del Estado.

Todos los ciudadanos son iguales ante la ley y concurriendo la capacidad económica en ellos no habrá razones para excluir a nadie de ese deber de sobrellevar las obligaciones fiscales. Este principio prohíbe cualquier privilegio que no esté suficientemente justificado, adquiriendo de esta manera un sentido yuxtapuesto con el principio de igualdad formal.

El principio no solo se relaciona con el de igualdad, sino también con el de capacidad económica, porque la universalidad de personas llamadas por la ley a tributar tiene que tomar como índice de medida a dicho principio, de suerte que quien tenga la misma capacidad económica debe de ser tratado fiscalmente de la misma forma, y diferente, en la medida que indique esa diferencia.

Sólo admitirán excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural y sanitaria o imperativos de la técnica tributaria.

La participación general en los gastos públicos no viene condicionada por razones tales como la nacionalidad. Pues tanto españoles como extranjeros residentes en nuestro país, tienen el deber de participar en el sostenimiento de las cargas públicas. Sin embargo, ciertas razones de índole política, económica, social o de cualquier otra índole, pueden en ocasiones legitimar y justificar la no aplicación del principio de generalidad. Y ello mediante la vía de las exenciones o bonificaciones fiscales que sean establecidas por las leyes o por la imposición de distintas ordenanzas fiscales aprobadas en los términos municipales.

El principio de generalidad indirectamente implica un efecto cuantitativo en la obligación tributaria. La generalidad supone la máxima participación de los ciudadanos en los gastos públicos. Existiendo una proporción directamente inversa: a

mayor número de contribuyentes, con capacidad económica susceptible de gravamen, menor cuota de participación en los gastos del Estado.

La conexión entre los principios de generalidad y no confiscatoriedad estriba en que la generalidad supone la extensión del deber de contribuir a quien esté en situación de hacerlo, pero nadie más allá de un concreto límite o nivel; nadie podrá ser sometido a la confiscación de sus bienes o derechos.

El artículo 133 de la Constitución ofrece una garantía al principio de generalidad, correspondiendo al poder legislativo aprobar las excepciones a la regla general de que todos debemos contribuir al sostenimiento del gasto público.

I. 7. Recapitulación.

Los principios constitucionales tributarios han sido aplicados por parte del Tribunal Constitucional en lo que se refiere a su función como legislador negativo, expulsando las normas inconstitucionales del ordenamiento jurídico. En otros términos, el Tribunal Constitucional deberá de pronunciarse, entre otros, sobre la seguridad jurídica y la equidad tributaria como finalidad de los principios enunciados en el artículo 31.1 de la Constitución.

Todos deben de contribuir progresivamente de acuerdo con su capacidad económica, al sostenimiento del gasto público, en virtud de la justicia tributaria que da lugar a la imposición de las particulares obligaciones tributarias que deben llevar a cabo los ciudadanos.

Debemos de concluir que los principios de justicia tributaria han de ser relativizados para su efectiva aplicación o individualizados, adaptándose a la situación jurídica concreta que cada ciudadano está destinado a soportar.

Se trata ahora, y en este trabajo, de poner en conexión estos principios con la normativa reguladora de los tributos locales, si bien previamente haremos una especial alusión a los beneficios fiscales en el ámbito de la Hacienda local, como mayor exponente en el que se podrá vislumbrar el adecuado respeto a los principios de justicia tributaria a los que hemos realizado una primera y esencial aproximación.

CAPÍTULO SEGUNDO.- LOS BENEFICIOS FISCALES EN LA HACIENDA LOCAL.

II. LOS BENEFICIOS FISCALES EN LA HACIENDA LOCAL.

El artículo 9 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante LRHL) -aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo-, ubicado en la Sección Primera ("Normas generales") del Capítulo III ("Tributos") de su Título Primero ("Recursos de las Haciendas Locales"), lleva por título "beneficios fiscales, régimen y compensación".

También la Constitución, en su artículo 133.3, utiliza el término "beneficio fiscal" al referirse a la reserva de ley del establecimiento de "todo" beneficio fiscal que afecta a los tributos del Estado[36].

La amplitud del término "beneficio fiscal" se pone de manifiesto por el propio Tribunal Constitucional, el cual, ya desde un primer momento va a establecer que la reserva de ley se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración, dentro de la cual puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquier otra regulación de ellas, ni la supresión de las exenciones o su reducción, o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del tributo[37].

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), al concretar en su art. 8 el contenido de la reserva de ley tributaria, va a especificar en su apartado d), y entendemos en el sentido de evitar cualquier interpretación restrictiva al respecto, que se regularán en todo caso por ley "el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

Sin perjuicio de las matizaciones técnicas que se puedan realizar acerca de la naturaleza de las diversas técnicas desgravatorias[38], vamos a analizar en este trabajo el

[36] También el art. 134.2 CE, refiriéndose al contenido de los Presupuestos Generales del Estado, utiliza este término al indicar que en ellos "se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado".

[37] Cfr. STC 6/1983, de 4 de febrero, F.J. 6. en el Repertorio del Tribunal Constitucional**,** Aranzadi, 1983, 6.

[38] Vid. CASAS AGUDO, D.: "Aproximación a la categoría jurídico-económica del beneficio tributario". En AAVV, *Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español*. Coord. J.A. Sánchez Galiana, Marcial Pons, Madrid, 2008, págs.11 y ss. Además, y entre otros VELARDE ARAMAYO, M.S.: *Beneficios y minoraciones en Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1.997, págs. 49 y ss, o la monografía de ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, Elementos, Ciencias jurídicas, Mc Grau Hill, Madrid, 1999.

régimen jurídico de los beneficios fiscales en la Hacienda Local, entendiendo, en un sentido amplio, que deberá incluir al menos, y como ha expresado la mayoría de la doctrina, los relativos a toda clase de reducciones, deducciones, exenciones y desgravaciones que van a suponer para el obligado tributario una ventaja en relación a la deuda tributaria que ha de satisfacer[39] , ventaja que va a venir a determinar y concretar el deber de contribuir[40].

El art. 9 LRHL, y en relación al régimen de los beneficios fiscales, entendidos estos en el sentido señalado, va, pues, y ante todo, a concretar, en el ámbito de la Hacienda Local, el principio de reserva de ley, al expresar que no podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de ley o los que deriven de la aplicación de los tratados internacionales, añadiendo que también podrán reconocerse los beneficios fiscales que las entidades locales establezcan en sus ordenanzas fiscales en los supuestos expresamente previstos por la ley.

El Tribunal Constitucional ha analizado el principio de reserva de Ley tributaria en relación a la Hacienda Local, en diversas Sentencias[41] , entre las que destacan la 19/1987, de 17 de febrero[42] o la 179/1985, de 19 de diciembre, conciliando en ellas el respeto al poder tributario local con la uniformidad que implica el principio de legalidad, así como delimitando el contenido material de la reserva de la Ley tributaria, prohibiendo en el primer caso, que un elemento esencial del tributo, cual es el tipo de gravamen, sea establecido de forma exclusiva por una norma proveniente del

[39] Sobre esta heterogeneidad de figuras, que van a suponer, en definitiva, la eliminación o atenuación de la carga tributaria, cfr. SOLER ROCH, M.T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria,* Civitas, Madrid, 1983, pág. 30. VELARDE ARAMAYO se refiere a las notas esenciales que deben concurrir en los beneficios fiscales, destacando, a los efectos de nuestro estudio, el hecho de suponer, según los casos, una sustracción total o parcial de la carga tributaria, pudiendo operar en la fase de liquidación de la deuda tributaria (por ejemplo una bonificación) o en momentos diferentes (como el caso de la restitución de impuestos o de las no sujeciones expresas), op. cit., pág. 52.

[40] ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, op. cit. pág. 177.

[41] ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: "Jurisprudencia constitucional en materia de Haciendas locales", en AAVV: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, dirigido por J.J. Ferreiro Lapatza, Diputación de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 61 y ss.

[42] Esta sentencia fue comentada, entre otros, por Fco. ESCRIBANO LÓPEZ en su op. *La configuración jurídica del deber de contribuir,* Civitas, Madrid, 1988, pág. 273 y por R. FALCÓN y TELLA en "Comentario de jurisprudencia", en Civitas, *Revista española de Derecho Financiero,* núm. 56, 1986, pág. 455.

Municipio, de rango inferior a la Ley, y en el segundo, considerando, asimismo, inaceptable el desapoderamiento del legislador estatal a favor de las Corporaciones locales, en relación con establecimiento del recargo municipal sobre el I.R.P.F, al no imponer a los Ayuntamientos límites cuantitativos o criterios concretos a los que hubieran de ajustarse[43].

Pero más en concreto, y respecto a los beneficios fiscales, el Tribunal Constitucional, en Sentencia 6/1983, de 4 de febrero (ratificada por la STC 42/1983, de 18 de mayo y la STC 51/1983, de 14 de julio), aplicando una interpretación en este caso restrictiva, consideró que la reserva de ley estaría limitada al establecimiento de beneficios fiscales, no así para su supresión, reducción o modificación. Si bien esta Sentencia se refería a una transformación de una reducción de la base imponible[44] , se pronuncia sobre el establecimiento de los beneficios fiscales en general, considerando asimismo la doctrina que no cabe duda de que la reserva de ley incluirá también el ámbito de las exenciones tributarias, constituyendo un aspecto del hecho imponible del tributo, por lo que incluso, y en contra de lo afirmado por el Tribunal, también la modificación o supresión de exenciones deberían estar reservadas a la ley[45] .

Volviendo al tenor literal del art. 9.1 LRHL, debemos, ante todo, constatar la efectividad del principio de reserva de ley en el ámbito de los tributos locales, y en particular, en el reconocimiento de los beneficios fiscales, de modo que sólo serán aplicados los expresamente previstos en las normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales[46]. Así pues, y con carácter general, sólo

[43] VEGA HERRERO, M.: "Inconstitucionalidad del recargo municipal sobre el I.R.P.F", *La Ley*, 1.986, pág. 862 y GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: "La problemática constitucional del recargo municipal sobre el IRPF", Civitas, *REDF*, núm. 52, 1986.

[44] En concreto, se refería a la transformación de una reducción del 90 por 100 de la base imponible de la Contribución Territorial Urbana a la que tenían derecho las viviendas de protección oficial en una mera bonificación del 50 por 100.

[45] Cfr.,por todos, LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1.988, págs. 50-51. J. Martín Queralt y C. Lozano llegaron incluso, a afirmar que "admitir que la exención pueda modificarse o suprimirse por norma distinta a la ley equivale a admitir que el hecho imponible pueda regularse por norma no legal". Cfr. su op. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 3ª edic., Tecnos, Madrid, 1992, pág. 295.

[46] En relación con los tratados internacionales destaca la aplicación, en el ámbito de la Hacienda local, de importantes beneficios fiscales recogidos en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa sede, de 3 de enero de 1979, ratificado por Instrumento de 4 de diciembre, sobre Asuntos Económicos (aplicables a contribuciones especiales, IBI e IAE), y que se han extendido en su aplicación, y en virtud de las Leyes 24,25 y 26/1992, de 10 de noviembre, y en virtud de los respectivos Acuerdos, a la

una ley estatal o tratado internacional -que asimismo, y según el art. 96 CE formará parte del ordenamiento interno- podrían establecer beneficios fiscales en la Hacienda local, atendiendo al principio de legalidad, y resultando evidente la naturaleza del poder tributario local como poder "derivado", careciendo las Entidades locales de la facultad de dictar normas con rango de ley[47] .

No obstante, sí se reconoce expresamente la posibilidad de que las Entidades locales establezcan, en sus ordenanzas fiscales, con evidente carácter reglamentario, beneficios fiscales, pero siempre y cuando estos beneficios hayan sido expresamente previstos en la Ley, lo cual va a originar, en la práctica generalidad de los tributos locales, la distinción entre beneficios fiscales "de carácter obligatorio", que habrán de ser necesariamente reconocidos por voluntad expresa de una ley, o en particular de la LRHL, y otros beneficios fiscales "de carácter potestativo" que, estando previstos en una norma de rango legal, ésta tan sólo establece la posibilidad de su reconocimiento, por lo que la Entidad local, a través de su Ordenanza fiscal correspondiente, decidirá o no sobre su efectiva aplicación en su respectivo ámbito.

A pesar de esta posibilidad de beneficios fiscales establecidos "con carácter potestativo", el contenido material de la autonomía local "para la gestión de sus propios intereses" reconocida a los municipios y provincias en el art. 137 CE., viene a justificar para muchos autores, la necesidad de una ampliación del ejercicio del poder tributario local, y en especial en relación con los beneficios fiscales, proponiendo una ley marco, similar a la LOFCA, que acotara las materias imponibles respecto a las que

---

Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, la Federación de Comunidades Israelitas de España y la Comisión Islámica de España.

Por otra parte, y en cuanto a beneficios fiscales establecidos fuera del ámbito de la LRHL, podríamos destacar los contenidos en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, o los previstos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

[47] El art. 133.1 CE establece que "la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley", añadiendo al apartado 2 que "las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes". El art. 4 LGT va a reproducir, en sus dos primeros apartados, este tenor literal, refiriéndose el art. 8 d), al que antes aludimos, a la reserva de ley tributaria en relación al "establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

el municipio puede ejercer su poder tributario, remitiendo a éste la concreción de los elementos configuradores del tributo, entre ellos las exenciones[48].

En cualquier caso, debemos insistir en la importancia del ejercicio del poder tributario local, en relación con el establecimiento de beneficios fiscales a través de las ordenanzas fiscales, siempre con la oportuna cobertura legal, teniendo sobre todo en cuenta que la ley, atendiendo a los diversos supuestos, podrá admitir, dentro de los límites establecidos -y exigidos por el principio de legalidad tributaria-, que las concretas condiciones de disfrute de estos beneficios, se regulen en las propias ordenanzas. Así, y con carácter general, el segundo párrafo del art. 9.1 LRHL, tras referirse al posible reconocimiento de beneficios fiscales en las ordenanzas fiscales, va a añadir que, en las condiciones que puedan prever las ordenanzas, éstas podrán establecer una bonificación de hasta el cinco por ciento de la cuota a favor de los sujetos pasivos que domicilien sus deudas de vencimiento periódico en una entidad financiera, anticipen pagos, o bien realicen actuaciones que impliquen colaboración en la recaudación de ingresos.

Se trata, con esta medida, de permitir, a través del posible establecimiento de una bonificación, un aseguramiento en la recaudación de los tributos de vencimiento periódico -IBI, IAE e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, fundamentalmente-, dada su importancia cuantitativa en el marco de los recursos financieros que integran la Hacienda local.

Precisamente, dada la aplicación del principio de reserva legal en materia de beneficios fiscales, así como la necesidad de garantizar la obtención de los recursos necesarios en orden a la efectividad de los principios constitucionales de autonomía y suficiencia financiera, el art. 9.2 LRHL va a establecer que las leyes que establezcan beneficios fiscales en materia de tributos locales determinarán las fórmulas de compensación que procedan, fórmulas que tendrán en cuenta las posibilidades de crecimiento futuro de los recursos de las Entidades locales procedentes de los tributos respecto de los cuales se establezcan los beneficios fiscales aludidos.

[48] Cfr., en este sentido LOZANO SERRANO, C.: "La concesión de exenciones de tributos municipales", Civitas. *REDF*, núm. 44, 1984, pág. 556 y D´OCON, J.: "La actividad administrativa de fomento en el ámbito local: las técnicas subvencionales y el principio de legalidad tributaria", *Revista de Hacienda Local*, núm. 89, mayo-agosto, 2000.

Resulta evidente que las referidas "fórmulas de compensación", y como expresamente se va a indicar en el párrafo siguiente, sólo se aplicarán cuando se trate de beneficios fiscales que hayan de ser reconocidos obligatoriamente en virtud de la norma estatal correspondiente[49], y no ya cuando dichos beneficios, aun estando previstos en la ley, hayan de estar establecidos expresamente en las ordenanzas fiscales, teniendo, por tanto, un carácter "potestativo". En este sentido, la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales ha afirmado, en contestación de 13 de mayo de 1989[50] que sólo puede hablarse de compensación a favor de las Entidades locales, cuando el Estado establezca beneficios fiscales en materia de tributos locales a través de una ley formal o a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado[51] -la disposición adicional 3ª LRHL se refiere, expresamente, a esta última posibilidad-.

No obstante lo anterior, debemos manifestar, en el sentido expresado por RUBIO de URQUÍA[52] que la remisión que se contiene en el artículo 9.2 sobre las fórmulas de compensación que hayan de contener las futuras leyes que establezcan beneficios fiscales en los tributos locales, puede ser desconocida por dichas leyes, que expresa o tácitamente, podrían venir a derogar dicha remisión -estaríamos ante normas del mismo rango legal-, a lo que habría que añadir el hecho de que, en realidad, la fórmula concreta de compensación constituye un mecanismo abstracto, difícil de concretar, teniendo, además, en cuenta la alusión, en el precepto a magnitudes difícilmente cuantificables como el crecimiento futuro de los recursos de las Entidades locales procedentes de los tributos respecto de los cuales se establezcan los beneficios

[49] Es evidente que las Comunidades Autónomas no tienen competencia para establecer beneficios fiscales en tributos locales creados por el Estado. Cfr., en este sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 1997 (Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi 1998, 486), así como RUBIO DE URQUÍA, J. I.: *Ley Reguladora de las Haciendas Locales,* Abella, Madrid, 1.989, pág. 86.

[50] Esta "contestación" está recogida en *Carta tributaria*, núm. 104/1989, pág. 109.

[51] Especialmente significativo fue el establecimiento, en la Disposición Adicional 10ª de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de "compensaciones a favor de las entidades locales por pérdida de ingresos derivada de la reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas". Vid. sobre este tema de las compensaciones por beneficios fiscales locales, y entre otros, VAQUERA GARCÍA, A.: *La compensación por beneficios fiscales locales,* Lex Nova, Valladolid, 2001 y CORDERO GONZALEZ, E. Mª.: "La compensación de créditos tributarios entre el Estado y la Administración Local. Problemas de reciprocidad", *Tributos locales*, núm. 29/2003, págs. 31 y ss.

[52] Cfr. RUBIO DE URQUÍA, J. I.: *Ley Reguladora de las Haciendas Locales,* op. cit., págs 89 y 90.

fiscales en cuestión. Todo lo cual vendría a abonar la idea de que esta compensación financiera, que consideramos esencial en orden al mantenimiento de la autonomía y suficiencia financiera de las Entidades locales, quedaría al albur de la concreta voluntad política que haya conducido, precisamente, al establecimiento de los beneficios fiscales referidos.

Finalmente, y también en orden a evitar una merma, o mejor, un desequilibrio financiero de la Hacienda municipal, relacionado en este caso no ya con un beneficio fiscal propiamente dicho, sino con una medida que, adoptada por el Estado, va a facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias contraídas frente a las Entidades locales, el art. 9.3 LRHL va a disponer que cuando el Estado otorgue moratorias o aplazamientos en el pago de los tributos locales a alguna persona o entidad, quedará obligado a arbitrar las fórmulas de compensación o anticipo que procedan a favor de la entidad local respectiva.

Además de no tratarse ya, como hemos indicado, propiamente de un "beneficio fiscal", destaca el hecho, y a diferencia del establecimiento de beneficios fiscales a que se refiere el art. 9.2., de que "las moratorias o aplazamientos" que originarían la "compensación o anticipo" han de revertir carácter "singular" al estar dirigidas a "alguna persona o entidad".

Aunque toda moratoria o aplazamiento concedido por el Estado, y en este caso referido a los tributos locales, haya de ampararse en una norma de rango legal[53], la disposición emanada del ejecutivo, salvo que también revista este rango -caso de los Decretos-Leyes o Decretos-Legislativos- deberá, en principio, ser respetuosa con el artículo 9.3 LRHL y arbitrar fórmulas de compensación o anticipo en favor de la Entidad local afectada por la moratoria o aplazamiento otorgado a determinado obligado al pago del tributo local, a que dicha moratoria o aplazamiento se refieran. No obstante, lo más probable es que la disposición de rango legal que dé cobertura a la moratoria o aplazamiento establezca o niegue -en este caso derogando, y aquí,

[53] En este sentido, el art. 8. k) LGT va a disponer que se regularán en todo caso por ley "la condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas" y el art. 7º. 2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, establece que "tampoco se concederán exenciones, condonaciones, rebajas ni moratorias en el pago de los derechos a la Hacienda Pública, sino en los casos y formas que determinen las leyes...".

entendemos que la derogación debería ser expresa- la aplicación, en su caso, de la compensación o anticipo que corresponda. Por lo que, en definitiva, la efectiva aplicación de lo dispuesto en el art. 9.3 LRHL dependería también de la voluntad política del legislador, que es al mismo tiempo, quien ha propiciado la posible concesión de la moratoria o aplazamiento.

CAPÍTULO TERCERO.- LAS TASAS LOCALES Y LOS BENEFICIOS FISCALES.

III. LAS TASAS LOCALES Y LOS BENEFICIOS FISCALES.

III.1. Evolución del concepto de tasa en el sistema tributario español.

III.1.1. Las tasas como categoría tributaria autónoma. Naturaleza y fundamento de las tasas.

La construcción doctrinal del concepto jurídico de tasa se debe esencialmente a la doctrina italiana de la primera mitad del siglo XX, en la que vino a prevalecer la posición que mantenía el carácter obligatorio de la misma, si bien diferenciándose claramente de las otras figuras tributarias, en particular, de los impuestos y las contribuciones especiales. En concreto, se trataba del concepto elaborado por A.D. GIANNINI, que entendía la tasa como "el tributo impuesto por la Ley, por una actividad desplegada por el Estado en consideración al obligado aun no solicitándola éste, e incluso siéndole desventajosa"[54].

Ciertamente, y con independencia de las diversas posturas doctrinales[55] que, sin duda, han debido adaptarse a la evolución legislativa en esta materia, teniendo especial relevancia la producida en el sistema tributario español, las características esenciales que, podríamos considerar, han estado presentes en el concepto de tasa se concretarían en: su naturaleza tributaria, que la diferenciaría claramente de los ingresos privados o público-contractuales; el hecho de ser establecidas, al menos en sus elementos esenciales, y como todo tributo, con arreglo a la ley; y el tener como presupuesto de hecho una determinada actividad administrativa, que incide de modo particular en el obligado a satisfacerla, devengándose la tasa aunque esta actividad no sea solicitada e incluso le sea desventajosa[56].

Resulta incuestionable, pues, que habrá de ser el hecho imponible de la tasa el que, partiendo de su consideración como tributo -prestación pecuniaria obligatoriamente impuesta-, permita distinguirla de las otras figuras tributarias -impuestos y contribuciones especiales-, siendo éste necesariamente determinado por

[54] GIANNINI, A.D.: *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág. 50.

[55] Sobre las diversas aportaciones doctrinales acerca del concepto de tasa, especialmente en relación al Derecho tributario italiano y al Derecho tributario español, vid., por todos, MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: *Tasas y precios públicos en el Derecho español*, I.E.F.-Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 33-40.

[56] Estas características o elementos ya aparecían destacados por J. LÓPEZ BERENGUER en su op. "Las tasas fiscales", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 67, 1967, pág. 2065.

ley. Y el carácter tributario de la tasa se ha reconocido expresamente, en el Derecho español, en el artículo 157.1.b) de la Constitución, debiendo ya la ley establecer, en concreto, su hecho imponible, que, avanzando en su concreción, va a venir determinado por la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa que incidirán de manera especial en los obligados a satisfacerla. Se podrán realizar, y como examinaremos al referirnos a la evolución legislativa, algunas matizaciones sobre el contenido concreto de esta actividad administrativa y que permitirán, a su vez, distinguir a la tasa de la figura de los "precios públicos", que en modo alguno poseen naturaleza tributaria, a pesar de reconocidos intentos del legislador, en determinadas ocasiones, de asimilarlos a los tributos.

El fundamento de la tasa, como el de cualquier otro tributo, residirá en una manifestación del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, no pudiendo considerarse ni como carga, ni como obligación no contributiva ni como un tributo causal[57]. Frente a estas posiciones, resulta en la actualidad, comúnmente aceptado, que la tasa es una prestación tributaria, cuyo hecho imponible consiste en la realización de una actividad administrativa, prestada por un Ente público, a la colectividad que ha de contribuir a su sostenimiento, colectividad que vendría, sin embargo, referida a los beneficiarios de dicha actividad[58]. Y ello con independencia de que, en la concreta aplicación de las tasas, pueda existir mayor o menor dificultad, o mejor "adaptación", al principio de capacidad económica plasmado en el art. 31.1 de la Constitución, y que, junto a otros, ha de presidir el conjunto del sistema tributario. Y además, con independencia del hecho de que los ingresos obtenidos con la exacción de las tasas resulten afectados a sufragar el coste del servicio o actividad realizada, no constituyendo ésta una característica esencial del propio concepto de tasa. Es más, en principio, y refiriéndonos ahora exclusivamente al ámbito estatal, la consideración de las tasas en su sentido más estricto como tasas "fiscales", vendría a exigir como requisitos: la necesidad de que la tasa se exija siempre por el Estado; la necesidad de que su rendimiento se ingrese íntegramente en el Tesoro, aunque dicho rendimiento

[57] Posturas estas mantenidas, entre otros, por A. BERLIRI, VICENTE-ARCHE y BLUMENSTEIN, respectivamente, y recogidas por F.J. MARTÍN FERNÁNDEZ, en su op. cit. *Tasas y precios públicos en el Derecho español*, págs. 60 a 65.

[58] En este sentido venía a expresarse F. SAINZ DE BUJANDA en su op. *Lecciones de Derecho Financiero* (9ª edición), Facultad de Derecho-Universidad Complutense, Madrid, 1991, pág. 182.

esté afectado de alguna manera; y su previsión en los Presupuestos Generales del Estado[59].

Evidentemente, las anteriores características podrían, en la actualidad, predicarse de las tasas "fiscales" establecidas en los distintos ámbitos territoriales, y en particular en los ámbitos autonómico y local. Y en modo alguno impedirá la subsistencia, o mejor, la posible aplicación, en relación con las tasas, del fenómeno de la parafiscalidad, al que posteriormente nos referiremos, así como la posibilidad de que las tasas, al igual que cualquier otro tributo, y atendiendo a determinados preceptos legales, con amparo en la propia Constitución, puedan perseguir, además o junto a la finalidad propiamente recaudatoria de los tributos, otros fines que podrían calificarse como "extrafiscales".

En todo caso, se ha considerado como elemento esencial en la configuración del hecho imponible de cualquier tasa, la realización de la actividad administrativa que afecta de modo particular al obligado a satisfacerla y que, en realidad, es la nota esencial que la diferencia del impuesto. Esta característica es la que va a justificar que el propio legislador haya previsto, en determinadas circunstancias, que han gozado asimismo de un irrefutable apoyo jurisprudencial, la posibilidad de devolución de la tasa satisfecha en el caso de ausencia de dicha actividad[60].

[59]Estas características derivaban del art. 214-1 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, norma aprobada con gran inmediatez, respecto a la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963.

[60] El artículo 12 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, aplicable a las tasas y precios públicos estatales, establece que "procederá la devolución de las tasas que se hubieran exigido, cuando no se realice su hecho imponible por causas no imputables al sujeto pasivo". La devolución procedería, pues, ante una ausencia de actividad administrativa producida por causa no imputable al sujeto pasivo. Destaca, asimismo, respecto a la jurisprudencia, la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de diciembre de 1970, que expresamente manifiesta: "el presupuesto configurador de la tasa lo constituye la prestación de dicho específico servicio, sin lo cual… no puede surgir el hecho imponible que constituye el presupuesto fáctico de toda exacción por ser el generador de la relación jurídico-tributaria". (Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi 1970, 5405), doctrina confirmada en las Sentencias de 4 de octubre de 1983 (RJA 1983, 5024), 19 de septiembre de 1992 (RJA 1992, 7064) y 13 de octubre de 1992 (RJA 1992, 8465). Se exigiría, pues, para la exacción de la tasa, la utilización efectiva del servicio (STS de 20 de enero de 1975 [RJA 1975, 65]). Y en el mismo sentido aludido, el vigente art. 26.3 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobada por Real Decreto-Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establece que "cuando por causas no imputables al sujeto pasivo, el servicio público, la actividad administrativa o el derecho a la utilización o aprovechamiento del dominio público no se preste o desarrolle, procederá la devolución del importe correspondiente". Cfr., en relación a la posición jurisprudencial sobre la naturaleza, fundamento y fines de las tasas, y en particular, sobre el requisito de la obligatoriedad de la prestación del servicio o realización de la actividad como elemento configurador del concepto de tasa, GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Concepto*

Partiendo, pues, de la consideración de la tasa como una categoría tributaria autónoma, claramente diferenciada en su hecho imponible, revelador de su propia naturaleza y fundamento, de las restantes figuras tributarias, vamos a examinar la evolución de su concepto y configuración legal. Y como hemos apuntado, este análisis no sólo ha de suponer la constatación, en los ámbitos estatal, autonómico y local, de la aplicación de las tasas como recurso tributario esencial, enmarcado en los clásicos cánones de una fiscalidad condicionada de una forma más o menos rigurosa por el principio de legalidad, su finalidad estrictamente recaudatoria o su misma contemplación en los presupuestos de los Entes públicos que las han establecido, sino por el contrario, la posibilidad de pervivencia o la nueva creación de tasas que, en los distintos ámbitos territoriales, van a permitir seguir hablando de cierta "parafiscalidad" en relación a esta categoría tributaria, así como de la posibilidad, y esto sobre todo en el ámbito autonómico, de la utilización de las "tasas", no sólo como recurso con el que obtener unos ingresos que pueden resultar esenciales para el Ente público, sino como medio para alcanzar otras finalidades ajenas a los fines estrictamente recaudatorios, como podrían ser los relativos a determinadas políticas relacionadas con el medio ambiente.

actual de tributo: análisis de jurisprudencia, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria. núm. 2, Aranzadi, Pamplona, 1996, págs. 31 y ss. Véase, además, y sobre la naturaleza jurídica de las tasas locales en la doctrina jurisprudencial, SIMÓN ACOSTA, E.: *Las tasas de las Entidades locales (el hecho imponible)*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, núm. 12, Aranzadi, Pamplona, 1999.

III. 1.2. El concepto de "tasa" en la Ley General Tributaria

El art. 26.1.a) de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, en su redacción original, definía las tasas como "aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público o la realización por la Administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo".

Esta primera redacción en la LGT supuso, de entrada, una mejora técnica respecto al concepto legal de "tasa" contenido en el artículo 1 de la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26 de diciembre de 1958, al desaparecer toda idea referente a "precio o contraprestación"[61], que suponía una nota discordante con la consideración de la tasa como obligación legal, y ello, a pesar de que la propia LGT mantenía desde entonces el error técnico de definir a los "impuestos", y se entiende a diferencia de las tasas, como aquellos "tributos exigidos sin contraprestación".

Queda clara, no obstante, en la primera redacción de la LGT, la consideración de la tasa como un tributo, que como tal debe establecerse en una ley, y cuyo hecho imponible ha de consistir en una actividad del Ente público que afecta de modo particular al obligado a satisfacerla, y esta actividad se podría concretar en la "autorización" para la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público o la realización de una actividad que se refiera, afecte o beneficie al sujeto pasivo.

Respecto al concepto primitivo de tasa de la LGT, el Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, que aprobó el Texto refundido de las Tasas Fiscales, introdujo dos elementos, estrictamente formales, que vendrían a incidir en la consideración de determinadas tasas como propiamente "fiscales", para oponer esta "característica", al fenómeno de la "parafiscalidad" y que, aun siendo predicables de otras categorías tributarias, así como en los distintos ámbitos territoriales del ejercicio del poder tributario, se concretarían en el hecho de que su exacción esté prevista en los

[61] En concreto, el art. 1 de la LTEP establecía: "Se consideran tasas las prestaciones pecuniarias legalmente exigibles por la Administración del Estado, Organismos Autónomos, Entidades de Derecho Público, Funcionarios públicos o asimilados como contraprestación de un servicio, de la utilización del dominio público o del desarrollo de una actividad que afecta de manera particular al obligado".

Presupuestos Generales del Estado, y sus rendimientos se ingresen íntegramente en el Tesoro[62].

Debemos destacar aquí, y como ya hemos en cierto modo apuntado, que la "fiscalidad", en su distinción con la "parafiscalidad", se caracterizaría, además de por las notas formales que acabamos de señalar, por su creación imperativa en virtud de ley formal. Pero, junto a esta concepción más clásica, se hace referencia a la "fiscalidad", y ahora en oposición a la "extrafiscalidad", para aludir a los fines estrictamente recaudatorios de todo "tributo fiscal", en contraposición a la consecución de otras posibles finalidades de carácter económico, social, medioambiental, etc…por parte de los comúnmente denominados "tributos extrafiscales". Y por supuesto, en ambos casos se podría contraponer la figura de la "tasa fiscal", a la existencia de las tasas "parafiscales" o "extrafiscales", o lo que es igual, el aplicar el concepto de "parafiscalidad" o "extrafiscalidad" a las tasas.

Pero, volviendo al concepto de tasa en la Ley General Tributaria, este concepto fue modificado por la Disposición Adicional Primera de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, ley aplicable, en principio, a las tasas y precios públicos estatales, que dio una nueva redacción al art. 26.1 a) de la LGT -por tanto este nuevo concepto legal habría de afectar a los distintos ámbitos territoriales, en que habría inexorablemente de aplicarse la LGT- y ello, para distinguir las "nuevas tasas" de otro recurso financiero, de carácter no tributario, el "precio público".

La tasa, en un concepto más restringido, va a ser ahora definida en el art. 6 de la LTPP y en la nueva redacción del art. 26.1.a) de la LGT, del siguiente modo:

"Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público, que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos, cuando *concurran las dos siguientes circunstancias:*

a) Que sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados.

[62] El artículo 1 del Texto Refundido de las Tasas Fiscales, disponía que "son tasas fiscales los tributos exigidos por el Estado, cuyo hecho imponible consiste en la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público o la realización por la Administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie al sujeto pasivo, y cuyos rendimientos se ingresen íntegramente en el Tesoro, estando prevista su exacción en los Presupuestos Generales del Estado".

b) Que no puedan prestarse o realizarse por el sector privado por cuanto impliquen intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación del ejercicio de autoridad o porque, en relación a dichos servicios, esté establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente".

La modificación del precepto supone esencialmente la desaparición de la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público como una de las modalidades del hecho imponible de la tasa, que ahora podría originar el establecimiento de un precio público. Y por otro lado, la introducción de dos elementos para delimitar, en el plano material, la tasa respecto del precio público. En concreto, estos elementos que habrían necesariamente de concurrir, para el posible establecimiento de la tasa, serían el hecho de que sean de "solicitud o recepción obligatoria" y "que no puedan prestarse por el sector privado". En ausencia de alguno de estos requisitos, estaríamos ya ante la posibilidad de establecimiento, asimismo, de un precio público, recurso financiero "no tributario" que, ante todo, está caracterizado por el no sometimiento en su propia creación y en la regulación de sus elementos esenciales, a la reserva de ley tributaria.

El precio público, que asumió, en este primer momento, gran parte de la materia imponible de las tasas, sufrió, por parte de la doctrina, un rechazo generalizado, por vulneración, entre otros, del principio de legalidad, suponiendo realmente en la práctica, el nacimiento de una "nueva parafiscalidad"[63].

La Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre, declarará, en efecto, inconstitucionales determinados preceptos de la Ley de Tasas y Precios Públicos, relativos al concepto y diferencias entre precios públicos y tasas, estableciendo que toda prestación patrimonial de carácter público, *coactivamente* impuesta, debía necesariamente sujetarse al principio de reserva de ley, según se dispone en el art. 31.3 de la Constitución. Y tras el análisis de los diversos preceptos a la luz del texto constitucional, llegó el Tribunal a la conclusión de que no podían mantenerse como precios públicos, atendiendo a su configuración jurídica que no exigía su aprobación en virtud de ley, aquéllos que no estuviesen caracterizados por la

[63] Cfr., por todos, y en este sentido, FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Tasas y precios públicos: la nueva parafiscalidad", en Civitas, *Revista española de Derecho Financiero,* núm. 64, 1989.

voluntariedad en el pago, sino que tuviesen carácter coactivo, debiendo, por tanto, reconducirse al ámbito de la legalidad.

En concreto, y según la citada Sentencia 185/1995, no podían ser precios públicos los relativos a la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público -pues, en este caso, se exige la obtención de una concesión o autorización que corresponde otorgar exclusivamente a la Administración-, ni tampoco los relativos a prestaciones de servicios o realización de actividades en que concurra tan sólo una de las dos características que conducirían a su consideración como coactivos, bien la obligatoriedad del servicio, bien su prestación por un ente público en régimen de monopolio de hecho o de derecho. Por lo que, en realidad, tan sólo se podrían exigir precios públicos que no tuviesen ya la consideración de prestaciones patrimoniales obligatoriamente impuestas, y sometidas por tanto a la reserva de ley, en el supuesto de prestación de servicios y realización de actividades, cuando realmente concurriesen las dos circunstancias que van a evitar la presencia de la característica de la coactividad, a saber, que no sean de solicitud o recepción obligatoria, y que, además, los servicios y actividades sean susceptibles de ser prestados o realizados por el sector privado[64].

Tras la STC 185/1995, el legislador, con la finalidad de adaptar los preceptos declarados inconstitucionales de la Ley de Tasas y Precios Públicos, a las exigencias del contenido de esta sentencia, optó por restringir el ámbito de los precios públicos, ampliando al mismo tiempo el de las tasas, volviendo a redactar de nuevo el artículo 26.1.a) de la LGT. Todo ello se va a plasmar en la Ley 25/1998, de 13 de julio -Ley de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de

[64] Entre los múltiples trabajos y estudios que han comentado la sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre (R.T.C.1995,185), podríamos destacar los realizados por FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "Precios públicos y reserva de ley. Comentario a la sentencia 185/1995 del Tribunal Constitucional", *Actualidad Jurídica Aranzadi,* núm. 243,1996; FALCÓN y TELLA, R.: "El concepto de prestación patrimonial de carácter público y la necesidad de limitar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad respecto al artículo 24 de la Ley de Tasas y Precios Públicos", *Quincena Fiscal,* núm. 2, 1996; LITAGO LLEDÓ, R.: "Doctrina constitucional sobre los precios públicos: aproximación a la categoría de las prestaciones patrimoniales de carácter público ex artículo 31.3 C.E.", Civitas, *Revista española de Derecho Financiero,* núm. 102, 1999; y PITA GRANDAL, A. Mª : "El precio público en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional", *Quincena Fiscal,* núm.7, 1996.

Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público-[65]que, con la finalidad de coordinar la actuación de las distintas Administraciones Públicas, parte de modificar el concepto de tasa en la LGT, para posteriormente modificar la regulación de las tasas y precios públicos estatales (Ley 8/1989) y locales (Ley Reguladora de las Haciendas Locales, de 28 de diciembre de 1988).

Así pues, la Ley 25/1998 va a dar cobertura legal a gran número de exacciones tributarias que se habían estimado inconstitucionales, originando la necesidad de determinar de nuevo la línea divisoria entre tasas y precios públicos, teniendo en cuenta que en la "tasa" ya no tienen por qué estar presentes ni el ejercicio de autoridad, ni la reserva del servicio o de la actividad a favor del sector público[66].

Llegamos, así, a otro concepto de tasa, en una nueva redacción del art. 26.1.a) de la LGT, debido a la Ley 25/1998, de 13 de julio, definiéndose ahora las tasas como aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de Derecho Público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca *cualquiera* de las circunstancias siguientes:

Primera.- Que los servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud por parte de los administrados:

Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.

Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

[65] Previamente a la aprobación de esta Ley, el Real Decreto-Ley 2/1996, de 26 de enero, había dotado de cobertura legal, con carácter inmediato y provisional, a los precios públicos nacidos al amparo de la Ley 8/1989 que, afectados por la Sentencia del Tribunal Constitucional, debían configurarse como prestaciones patrimoniales de carácter público. Y también con carácter previo, la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la L.O. 8/1980 de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, dio un nuevo concepto de tasa en relación al ámbito autonómico, y asimismo como consecuencia de la citada sentencia 185/1995 del Tribunal Constitucional.

[66] ALBIÑANA, C.: "Tasas, precios públicos y prestaciones patrimoniales de carácter público", *Tapia,* núm. 101,1998, pág. 8.

Segunda.- Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

En este nuevo concepto, destaca, ante todo, la incorporación al mismo, como supuesto de hecho que, en su caso podría originar el establecimiento de una tasa -no olvidemos que en cualquier ámbito territorial, ya sea el estatal, el autonómico o el local, las tasas serían un tributo de establecimiento potestativo-, el relativo a la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público. Según la STC 185/1995, esta utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público se ofrecerá siempre en monopolio por los entes públicos, a los que será forzoso acudir para solicitar su uso. De ahí la coactividad que hace de la prestación, en su caso exigida, una prestación patrimonial de carácter público, y su reconducción al concepto de tasa que, como todo tributo, se enmarca en el ámbito de estas prestaciones, si bien, como hemos indicado, estamos ante una opción del legislador, ya que en ningún momento el Tribunal Constitucional ha impedido el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público que no tengan naturaleza tributaria, siempre que, eso sí, respeten el principio de reserva de ley establecido en el artículo 31.3 de la Constitución.

Por otro lado, el hecho imponible de las tasas relativo a la prestación de servicios en régimen de Derecho público -nunca en virtud de contrato privado- que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, se va a ver, asimismo, extraordinariamente ampliado. Y ello porque, para que estas prestaciones o actuaciones puedan ser gravadas por una tasa, no se exige ya, como se derivaba de la anterior redacción del precepto, la concurrencia, en todo caso, de las dos siguientes circunstancias, sino tan sólo de *cualquiera* de ellas: que los servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria para los administrados y que no se presten o realicen por el sector privado. Evidentemente, también se podrían exigir tasas ante la concurrencia de ambas circunstancias[67].

[67] Según la sentencia 185/1995 del Tribunal Constitucional, sólo escaparía a la calificación de prestación patrimonial de carácter público, y por ende, al principio de reserva de ley, el supuesto en que se den simultáneamente los dos requisitos: voluntariedad y ausencia de monopolio, añadiendo además, que el servicio o actividad no sea imprescindible, y que no se realice en posición de monopolio, reiterándose la primera condición. Por lo que, en ausencia de cualquiera de estas circunstancias, se deberá considerar la presencia de una prestación patrimonial de carácter público.

La primera de las circunstancias -que la solicitud del servicio o actividad no sea voluntaria, o lo que es igual, que la solicitud o recepción sean obligatorias-, constituye una de las características tradicionales del concepto de tasa, exigiéndose, además, la motivación directa o indirecta de la actuación por parte del sujeto pasivo, como claro reflejo de la nota de *coactividad*, a que se refería el Tribunal Constitucional, aunque en relación a las prestaciones patrimoniales de carácter público. Resulta evidente que esta solicitud no será voluntaria, cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias. No obstante, no lo es tanto, cuando el legislador se refiere, en unos amplísimos términos, a la consideración de solicitud no voluntaria, cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean *imprescindibles* para la vida privada o social del solicitante. Términos realmente imprecisos, pero acuñados por la STC 185/1995[68] y que, según la misma, exigirían el sometimiento al principio de legalidad de la prestación patrimonial pública que, en su caso, se estableciese.

Además de la ampliación de los supuestos de posible exigencia de tasas, atendiendo a la anterior circunstancia, éstos se van a ver sobre todo ampliados, ya que, incluso en ausencia de la misma, también se podrán exigir tasas simplemente cuando los servicios o actividades en cuestión no se presten o se realicen por el sector privado, y con independencia de que pueda o no haberse establecido una reserva monopolística a favor del sector público. Basta, por tanto, con que un servicio o actividad se desarrolle sólo por el sector público para que, incluso en ausencia de obligatoriedad en la solicitud, nos encontremos ante un supuesto de hecho que originaría, en su caso, el establecimiento de una tasa.

Queda, pues, claro, que según este concepto de tasa, contenido en el art. 26.1.a) LGT, en su nueva redacción, una solicitud voluntaria del particular puede generar una contraprestación calificada como "tasa", por lo que ya no sería imprescindible, en el

[68] Según el F.J. 3º b) de la S.T.C. 185/1995 la voluntariedad en la solicitud de la prestación se torna ficticia, y por tanto estaríamos ya ante una coactividad, en "aquéllas en las que el bien, la actividad o el servicio requerido es objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar, o dicho con otras palabras, cuando la renuncia a estos bienes, servicios o actividades priva al particular de aspectos esenciales de su vida privada o social. La dilucidación de cuándo concurren estas circunstancias deberá atender a las características de cada caso concreto".

concepto de tasa, la nota de obligatoriedad, ejercicio de autoridad, o reserva del servicio o actividad a favor del sector público[69].

Debemos entender que la ausencia de las dos circunstancias, que incluye ahora el concepto de tasa, significaría, en la práctica la ausencia de coactividad, lo cual permitiría exigir contraprestaciones que no tengan ya el carácter de prestaciones patrimoniales de carácter público sometidas al principio de reserva de ley, y por tanto, la exigencia de precios públicos, tal y como eran configurados en la Ley de Tasas y Precios Públicos, dejando siempre a salvo el supuesto de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en relación al cual se estimó la existencia siempre de la nota de coactividad. Realmente, entendemos que, incluso en ausencia de ambas circunstancias, no se puede limitar la posibilidad del legislador de establecer tasas como consecuencia de la prestación de un servicio o realización de una actividad que se refiera, afecte o beneficie al sujeto pasivo, pudiéndose estimar que los criterios establecidos en la LGT, ley ordinaria, podrán o no ser respetados por una ley posterior, o lo que es igual, la LGT, como ley ordinaria, no podrá condicionar leyes futuras[70]. Y asimismo, en ausencia de ambas circunstancias, se podrían establecer, teóricamente, prestaciones patrimoniales de carácter público que no tuviesen carácter tributario. Lo esencial, en suma, será que las prestaciones patrimoniales de carácter coactivo, como son las tasas, respeten el principio de reserva de ley; y quizás, el intento de respetar escrupulosamente el tenor literal de la sentencia del Tribunal Constitucional, ha enturbiado en exceso el concepto legal de tasa.

No obstante lo anterior, debemos destacar que este concepto legal de tasa ha sido, en cierto modo, precisado o mejor simplificado, en la vigente redacción del art. 2.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, concepto que se extiende a la LTPP, cuyo art. 6 vuelve a ser redactado[71]. Ciertamente, en la vigente

[69] Cfr. el ejemplo que, a este respecto, describe y glosa C. ALBIÑANA en "Tasas, precios públicos y prestaciones patrimoniales de carácter público", op. cit, pág. 8.

[70] Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Tasas y precios públicos*, capítulo X del *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Diputación de Barcelona, Madrid, 1993, págs. 417-420.

[71] Tras cuarenta años de vigencia, la LGT de 28 de diciembre de 1963, fue sustituida, y después de ser reformada parcialmente en varias ocasiones -Leyes 10/1985 y 25/1995-, por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que acomete una revisión más en profundidad del régimen jurídico general de los tributos. Sus objetivos generales serían fundamentalmente: adecuar la Ley General Tributaria a la Constitución; aproximar su regulación a la normativa administrativa común; adaptar la LGT a los actuales

Ley General Tributaria, y en su artículo 2, se incorpora un precepto que recoge, esencialmente, lo dispuesto en el artículo 26 de la anterior ley, aunque ampliando su contenido. Tras adoptarse, por primera vez, un concepto legal de tributo[72], y explicitar, además, el alcance de las finalidades extrafiscales que pueden perseguir los tributos, va a mantener, en su apartado segundo la definición de las tres clases de tributos -tasas, contribuciones e impuestos-. Y en cuanto al concepto de tasa va a destacar la sustitución de la alusión a los sujetos pasivos por el obligado tributario; la eliminación de la concreción contenida en el artículo 26.1.a) de la Ley de 1963 de los supuestos en que se entiende que los servicios o actividades no son de solicitud voluntaria; y por contra, se añaden los requisitos que determinan cuándo los servicios o las actividades se realizan en régimen de derecho público.

En concreto, y según el artículo 2.2 a) de la LGT de 17 de diciembre de 2003, son tasas "los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio y su titularidad corresponda a un ente público" -esta segunda parte del precepto no ha sido, sin

procedimientos de aplicación de los tributos; reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica; impulsar la unificación de criterios en la actuación administrativa; posibilitar la utilización de las nuevas tecnologías en los procedimientos tributarios; establecer mecanismos que refuercen el control tributario y el cobro de las deudas tributarias; y disminuir la conflictividad en materia tributaria. Respecto al concepto legal de tasa, como ya indicamos, y antes de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, el 1 de julio de 2004, tuvieron lugar dos modificaciones en virtud de la Disposición Adicional Primera de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, y de la Ley 25/1998, de 13 de julio, teniendo su origen esta última en la STC 185/ 1995, a que nos hemos referido. La nueva redacción del concepto legal de tasa del art. 2.2.a) también se traslada al art. 6 LTPP, en virtud de la Disposición Final Primera de la nueva LGT, que le otorga una idéntica redacción.

[72] Los tributos van a ser definidos como "los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos".

embargo, añadida en la nueva redacción del art. 6 de la Ley de Tasas y Precios Públicos-.

Evidentemente, el nuevo tenor literal del precepto evita la utilización de términos tan imprecisos como bienes, servicios o actividades "imprescindibles para la vida privada o social del solicitante", sin que ello suponga merma alguna en relación al concepto esencial de "coactividad" de la solicitud o recepción de los mismos, y por otra parte, la especificación del "régimen de derecho público de la prestación de servicios o realización de actividades que podrían originar el establecimiento de una tasa, es plenamente acorde con la necesaria aproximación de la normativa tributaria a la normativa administrativa común, como uno de los principales objetivos de la nueva Ley General Tributaria, y que viene, además, a reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica.

Finalmente, tan sólo indicar que desaparece, en el artículo relativo a las categorías tributarias, la categoría de las exacciones parafiscales, que recogía el anterior artículo 26.2 y que actualmente va a ser contemplada en la Disposición Adicional Primera de la nueva Ley.

III.1.3 Las leyes autonómicas reguladoras de las tasas.

El art. 157.1.b) de la Constitución incluye a las tasas entre los tributos propios de las Comunidades Autónomas, y de hecho, el artículo 7 de la L.O. 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, en su primitiva redacción, establecía: "Las Comunidades Autónomas podrán establecer tasas sobre la utilización de su dominio público, la prestación por ellas de un servicio público o la realización por las mismas de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo"[73].

Con base en el anterior artículo, las Comunidades Autónomas aprobaron propias y diversas Leyes autonómicas reguladoras de sus tasas, como recurso financiero de gran importancia recaudatoria, aunque con algunas matizaciones sobre la terminología utilizada, que no dejaron de constituir imprecisiones de carácter técnico, en relación con los términos acuñados por la normativa tributaria de carácter general[74].

Debemos hacer notar que, antes de que la Ley de Tasas y Precios Públicos modificase sustancialmente el concepto de "tasa" para introducir, a su vez, el concepto de precio público como recurso financiero de carácter no tributario, la Ley 4/1988, de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad Autónoma de Andalucía introdujo esta distinción, y reduciendo por tanto el concepto de tasa[75].

La nueva configuración de las tasas en la Ley Orgánica 1/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos que ocasionó, incluso, la nueva redacción del art. 26.1.a) de la Ley General Tributaria de 1963, supuso una necesaria adecuación de los artículos 4.1 y 7.1 y 2 de la LOFCA, de modo que, además de incluir, como nuevo recurso de las CCAA, a "sus propios precios públicos" (art. 4.1 h), dio una nueva redacción al artículo 7.1, que en concreto va ahora a disponer que las Comunidades Autónomas podrán establecer tasas por la prestación de servicios o la realización de actividades

[73] Sobre el régimen jurídico de las tasas autonómicas, en este primer momento de su evolución legislativa, vid., por todos, LOZANO SERRANO, C.: "Ordenamiento de las tasas por las Comunidades Autónomas", *Palau 14*, núm. 4, 1988, págs. 29-50.

[74] A título de ejemplo, el artículo 5 de la Ley de 27 de diciembre de 1984, reguladora de las Tasas de la Comunidad Autónoma de Aragón, utilizaba el término "objeto imponible", cuando en realidad se refería al "hecho imponible" de las tasas.

[75] MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: *Tasas y precios públicos en el Derecho español*, op. cit. págs. 49-53.

que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos cuando *concurran las dos* circunstancias siguientes:

a) Que sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados.

b) Que no puedan prestarse o realizarse por el sector privado por cuanto impliquen intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación del ejercicio de autoridad o porque, en relación a dichos servicios, esté establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

Como consecuencia de esta nueva redacción, los Parlamentos autonómicos adaptaron sus disposiciones al nuevo concepto legal contenido en la LOFCA, y que en algunos casos, pudieron originar problemas técnicos en relación a algunos Estatutos de Autonomía que habían incorporado expresamente el supuesto de "tasa por ocupación del dominio público" entre sus recursos[76]. Hay que tener, en todo caso, en cuenta que las Comunidades Autónomas se hallarán siempre vinculadas por la LOFCA, a pesar de lo dispuesto en los Estatutos de Autonomía, de modo que, en caso de conflicto, deberá prevalecer la LOFCA, al atribuir competencias al Estado sobre los recursos autonómicos[77]. Ello conlleva, por tanto, la necesaria adaptación de las normativas autonómicas a los nuevos conceptos contenidos en la LOFCA.

La STC 185/1995 que, como ya indicamos, supuso un cambio sustancial en el concepto legal de tasa, restringiendo el ámbito de los precios públicos, originó la nueva redacción del art. 26.1.a) de la LGT, en virtud de la Ley 25/1998, de 13 de julio, pero asimismo, y con carácter previo, introdujo una modificación sustancial en la LOFCA (L.O. 8/1980), en virtud de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la LOFCA, que dio un nuevo concepto de tasa en relación con el ámbito autonómico, y que asimismo habría de exigir la modificación de las particulares regulaciones autonómicas respecto a esta materia.

[76] Cfr. sobre esta problemática AGUALLO AVILÉS, A.: *Tasas y precios públicos,* Lex Nova, Valladolid, 1992, págs. 169-170, y HERRERA MOLINA, P.: *Los precios públicos como recurso financiero,* Civitas, Madrid, 1991, págs. 90-94.

[77] FALCÓN Y TELLA, R.: "La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas", *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, núm. 72, 1987, pág. 154.

En concreto, el nuevo concepto autonómico de tasa, contenido en el artículo 7.1 va a modificar el hecho imponible, de conformidad también con la STC 185/1995, al establecer que las Comunidades Autónomas podrán establecer tasas por la utilización de su dominio público, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades en régimen de Derecho público de su competencia, que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos cuando concurra cualquiera de las circunstancias siguientes:

a) Que no sean de solicitud voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud por parte de los administrados:

- Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.

- Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

b) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

Este nuevo concepto legal, a nivel autonómico, coincide plenamente con la última redacción del artículo 26.1.c) de la Ley General Tributaria de 1963, no así con la redacción algo más técnica y adaptada a la vigente normativa administrativa común, que se refleja en el artículo 2.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. No obstante lo cual, el concepto sustancial de tasa viene a ser el mismo, de modo que el legislador no ha considerado precisa una nueva adaptación de éste en el ámbito autonómico[78].

Por otra parte, debemos destacar que algunas normativas autonómicas relativas a las tasas[79] incluyeron en la definición de la tasa la necesidad del ingreso de las mismas en Tesorería y su previsión en los Presupuestos Generales de la Comunidad. Sentado su sometimiento al principio de legalidad tributaria, se trataba simplemente de añadir al concepto entonces considerado "esencial" de tasa, las características que lo diferenciarían de las denominadas "tasas parafiscales" que, aunque como un fenómeno

[78] De hecho, la LOFCA fue posteriormente modificada por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, pero con la finalidad fundamental de establecer un nuevo régimen general de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, dejando inalterados determinados conceptos legales contemplados en ella, y en particular el de tasa.

[79] Cfr., como ejemplo, el artículo 1.1 de la Ley 5/1988, de 22 de julio, reguladora de las Tasas del Principado de Asturias, o el artículo 1 de la Ley 5/1986, de 25 de junio, de Tasas de la Comunidad de Madrid.

considerado, en principio, llamado a extinguirse, se puede estimar que, aún hoy pervive también en el ámbito autonómico. Y asimismo, en el ámbito autonómico, y como ya hemos señalado, podremos encontrarnos con tasas que, en relación con su carácter "fiscal", en el sentido de recaudatorio, sirvan, además y junto a esta finalidad recaudatoria, como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución, según viene a disponer, con carácter general, el artículo 2.1 segundo párrafo, de la Ley General Tributaria, respecto a los fines de los tributos. Este precepto, pues, es perfectamente aplicable en el ámbito de las tasas autonómicas.

III.1.4 Configuración jurídica de las tasas en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

En el ámbito del sistema tributario local, las tasas han tenido siempre una gran relevancia, que se ha reflejado en la amplia jurisprudencia y estudios doctrinales sobre esta figura tributaria.

En lo que respecta a la evolución del concepto legal, y sin detenernos en todos los hitos históricos de la evolución legislativa, ya el Decreto de 24 de junio de 1955, que aprobó el Texto articulado y refundido de la Ley de Régimen Local establecía en su artículo 435 la posibilidad de establecer, por parte de los Ayuntamientos, "derechos y tasas por prestación de servicios públicos municipales que beneficien especialmente a personas determinadas o se provoquen también especialmente por ellas", y además, y en determinadas circunstancias, también se podían exigir "derechos y tasas sobre los aprovechamientos especiales de que sean susceptibles las propiedades e instalaciones municipales destinadas al uso público o de común aprovechamiento"[80].

La Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases del Estatuto de Régimen Local, se refería al sistema financiero local en sus Bases 21 a 24, que fueron desarrolladas por el Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, el cual se ocupaba del concepto de tasa en su artículo 6. Este artículo, que desarrollaba en concreto la base 22, se va a mantener, a su vez, en el Texto refundido de las disposiciones vigentes en materia de Régimen Local, aprobado por Real Decreto de 18 de abril de 1986, que venía a desarrollar el Título VIII de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local, y que plasmaba el modelo previsto en la Constitución, derogando la Ley 41/1975, y el Real Decreto 3250/1976. El concepto, sin introducir modificaciones significativas, y contenido en el art.199 del RD de 18 de abril de 1986, resultaba más completo y si se quiere "técnico", disponiendo que los los Ayuntamientos podrán establecer tasas:

a) Por la utilización privativa o por el aprovechamiento especial de bienes o instalaciones de uso público municipal.

[80] Esta descripción de las tasas es más restringida que la derivada del concepto legal de tasa contenido en la primitiva LGT de 1963, al no contemplar las actividades que se refieran o afecten de modo particular al sujeto pasivo sin beneficiarle. Cfr., en este sentido, CALVO ORTEGA, R.: "Las tasas de las Haciendas Locales: aspectos problemáticos", *Crónica Tributaria*, núm. 6, 1973, págs. 20-21.

b) Por la prestación de servicios o la realización de actividades de competencia municipal, que beneficien especialmente a personas determinadas o, *aunque no les beneficien*, les afecten de modo particular, siempre que, en este último caso, la actividad municipal haya sido motivada por dichas personas, directa o indirectamente. De este modo, se describen mucho mejor, los supuestos que pueden integrar el hecho imponible de la tasa, equiparándose ya al contenido en la primera redacción del art. 26.1.a) de la LGT.

Poco después, la nueva Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, entendida como complementaria de la Ley 7/1985, pero al mismo tiempo derogando expresamente el Título VIII del T.R. de 18 de abril de 1986, supondrá una reforma en profundidad del sistema tributario local, modificando y creando nuevas figuras impositivas[81]. Y en materia de tasas va a suponer un nuevo concepto de tasa, más reducido en su ámbito, que el tradicional contenido en el artículo 26.1.a) de la LGT en su primera redacción. En concreto, e insistimos, en el ámbito local -suponiendo una implícita derogación en este ámbito del concepto legal de tasa contenido en la LGT, al tratarse ésta de una ley ordinaria-, el artículo 20 de la LRHL de 18 de abril de 1986 -y no reproducimos su contenido literal-, es el que va a reducir el hecho imponible de las tasas locales a la prestación de servicios públicos y a la realización de actividades administrativas de competencia municipal que se refieran, afecten o beneficien al sujeto pasivo, pero sólo cuando, por su propia naturaleza o por disposición legal o reglamentaria, no sean susceptibles de ser prestados o realizados por el sector privado, y siempre que su demanda no sea voluntaria. En relación con los demás casos de prestaciones de servicios o realización de actividades administrativas de competencia municipal, así como en el supuesto de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público municipal, se creará el sistema de *precios públicos*, como recurso no tributario que, en principio, se preveía que iba a conseguir una mayor agilidad en la gestión, así como unas mayores posibilidades de

[81] Esta Ley creó tres grandes impuestos obligatorios -Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto de Actividades Económicas e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica-, así como otro impuesto de carácter potestativo -el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras-, además de sustituir, modificando sobre todo su cuantificación, el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, por el ahora denominado Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, que también tiene carácter potestativo.

obtención de ingresos, al mantenerse este recurso al margen de los principios y régimen jurídico que, en todo caso, deben presidir y regular la aprobación, gestión y aplicación de los tributos, en general, y los tributos locales, en particular.

Este nuevo concepto de tasa, y la incorporación al ámbito local, de la figura de los precios públicos, vinieron a coincidir esencialmente con la regulación contenida en la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, ley aplicable a las tasas y precios públicos estatales, y cuya Disposición Adicional Primera, como vimos, modificó el concepto de tasa contenido en el artículo 26.1.a) de la LGT, para adaptarlo, reduciendo el hecho imponible, a la nueva situación creada. Como asimismo examinamos, la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre declaró inconstitucionales determinados preceptos de la LTPP, relativos al concepto y diferencias entre precios públicos y tasas, dando lugar a que la Ley 25/1998 modificase, en la línea marcada por dicha sentencia, el concepto contenido en la Ley de Tasas y Precios Públicos, así como formulase un nuevo concepto de tasa, sustituyendo al establecido en el art. 26.1.a) de la LGT, en el sentido, como ya vimos, de ampliación del concepto de tasa, y correlativa reducción del concepto de precio público -si bien esta última no tuviese reflejo expreso en la LGT, al no tratarse, como hemos insistido, de un recurso de naturaleza tributaria-.

La declaración de inconstitucionalidad del contenido esencial de la definición del precio público estatal y su distinción de la tasa, planteó el problema de dilucidar si la sentencia en cuestión debía ser trasladada al ámbito local, y por tanto si debía afectar asimismo al concepto y distinción entre tasas y precios públicos locales, tal y como aparecían definidos en la LRHL. Y precisamente, la no extrapolación de la Sentencia del Tribunal Constitucional vino a ser declarada por la Sentencia del TSJ de Extremadura de 22 de enero de 1996[82], que estimaba expresamente que el artículo 41.1.a) de la LRHL, que definía los precios públicos, no era inconstitucional, argumentando que el principio de reserva de ley no podía llegar a convertirse en un impedimento para que los Ayuntamientos pudiesen intervenir de alguna forma en el diseño de su propia Hacienda -más en concreto, la intervención del Pleno del Ayuntamiento en la aprobación de los precios públicos locales vendría a sortear el

[82] Jurisprudencia Tributaria Aranzadi 1996,56.

reproche de inconstitucionalidad contra las normas de la LRHL-[83]. No obstante, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 4 de junio de 1998[84] ha afirmado, en sentido contrario al expresado por el TSJ de Extremadura, la inconstitucionalidad del art. 4.1.a) LRHL, en su primitiva redacción, al ser, según el Tribunal, idéntico al artículo 24.1 de la Ley de Tasas y Precios Públicos que había sido anulado por el Tribunal Constitucional.

Unos años más tarde, el Tribunal Constitucional, en Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre [85], y en el sentido expresado por el TSJ de Extremadura, confirmará la constitucionalidad del concepto de precio público recogido en la redacción originaria del art. 41 LRHL, pues, aunque reconoce, de acuerdo con la STC 185/1995, el carácter de prestaciones patrimoniales de carácter público que han de establecerse con arreglo a la ley, de los precios públicos locales derivados de la utilización o aprovechamiento especial del dominio público, así como de los exigibles por servicios o actividades de solicitud o recepción obligatoria, los prestados en régimen de monopolio de hecho o de derecho, y los indispensables para la vida personal o social de los particulares, sin embargo, va a estimar que su exacción en el ámbito local respeta la legalidad. Las exigencias del principio de reserva de ley se respetarían al ser establecidos los precios públicos por el Pleno de la Corporación -no se admitiría la delegación, para su aprobación, a la Comisión de Gobierno, al carecer de la legitimación democrática suficiente-.

La reserva de ley, por tanto, según la STC 233/1999, habría de interpretarse de un modo flexible, compatibilizándola con la garantía constitucional de la autonomía de los municipios. Sin embargo, aun no declarando la inconstitucionalidad del concepto de precio público, sí se declararía, y según lo dispuesto en el Fundamento Jurídico 19.c), último párrafo, una inconstitucionalidad específica del artículo 45.1, respecto a aquellos precios públicos que sean prestaciones patrimoniales de carácter público, en cuanto la ley no haya establecido el *límite máximo* de la prestación, por lo que sólo se

[83] Cfr. sobre esta sentencia y sus consecuencias, ORÓN MORATAL, G.: "Los precios públicos en la Hacienda Local tras la sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de diciembre de 1995 (a propósito de la sentencia del TSJ de Extremadura de 22 de enero de 1996)", *Jurisprudencia Tributaria,* núm. 74,1996, págs. 17 a 24.
[84] Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi 1998,4779.
[85] Boletín Oficial del Estado de 20 de enero de 2000.

consideraría inconstitucional la deslegalización de la cuantía, en tanto en cuanto no se estableciese un tope máximo. Los precios públicos identificados como prestaciones de carácter público, según esta sentencia, son "materialmente tributos"[86].

En cualquier caso, debemos señalar que, tras la STC 185/1995, y antes de dictarse la STC 233/1999, el legislador, procurando la adaptación a la primera de estas sentencias, y la coordinación de la actuación de las distintas Administraciones Públicas, no sólo dio una nueva redacción al art. 26.1 a) de la LGT, modificando su concepto de tasa, sino que, además, modificó la regulación de las tasas y precios públicos estatales (Ley 8/1989) y locales (LRHL de 28 de diciembre de 1988). Y todo ello, mediante la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público, a la que insistentemente hemos aludido.

En lo que respecta al concepto de tasa recogido en el art. 20 de la LRHL, de 28 de diciembre de 1988, la nueva redacción, plenamente respetuosa con la STC 185/1995 -y podemos entender sin tener en plena consideración lo dispuesto en la STC 233/1999, respecto a la constitucionalidad, con matices, de la regulación de los precios públicos contenida en la LRHL-, dispone, con carácter general, que las Entidades locales, en los términos previstos en esta Ley, podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos. Estos serían los presupuestos de hecho que, con carácter general, podrían originar, si esta es la voluntad de la Entidad local, el establecimiento de una tasa, y que no son otros que los establecidos en la redacción originaria del art. 26.1.a) de la LGT de 28 de diciembre de 1963.

[86] R. FALCÓN Y TELLA ha criticado esta afirmación, crítica que compartimos, en el sentido de que viene a realizar una "exagerada e innecesaria ampliación del concepto de tributo", debiéndose considerar que ni la STC 233/1999 ni la anterior STC 185/1995, impiden la posibilidad de que una ley habilite a las Entidades locales a establecer prestaciones patrimoniales de carácter público, respetuosas por tanto, con el principio de legalidad, y que sin embargo, no sigan el régimen jurídico aplicable a los tributos y que, y como ejemplo, pudiesen originarse por la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de contrato. Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: "La S.T.C. 233/1999, de 16 de diciembre (I): los precios públicos locales", *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2000, págs. 5-7.

Hay que recordar aquí, que la LRHL de 28 de diciembre de 1988, modificada, además de por la Ley 25/1998, y entre otras, por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, y fundamentalmente por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, que modificó múltiples preceptos, fue finalmente sustituida, por el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto-Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que viene efectivamente a integrar en su articulado la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, previamente modificada, y la Ley 51/2002, de 27 de diciembre. No obstante lo cual, destacamos que la redacción que se mantiene en el art. 20 del Texto finalmente aprobado y actualmente vigente, es la procedente de la Ley 25/1998, de 13 de julio. Y esta redacción no ha sido tampoco alterada por el vigente concepto de tasa contenido en el artículo 2.2 a) de la Ley General Tributaria, de 17 de diciembre de 2003 y que, como ya indicamos, tan sólo supuso alguna mejora técnica y la toma en consideración de la necesidad de aproximar la regulación a la vigente normativa administrativa común[87].

Sentado, pues, que el concepto de tasa contenido en el art. 20 de la vigente LRHL (TR 2/2004, de 5 de marzo), es el resultante de la modificación operada en virtud de la Ley 25/1998, debemos referirnos brevemente a la concreción que este artículo lleva a cabo, respecto al concepto legal de tasa, tras la primera descripción del hecho imponible con carácter general.

El precepto va a matizar que, en el supuesto de que la Entidad local se decida a establecer una "contraprestación" por las prestaciones o actividades previamente aludidas, ésta deberá, *en todo caso*, tener la condición de *tasa* cuando se trate de la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, o bien en el caso de que, tratándose de prestación de servicios o realización de actividades en régimen de derecho público *de competencia local* que se refieran, afecten o beneficien

[87] El régimen jurídico vigente de las tasas locales se contiene en los arts. 20 a 27 LRHL (T.R. 2/2004, de 5 de marzo), régimen que se aplicará a las tasas establecidas por los municipios (art. 57), por las provincias (art. 132), las entidades supramunicipales (art. 152), y, en su caso, a las que pudieran establecer las entidades de ámbito territorial inferior al municipio (art. 156). Cfr. sobre este régimen jurídico, y en particular sobre el hecho imponible de las tasas, MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: "Algunas reflexiones sobre el hecho imponible de las tasas locales", *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2010, págs. 15 y ss. Y sobre la cuantificación de las tasas locales, vid., por todos, LAGO MONTERO, J.M-GUERVOS MAÍLLO, Mª.A.: *Tasas locales: cuantía*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2004.

de modo particular al sujeto pasivo, se produzca *cualquiera* de las dos circunstancias a que venimos aludiendo, y en los mismos términos recogidos en la nueva redacción del art. 26.1.a) LGT 1963 -ahora art. 2.2.a) LGT de 17 de diciembre de 2003-, es decir, que no sean de solicitud o recepción voluntaria, o bien, que no se presten o realicen por el sector privado. Así pues, en todos estos supuestos en que, según el Tribunal Constitucional, aparecería la nota de coactividad[88], no va a quedar a las Entidades locales ni siquiera la opción de establecer, con arreglo a la ley, una prestación patrimonial de carácter público no tributario, sino que necesariamente, y siempre con carácter potestativo desde la perspectiva de su establecimiento, deberán establecer un tributo, y más concretamente una "tasa".

Precisamente, y en un sentido contrario, en el caso de prestaciones de servicios o realización de actividades de la competencia de la Entidad local, y según el art. 41 LRHL, en su vigente redacción, las Entidades locales podrán establecer precios públicos siempre que no concurra *ninguna de las circunstancias* especificadas anteriormente.

No obstante, el hecho de que en ausencia de las dos circunstancias se puedan exigir precios públicos, en ningún modo podrá impedir que también en estos supuestos la Entidad local pueda establecer tasas, atendiendo al concepto general de tasa contenido en el primer párrafo del artículo 20.1 LRHL, y habida cuenta que, en el segundo párrafo de este art. 20.1, se dice que "en todo caso" tendrán la consideración de tasas, pero no en el "único caso"[89]. Será siempre posible, y como bien ha afirmado SIMÓN ACOSTA, la opción por la tasa frente al precio público, o lo que es igual, cualquier servicio o actividad que se refiera, afecte o beneficie al sujeto pasivo podrá prestarse en régimen de "tasa"[90].

La diferencia sustancial entre precio público y tasa -y en definitiva habrá supuestos en que la Entidad local deberá, en su caso, establecer necesariamente una tasa, y otros en que deberá optar entre el precio público y la tasa- estará, por supuesto,

[88] Sobre la teoría de la "coacción" como elemento distintivo entre tasas y precios, cfr. AGUALLO AVILÉS, A.: *Tasas y precios públicos*, Lex Nova, Valladolid, 1992, págs. 90 y ss.
[89] Cfr., en este sentido, COBO OLVERA, T.: "Algunas consideraciones sobre el nuevo régimen de las tasas de las entidades locales", *Aranzadi Fiscal*, Boletín 1, 1999, pág. 2.
[90] Cfr. SIMÓN ACOSTA, E.: *Las tasas de las Entidades locales (el hecho imponible)*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria 12, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 40.

en el origen de la obligación, que estará bien en un contrato, y por tanto en la libre voluntad de quien se obliga, en el caso de los precios, o bien en la obligación *ex lege* que caracteriza a toda obligación tributaria. El régimen jurídico aplicable a precios y tasas será completamente distinto, si bien habrá que destacar que, aunque no sea aplicable a los precios públicos el régimen jurídico tributario, plasmado con carácter general en la LGT y la normativa que la desarrolla, sin embargo, a efectos de garantizar el pago de los mismos, el art. 46.3 LRHL establece que "las deudas por precios públicos podrán exigirse por el procedimiento administrativo de apremio".

En suma, habrá que estar, pues, a cada supuesto concreto, y en relación a cada Entidad local en particular, para saber si esta Entidad puede ejercer la opción, y establecer una tasa o un precio público, o por el contrario, se ve obligada a establecer necesariamente una tasa[91].

La gran ampliación del concepto de tasa originada por la STC 185/1995, así como las dos extensas listas ejemplificativas de las tasas que, en su caso, se podrían establecer (art. 20.3 y 4 LRHL), van a propiciar una drástica reducción de los supuestos en que las Entidades locales mantengan la figura de los precios públicos. Y esta drástica reducción de supuestos de posible exigencia de precios públicos, habida cuenta de las críticas que estos sufrieron a nivel doctrinal, al implicar, como indicamos, cierto "régimen" de parafiscalidad, podríamos considerar que vendría a favorecer, en principio, la seguridad jurídica de los administrados, dada la reconducción de los mismos a la figura de la tasa, sometida, como todo tributo, a los principios, procedimientos y garantías regulados en la LGT y demás normas tributarias.

Por otra parte, sin embargo, teniendo en cuenta la regulación de los precios públicos, que no establece límite cuantitativo máximo para los mismos, esta menor aplicación de este recurso va a suponer una disminución de los ingresos financieros de las Entidades locales, viéndose afectados los principios de suficiencia y autonomía financiera.

[91] Vid. algunos ejemplos sobre las distintas posibilidades a que daría lugar la vigente normativa en materia de tasas y precios públicos locales, en SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: "Tasas y precios públicos que afectan a los bienes inmuebles en el ámbito local", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 257, 2000, págs. 477-478.

La Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, del Tribunal Constitucional, en realidad no exigía tan drástica reducción del ámbito de los precios públicos establecidos por las Entidades locales, sino que lo que sin duda exigía, era que cuando los precios públicos constituyesen "prestaciones patrimoniales de carácter público", se sometiesen al principio de legalidad, que se pondría de manifiesto en su cuantificación, no admitiéndose la ausencia de un límite máximo respecto a los relativos a prestaciones de servicios o la realización de actividades. Se podría haber mantenido, al menos en el ámbito local, un concepto, si no tan amplio como el primitivo, sí más amplio que el actual, con la salvedad de modificar, en su caso, para establecer un límite legal, la cuantificación de los precios públicos, de modo que este recurso financiero, con una regulación más depurada, hubiese permitido, con independencia de su grado de "parafiscalidad", conseguir mayores ingresos, y siguiendo un procedimiento más ágil de establecimiento y gestión que el aplicable a las tasas. De hecho, resulta llamativa la posible recaudación de un recurso "no tributario" como es el precio público, por el procedimiento administrativo de apremio, justificándose por la necesidad de garantizar su exacción; pero, lo que es más importante, la posibilidad del establecimiento o modificación de los precios públicos por el Pleno, se ha estimado constitucional, como asimismo la delegación en la Comisión de Gobierno, o la atribución de su fijación a Organismos Autónomos o Consorcios, siempre y cuando, en estos últimos supuestos -delegación o atribución- no nos encontremos ante "prestaciones patrimoniales de carácter público", según estableció la Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, del Tribunal Constitucional.

Resulta, pues, evidente que podemos encontrar ciertos grados de "parafiscalidad" en la regulación de las tasas y precios públicos locales, o mejor dicho, es posible que determinados precios públicos puedan estar, tras una defectuosa regulación técnica, escondiendo tras de sí alguna "prestación patrimonial de carácter público", o más en concreto con naturaleza de tasa, situándonos así ante un ámbito de parafiscalidad que en cierto modo vendría a justificarse por una evolución legislativa de la Hacienda local, marcada por la necesidad de hacer frente a una insuficiencia financiera considerada endémica.

Por otro lado, esta misma evolución legislativa va a poner de manifiesto la imposibilidad, a un nivel general, del establecimiento de tributos locales, y en particular "tasas", con fines extrafiscales, o no estrictamente recaudatorios. Evitando aludir a los diversos hitos que han integrado esta evolución legislativa, hemos de destacar que hasta la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, se autorizaba a los Ayuntamientos a que establecieran tributos con fines no fiscales. Y de hecho, no sólo aparecían entre la enumeración de recursos financieros del Real Decreto 3250/1976, sino que incluso venían a ser definidos en el Real Decreto-Legislativo de 18 de abril de 1986[92], aunque expresamente disponía, en su artículo 390-3 que "no podrán establecerse arbitrios con fines no fiscales cuando los Ayuntamientos dispongan legalmente de otros medios coercitivos para lograr la finalidad del arbitrio mismo". Y en particular, se venían a conceptuar como arbitrios no fiscales, y aquí la naturaleza se podría en cierto modo asimilar a la de las tasas, y entre otros, "los relativos a la limpieza y decoro de fachadas, patios interiores, medianerías y puertas que se abran hacia el exterior" (artículo 390-4).

La Ley 39/1988, de 28 de diciembre supuso la supresión, como recurso financiero de las Entidades locales, de los tributos con fines no fiscales, supresión que, por supuesto, se mantiene en la vigente Ley de Haciendas Locales (Texto Refundido 2/2004, de 5 de marzo). Resulta, pues, vetada la posibilidad de crear "ex novo" un tributo con fin no fiscal por parte de las Entidades locales, y en concreto mediante el ejercicio de su poder tributario derivado de la propia Constitución y las leyes.

El hecho de que la Ley General Tributaria, en su artículo 2.1, y con carácter general, admita las finalidades extrafiscales que pueden perseguir los tributos, va a suponer un argumento o justificación más a favor, bien de la aprobación bien de la concreta regulación de determinados tributos de forma que sirvan o coadyuven como instrumentos de la política económica general, atendiendo a principios y fines

[92] Según el art. 390-2 de este T.R. de 18-4-1986, serían tributos con fines no fiscales los que "no persiguiendo una finalidad netamente fiscal, ni figurando entre los autorizados expresamente (…), hayan de servir al Ayuntamiento que los imponga como medio para evitar fraudes, mistificaciones o adulteraciones en la venta de artículos de primera necesidad, para coadyuvar al cumplimiento de las Ordenanzas de policía urbana y rural, o de disposiciones en materia sanitaria, para contribuir a la corrección de las costumbres, para prevenir perjuicios a los intereses generales".

contenidos en la Constitución, distintos al estrictamente recaudatorio. Pero debemos matizar en el sentido de que, aunque en el ámbito estatal o autonómico no existiría impedimento alguno a la propia *creación* por ley de tributos con finalidades extrafiscales, teniendo una importante proyección, esta posibilidad, atendiendo al principio de legalidad, y más en concreto a lo dispuesto en la Ley de Haciendas Locales, estaría vetada a las Entidades Locales.

Por supuesto, la regulación de los distintos tributos locales, y siempre con base en la propia ley, permitirá, sobre todo a través de los beneficios fiscales, atender a finalidades de política económica o incluso medioambientales, pero lo que no resultará admisible, con la vigente normativa, es la creación *ex novo* de un tributo directamente orientado a conseguir estas finalidades. Y es más, en el caso concreto de las tasas, su cuantificación va a estar directamente relacionada con el valor que tendría en el mercado la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, o bien con el coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate, o en su defecto, del valor de la prestación recibida (art. 24.1 y 2 LRHL). Y la Ley sólo admite, en relación con la posible modulación por parte de las Ordenanzas fiscales, de la cuantía de las tasas, que se tengan en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlos (art. 24.4 LRHL). Por lo que existiría gran dificultad en el establecimiento o regulación de tasas locales con fines extrafiscales.

III.2. Los beneficios fiscales y las tasas locales.

La posibilidad de establecer beneficios fiscales en relación con las tasas locales se ha de considerar, en principio, como bastante reducida, habida cuenta de la aplicación del principio de reserva de ley, al que ya nos hemos referido, y en consonancia con ello, del hecho de que en la vigente regulación de las tasas locales -artículos 20 a 27 LRHL-, tan sólo dos preceptos -el artículo 21.2 y el artículo 24.4- ampararían esta posibilidad. En el primer supuesto estaríamos ante una exención de carácter obligatorio, mientras que en relación al segundo se podría hablar de beneficios fiscales, de carácter potestativo, establecidos, en todo caso, con la finalidad de tener en cuenta criterios genéricos de capacidad económica.

En efecto, el artículo 21 se refiere en el apartado 1 a determinados supuestos de no sujeción, supuestos en que en modo alguno se podrían exigir tasas, considerándose, al menos en un sentido técnico-jurídico, que no se realiza el hecho imponible que originaría el nacimiento de la obligación de pagar la tasa. En concreto, no procedería exigir tasas, y por mandato expreso de la ley, por los servicios de abastecimiento de aguas en fuentes públicas, el alumbrado de las vías públicas, la vigilancia pública en general, protección civil, la limpieza de la vía pública y la enseñanza en los niveles de educación obligatoria. Ciertamente en estos supuestos, y con la excepción del relativo a la enseñanza, cuya exclusión se debe conectar a la consideración de ésta como un servicio básico, no se da la existencia de un servicio público individualizable en un destinatario concreto, no incurriendo así uno de los presupuestos legitimadores de la tasa[93].

El artículo 21.2 sí va a contemplar, por el contrario, un supuesto de exención tributaria que podríamos calificar como obligatoria y "mixta". Sería obligatoria dado que, siempre que se dé el supuesto contemplado en la norma, la Entidad local habrá de aplicar necesariamente la exención. Y por otro lado, sería "mixta" dado que, estando referida tan sólo a determinados sujetos pasivos -en concreto, los Entes públicos territoriales-, por lo que podría calificarse de "subjetiva", aparece directamente conectada con determinados aprovechamientos por parte de dichos Entes, por lo que podría asimismo calificarse como "objetiva".

[93] LAGO MONTERO, J. Mª: *Tasas locales: cuantía,* Marcial Pons, Madrid, 2004, págs. 38-39.

En concreto, el artículo 21.2 LRHL va a determinar que el Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades locales no estarán obligados al pago de las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público por los aprovechamientos inherentes a los servicios públicos de comunicaciones que exploten directamente y por todos los que inmediatamente interesen a la seguridad ciudadana o a la defensa nacional.

Así pues, y en el supuesto de que la Entidad local haya establecido tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público -no podemos olvidar que el establecimiento de cualquier tasa es potestativo para la Entidad local debiendo, eso sí, ajustarse en caso de aprobación de la tasa en la Ordenanza fiscal correspondiente, a la regulación contenida en la LRHL-, no podrá exigirlas al Estado, Comunidades Autónomas y Entidades locales, cuando se refieran a determinadas utilizaciones o aprovechamientos. En particular, no se exigirán en relación a aprovechamientos inherentes a servicios públicos de comunicaciones, en este caso, explotados directamente por el Estado, Comunidad Autónoma o Entidades locales, ni tampoco las utilizaciones o aprovechamientos relacionados directamente con la seguridad ciudadana o la defensa nacional. Esta sería la interpretación literal del precepto, que, por tanto, supone la exclusión de la exención de las tasas por prestación de servicios o la realización de actividades administrativas[94].

Esta parquedad del artículo 21.2 en la regulación de un posible supuesto de exención en relación con determinadas tasas y respecto a determinados sujetos -en todo caso Entes públicos-, va a verse notablemente "compensada" con el amplio tenor del art. 24.4 que, en el marco de la cuantificación de las tasas, va a permitir a las Entidades locales establecer beneficios fiscales -no sólo ya exenciones- con la finalidad genérica de tener en cuenta la capacidad económica de los sujetos pasivos

[94] Así se manifiesta, entre otras, la STS de 13 de septiembre de 2002 (Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi 2003, 777), en la que también se expresa que "las comunicaciones que realiza Correos y Telégrafos no se explotan directamente por el Estado sino por una entidad pública empresarial que aunque constituida por organismos públicos muy numerosos no es el Estado en la interpretación que debe hacerse del art. 21.2". En una interpretación más amplia, la STSJ de Madrid de 1 de octubre de 2002 interpretó de una forma más amplia, y en relación con el uso de determinadas galerías subterráneas por el Ministerio de Defensa, que la exención a favor del Estado "no sólo cubre las tasas que pudieran girarse para el uso de la galería, sino también las que tuvieran por fundamento los gastos de mantenimiento, conservación, limpieza o vigilancia de tales galerías; porque sin tal mantenimiento no podría obtenerse un aprovechamiento adecuado de las mismas".

que han de satisfacerlas. Literalmente dispone este precepto que "para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas".

A pesar de que la capacidad económica no constituye el principio que fundamenta la existencia de las tasas, estando éstas presididas más bien por el principio del beneficio, el hecho de su configuración, en el art. 31.1 CE, como principio esencial de justicia tributaria, va a obligar al legislador a establecer que no paguen tasas quienes carezcan de capacidad económica para ello, lo cual justifica el tenor, quizás no lo suficientemente concreto y demasiado abierto por los términos potestativos empleados, del artículo 24.4 LRHL. Así, y en principio, a través de exenciones totales o parciales, habrá de tenerse en cuenta la capacidad económica del sujeto obligado al pago de las tasas[95], o más en concreto como afirmó SIMÓN ACOSTA, el principio de capacidad económica "puede jugar mediante criterios objetivos, es decir, aplicando tasas reducidas o incluso excluyendo el pago de tasas en aquellos servicios que son utilizados normalmente por personas de bajo nivel económico"[96].

A mi entender, sin embargo, la interpretación del precepto debe ser incluso más extensa, amparando el establecimiento de "beneficios fiscales", entendidos en el sentido más amplio, que incluiría en todo caso posibles bonificaciones, siempre atendiendo a criterios genéricos de capacidad económica.

El hecho de utilizar los términos "criterios genéricos" de capacidad económica debemos interpretarlo en el sentido de que, al no estar directamente conectado el hecho imponible de las tasas a la capacidad económica, sino al beneficio obtenido por el particular, no se va a poder aplicar un beneficio fiscal basado en una manifestación sectorial, sino en índices globales o genéricos de capacidad económica, de los que el nivel de renta del sujeto obligado al pago sería el más significativo[97].

---

[95] CALVO ORTEGA, R.: "Las tasas de las Haciendas locales: aspectos problemáticos", *Crónica tributaria*, núm. 6, 1972, págs. 23-24 y MATEO RODRÍGUEZ, L.: "Principios rectores de la cuantificación de las tasas y precios públicos en el Derecho español", en AAVV: *Tasas y precios públicos en el Ordenamiento jurídico español*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1991. págs. 278 y ss.

[96] Cfr. SIMÓN ACOSTA, E.: "Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas locales", *Hacienda Pública Española*, núm. 35, 1975, pág. 291-296.

[97] Cfr. MATEO RODRÍGUEZ, L.: "Principios rectores de la cuantificación de tasas y precios públicos en el derecho español", op. cit., pág. 280.

El principio de capacidad económica debe, pues, servir para que las Entidades locales modulen la cuantificación de las tasas que hayan establecido en relación con quienes resulten más desfavorecidos, hecho que resultará objetivado a través de las declaraciones a presentar por el I.R.P.F o el Impuesto sobre el Patrimonio, o bien de no venir obligados a ello, mediante la declaración de ingresos o propiedades del obligado al pago[98]. Con carácter general, se deberían conectar los posibles beneficios fiscales en las tasas con el nivel de renta o la titularidad de un patrimonio como índices genéricos de capacidad económica.

Frente al criterio generalmente restrictivo de la regulación de los beneficios fiscales en el ámbito local, se debería generalizar, en aplicación del artículo 24.4 LRHL, el establecimiento de exenciones totales o parciales, bonificaciones, o bien la determinación de una graduación en las tarifas de las tasas que atienda a la capacidad económica, y ello a través de la regulación contenida en las ordenanzas fiscales. Ello permitiría, y como ejemplo, el tener en consideración, en la cuantificación o en el establecimiento de exenciones o bonificaciones en las tasas, la capacidad económica de las familias, y en particular, las cargas familiares como criterio modulador de la misma[99]. Parece del todo punto inexcusable la modulación de la cuantía de las tasas en relación a los servicios públicos esenciales, con base en la capacidad económica de quienes han de satisfacerlas[100].

La jurisprudencia ha tenido ya ocasión de pronunciarse sobre el principio de capacidad económica como criterio para la determinación de la cuantía de las tasas, y en concreto, sobre la idoneidad de tener en cuenta, entre otros criterios que podrían manifestar una distinta capacidad económica en relación al pago de las tasas, las distintas categorías de calles a efectos de otros tributos (S.A.T. Granada 21-7-1988) o la superficie de los inmuebles (SAP Santa Cruz de Tenerife 15-7-1988; STSJ Canarias (Tenerife) 30-6-1995), justificando incluso la elevación de la cuantía mediante recargos, con la finalidad de cumplir con la previsión legal (STS de 9 de julio de

[98] MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: *Tasas y precios públicos en el Derecho español*, I.E.F.-Marcial Pons, 1995, pág. 140.

[99] LAGO MONTERO, J. Mª. : "Un apunte sobre el principio de capacidad contributiva en algunas tasas y precios públicos", en AAVV: *Tasas y precios públicos en el Ordenamiento jurídico español,* op. cit., págs. 98-101.

[100] LAGO MONTERO, J. Mª. : *Tasas locales: cuantía,* op. cit, págs. 136-137.

1998)[101]. No lo ha hecho aún sobre el establecimiento de exenciones o bonificaciones, posibilidad aún poco extendida en el ejercicio del poder tributario local respecto a las tasas, pero que, fundamentada en criterios genéricos de capacidad económica, no sólo estaría perfectamente legitimada, sino que supondría un claro exponente de la responsabilidad político-fiscal que debe presidir la autonomía financiera local.

[101] Ha sido criticado el hecho de que la jurisprudencia venga a veces a legitimar tarifas desproporcionadas con el coste del servicio que se presta para aquellos contribuyentes que detentan una capacidad económica previa más alta que la media. Cfr. en este sentido LAGO MONTERO, J. Mª. : *Tasas locales: cuantía*, op. cit., pág. 137.

CAPÍTULO CUARTO.- LOS BENEFICIOS FISCALES EN LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES.

IV.- LOS BENEFICIOS FISCALES EN LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES.

IV.1. Evolución legislativa y naturaleza de las contribuciones especiales.

Las contribuciones especiales, constituyen una categoría tributaria cuyo objeto de gravamen lo constituye el beneficio que obtienen determinados sujetos como consecuencia de una actividad administrativa particular, la que consiste en la ejecución de obras o el establecimiento o ampliación de servicios públicos[102]. Por tanto, hablamos de un tributo que si bien, no grava específicamente la riqueza inmobiliaria pueden afectar, bien directa o indirectamente, a los bienes inmuebles, dado que el objeto del gravamen puede estar constituido bien por un aumento de valor de los mismos, bien por los beneficios que, de forma especial, ha ocasionado la actividad administrativa a las personas que tienen algún tipo de relación con el inmueble de que se trate.

Estos tributos, pese a construir un recurso tradicional de las Haciendas Locales, como instrumento de financiación de operaciones de inversión pública, han tenido una escasa efectividad y significación en el cuadro de ingresos locales. Como ha señalado M. Vega Herrero, diversos factores han influido en la escasa efectividad de este tributo, entre otros, la tradicional oposición de los afectados, representados por las Asociaciones administrativas de contribuyentes y la dificultad de gestión por la complejidad de los trámites que su aplicación conlleva. Tales obstáculos han sido determinantes para que las Corporaciones municipales hayan optado, en muchos casos, por no establecer contribuciones especiales[103].

---

[102] Sobre el concepto doctrinal de las contribuciones especiales, puede verse, VEGA HERRERO, M.: *Las contribuciones especiales en España,* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, págs. 29 y ss.

[103] VEGA HERRERO, M.: "Las contribuciones especiales de la Hacienda municipal: Análisis crítico". En *Fiscalidad municipal sobre la propiedad urbana,* op. cit., págs. 9y 10. También J. I. RUBIO DE URQUÍA y S. ARNAL SURÍA, se refieren a que las contribuciones especiales constituyen un instrumento tributario escasamente utilizado por las Entidades locales, cuando dicen que *"las obras públicas de establecimiento o ampliación de servicios públicos que, con el paso del tiempo y tras la sucesiva ejecución de otras que en su momento fueron consideradas prioritarias, van manifestándose como necesarias o convenientes para el interés general suelen afectar de ordinario a zonas o barrios periféricos (tradicionalmente infradotados) por lo que parece injusto que sus habitantes, que de ordinario con menos recursos que los de las zonas céntricas o más prósperas además de haberse visto privados durante largas épocas de ciertas instalaciones o servicios que ya existían en éstas (y cuyo establecimiento fue probablemente realizado íntegramente con fondos públicos) se vean obligados a contribuir especialmente cuando les llega la hora de participar de unas condiciones más beneficiosas".* Cfr. RUBIO DE URQUÍA, J. I. y ARNAL SURÍA, S.: *Ley Reguladora de las*

Las contribuciones especiales se implantaron por primera vez en nuestro país por el Real Decreto de 31 de diciembre de 1917, configurándose, desde ese momento, como un recurso financiero netamente municipal sobre la base de postulados de justicia tributaria. En este sentido, la Exposición de Motivos del citado R.D. reconocía la necesidad de su establecimiento, cuando proclamaba que "la carencia de un sistema amplio y eficaz de contribuciones especiales, tiene detenida la iniciativa de nuestros Ayuntamientos para gran número de obras y servicios municipales, cuyo coste ni debe ni puede gravitar sobre los contribuyentes por impuestos generales"[104]. Por tanto, se reconocía que cuando fuera posible delimitar el grupo de personas especialmente beneficiadas por el gasto público, debía ser éste a quien correspondería su financiación. Por otra parte, el RD de 1917 diferenció dos tipos de contribuciones especiales, considerando compatibles las cuotas de las contribuciones por aumento de valor y por obtención de un beneficio especial. Asimismo, limitó la posibilidad de imposición de este tributo a los supuestos de realización de obras, sin aludir al establecimiento de servicios.

Con posterioridad, han sido muchas las disposiciones que han regulado esta materia. Así, se promulgó el R.D. de 21 de febrero de 1922 (que extendió la posibilidad de establecer contribuciones especiales a las Provincias y consolidó la afectación de los ingresos obtenidos por contribuciones especiales a la financiación de las correspondientes obras y servicios) y el Real Decreto-Ley de 8 de marzo de 1924 que aprueba el Estatuto municipal[105]. Más adelante, la regulación de las contribuciones

---

Haciendas Locales, op. cit., págs. 201 y 202. En el mismo sentido de los anteriores autores, se expresa BALLESTEROS FERNÁNDEZ, M.: *Manual práctico de contribuciones especiales,* Comares, Granada, 1992, pág. 13.

[104] Con anterioridad al R.D. de 31 de diciembre de 1917, en la Exposición de Motivos del Proyecto de exacciones municipales de 7 de noviembre de 1910, ya se hacía referencia a los objetivos que se pretendían conseguir con la implantación de contribuciones especiales, cuando decía que *"la exacción de contribuciones para costear totalmente obras y servicios, que, aun siendo de interés público, benefician especialmente a personas o clase determinadas, constituye un despojo legal de los contribuyentes, en favor de los intereses particulares, por todo el importe en que estos son especialmente beneficiados".* Además, en el referido Proyecto, se obligaba a anteponer el establecimiento de contribuciones especiales, derechos y tasas, a los impuestos, consagrándose el principio de subsidiariedad de la imposición.

[105] El Estatuto municipal de 1924, que fue una copia literal del Proyecto de exacciones municipales de González Besada de 16 de julio de 1918, introdujo, entre otras novedades, la posibilidad de establecer contribuciones especiales por el establecimiento de servicios públicos, y limitó el importe de contribuciones por aumento de valor al 90 por cien de tal incremento. Asimismo se previó, por

especiales se realizó en el Decreto de 24 de junio de 1955 (por el que se aprueba el Texto articulado y refundido de las Leyes de Bases de Régimen Local de 1945 y 1953), y en el Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952. Fue en la Ley 48/1966, de 23 de julio donde se reformó sustancialmente la legislación anterior[106]. Posteriormente, el Real Decreto 3.250/1976, de 30 de diciembre, por el que se desarrollan las Bases 21 a 34 de la Ley de 19 de noviembre de 1975, también introdujo importantes modificaciones, entre otras, se suprime la separación entre contribuciones especiales por beneficio especial y por incremento de valor, concepto este último englobado en el primero; y se distingue, según las clases de obras y servicios, entre las contribuciones especiales de imposición obligatoria y aquéllas otras contribuciones potestativas. Finalmente, el antecedente inmediato del ordenamiento vigente lo constituyó el Texto Refundido de Régimen Local, aprobado por el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril.

El ordenamiento jurídico actualmente vigente, en materia de contribuciones especiales en ámbito municipal, lo constituyen los arts. 28 a 37 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprobó el TRLRHL, sustituyendo a la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales[107]. La regulación

---

primera vez, la constitución de la Asociación administrativa de contribuyentes. Por otra parte, mediante Real Decreto-Ley de 20 de marzo de 1925 se aprobó el Estatuto provincial que incluyó entre las exacciones provinciales a las contribuciones especiales.

[106] Entre otras novedades introducidas por la Ley 48/1966 de 23 de julio, en materia de contribuciones especiales, destacamos, siguiendo a C. ALBIÑANA, las siguientes: se dispuso que las contribuciones especiales por obras y servicios municipales se establecieran en razón del beneficio especial que originen, independientemente de que dicho beneficio pueda fijarse o no en una cantidad concreta; asimismo, ordenó dicha Ley que la imposición de estas contribuciones sería obligatoria en todos los Municipios de régimen común, estableciéndose una relación ejemplificativa de las mismas; y en cuanto a la base imponible se prevenía que se determinaría por el coste de las obras, instalaciones y servicios, incluido el valor de los terrenos que hubiesen de ocupar permanentemente, salvo que fuera de dominio público. Disponiéndose, asimismo, que no se descontará del coste de las obras que motiven la imposición, el importe de las subvenciones o auxilios que obtengan del Estado u otras Entidades públicas o privadas. Vid. ALBIÑANA, C.: *Sistema Tributario Español y Comparado,* op. cit., págs. 844 y 845.

[107] En cuanto a tributos municipales, las contribuciones especiales aparecen recogidas en el artículo 58 de este TRLRHL; como atributos de las Provincias, en el artículo 133; como recurso de las Entidades Locales *supra*municipales, con carácter general, en el artículo 151, y en particular, en lo referente a las Áreas Metropolitanas, en el artículo 153.2, respecto a las Mancomunidades y otras Entidades Municipales asociativas, en el artículo 154, y en cuanto a las Comarcas y otras Entidades *Supra*municipales, aunque no expresamente, en el artículo 155. Como recurso de las Entidades de ámbito territorial inferior al Municipio, se contemplan veladamente en el artículo 156.3, en el que se remite la determinación de los recursos de este tipo de Entidades a lo que establezcan las Leyes de las Comunidades Autónomas sobre el régimen local que regulen estas Entidades, pudiendo tales leyes

que de estos tributos locales efectúa el TRLRHL -en adelante, LRHL-, es muy semejante a la de su predecesora si bien introduce un cambio esencial que se traduce en el carácter potestativo del establecimiento de estos tributos, cuya exacción precisará la previa adopción del acuerdo de imposición en cada caso concreto[108]. De esta forma se ha aumentado la autonomía de los municipios, a la hora de elegir el instrumento de financiación que consideren más deseable para financiar sus proyectos de inversión.

La contribución especial se distingue del impuesto, porque en éste no concurre una actividad de la Administración como presupuesto legitimador para su exacción. Además, en las contribuciones especiales, a diferencia de los impuestos, rige el principio de afectación presupuestaria (artículo 29.3 de la LRHL), puesto que su establecimiento se encuentra ligado al propósito del Ente local de recuperar, vía contribuciones especiales, los gastos de inversión o costes que le ha ocasionado la realización de determinadas obras públicas o el establecimiento o ampliación de servicios, que en cualquier caso siempre proporcionan un beneficio genérico a la colectividad, y en particular, a determinados sujetos que son los llamados a cubrir parte de dichos costes en función del beneficio o aumento de valor de los bienes que hayan percibido[109].

Como vimos en otro momento, resulta clara la compatibilidad de las tasas por la prestación de servicios públicos con la exacción de contribuciones especiales por el establecimiento o ampliación de los mismos (artículo 22 de la LRHL), que en ningún caso deberán confundirse, aplicando, en todo caso, la propia normativa reguladora de tasas y contribuciones especiales. Las tasas y contribuciones especiales, difieren en sus

establecer los recursos de las Entidades de ámbito territorial inferior al Municipio de entre los previstos en la Ley de Haciendas Locales para estos últimos.

[108] La Disposición Derogatoria Primera de la LRHL, en su redacción anterior al TRLRHL, derogó el Título VIII del texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, en el que se encontraban los preceptos reguladores de las contribuciones especiales. En particular, se suprimen una serie de servicios cuya primera implantación exigía obligatoriamente la imposición de contribuciones especiales, servicios que contemplaba el artículo 219.1 del citado TRRL, y que eran: la apertura de calles y plazas y la primera pavimentación de las calzadas y aceras; la primera instalación de redes de distribución de agua, de redes de alcantarillado y desagües de aguas residuales; y el establecimiento de alumbrado público.

[109] Sobre la afectación presupuestaria, relativa a las contribuciones especiales locales, puede verse el estudio realizado por MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J.: "Sobre el fundamento y el carácter afectado de las contribuciones especiales en las Haciendas locales: una nota", *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 61, págs. 85 y ss.

hechos imponibles y en la finalidad del ingreso (sufragar gastos corrientes o de inversión); además, la motivación directa o indirecta por el sujeto pasivo de la actuación administrativa que origina el pago de la tasa (artículo 20.2 de la LRHL), separa este tributo de las contribuciones especiales cuya actuación administrativa (la realización de una obra pública, el establecimiento o ampliación de un **servicio** público) no exige motivación por parte del sujeto pasivo. También, como vimos en otro momento, la tasa no requiere que la actividad administrativa que la motiva haya de beneficiar al sujeto pasivo, siendo suficiente con que le afecte. Por otra parte, las contribuciones especiales también son compatibles con el IIVTNU, ya que éste grava el incremento de valor real producido en los inmuebles, mientras que la contribución especial no grava el aumento de valor que realmente ha experimentado el bien, determinándose su cuantía en función del coste de la actividad administrativa. Además, a diferencia de este impuesto, las contribuciones especiales no precisan la transmisión o enajenación de los bienes, es decir, se devengan sin que la plusvalía se haya hecho efectiva.

Por otra parte, debemos distinguir las contribuciones especiales de las llamadas "cuotas de urbanización"[110]. Entre los deberes que deben cumplir los propietarios de suelo urbanizable, con motivo de su transformación, el artículo 18 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones, establece el de costear o ejecutar la urbanización del sector o ámbito correspondiente. Por tanto, hablamos de "cuotas de urbanización", para referirnos a las aportaciones económicas (también en terrenos edificables) que, en su caso, deberán abonar los propietarios de inmuebles para sufragar los costes de urbanización en los dos sistemas de actuación urbanística que perviven, cooperación y compensación. Se trata de ingresos públicos, dado que las Administraciones que las exigen actúan para asegurar la financiación de una función pública como es la ejecución del planeamiento urbanístico, de carácter obligatorio (pudiendo la Administración utilizar para su exigencia la vía de apremio), que además beneficia, de forma especial, a los propietarios de los terrenos de la unidad de

[110] Sobre las cuotas de urbanización, pueden verse, entre otros, los estudios de LLISET BORRELL, F.: "Las cuotas de urbanización", *Revista de Derecho Urbanístico*, núm. 46, 1976. págs. 44 y ss., y págs. 54 y ss; y de PEÑUELAS REIXACH, Ll.: "Parafiscalidad urbanística", en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, op. cit., págs. 545 y ss.

ejecución. No obstante, como manifiesta CLAVIJO HERNÁNDEZ, la distinción respecto de las contribuciones especiales no plantea ningún problema, dada la distinta naturaleza que tiene uno y otro recurso: "las contribuciones especiales son un recurso de carácter tributario y las cuotas de urbanización un ingreso tributario de carácter parafiscal"[111].

[111] Como expone F. CLAVIJO HERNÁNDEZ, las diferencias entre las contribuciones especiales y las cuotas de urbanización son sustanciales: se distinguen por el importe del coste de las obras a abonar por los propietarios afectados (en las contribuciones especiales representa un máximo de un 90 por cien del coste que la Entidad local soporta por la realización de las obras, mientras que en las cuotas de urbanización dicho importe es del 100 por 100); también se distinguen por el módulo de reparto del ingreso entre los propietarios afectados (en las contribuciones especiales es variable, pudiéndose utilizar conjunta o separadamente la superficie de los inmuebles, el volumen edificable, los metros lineales de fachada y el valor catastral; en las cuotas de urbanización el módulo es fijo, estableciéndose siempre en función del valor de las fincas); además, las contribuciones especiales precisan de una Ordenanza fiscal para su aprobación que no requieren las cuotas de urbanización, al no ser un tributo local; por último, las contribuciones especiales se regirán siempre por la LRHL en cuanto al procedimiento de imposición y ordenación, mientras que el cauce formal de las cuotas de urbanización será el procedimiento reparcelatorio. Vid. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: "Las contribuciones especiales", en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, op. cit., págs. 560 y 561. Por otra parte, el Tribunal Supremo ha diferenciado entre ambos ingresos públicos, cuando dice que "cuando los Ayuntamientos realizan actuaciones urbanísticas en ejecución del Planeamiento aprobado, desarrollando obras de instalaciones y servicios en polígonos y áreas de nueva urbanización…la financiación de aquéllas obras y servicios, cuyo coste ha de recaer sobre esos propietarios del sector de que se trate, ha de cubrirse mediante el sistema de cuotas de urbanización. Por contra, las contribuciones especiales sirven para financiar una parte de aquéllas obras públicas municipales, que se realizan en el interior de las poblaciones, los cascos urbanos y las áreas colindantes de edificación, cuando benefician *especialmente a determinadas personas, de manera, que sólo excepcionalmente, puede acudirse a su aplicación en zonas de nueva urbanización cuando se realizan otras obras después de concluirla ésta"*. Vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de abril de 1997 (RJA 6671/1997).

IV.2. Exenciones y otros beneficios fiscales en las contribuciones especiales.

La regulación de las contribuciones especiales contenida en los artículos 32 a 37 LRHL parte de establecimiento por las Entidades locales. Y ni siquiera se reconoce la posibilidad de que puedan, en principio, quedar exentos del pago de contribuciones especiales los Entes públicos[112].

Sí sería aplicable, sin embargo, y con carácter general, el artículo 9 LRHL, en otro momento aludido, en el sentido de la obligación de reconocer, por parte de las Entidades locales, y en este caso respecto a las contribuciones especiales, aquellos beneficios fiscales expresamente previstos en las normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales.

En relación con las contribuciones especiales, se pueden considerar casi como "tradicionales" las exenciones aplicadas, en virtud de los respectivos Acuerdos, a la Iglesia Católica[113], la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas, la Federación de Comunidades Israelitas de España y la Comisión Islámica de España[114].

Ahora bien, es preciso tener en cuenta que, sin perjuicio de la obligación de compensación mediante la oportuna fórmula establecida en la ley que establezca el beneficio fiscal, tema también antes tratado, el artículo 32.2 LRHL va a establecer en relación a las contribuciones especiales, que en el supuesto de que las leyes o tratados internacionales concedan beneficios fiscales, las cuotas que puedan corresponder a los beneficiarios no serán distribuidas entre los demás contribuyentes.

Se trata de evitar que, con independencia de la adopción o no de medidas compensatorias, que como vimos puede quedar al albur del legislador que ha establecido el beneficio fiscal, nunca puedan verse perjudicados, por la aplicación de los beneficios fiscales, otros contribuyentes. Nunca deberán estos verse obligados a

[112] Así, y como ejemplo, en relación con la tributación de los propios Entes locales, el Tribunal Supremo ha afirmado, en Sentencia de 11 de junio de 1986 (Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi 1986, 3626) que "en el reparto de las cuotas individuales en la contribución especial por obras de alumbrado han de participar las fincas propias de la Corporación Municipal". Es cierto, sin embargo, en el sentido expresado por MERINO JARA, que, en este caso concreto, al coincidir el sujeto activo y el pasivo, lo procedente sería no girar liquidación alguna. Cfr. MERINO JARA, I.: "Contribuciones especiales", *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, nº 26, Aranzadi, 2002, pág. 45.

[113] Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, ratificado por Instrumento de 4 de diciembre (BOE de 15 de diciembre).

[114] Leyes 24, 25 y 26/1992, de 10 de noviembre, por las que se aprueban los Acuerdos de Cooperación respectivos (BOE de 12 de noviembre).

satisfacer las cuotas que pudieran corresponder a los sujetos exentos o titulares de cualquier otro beneficio fiscal legalmente establecido[115]. Las cuotas correspondientes a sujetos pasivos que gozan de exención deben minorar la cantidad a recaudar por contribuciones especiales, no derramándose entre el resto de los contribuyentes[116], de modo que cada contribuyente satisfaga justamente una cantidad que guarde proporción con al beneficio especial obtenido[117].

[115] En este sentido se ha expresado la STSJ de Castilla y León (Valladolid), de 5 de septiembre de 1995 (Jurisprudencia Tributaria Aranzadi 1995, 1072), al afirmar que "la Sala acepta la tesis de los recurrentes de que el Obispado sea considerado como sujeto pasivo del tributo a la hora de fijar las cuotas individuales a satisfacer, si bien en el momento del pago se tenga en cuenta la exención de que goza; obrar de otro modo significa cargar sobre los demás sujetos pasivos la parte correspondiente al exento sin ninguna razón jurídica que lo justifique".

[116] Cfr., entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 11 de julio de 1982 y 17 de noviembre de 1982.

[117] La cantidad a satisfacer, como bien afirma MERINO JARA, no tiene por qué verse incrementada en el caso de que ciertos sujetos gocen de exención, ya que el beneficio obtenido por los demás sigue siendo el mismo. Cfr. MERINO JARA, I.: *Contribuciones especiales,* op. cit., pág. 46.

IV.3. Cuantificación de las contribuciones especiales.

Siendo el fundamento jurídico de las contribuciones especiales el beneficio obtenido como consecuencia de un gasto público de inversión, la cuantificación de este tributo, como dice Simón Acosta, tendría dos límites naturales: por un lado, el importe total recaudado no puede exceder del gasto realizado por el Ayuntamiento, y por otro, la contribución exigida a cada sujeto pasivo no debe exceder del valor del beneficio especial que reciba[118]. No obstante, como vamos a examinar, la LRHL contiene otras precisiones.

Los elementos de cuantificación del tributo adquieren singularidades evidentes en las contribuciones especiales, toda vez que no puede hablarse en puridad de base imponible, base liquidable y alícuotas con referencia a cada contribuyente, sino que en primer lugar habrá que fijar el concepto de base imponible global o, lo que es lo mismo, la cantidad que del coste total de las obras o servicios va a ser repercutida mediante el pago de contribuciones especiales. En este sentido, se dice en el apartado primero del artículo 31 de la LRHL que la base imponible está constituida, como máximo, por el 90 por ciento del coste soportado por la Entidad local por la realización de las obras o por el abastecimiento o ampliación de los servicios, entendiendo por tal, como establece el apartado quinto del referido precepto legal, la diferencia entre el coste total de las obras y servicios y las subvenciones o auxilios que obtenga del Estado o de cualquier otra persona o Entidad pública o privada. Por tanto, en el referido precepto legal, se renuncia a la cuantificación exacta del beneficio, tanto individual como global, que reporta la actuación administrativa, optándose simplemente, como dice MERINO JARA, "por rescatar el coste que las obras representan para la Entidad local suponiendo que el mismo coincide con el beneficio que las obras han reportado para los particulares"[119]. Para VEGA HERRERO, una medición exacta del citado beneficio, en los supuestos de aumento de valor de inmuebles, se lograría con dos valoraciones del inmueble beneficiado; una, antes de la

[118] SIMÓN ACOSTA, E.: "Tributos locales" en *Tratado de Derecho Municipal*, op. cit., págs. 2266 y 2267.
[119] MERINO JARA, I.: "Contribuciones especiales", op. cit., pág. 215.

realización de la obra y la segunda, una vez finalizada la obra, constituyendo la diferencia de las dos el beneficio gravado[120].

Se fija, en consecuencia, un límite máximo, hasta el 90 por 100 del coste soportado, que podrá ser satisfecho a través de contribuciones especiales, de modo que, en sentido contrario, al menos el 10 por 100 restante será financiado con cargo a los demás ingresos del presupuesto de la Entidad local, ya que en dicho porcentaje mínimo se cifra el beneficio de la colectividad que toda realización de obra o establecimiento o ampliación de servicios debe perseguir. En todo caso, como manifiesta el Tribunal Supremo, resultarán perfectamente válidos los expedientes en que la Administración financia por contribuciones especiales un porcentaje inferior al máximo autorizado[121].

En consecuencia, la regulación contenida en la LRHL, al prescindir de la previa fijación de porcentajes según la clase y destino de las obras a realizar o servicios a establecer o ampliar, respeta ciertamente la autonomía de las Corporaciones locales, al permitirles graduar, con su directo conocimiento de las circunstancias concurrentes, las cantidades a exigir a los contribuyentes. Sin embargo, ello comporta también un mayor riesgo por el peligro que implicaría equivocarse en la elección del porcentaje a aplicar en cada caso, facilitando las impugnaciones y debiendo esperar a que la jurisdicción contencioso-administrativa sea, en definitiva, la que se pronuncie sobre este punto[122].

---

[120] VEGA HERRERO, M.: *Las contribuciones especiales en España,* op. cit., pág. 152.

[121] El Tribunal Supremo ha manifestado que *"la Ley contiene una limitación a las Corporaciones locales en cuanto al tope máximo del coste de la obra que puede ser exigido por contribuciones especiales y una autorización para que dentro de ese máximo exijan el porcentaje que estimen pertinente. Por ello, si la Administración financia por contribuciones especiales un porcentaje inferior al máximo autorizado…tales gastos habrán de ser cubiertos por la Corporación, sin implicar merma alguna de los derechos de los contribuyentes…".* Vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de septiembre de 1993 (RJA 6961/1993).

[122] En este sentido se han manifestado, ARNAL SURÍA, S. e IRANZO ALARCÓN, L.: *Los nuevos impuestos municipales y otras exacciones de Derecho público de las Entidades Locales,* op. cit., pág. 104. Sobre el señalamiento global del porcentaje del coste que ha de ser repartido entre los afectados en forma de contribución especial, VEGA HERRERO entiende que resultaría perjudicial, tanto una excesiva discrecionalidad administrativa que puede dar lugar a desviación de poder, como la fijación taxativa de porcentajes concretos en la Ley, que podría suponer no tomar en cuenta las circunstancias particularizadas de cada obra concreta. Cfr. VEGA HERRERO, M.: *Las contribuciones especiales en España,* op. cit., págs. 159 y 160. Por otra parte, como la discrecionalidad en la fijación de los referidos porcentajes, había sido germen de numerosos conflictos que en última instancia debieron resolver los Tribunales, se establecieron, para las contribuciones especiales obligatorias, en el artículo 29 del R.D. 3250/1976, de 30 de diciembre, unos criterios cuantitativos y unos topes máximos, en función de los cuales los Ayuntamientos podían valorar, en términos cuantitativos, hasta qué punto la

Por otra parte, el artículo 31.1 de la LRHL, no implica que se atribuya a los Entes locales la facultad de repartir en contribuciones especiales la cantidad que estimen pertinente del coste total de la obra, con el único tope de que aquella cantidad no supere el límite referido del 90 por 100, sino que, como ha reconocido el Tribunal Supremo, habrá de ponderarse en qué medida se encuentran implicados los intereses particulares de los propietarios de las fincas beneficiados por las obras, con los generales de la colectividad y en función de esa mayor o menor producción de un beneficio especial sobre el general, se fijará el porcentaje a cubrir con la utilización de esta figura tributaria[123]. Además, la fijación de este porcentaje no puede suponer un trato discriminatorio entre los contribuyentes; en este sentido se ha manifestado el Tribunal Supremo, cuando dice que "el porcentaje sobre el coste global de las obras a repercutir sobre los especialmente beneficiados no puede ser distinto en calles diferentes sin razón que justifique la diferenciación". Parece admitir el Tribunal Supremo la posibilidad de establecer porcentajes distintos si se comprueba que la obra afecta en distinta proporción a distintos sujetos pasivos[124]. Sin embargo, la LRHL solo contempla una base imponible para toda la contribución especial y no para cada contribuyente, por lo que debemos entender que la diferenciación entre los contribuyentes según el beneficio obtenido, debe efectuarse en la aplicación de los módulos de reparto de las cuotas.

Por lo que respecta al coste total de las obras, en el caso más frecuente de obras o instalaciones realizadas directamente por la Entidad local titular de la imposición, dicho coste será integrado exclusivamente por los conceptos enumerados en el artículo 31.2 de la LRHL que son los siguientes:

---

financiación debía realizarla el ente público (por corresponder a un interés general) y cuál era el importe que, dentro de los porcentajes autorizados, podía repercutirse sobre los vecinos especialmente beneficiados. Asimismo, en el artículo 30 del citado R.D. se establecieron, como medidas complementarias, la aplicación de correcciones para tomar en cuenta las circunstancias particularizadas que concurran en cada caso. Los referidos criterios fueron aplicados hasta la entrada en vigor de la Ley 40/1981, de 28 de octubre, que estableció que las Corporaciones Locales determinarán el porcentaje exigible en cada caso dentro del 90 por cien del coste soportado; igual regulación que la efectuada en la LRHL.

[123] Vid. Sentencias del Tribunal Supremo de 25 de enero de 1996 (RJA 520/1996) y de 12 de abril de 1997 (RJA 3137/1997).

[124] Vid. la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de septiembre de 1993 (RJA 6960/1993). Vid., también, en el mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 1 de diciembre de 1993.

a) El coste real de los trabajos periciales, de redacción de proyectos y de dirección de obras, planes y programas técnicos. Ello significa que, para que este coste pueda integrar la base imponible de las contribuciones especiales, es necesario evaluarlo concretamente y justificarlo. Al no establecerse regla alguna de imputación, GONZÁLEZ PUEYO entiende que puede actuarse distribuyendo los costes de los servicios técnicos, tanto de personal como de material, en función del tiempo empleado en la elaboración de los trabajos, para el supuesto de que su realización se haya llevado a cabo por los propios servicios municipales, sin que, en tal caso, puedan aquéllos evaluarse en función de los honorarios que corresponderían a un técnico en el ejercicio de su profesión[125]. Resulta evidente que, si los trabajos periciales son realizados por funcionarios municipales, no cabe considerar sus retribuciones como concepto imputable al coste de la obra, dado que éstas se perciben con cargo a los Presupuestos de la Entidad.

b) El importe de las obras a realizar o de los trabajos de establecimiento o ampliación de los servicios. Se refiere la LRHL, al coste real de la ejecución obtenido del proyecto técnico, que sirve de base para la realización de las obras o el establecimiento o ampliación de los servicios, y cuya aprobación ha de ser anterior al acuerdo de imposición, ya que en caso contrario invalida el procedimiento y es causa de nulidad de las liquidaciones[126].

c) El valor de los terrenos que hubieren de ocupar permanentemente las obras o servicios, salvo que se trate de bienes de uso público o de terrenos cedidos gratuita y obligatoriamente a la Entidad local, o de inmuebles cedidos en los términos establecidos en el artículo 145 de la Ley del Patrimonio de las Administraciones Públicas. En esta previsión encajan, como es lógico, las cantidades satisfechas por el Ente público por las expropiaciones forzosas de terrenos para la ejecución de obras y servicios; incluso, como ha manifestado el Tribunal Supremo, aunque el titular de los terrenos expropiados sea también sujeto pasivo de las contribuciones especiales[127]. Por

[125] Cfr. GONZÁLEZ PUEYO, J. Mª. : *Manual de ingresos locales tributarios y no tributarios*, op. cit., pág. 133.

[126] Vid., en este sentido, las Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 1980 y de 28 de noviembre de 1985.

[127] El Tribunal Supremo entiende que el precio pagado por terrenos expropiados, para la realización de obras, forma parte del coste de la obra, no alterando esta conclusión el hecho de que los titulares de los

otra parte, resulta coherente, la exclusión del coste de la obra o del servicio de aquellos terrenos que no suponen desembolso alguno para la Entidad local. Destaca sin embargo, que no tengan en cuenta, las indemnizaciones por ocupación temporal de terrenos que indudablemente constituyen un gasto necesario para la ejecución de la obra[128].

d) Las indemnizaciones, tanto si son procedentes por el derribo de construcciones, como por destrucción de plantaciones, obras o instalaciones, así como las que procedan a favor de los arrendatarios de bienes que han de ser derruidos u ocupados. Resulta evidente que los gastos mencionados son necesarios para la realización de las obras o servicios que van a generar el beneficio especial.

e) Por último, también integrará el coste a considerar a los efectos de la determinación de la base imponible, el interés del capital invertido en las obras o servicios cuando las Entidades locales hubieren de apelar al crédito para financiar la porción no cubierta por contribuciones especiales o la cubierta por éstas en caso de fraccionamiento general de las mismas[129]. A este respecto, entendemos como expone Merino Jara que los intereses de capitales invertidos para financiar la diferencia entre la base imponible y el coste total de la obra deberían sufragarse con cargo a los recursos generales del municipio; mientras que, si los intereses son originados por un préstamo contraído para desembolsar las aportaciones que los contribuyentes vienen obligados a anticipar como consecuencia de un fraccionamiento general, resulta razonable que sean soportados por los propios contribuyentes[130].

---

terrenos expropiados sean también sujetos pasivos de las contribuciones especiales, porque la identidad personal no implica confusión entre las dos situaciones jurídicas en que se encuentran. Así el citado Tribunal expone que "como propietarios de los terrenos expropiados no tienen otro derecho que el de obtener la justa compensación…representada por el precio de los bienes expropiados, pero si sobre esos mismos bienes la Administración municipal expropiante ejecuta obras que producen en otros terrenos de aquéllos titulares un beneficio especial o un incremento de valor, se constituyen también en sujetos pasivos de las contribuciones especiales impuestas para su financiación". Vid. STS de 27 de diciembre de 1996 (RJA 9591/1996).

[128] En este sentido ya se había manifestado, respecto a la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955, VEGA HERRERO, M.: *Las contribuciones especiales en España*, op. cit., *pág. 155.*

[129] Sobre el procedimiento a seguir para buscar la necesaria equivalencia financiera entre el coste previsto de la realización de la obra o establecimiento o ampliación del servicio y los recursos precisos para su financiación, véase GONZÁLEZ PUEYO, J. Mª. : *Manual de ingresos locales tributarios y no tributarios*, op. cit., págs. 134 y ss.

[130] Vid. MERINO JARA, I.: "Contribuciones especiales", op. cit., pág. 222.

Por otra parte, dado que el coste real sólo se conoce después de realizadas las obras o establecido el servicio, el apartado tercero del artículo 31 de la LRHL, establece que el coste total presupuestado de las obras o servicios tendrá carácter de mera previsión. Si el coste real fuese mayor o menor que el previsto, se tomará aquel a efectos de cálculo de las cuotas correspondientes; por lo que, para determinar el cálculo definitivo de las cuotas correspondientes a los sujetos pasivos de las contribuciones especiales, se ha de partir del coste real que no tiene por qué coincidir con el coste presupuestado, por tener el carácter de mera previsión.

Aunque el nacimiento de la obligación tributaria se produce en el momento en que las obras se hayan ejecutado o el servicio haya comenzado a prestarse, cabe la posibilidad de que la Entidad local gire una liquidación provisional basándose para ello en el coste estimado o presupuestado que tiene por ello el carácter de mera previsión (coste integrado por los conceptos enumerados en el art. 31.2 de la LRHL); lógicamente, cuando se produzca el devengo, se podrá girar una liquidación sobre la base del coste realmente producido, y según los casos, habrá lugar a un ingreso complementario o a una devolución (artículo 33 de la LRHL). En todo caso, las variaciones posibles entre el coste presupuestado y el real sólo podrán proceder de ampliaciones de partidas ya contempladas en el proyecto y presupuesto inicial, sin que sean admisibles, por el contrario, modificaciones que pretendan acoger obras no contempladas en el proyecto en su día aprobado o con materiales o características diferentes de las contempladas en el mismo[131].

Debemos tener en cuenta, que del coste total se habrá de deducir el importe de las subvenciones o auxilios que la Entidad local reciba del Estado o de cualquier otra persona, o Entidad pública o privada, obteniendo como resultado el coste realmente soportado por la Entidad local para la ejecución de las obras, y que puede identificarse definitivamente con la base imponible de las contribuciones especiales, tal y como previene el apartado quinto del artículo 31 de la LRHL. No obstante, si las subvenciones o auxilios referidos son otorgados por un sujeto pasivo de la contribución especial, su importe se destinará, en principio, a compensar su cuota, y en el caso de exceso de ésta, se procederá a reducir, a prorrata, las cuotas de los demás

[131] Vid. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 15 de enero de 1997 (JT5/1997).

sujetos pasivos (artículo 31.6 LRHL). Por tanto, en este último caso, la base imponible se calculará como si no existiese ese auxilio, para entrar en juego el mecanismo deductor en la fase posterior de determinación de las cuotas individuales.

Junto al concepto de base imponible analizado, que podemos considerar general, la LRHL contempla un supuesto especial para proceder al cálculo de la base imponible. Hay que tener en cuenta, que cuando sean otras Administraciones Públicas o sus concesionarios, las que realicen obras y servicios con aportaciones de las Entidades municipales impositoras (artículo 29.1.c LRHL) o de concesionarios de las mismas, la base imponible de las contribuciones especiales no se determinará a partir del coste total soportado por la Entidad local (artículo 31.1 LRHL), sino en función del importe de las referidas aportaciones municipales. Así lo especifica el artículo 31.4 LRHL, al añadir que ello será así sin perjuicio de las que puedan imponer otras Administraciones públicas por razón de la misma obra o servicio y respetándose que el límite del 90 por 100 del coste. En consecuencia, si en una obra o servicio colaboran varias Entidades Públicas, cada una de ellas podrá exigir por separado las correspondientes contribuciones especiales por la parte referida a cada aportación, que no podrán exceder del 90 por ciento de ésta.

En el ámbito de las contribuciones especiales, el concepto de cuota es el resultado de una imputación directa de la base imponible a los sujetos pasivos. Así, determinada la base imponible, que es global y única para todos los sujetos pasivos, se procederá a continuación a su reparto e individualización entre los distintos contribuyentes, teniendo en cuenta la clase y naturaleza de las obras y servicios. Debemos considerar, como señalamos en otro momento, por un lado, que según deriva el artículo 32.2 LRHL, las cuotas que pueden corresponder a los titulares de beneficios fiscales no serán distribuidas entre los demás contribuyentes, de forma que la Entidad local deberá soportarlas; por otro, que la cuota resultante puede verse reducida de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31.6 LRHL.

Nos referimos, a continuación, a las cuotas tributarias individuales. Si bien, las cuotas asignadas a los contribuyentes deberían representar el montante que los sujetos han de satisfacer como consecuencia del beneficio o aumento de valor que en sus bienes, fundamentalmente inmuebles, han ocasionado los gastos de inversión llevados

a cabo por el Ente local, entendemos, como hemos referido con anterioridad, que este beneficio resulta imposible de calcular con el actual procedimiento general para la determinación de la base imponible. Para concretar la cuota, como regla general, el apartado a) del artículo 32.1 LRHL, establece una serie de módulos de reparto, que podrán ser aplicados conjunta o separadamente, y que toman en consideración aspectos o elementos directamente relacionados con los inmuebles sobre los que se proyecta el beneficio o aumento de valor específico que es gravado. En efecto, se dice que, con carácter general, se aplicarán como criterios de reparto los metros lineales de fachada de los inmuebles, su superficie, el volumen edificable de los mismos y el valor catastral a efectos del IBI. Dada la redacción exhaustiva de este precepto, implica que la Entidad local podrá optar entre un módulo aislado o varios conjuntamente aplicados, pero no elegir otros distintos de los señalados.

No obstante, como acertadamente manifiesta GONZÁLEZ PUEYO, los criterios de reparto señalados son objetables por la dispar configuración y situación de las fincas a que afectan las obras[132]. Así, y como ejemplo, en inmuebles irregulares o con fondo excesivo los módulos de los metros lineales de fachada o la superficie resultarían poco equitativos; también ocurre con el módulo de volumen edificable, cuando una misma obra afecta a polígonos de características constructivas diferentes; o lo que sucede con la ampliación de los valores catastrales, por el hecho de que estén o no edificados o que la edificación sea insuficiente en alguno de ellos. Asimismo, tampoco la aplicación conjunta de los módulos evita la disparidad de trato fiscal entre las distintas fincas. En todo caso, el Tribunal Supremo ha manifestado que la libertad que se atribuye a los Ayuntamientos en la elección de los módulos de reparto no es arbitraria sino que está condicionada por la necesidad de obtener en cada caso concreto "un principio de justicia de reparto… que puede traducirse como la necesidad de que en cada caso concreto cada una de las fincas especialmente beneficiadas por las obras contribuyan a su financiación en un porcentaje que represente la proporción de su beneficio en relación a las demás"[133].

[132] GONZÁLEZ PUEYO, J. Mª. : *Manual de ingresos locales tributarios y no tributarios*, op. cit., págs. 139 y 140.

[133] Vid. Sentencias del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 1994 (RJA 9857/1994); de 25 de enero de 1996 (RJA 520/1996) y de 10 de julio de 1997 (RJA 5676/1997).

Junto a la ya mencionada regla general de determinación de la cuota, se establecen dos reglas especiales. Por un lado la letra b) del artículo 32.1 LRHL, respecto a los supuestos de establecimiento y mejora[134] del servicio de extinción de incendios, dispone que se podrá distribuir las contribuciones especiales entre las entidades o Sociedades que cubran el riesgo por bienes sitos en el Municipio impositor, proporcionalmente al importe de las primas recaudadas en el año inmediatamente anterior. Además el art. 32.1 de la LRHL se refiere a la posibilidad de fraccionamiento de la cuota, al establecer que si la cuota exigible a cada sujeto pasivo fuera superior al 5 por 100 del importe de las primas recaudadas por el mismo, el exceso se trasladará a los ejercicios sucesivos hasta su total amortización. También, debemos tener en cuenta que cuando los sujetos pasivos sean los propietarios de los inmuebles (se benefician especialmente los inmuebles no asegurados), los módulos de reparto a emplear serán los ya señalados en el apartado a) del artículo 32.1 LRHL.

Por otro lado, en los casos de construcción de galerías subterráneas, como establece el apartado c) del artículo 32.1 LRHL, el importe total de la contribución especial se distribuirá entre las Empresas o compañías que hayan de utilizarlas, en razón del espacio reservado a cada una o en proporción a la total sección de las mismas, aun cuando no las usen inmediatamente. En este último caso (distribución de la base imponible en proporción a la total sección de las mismas), dado que nada dice la Ley, entendemos que el reparto se hará a partes iguales entre las empresas que utilicen las citadas galerías.

La LRHL, nada dispone respecto a la determinación de la cuota en las contribuciones especiales que se exigen por la realización de obras o establecimiento o ampliación de servicios públicos en beneficio de explotaciones empresariales, lo que podría plantear problemas de individualización de cuotas en los supuestos en que la actuación administrativa afecte a dos o más explotaciones empresariales. Dado el silencio de la Ley, entendemos, como dice ARAGONÉS BELTRÁN, que la base imponible se imputa siguiendo la regla general prevista en el apartado a) del artículo

[134] Entendemos que el artículo 32.1 LRHL, cuando emplea el término "mejora" quiere decir "ampliación", en consonancia con lo dispuesto en los arts. 28, 30, 35, 36 y 132 LRHL.

32 LRHL[135], si bien lo problemático será precisar cuál es el criterio de reparto más adecuado. RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURÍA, entienden que se podrían señalar criterios de reparto que guarden directa relación con el beneficio especial experimentado por las empresas, si bien el mencionado criterio sería contrario al carácter de *numerus clausus* de los módulos legales; así, como ejemplifican los citados autores, en caso de construcción de una estación depuradora para uso exclusivo de las empresas enclavadas en un polígono industrial, se podría considerar como módulo de reparto el volumen medio de los vertidos de aguas residuales efectuados por cada una de ellas[136].

Finalmente, debemos referir que, como consecuencia de lo que dispone el artículo 31.3 LRHL, en el proceso liquidatorio ha de distinguirse el señalamiento previo o provisional, realizado en función del presupuesto de las obras o servicios, y el señalamiento definitivo, una vez conocido su importe efectivo. En cualquiera de estos momentos, una vez determinada la cuota a satisfacer, según el apartado tercero del artículo 32 LRHL, la Corporación podrá conceder, a solicitud del sujeto pasivo, el fraccionamiento o aplazamiento de aquélla por un plazo máximo de cinco años. A falta de otras prevenciones legales específicas, cabe entender que rigen los principios generales sobre aplazamientos y fraccionamientos contenidos en el Reglamento General de Recaudación, entre ellos, el correspondiente al pago de intereses de las cantidades aplazadas.

[135] ARAGONÉS BELTRÁN, E.: *Anuario de Hacienda Local. 1998*, op. cit., pág. 1228.
[136] RUBIO DE URQUÍA, J. I. y ARNAL SURÍA, S.: *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, op. cit., pág. 231.

CAPÍTULO QUINTO.-LOS IMPUESTOS LOCALES Y LOS BENEFICIOS FISCALES. BENEFICIOS FISCALES EN LOS IMPUESTOS OBLIGATORIOS

V. LOS IMPUESTOS LOCALES Y LOS BENEFICIOS FISCALES. BENEFICIOS FISCALES EN LOS IMPUESTOS OBLIGATORIOS.

El artículo 59 LRHL enumera los impuestos locales, distinguiendo entre aquellos que se deberán exigir, en todo caso, por los Ayuntamientos, y de acuerdo con lo establecido en la LRHL y disposiciones que la desarrollan -impuestos que se podrían calificar "de carácter obligatorio"- y aquéllos otros, "de carácter potestativo", que se podrán establecer y exigir, también de acuerdo con la regulación contenida en la LRHL y las disposiciones que la desarrollan, y las respectivas ordenanzas fiscales. Sólo en relación con los segundos, y dado su carácter potestativo, será imprescindible la Ordenanza fiscal que los establezca y regule; respecto a los obligatorios, en ausencia de Ordenanza fiscal, que resultaría en todo caso conveniente como modo de ejercicio del poder tributario local, siempre ajustado a la ley, sería directamente aplicable lo dispuesto en la regulación contenida en la LRHL.

Los impuestos "obligatorios" serían el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM). Se consideran impuestos "potestativos", por otra parte, el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNV) y el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios (modalidad de cotos privados de caza y pesca) (IGS)[137].

En cuanto a los beneficios fiscales contemplados en la regulación de estos impuestos, también se podrá distinguir, y con independencia de la forma que revistan -fundamentalmente la de exenciones y bonificaciones-, entre aquellos que se han de aplicar necesariamente a todos los sujetos pasivos o en relación a todos los hechos en que concurran las circunstancias, requisitos o condiciones, determinados en la ley (beneficios fiscales "de carácter obligatorio") y aquéllos otros que, asimismo en las condiciones o con los requisitos fijados en la ley, podrán o no ser asumidos en su

[137] El Impuesto sobre Gastos Suntuarios, en la modalidad que grava los cotos privados de caza y pesca, continuó vigente según dispuso el art. 5º del R.D.L. 4/1990, de 28 de noviembre, convalidado por la Ley 6/1991, de 11 de marzo. En la actualidad, la Disposición Transitoria 6ª de la LRHL (TR 2/2004) mantiene esta vigencia, remitiendo, en cuanto a la legislación aplicable, al Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril (arts. 372 a 377, aunque sólo en lo relativo a la modalidad d) del art. 372) y a las ordenanzas fiscales municipales reguladoras del mencionado impuesto y modalidad.

establecimiento y consiguiente aplicación, y a través de las respectivas ordenanzas fiscales, a voluntad de las propias Entidades locales, por lo que estaríamos ante beneficios fiscales establecidos "con carácter potestativo".

En el caso de impuestos cuya vigente regulación no prevea expresamente la aplicación de beneficios fiscales de una u otra naturaleza, como sucede con el Impuesto sobre Gastos Suntuarios, al que no dedicaremos ningún epígrafe en este trabajo de investigación, habrá que estar simplemente a la posible aplicación del artículo 9 LRHL, al que ya nos referimos en otro momento, o lo que es igual al posible reconocimiento de beneficios fiscales previsto en normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales. Tan sólo, y en relación con este impuesto, merece destacar el hecho de que la vigente Disposición Adicional 1ª, 6[138], tras recoger la posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan y exijan un impuesto propio sobre la materia imponible gravada por el IGS, en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca, va a establecer la compatibilidad de este impuesto autonómico con el impuesto municipal, si bien la cuota de este último se deducirá de la de aquél. Se trata aquí, no ya de establecer un beneficio fiscal a través de una deducción de la cuota, sino simplemente de arbitrar la medida técnica -en este caso la "deducción"- que evite la producción de un supuesto de doble imposición interna.

Antes de desarrollar el análisis de la normativa vigente en materia de beneficios fiscales aplicables en los impuestos locales, tan sólo indicar que no vamos a aludir, en este trabajo, a aquellos beneficios fiscales que, establecidos en normativas que estuvieron en otro momento vigentes, pudiesen resultar aún aplicables, en virtud de lo dispuesto en las Disposiciones Transitorias recogidas en el Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo[139].

[138] Esta Disposición recoge la anterior Disposición Adicional 5ª 6 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en la redacción debida a la Ley 18/1991, de 6 de junio, del I.R.P.F.

[139] Cfr. a este respecto las Disposiciones Transitorias 1ª, 3ª, 4ª, 5ª, 13ª y 14ª LRHL.

V.1. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Beneficios fiscales y cuantificación.

V.1.1.Los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Dada la amplitud de los posibles beneficios fiscales en el IBI, partiendo de la concepción más amplia de los mismos, es necesario, y en relación con nuestro objeto de estudio, limitarnos al análisis de los dos grupos fundamentales, referidos a las exenciones y las bonificaciones.

Lo anterior no obsta el hecho de aludir con brevedad, y en la medida en que sea necesario, a otros supuestos en que directa o indirectamente los sujetos pasivos del IBI puedan verse beneficiados, ya sea como consecuencia de una disposición legal que les resulte directamente aplicable, o como consecuencia de disposiciones contenidas en las ordenanzas fiscales, amparadas inevitablemente en la ley, que también, de un modo directo o indirecto, puedan suponer una minoración de la deuda tributaria que el sujeto pasivo deba satisfacer.

En puridad, y como en otras ocasiones hemos afirmado, no estamos ante un auténtico beneficio fiscal, en los supuestos de no sujeción que, en relación al IBI, se establecen en el art. 60.5[140], ya que en realidad, habría que estimar que, respecto a los mismos, no se ha realizado ningún hecho manifestativo de la capacidad económica que el legislador haya querido gravar.

Por otra parte, y en relación a la determinación de la cuota íntegra del IBI, entendida, según el art. 71.1 LRHL, como el resultado de aplicar a la base liquidable el tipo de gravamen, resulta conveniente realizar dos precisiones desde el ámbito del "beneficio fiscal" entendido en su sentido más amplio.

[140] En concreto, el art. 60.5 LRHL establece como supuestos de no sujeción los siguientes:

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

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

Los de dominio público afectos a uso público.

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

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

De un lado, es preciso destacar, aunque la base liquidable a que se aplica el tipo de gravamen, puede teóricamente coincidir con la base imponible[141], que normalmente, y como dispone el art. 66 LRHL, "será el resultado de practicar en la base imponible la reducción a que se refieren los artículos siguientes". Así, los sujetos pasivos del IBI, titulares de derechos sobre bienes inmuebles urbanos y rústicos, que se encuentran en las situaciones contempladas en el art. 67[142], tendrán derecho a la aplicación en la base imponible de una reducción durante el período y en la cuantía establecida en el art. 68 LRHL[143]. La base liquidable, resultante de la reducción, será notificada conjuntamente con la base imponible en los procedimientos de valoración colectiva[144]. Estamos, pues, ante una reducción en la base imponible que deberá aplicarse, en todo caso, *ope legis*, siempre que se den las circunstancias contempladas en los arts. 66 a 70 LRHL.

De otro lado, y sin perjuicio de la aplicación de los tipos de gravamen, dentro de los límites establecidos en la ley[145], el artículo 72.5 va a permitir, y ello supondría sin duda un "beneficio fiscal", al redundar directamente en una disminución en la cuantía de la cuota íntegra resultante, el establecer, durante un período máximo de seis años, en los municipios en que entren en vigor nuevos valores catastrales de inmuebles rústicos y urbanos, resultantes de procedimientos de valoración colectiva de carácter general, tipos de gravamen reducidos, que no podrían ser inferiores al 0´1 por 100 para los bienes inmuebles urbanos ni al 0´075 por 100, tratándose de inmuebles rústicos. En

[141] La base imponible del IBI, y según el art. 65 LRHL, estará constituida por el "valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario".

[142] Estas situaciones están referidas a supuestos de incremento del valor catastral de bienes inmuebles como consecuencia de procedimientos de valoración colectiva de carácter general o de alteraciones de valores catastrales de inmuebles con derecho a la reducción, antes de finalizar el plazo de reducción, por determinadas causas.

[143] Los artículos 69 y 70 LRHL se refieren, respectivamente, a la determinación del valor base de la reducción y al cómputo del período de reducción en algunos supuestos especiales.

[144] Dicha notificación, según el artículo 66.2 LRHL, deberá incluir la motivación de la reducción aplicada mediante la indicación del valor base que corresponda al inmueble, así como de los importes de dicha reducción y de la base liquidable del primer año de vigencia del nuevo valor catastral de este impuesto.

[145] El artículo 72 LRHL establece unos tipos de gravamen mínimos, que serán al mismo tiempo supletorios en el caso de que no se hayan establecido otros en las respectivas ordenanzas fiscales, y máximos, así como la posibilidad de incrementarlos, atendiendo a diversas circunstancias, e incluso permite establecer tipos de gravamen diferenciados según los usos señalados en la normativa catastral, con determinadas condiciones; y además, se les faculta para exigir, si así lo deciden en sus ordenanzas, un recargo por inmuebles urbanos de uso residencial desocupados con carácter permanente.

este caso, el "beneficio fiscal" tendría, evidentemente, un carácter potestativo para las Entidades locales afectadas[146].

Dejando a un lado este grupo de beneficios fiscales, y sin perjuicio del posible reconocimiento de otros beneficios de acuerdo con lo dispuesto en el art. 9 LRHL -tendría aquí especial interés la posibilidad de, tratándose el IBI de un impuesto periódico, el establecimiento de una bonificación de hasta el cinco por ciento de la cuota a favor de los sujetos pasivos que domicilien sus deudas en una entidad financiera-, vamos a centrar nuestra atención en los dos grupos de beneficios fiscales más relevantes. Estos serían, las exenciones contempladas en el art. 62 LRHL, y por otra parte, las bonificaciones fiscales, de carácter obligatorio o potestativo, contempladas respectivamente en los arts. 73 y 74 y cuya aplicación vendría a minorar la cuota íntegra del impuesto[147].

[146] No obstante, y como afirmó la STSJ de Cataluña, el 22 de junio de 1998, una vez vigente un acuerdo municipal de reducción de tipos de gravamen por estar realizándose una revisión catastral, dicho acuerdo es vinculante para el Ayuntamiento, por lo que resultan nulas las liquidaciones practicadas con un tipo de gravamen que supone un aumento de recaudación total de IBI superior al previsto en el citado acuerdo municipal.

[147] El art. 71 LRHL dispone literalmente que "la cuota líquida se obtendrá minorando la cuota íntegra en el importe de las bonificaciones previstas legalmente".

V.1.1.1. Las exenciones tributarias en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Aunque existan múltiples clasificaciones de las exenciones tributarias, y en particular, se puedan distinguir en el IBI exenciones permanentes y temporales, subjetivas y objetivas, mixtas de aplicación automática o de carácter rogado, etc…, en este estudio, y sin perjuicio de la calificación de cada exención concreta, hemos creído conveniente hacer dos grandes grupos relativos, respectivamente, a aquellas exenciones que se han de aplicar necesariamente por todos los Ayuntamientos y aquellas otras que cada Ayuntamiento establecerá de forma potestativa, en ambos casos en respeto a lo dispuesto en el art. 62 LRHL[148].

a) Exenciones obligatorias.

El art. 62.1 LRHL va a distinguir, a su vez, entre exenciones obligatorias que se aplicarán, en todo caso, "de oficio" y aquellas otras que deberán ser aplicadas previa solicitud del sujeto pasivo.

Las exenciones obligatorias aplicadas "de oficio" se refieren a los siguientes bienes inmuebles:

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

Esta primera exención se podría calificar como "de carácter mixto", dado que al mismo tiempo reúne los caracteres de las exenciones subjetivas y objetivas.

Por un lado, sólo quedarán exentos bienes inmuebles que sean propiedad del Estado, Comunidades Autónomas y Entidades locales como personas jurídicas individualmente consideradas, rechazándose su aplicación a bienes que pertenezcan a

[148] Sobre una exhaustiva clasificación y análisis jurisprudencial de las exenciones en el IBI, vid., por todos, IZARD ANAYA, B.: *Las exenciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles: el RD Leg. 2/2004 y demás normas de aplicación*, *Cuadernos de Aranzadi*, Jurisprudencia Tributaria núm. 40, Aranzadi, Pamplona, 2006.

otras Entidades que, aunque dependan de estas, tengan una personalidad jurídica propia como sucede con los Organismos Autónomos o las Sociedades Públicas[149].

Por otro, y respecto al carácter objetivo, tan sólo se aplicará esta exención cuando los bienes estén directamente afectos a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios, así como los de titularidad del Estado afectos a la defensa nacional.

La jurisprudencia en esta materia es ciertamente amplia y a veces contradictoria, por lo que habría que estar a cada caso concreto. No obstante se podrían aceptar, con carácter meramente indicativo, las precisiones realizadas por RUBIO DE URQUÍA Y ARNAL SURÍA[150], en el siguiente sentido:

En el ámbito de la defensa nacional estarían exentos los cuarteles, bases navales, bases aéreas, etc. Y no lo estarían los edificios destinados a albergar Centros Directivos (Ministerio de Defensa), viviendas militares, etc.[151].

En el ámbito de la seguridad ciudadana, estarían exentos los edificios destinados a Comisarías de Policía, acuartelamientos, etc…; no lo estarían los edificios destinados a albergar Centros Directivos como los edificios del Ministerio del Interior[152].

---

[149] Así, y como ejemplo, la STS de 29 de junio de 1988 declaró que "no cabe aplicar la analogía para ampliar a los Organismos Autónomos la exención tributaria que la Ley de Régimen Local concede al Estado". No obstante, no impediría aplicar la exención el hecho de que, siendo la titularidad del bien estatal, la gestión o administración se lleven a cabo a través de un Organismo Autónomo (STSJ de Baleares de 22 de marzo de 1996 [JT 1996, 251]). Se ha denegado, y también como ejemplos, la aplicación de la exención al Consejo de Seguridad Nuclear (Sentencia del TSJ de Madrid de 26 de enero de 199 [JT 1996, 70]) o a los inmuebles propiedad del Servicio Militar de Construcciones, organismo con personalidad propia o autonomía (Sentencia TSJ de Castilla y León, Valladolid, de 11 de julio de 1997 [JT 1997, 916]). Lo realmente decisivo es, pues, que la titularidad la ostenten los Entes indicados, tal como expresa C. CHECA GOZÁLEZ, en su op. *Exenciones en materia de impuestos locales*, *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, núm. 9, Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 40.

[150] RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURÍA: *Ley Reguladora de las Haciendas Locales,* I, 2ª ed., Abella, Madrid, 1996, pág. 364.

[151] La STSJ de Madrid de 20-7-1996 (JT 1996, 1037) ha considerado que no está exento el edificio propiedad del Ministerio de Defensa, destinado a la recuperación y descanso de las tripulaciones aéreas, y en Sentencia de 25 de marzo de 1996 (JT 1996,404) consideró que una colonia de viviendas situada en un acuartelamiento militar, no puede considerarse como parte del establecimiento militar, ni por tanto directamente afecta a la defensa nacional, motivo por el cual no está exenta del IBI. Con carácter general, la STS de 29 de marzo de 2003 (Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi, 2003,2833) va a referirse a los requisitos de la exención de los bienes afectos a la defensa nacional.

[152] La STSJ de Canarias de 17 de diciembre de 1993 afirmó que la Delegación del Gobierno, por ser un bien propiedad del Estado y estar afecto a la seguridad ciudadana de forma directa, estaría exenta del IBI (*Actualidad Tributaria* nº 11/1994), aunque en sentido contrario se expresó la STJS de la Rioja

En el ámbito de los servicios educativos, sólo estarían exentos aquellos edificios en los que efectivamente se presten de forma directa los mismos, tales como los colegios[153].

Y finalmente, en el ámbito de los servicios penitenciarios sólo estarían exentos los edificios destinados a albergar los Centros Penitenciarios[154].

Resulta, en cualquier caso, muy criticable el hecho de que, respecto a la segunda condición de esta exención -el destino o la afección de los bienes inmuebles-, no se mencionen otras actividades públicas asimismo relevantes, y que deberían ser protegidas, como las relativas al medio ambiente, la sanidad o los servicios sociales[155].

-Los bienes comunales y los montes vecinales en mano común.

Los bienes comunales son, evidentemente, bienes de dominio público, cuya esencia no será la disposición de los bienes, sino solamente su aprovechamiento y disfrute por los miembros de la Comunidad, preferentemente en régimen de explotación colectiva o comunal[156]. Y los montes vecinales en mano común son montes de naturaleza especial que pertenecen a agrupaciones vecinales en su calidad de grupos sociales -no como entidades administrativas-, siendo aprovechados

---

de 28 de noviembre de 1994 (*Actualidad Tributaria* nº 12/1995). Se han considerado exentos los inmuebles del Grupo especial de la Guardia Civil (STSJ La Rioja 22-1-1997 [JT 1997, 135]) y no exentos los bienes inmuebles del Parque Móvil Ministerial, al no estar directamente afectos a la seguridad ciudadana (STSJ La Rioja 29-1-1996 (JT 1996, 41). Finalmente, y como último ejemplo, se ha considerado, y como exención parcial, que de la casa-cuartel de la Guardia Civil está exenta del IBI la parte del inmueble destinada a cuartel, pero no la parte destinada a vivienda (STSJ de Castilla-La Mancha 12-5-1997 [JT 1997,682]).

[153] El régimen jurídico de los bienes afectos a servicios educativos fue analizado en la STS 2-7-2003 (RJ 2003, 4596). En particular, y como ejemplo de la casuística en este tema, se han considerado exentos los Colegios Mayores adscritos a la Universidad (STSJ de Andalucía, Granada de 25 de abril de 1994 [JT 1994, 611] y STSJ de Madrid de 12 de diciembre de 1996 [JT 1997, 197]), aunque la exención no se ha reconocido a las Residencias Universitarias, ya que su finalidad primordial sería proporcionar alojamiento (STSJ de Castilla y León, Valladolid de 4 de julio de 1996 [JT 1996, 1040]) ni a las Residencias de profesores (STSJ de Madrid de 12 de diciembre de 1996 [JT 1996,1700]).

[154] El alcance de la exención de los bienes afectos a servicios penitenciarios ha sido analizado, entre otras, en las STSJ Castilla-La Mancha de 12-6-1996 (JT 1996,953), STSJ Cataluña de 29-6-2000 (JT 2000,1295) y STS 17-9-2003 (RJ 2004,81). Curiosamente la STSJ de Cataluña de 18-2-1997 (JT 1997,452) declaró que gozan de exención en el IBI las viviendas ocupadas por el Director, Administrador y Subdirector de un Centro Penitenciario, y ello aun cuando los inmuebles ocupados por ellos ni siquiera formen parte del recinto carcelario.

[155] POVEDA BLANCO, Fco.: *Manual de Fiscalidad Local*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 2005, pág. 151.

[156] NIETO, A.: *Bienes Comunales*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1964, pág. 270 e IZARD ANAYA, B.: *Las exenciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles...*, op. cit, págs. 52-53.

consuetudinariamente en mano común por sus miembros en su condición de vecinos; su disfrute y aprovechamiento corresponderán, pues, a la comunidad propietaria. Ambas exenciones, de carácter permanente y subjetivo, se pueden considerar plenamente justificadas[157].

-Los de la Iglesia Católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, y los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos en virtud de lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución[158].

Estamos ante una exención de carácter mixto y permanente, que ciertamente ya se podía considerar reconocida en virtud de los arts. 1.3 y 9.1 LRHL, al considerar aplicables los beneficios fiscales contenidos en Tratados y Convenios Internacionales.

Respecto a la Iglesia Católica, sólo se consideran exentos los bienes inmuebles contemplados en el artículo IV, letra A del Acuerdo con la Santa Sede, y en particular, los templos y capillas destinadas al culto y sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral, estando comprendidos los jardines, huertos y demás dependencias en la medida en que no estén destinados a industrias u otros fines de carácter lucrativo; las residencias de los Obispos, Canónigos y Sacerdotes; los locales destinados a oficinas, a la Curia diocesana y a Oficinas parroquiales; los Seminarios para la formación del clero y las Universidades eclesiásticas; y los edificios destinados a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada[159]. Por tanto, también esta exención originará problemas interpretativos que asimismo se han plasmado en la jurisprudencia[160].

[157] Los requisitos para la aplicación de esta exención han sido analizados por la STS 30-11-1987 (RJ 1987,7943), la cual considera esencialmente que la exención se aplicaría con independencia de la producción o no de renta por parte de los bienes comunales.

[158] Como ya indicamos más arriba las Leyes 24, 25 y 26/1992, de 10 de octubre, aprobaron, respectivamente, los Acuerdos de Cooperación del Estado español con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, la Federación de Comunidades Israelitas de España y la Comunidad Islámica de España.

[159] La STS de 16 de junio de 2000 consideró que la exención se condiciona a que se acredite que el bien sobre el que pueda recaer esté afecto a fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social, de la investigación o del voluntariado social o de cualesquiera otros

Respecto a los bienes de otras asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, manteniéndose también el carácter mixto de la exención, ésta se aplica en la actualidad, y en virtud de los respectivos Convenios suscritos, y anteriormente citados, a la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, la Federación de Comunidades Israelitas de España y la Comisión Islámica de España, pero tan sólo en relación a los bienes inmuebles contemplados en dichos Convenios[161].

- Los de la Cruz Roja Española

Estamos ante una tradicional exención en favor de esta entidad benéfica, que habrá que entender referida a los bienes afectos a actividades propias de la misma[162]. La interpretación literal conduciría a entender esta exención como una auténtica exención subjetiva total y absoluta, debiendo incluir a todos los bienes de su propiedad[163]. En cualquier caso, compartimos la opinión de POVEDA, en el sentido de que esta exención puede suponer una quiebra al principio de neutralidad y equidad, dado que la norma no contempla con igual intensidad la exención a favor de otras organizaciones con iguales o similares fines altruistas, que sólo podrán acogerse, en su caso, a los beneficios fiscales otorgados por la Ley 49/2002, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo[164].

---

fines de interés general como los de culto, sustentación del clero, sagrado apostolado y ejercicio de la caridad.

[160] Así, la STSJ de Andalucía-Sevilla de 19-1-2000 consideró que las hermandades religiosas no gozan de la exención. Por el contrario, la STSJ de Asturias, de 3 de febrero de 2000 estimó que sí se aplicaría a los bienes pertenecientes a la Iglesia Católica y destinados a Oficinas de Cáritas Diocesana.

[161] En concreto, y salvando las peculiaridades de cada confesión religiosa, se considerarían exentos los lugares de culto y sus dependencias o edificios anejos, destinados al culto o a la asistencia religiosa; los locales destinados a oficinas; y los centros destinados a la formación de ministros del culto, cuando impartan únicamente enseñanzas propias de su misión. Cfr. sobre este tema BRIONES MARTÍNEZ, I.: "Beneficios fiscales aplicables a los bienes inmuebles destinados al culto", *Crónica Tributaria,* núm. 85,1998, págs. 41 a 76.

[162] Cfr., en este sentido, GARCÍA NOVOA, C.: "El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Hecho imponible. Sujetos pasivos. Exenciones", en AAVV: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, op, cit. pág. 629, y MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Régimen tributario del mecenazgo en España,* La Ley-Actualidad, Madrid, 1996, pág. 161.

[163] Cfr. IZARD ANAYA, B.: *Las exenciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles...*, op. cit. págs. 56-63.

[164] Cfr. POVEDA BLANCO, Fco.: *Manual de Fiscalidad Local,* op. cit., pág. 159.

- Bienes inmuebles acogidos a Convenios Internacionales y de los Gobiernos extranjeros.

El apartado d) del art.62.1 se refiere por un lado, y con carácter general, a cualquier exención que pueda derivar de lo dispuesto en un convenio internacional en vigor[165]; y por otro, de modo más especial, y con una clara naturaleza de exención "mixta", a la aplicable a las representaciones diplomáticas, consulares, o a los organismos oficiales de los Gobiernos extranjeros, exigiéndose en este caso la condición de reciprocidad.

Es preciso destacar que la aplicación de esta exención exigiría, y salvo que en el convenio internacional se dispusiese otra cosa, la titularidad de los bienes afectados por la exención, no afectando a los inmuebles arrendados o de propiedad particular en los que puedan instalarse las representaciones u organismos oficiales de los Gobiernos extranjeros[166].

- La superficie de los montes poblados con especies de crecimiento lento.

Esta exención, contemplada en el art. 62.1. e), que se puede considerar claramente como "objetiva", al aplicarse con independencia de quien sea el titular del bien inmueble afectado, va a exigir que el principal aprovechamiento, y por tanto, el destino del terreno rústico, sea la madera o el corcho, con la cautela añadida relativa al hecho de que la densidad del arbolado sea la propia o normal de la especie de que se trate. Además de su carácter objetivo, destaca el tratarse de una exención "permanente", establecida fundamentalmente por razones de política fiscal o ecológica[167].

[165] Esta exención ya venía recogida en los artículos 1.3 y 9.1 LRHL, teniendo, además, en cuenta que, en virtud del art. 96 de la Constitución, se produce la recepción automática de los Convenios y Tratados Internacionales en el ordenamiento interno.

[166] Cfr. en este sentido IZARD ANAYA, B.*: Las exenciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles...*, op. cit., pág. 118.

[167] Cfr. sobre esta exención POVEDA BLANCO, Fco.: *Manual de Fiscalidad Local***,** op. cit. págs. 160-161. La consideración de "especies de crecimiento lento" vendrá determinada por lo dispuesto en la Ley 5/1977, de 4 de enero, de Fomento de la Producción Forestal, y más en concreto, en los Anexos del Real Decreto 6/2001.

- Los terrenos ocupados por líneas de ferrocarriles y los edificios enclavados en ellos.

La aplicación de esta exención de carácter claramente objetivo exige en relación a los edificios, que estén dedicados a estaciones, almacenes o cualquier otro servicio **indispensable** para la explotación de las líneas de ferrocarriles, estando expresamente excluidos los establecimientos de hostelería, espectáculos, comerciales y de esparcimiento, las casas destinadas a viviendas de los empleados, las oficinas de la dirección y las instalaciones fabriles.

El fundamento de esta exención estaría en el carácter de bienes afectos a un servicio público que beneficia a toda la colectividad, por lo que se ha llegado a entender que se incluirían en la exención los inmuebles destinados al transporte de mercancías, paquetes de los viajeros, correo y transporte de automóviles de los usuarios de los servicios, teniendo en cuenta la actual organización social de la vida y la indispensable utilización de los medios de comunicación[168].

La principal crítica que se ha hecho a esta exención deriva de la posible discriminación en relación con los bienes afectos a las vías aéreas y marítimas, estaciones de autobuses, etc…, así como de la dificultad práctica de delimitar determinados establecimientos no exentos -tales como bares, restaurantes, quioscos, etc.- que se integran en el edificio de la propia estación y no en edificios independientes[169].

Todas las exenciones hasta ahora examinadas han de ser necesariamente aplicadas *de oficio* por todos los Ayuntamientos. Junto a estas, el artículo 62.2 LRHL establece tres exenciones obligatorias, pero cuya aplicación efectiva dependerá de la expresa solicitud por parte de los sujetos pasivos. Estas exenciones "rogadas" se refieren a los siguientes bienes inmuebles:

- Los destinados a la enseñanza por centros docentes acogidos, total o parcialmente, al régimen de concierto educativo, en cuanto a la superficie afectada a la enseñanza concertada.

[168] Cfr. la Sentencia del TSJ de Asturias de 8 de mayo de 2000 (Jurisprudencia Tributaria Aranzadi; 2000,1448).

[169] Cfr., en este sentido, POVEDA BLANCO, Fco: *Manual de Fiscalidad Local*, op. cit., págs. 162-163.

Estamos ante una exención de carácter permanente, si bien su concesión para un determinado período impositivo no ha de suponer su concesión automática en los períodos siguientes, siendo en todo caso exigibles los requisitos relativos a la titularidad del inmueble -centros docentes- y al destino, total o parcial, a la enseñanza concertada, limitándose la exención sólo a la superficie destinada a dicha finalidad[170]. La exención, pues, sólo se aplicará a bienes que sean propiedad de los centros docentes[171], debiendo ser estos los titulares de los inmuebles[172]. Y por supuesto, sólo afectará a los centros privados, ya que los públicos -propiedad del Estado, Comunidades Autónomas o Entidades Locales- están amparados por la exención contemplada en el art. 62.1. a), al que anteriormente aludíamos, y que se aplicará, en todo caso, *de oficio*.

- Los monumentos o jardines históricos de interés cultural.

Esta exención es descrita, en un sentido amplio, en el apartado b) del art. 62.2, poniéndola en relación con la Ley de Patrimonio Histórico Español y, más en concreto, con el registro general a que se refiere el art.12 de la Ley 16/1985. Se va a concretar, no obstante, su aplicación exclusiva a los bienes incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico, en el caso de bienes situados en zonas arqueológicas; y a los que, situados en sitios o conjuntos históricos, cuenten con una antigüedad igual o superior a cincuenta años, estando incluidos en el catálogo previsto en el Reglamento de planeamiento. El carácter rogado de esta exención supondrá, no sólo ya, y en la generalidad de supuestos, el haber conseguido previamente, y siguiendo el procedimiento legalmente establecido, la declaración

[170] El alcance y procedimiento de concesión de esta exención se regularán por el Real Decreto 2187/1995, de 28 de diciembre. Asimismo, se establece en este Decreto el procedimiento para establecer las compensaciones a los Ayuntamientos, por parte de la Administración competente, en caso de aplicación de la exención, a que se alude en el mismo art. 62.2.a) LRHL.

[171] Cfr., en este sentido, la STS de 3 de diciembre de 1998 (Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi 1998, 10203).

[172] Se ha considerado improcedente la aplicación de la exención a un inmueble cedido a Institución que lo destina a la enseñanza (STS 23-12-2002, Repertorio de Jurisprudencia 2003,773).

individual de monumento o conjunto histórico, sino además, la expresa solicitud al Ayuntamiento de la aplicación de la misma[173].

- La superficie de los montes repoblados o reforestados.

Esta última exención, contemplada en el artículo 62.2. c) LRHL, de carácter "obligatorio", aunque al mismo tiempo "rogado", es además una exención de carácter temporal. En concreto, tiene una duración de quince años, contados a partir del período impositivo siguiente a aquel en que se realice su solicitud. Y además, se va a exigir, para su aplicación, que la repoblación o reforestación de masas arboladas se sometan a proyectos de ordenación o planes técnicos aprobados por la Administración forestal.

Debemos recordar aquí, que esta exención, también considerada como "objetiva" -no importa para su aplicación quién sea el titular de los montes- y "parcial" -sólo se aplica a la superficie repoblada o reforestada-, no afectará a las repoblaciones de especies de crecimiento lento, a las que se aplique la exención permanente contemplada en el art. 62.1. f) al que anteriormente nos referimos.

Por último, indicar que se han de aplicar, también con carácter obligatorio, y al mismo tiempo temporal, por parte de los Ayuntamientos afectados, aquellas exenciones que pudiesen ser establecidas por razón de catástrofes naturales -inundaciones, incendios, heladas, sequía, etc...-. En estos casos, la norma de creación de la exención establecerá los requisitos y ámbito geográfico de aplicación.

b) Exenciones "de carácter potestativo".

Los apartados 3 y 4 del art. 62 LRHL van a establecer la posibilidad de que los Ayuntamientos, a través de sus ordenanzas fiscales, concedan discrecionalmente determinadas exenciones. Estas exenciones, una vez contempladas en las ordenanzas, y tras la expresa solicitud, se aplicarán en relación con todos los sujetos pasivos o bienes inmuebles, que reúnan los requisitos o condiciones regulados en la ordenanza, que se podrá referir tanto a aspectos sustantivos como formales. En concreto, se trataría de estas dos posibles exenciones:

[173] Vid. sobre esta exención IZARD ANAYA, B.: *Las exenciones en el IBI: el R.D. Leg. 2/2004 y demás normas de aplicación*, op. cit., págs. 168-176.

- Exención de los bienes de que sean titulares los centros sanitarios de titularidad pública.

La exención afectará, en el caso de ser establecida, tan sólo a los bienes directamente afectados a los fines específicos de los centros sanitarios, tratándose, por tanto, de una "exención mixta", y al mismo tiempo "rogada", ya que el sujeto pasivo deberá solicitarla, probando el cumplimiento de los requisitos exigidos.

- Inmuebles rústicos y urbanos cuya cuota líquida no supere la cuantía que se determine mediante ordenanza fiscal.

Esta posible exención tiene como finalidad el establecimiento, por cada Ayuntamiento concreto, de un mínimo exento, para bienes rústicos y urbanos, en razón de criterios de eficiencia y economía de la gestión recaudatoria del tributo. A estos efectos, y en relación a los bienes rústicos, sería posible tener en cuenta, en su caso, la cuota líquida correspondiente, a su vez, al conjunto de cuotas agrupadas relativas a todos los bienes rústicos, de un mismo sujeto pasivo, situados en un mismo término municipal.

Se trata, pues, de una exención técnica que, con anterioridad a la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, afectaba a los bienes urbanos con la base imponible (valor catastral) inferior a 601,01 euros y a los rústicos, cuya base imponible "agrupada" fuera inferior a 1.202,02 euros, límites que se podrían considerar ciertamente irrisorios.

La redacción actual del precepto, va a permitir que cada Ayuntamiento, sin sujeción ya a un límite determinado, establezca sus propios mínimos exentos, teniendo en cuenta que los costes de gestión no son uniformes, ya que dependerán, para cada Corporación local, de diversos factores, entre los que destacan su tamaño y organización[174].

En suma, cada Ayuntamiento podrá fijar la exención de los inmuebles rústicos y urbanos cuya cuota líquida no supere la cuantía que se determine en su propia

[174] CHECA GOZÁLEZ, C. Y MERINO JARA, I.: *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales,* Aranzadi, Navarra, 2003, pág. 76.

ordenanza fiscal, medida que, sin duda, va a reforzar el principio de autonomía financiera de las Corporaciones locales.

V.1.1.2. Las bonificaciones tributarias en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Los artículos 73 y 74 LRHL van a regular dos grupos de exenciones tributarias "parciales", o mejor, dos grupos de bonificaciones tributarias que van a suponer, en su caso, una minoración de la cuota íntegra del impuesto. En concreto, estos grupos se refieren, respectivamente a determinadas bonificaciones que habrán de reconocerse, de forma obligatoria, por todos los Ayuntamientos, cuando concurran las condiciones y requisitos previstos en la ley, sin necesidad de que sean previstas en las respectivas ordenanzas fiscales, y a un segundo grupo de bonificaciones, cuya efectiva aplicación dependerá de la propia voluntad de los Ayuntamientos que, si lo desean, habrán de establecerlas y regularlas en sus ordenanzas respectivas, respetando, eso sí, los límites cuantitativos o en su caso, los requisitos o condiciones mínimas fijadas en la ley.

a) Bonificaciones tributarias obligatorias.

Además de la bonificación automática del 50 por 100 de la cuota tributaria del IBI a recaudar en los términos municipales de Ceuta y Melilla, bonificación que el artículo 159.2 LRHL establece, aunque extensiva a todos los impuestos municipales, el artículo 73 va a regular tres bonificaciones que, incluso sin la aprobación de ordenanza fiscal, deberán ser reconocidas por todos los Ayuntamientos. No obstante, y según dispone el apartado 4 de este artículo, las ordenanzas fiscales especificarán los aspectos sustantivos y formales de estas bonificaciones, concretando así el ejercicio de su poder tributario, y estableciendo, en su caso, las condiciones de compatibilidad con otros beneficios fiscales. Estas bonificaciones serían las siguientes:

- Bonificación en favor de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria.

El artículo 73.1, en su primer párrafo, va a establecer que tienen derecho a una bonificación de entre el 50 y el 90 por 100 en la cuota íntegra del impuesto, siempre que así se solicite por los interesados antes del inicio de las obras, los inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria tanto de obra nueva como de rehabilitación equiparable a ésta,

y no figuren entre los bienes de su inmovilizado. Y en defecto de acuerdo municipal, se aplicará a los referidos inmuebles la bonificación máxima prevista en este artículo.

Estamos ante una bonificación reglada, de forma que la concesión o denegación deberá necesariamente referirse a la constatación de los requisitos o condiciones que, según la propia ley, constituyen el presupuesto necesario e ineludible para su aplicación.

Por otra parte, se trata de una bonificación otorgada a instancia de parte, exigiéndose, además, que la solicitud de su aplicación se lleve a cabo antes del inicio de las obras. Una vez solicitada, y cumplidos los requisitos establecidos, deberá ser en todo caso aplicada, no quedando en modo alguno al arbitrio de las Oficinas gestoras competentes la concesión o denegación de la misma.

Estamos, además, ante una bonificación de carácter temporal, al establecer el segundo párrafo del artículo 73.1 que el plazo de aplicación de esta bonificación comprenderá desde el período impositivo siguiente a aquél en que se inicien las obras hasta el posterior a su terminación, siempre que durante ese tiempo se realicen obras de urbanización o construcción efectiva, y sin que, en ningún caso, pueda exceder de tres períodos impositivos.

Teniendo en cuenta que el devengo del impuesto se produce el 1 de enero, es lógico que las nuevas circunstancias a efectos de la cuantificación del impuesto y, en nuestro caso, la consiguiente aplicación de la bonificación, se tengan en cuenta a partir del ejercicio siguiente.

El tiempo máximo de disfrute de la bonificación será, en todo caso, de tres períodos impositivos, que podrían extenderse hasta el período impositivo posterior a la terminación de las obras, si bien exigiéndose que durante ese tiempo se realicen obras de urbanización o construcción efectiva. Este requisito, que evitaría una "aparente" realización de obras con la finalidad exclusiva de la aplicación de la bonificación en los tres períodos impositivos, no podrá, en modo alguno, impedir su aplicación en el año posterior a la terminación de las obras, siempre que no se haya superado el período máximo de tres ejercicios.

En cuanto a la exigencia de la solicitud, antes del inicio de las obras, debemos entender que se trata de un requisito formal, cuya ausencia no debe impedir solicitar y

obtener el beneficio durante el tiempo restante al que se tenga derecho a él, tal y como se venía a afirmar en la Sentencia del TSJ de Canarias de 16 de febrero de 1995[175]. Además del cumplimiento de los requisitos materiales exigidos, circunstancia siempre ineludible, no podemos olvidar que la finalidad o fundamento de esta bonificación, más que en estimular o proteger la actividad de urbanización, construcción o promoción inmobiliaria, va a estar en la necesidad de paliar los efectos posibles de una plurimposición sobre la misma[176]. Efectivamente, estas actividades podrán estar gravadas por el Impuesto de Actividades Económicas, el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, además de diversas tasas locales que inciden directa o indirectamente sobre las mismas, o el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en caso de transmisión. Y esta es una razón más que conduce a una interpretación no estricta de la norma.

Por otra parte, debemos destacar que la bonificación se aplicará en relación a inmuebles objeto de la actividad de empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria "tanto de obra nueva como de rehabilitación equiparable a esta"[177], siempre que no figuren entre los bienes de su inmovilizado.

Por último, recordar que la cuantía de la bonificación se situará entre el 50 y el 90 por 100 de la cuota íntegra. Es, pues, una bonificación reglada, aunque su cuantía dependerá del porcentaje establecido por cada Ayuntamiento, si bien, en defecto de acuerdo municipal, se aplicará la bonificación máxima prevista (90 por 100), y en ningún caso se podrá establecer en un porcentaje inferior al 50 por 100. Se va, así, a favorecer la autonomía financiera local, en el sentido de posibilitar la adopción de acuerdos que van a suponer la obtención de mayores o menores ingresos[178].

[175] En concreto, afirmaba esta Sentencia que "no habiéndolo pedido en años anteriores, por ignorancia, desidia o renuncia, nada impide que se solicite para los ejercicios que restan". Cfr., también en este sentido, la STSJ de la Comunidad Valenciana de 13 de mayo de 1996.

[176] SÁNCHEZ GALIANA, C.M.: *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda municipal*, Comares, Granada, 2002, pág. 61.

[177] La STSJ de Canarias de 24 de febrero de 1995 entendió que la bonificación también sería aplicable a la realización de obras de reforma de los inmuebles.

[178] Cfr. SÁNCHEZ GALIANA, J.A.-RANCAÑO MARTÍN, A.: "Las PYMES y los impuestos locales", en *Tributos locales*, nº 51, mayo 2005, pág. 19.

- Bonificación en favor de las viviendas de protección oficial.

Las viviendas de protección oficial, y las equiparables a éstas, conforme a la normativa de las Comunidades Autónomas, según el artículo 73.2 LRHL tendrán derecho a una bonificación de su cuota íntegra en un 50 por 100 durante los tres períodos impositivos siguientes al del otorgamiento de la calificación definitiva. Se trata de un beneficio rogado que podrá solicitarse en cualquier momento anterior a la conclusión de los tres períodos impositivos de duración de la misma, surtiendo efecto, en su caso, desde el período impositivo siguiente al de su solicitud[179].

La bonificación se configura como obligatoria, de modo que la función municipal se restringe sólo a verificar si concurren las condiciones previstas en la ley para conceder o no la bonificación. No obstante, el hecho de exigirse la previa solicitud para tener derecho a su disfrute, podría originar problemas derivados del hecho de que el adquirente no tiene, en principio, ninguna obligación formal previa al devengo del impuesto, con respecto al Ayuntamiento competente para otorgar el beneficio fiscal, sino sólo ante el Catastro Inmobiliario, siendo fácil incurrir en la omisión de presentar la solicitud antes de que se produzca el devengo del primer período impositivo, pudiendo perder el derecho a la bonificación en el primero de los tres años[180]. Esto se hubiera evitado si la bonificación, atendiendo a su trascendencia económica y social, se hubiese reconocido *de oficio*.

- Bonificación en favor de las Cooperativas agrarias.

El artículo 73.3 LRHL va a establecer una bonificación permanente y subjetiva. En concreto, tendrán derecho a la bonificación del 95 por 100 de la cuota íntegra y, en su caso, del recargo a que se refiere el art.153 de la Ley[181], los bienes rústicos de las Cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra, en los términos

[179] La STSJ de Baleares, de 10 de marzo de 1995 (*Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* 1995,270) insistió en que la solicitud no puede retrotraerse más allá del momento en que, siempre que haya surgido el hecho imponible, sea solicitado por el interesado, por lo que no puede aplicarse para períodos impositivos anteriores a su solicitud; y una vez que se presente, únicamente tendrá efectos durante el resto de los tres años contados a partir de la fecha de la obtención de la calificación de vivienda de protección oficial.

[180] POVEDA BLANCO, Fco.: *Manual de Fiscalidad Local*, op. cit., pág. 260.

[181] El artículo 153 LRHL se refiere a la posibilidad de que las Áreas Metropolitanas establezcan un recargo de hasta el 0´2 por 100 sobre la base imponible del IBI, en relación con los bienes inmuebles situados en el territorio de la entidad.

establecidos en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas[182]. Sólo las Cooperativas protegidas podrán beneficiarse de esta bonificación y en relación tan sólo a los bienes de naturaleza rústica. Y aunque no se pueda aplicar a los bienes que las Cooperativas tengan cedidos en arrendamiento -dado que los arrendatarios no se consideran, según el art. 63 LRHL, sujetos pasivos del impuesto-, nada impedirá, como ha afirmado MARTÍN FERNÁNDEZ, la aplicación de este beneficio fiscal a los bienes inmuebles de naturaleza rústica, propiedad de las Cooperativas, que estén cedidos en arrendamiento a sus socios o a terceros[183].

b) Bonificaciones tributarias "potestativas".

El artículo 74 LRHL va a establecer una serie de bonificaciones que podrán o no ser establecidas por cada Ayuntamiento, por lo que siempre será necesaria, para la efectiva aplicación de las mismas, la aprobación de su establecimiento y aplicación en la respectiva ordenanza fiscal.

Además de las bonificaciones reguladas en el artículo 74, tiene carácter potestativo la relativa a viviendas de protección oficial contemplada en el artículo73.2 segundo párrafo. Los Ayuntamientos, además de aplicar obligatoriamente la bonificación relativa a viviendas de protección oficial, en la cuantía y condiciones a que anteriormente nos referíamos, podrán establecer una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota íntegra del impuesto, en relación a estos inmuebles, una vez transcurrido el plazo de aplicación de la bonificación "obligatoria", determinando la ordenanza fiscal la duración y cuantía anual de esta bonificación.

Las bonificaciones "potestativas" reguladas en el art. 74 LRHL son las siguientes:

- Bonificación en favor de asentamientos de población de especial protección.

Las ordenanzas fiscales van a poder regular una bonificación de hasta el 90 por 100 de la cuota íntegra del impuesto en favor de los bienes inmuebles urbanos

[182] Cfr. el art. 33.4 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.
[183] MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: *Las Cooperativas y su régimen tributario***,** La Ley, Madrid, 1994, pág. 174.

ubicados en áreas o zonas del municipio que, conforme a la legislación y planeamiento urbanísticos, correspondan a asentamientos de población singularizados por su vinculación o preeminencia de actividades primarias de carácter agrícola, ganadero, forestal, pesquero o análogas, y que dispongan de un nivel de servicios de competencia municipal, infraestructuras o equipamientos colectivos inferior al existente en las áreas o zonas consolidadas del municipio, siempre que sus características económicas aconsejen una especial protección. En las ordenanzas se habrán de especificar las peculiares características y ámbito de los núcleos de población, áreas o zonas, las tipologías de las construcciones y usos del suelo necesarios para la aplicación de esta bonificación, así como su duración, cuantía anual y demás aspectos sustantivos y formales.

Se trataría, con esta bonificación, de reducir la carga fiscal a determinados inmuebles que exigirían una protección especial, teniendo en cuenta que disfrutan de menos servicios municipales[184].

- Bonificación con la finalidad de limitar el incremento de cuota derivado de procedimientos de valoración.

El apartado 2 del artículo 74 LRHL va a permitir a los Ayuntamientos acordar, para cada ejercicio, una bonificación variable, equivalente a la diferencia positiva entre dos magnitudes: la cuota íntegra del impuesto del propio ejercicio, y la cuota líquida del ejercicio anterior multiplicada por el coeficiente de incremento máximo anual de la cuota líquida que establezca la ordenanza fiscal para cada uno de los tramos de valor catastral y, en su caso, para cada una de las diversas clases de cultivos o aprovechamientos o de modalidades de uso de las construcciones que en la misma se fijen y en que se sitúen los diferentes bienes inmuebles del municipio.

La bonificación, que tiene como clara finalidad, el paliar el incremento de la cuota correspondiente a los inmuebles afectados por procedimientos de valoración colectiva de carácter general en un municipio, tiene un período de disfrute máximo de tres períodos impositivos, teniendo efectividad a partir de la entrada en vigor de los nuevos valores catastrales resultantes de los aludidos procesos de valoración.

[184] POVEDA BLANCO, Fco.: *Manual de Fiscalidad Local,* op. cit., págs. 264-265.

El coeficiente de incremento máximo anual se aplicará, en su caso, a la cuota íntegra del ejercicio anterior, si en el período inmediatamente anterior a aquel en que se aplique esta bonificación, el sujeto pasivo ha concluido el disfrute de otra bonificación. Y también va a disponer el precepto que si durante la aplicación de esta bonificación el valor catastral de los inmuebles sufre alguna variación por alteraciones susceptibles de inscripción en el Catastro, del cambio de clase del inmueble o del cambio de aprovechamiento determinado por la modificación del planeamiento urbanístico, para el cálculo de esta bonificación se considerará como cuota líquida del ejercicio anterior la resultante de aplicar el tipo de gravamen de dicho año al valor base[185].

-Bonificación en favor de inmuebles de organismos públicos de investigación y de enseñanza universitaria.

La disposición final 4ª de la Ley Orgánica 4/2007, de 12 de abril, añadió el apartado 2 bis del artículo 74 LRHL, para introducir una bonificación potestativa de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra a favor de los inmuebles de organismos públicos de investigación y los de enseñanza universitaria. Se justifica esta posible bonificación por la necesidad de, atendiendo a las funciones y especiales circunstancias que concurren en los organismos públicos de investigación y las universidades privadas, conseguir paliar de algún modo los efectos de la no aplicación a estas Entidades de las exenciones que, con carácter obligatorio, sí se aplicarán a las Universidades públicas, en virtud del artículo 62.1.a) LRHL. Se permitiría así, en su caso, reducir sustancialmente la tributación de los mismos, y tratándose, en principio, de una bonificación claramente subjetiva, ya que podría afectar a toda clase de bienes inmuebles.

[185] Las liquidaciones tributarias que resulten de la aplicación de esta bonificación deberán ser notificadas por edictos en la forma prevista en el artículo 102.3 de la Ley General Tributaria; no será necesaria, sin embargo, la notificación individualizada en los casos de establecimiento, modificación o supresión de esta bonificación como consecuencia de la aprobación o modificación de la ordenanza fiscal. Vid., sobre un detallado análisis de esta bonificación, POVEDA BLANCO, Fco.: *Manual de Fiscalidad Local*, op. cit., págs. 265-271.

-Bonificación en favor de monumentos o jardines históricos de interés cultural que no estén exentos.

El artículo 14.4 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, añadió el apartado 2 ter del art. 74 LRHL, permitiendo a los ayuntamientos, mediante la correspondiente ordenanza, regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra a favor de los bienes inmuebles excluidos de la exención a que se refiere el último párrafo del artículo 62.2. b) LRHL. Se trataría, así, de permitir de algún modo beneficiar fiscalmente a los monumentos o jardines históricos de interés cultural, afectos a explotaciones económicas, a los que ni se les aplica la exención ni les resulta de aplicación ninguna exención prevista en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo o cuya titularidad corresponda a un Ente público, lo cual conllevaría, igualmente, la exención. Por tanto, la fundamentación de esta bonificación, que en todo caso tiene carácter potestativo, estaría en la necesidad de "proteger fiscalmente" estos monumentos o jardines históricos de interés cultural, de titularidad privada, incluso si están afectos a explotaciones económicas.

-Bonificación en favor de inmuebles en que se desarrollen determinadas actividades económicas declaradas de especial interés o utilidad municipal.

El artículo 14.4 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, añadió el apartado 2 quáter del art. 74.2 LRHL, para permitir a los ayuntamientos, también mediante la correspondiente ordenanza, regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra, cuando se declare el especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen esta declaración. Será el Pleno de la Corporación el que deba proceder a dicha declaración, acordándose, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.

Habrá que estar, pues, al caso concreto para poder solicitar la declaración de especial interés o utilidad municipal, a efectos de la oportuna aplicación de la bonificación, siempre, claro está, que ésta se haya establecido. Por lo que insistimos, una vez más, en la importancia, a efectos de la tributación de las empresas en la Hacienda local, y en particular, de la aplicación de los beneficios fiscales que les

puedan corresponder, de un adecuado conocimiento de las ordenanzas fiscales en vigor en el término municipal donde éstas desarrollen su actividad.

- Bonificación en favor de los bienes inmuebles de características especiales.

El artículo 74.3 LRHL va a establecer la posibilidad de que los Ayuntamientos, mediante ordenanza, regulen una bonificación de hasta el 90 por 100 de la cuota íntegra del impuesto a favor de cada grupo de bienes inmuebles de características especiales. Será la ordenanza la que especifique su duración, cuantía anual y demás aspectos sustantivos y formales.

Se trata, pues, de una bonificación que, aplicada en todo caso dentro del límite máximo fijado, tiene el carácter de potestativa y objetiva, no exigiendo requisito alguno en cuanto al titular de estos bienes de características especiales[186].

- Bonificación en favor de los sujetos pasivos titulares de familias numerosas.

A diferencia de la anterior, esta bonificación, contemplada en el apartado 4 del artículo 74 LRHL tiene un claro carácter subjetivo, si bien podría ser configurada como de carácter mixto.

En efecto, los Ayuntamientos podrán regular una bonificación de hasta el 90 por 100 de la cuota íntegra del impuesto en favor de aquellos sujetos pasivos que ostenten la condición de titulares de familia numerosa[187] -sólo, por tanto, se podrá reconocer la bonificación a estos sujetos; de ahí el carácter subjetivo-. Ahora bien, la ordenanza deberá especificar la clase y características de los bienes inmuebles a que afecte; de ahí que, en el supuesto en que la bonificación no se establezca en relación con todo tipo de bienes inmuebles -cualquier clase de estos, ya se trate de urbanos o

[186] Los grupos de bienes inmuebles, que en la actualidad, tienen la consideración de "bienes de características especiales", según el art. 8º 2 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TR de la Ley del Catastro Inmobiliario, son las siguientes:

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, incluido su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego.
c) Las autopistas, carreteras y túneles de peaje.
d) Los aeropuertos y puertos comerciales.

[187] El concepto de familia numerosa se regula, en la actualidad, en el artículo 2 de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre.

rústicos-, ésta tendrá también carácter objetivo, aplicándose tan sólo a aquellos bienes especificados en la ordenanza, por lo que la bonificación pasaría a tener la consideración de "mixta" -subjetiva y, a la vez, objetiva-.

Al tratarse, en todo caso, de una bonificación potestativa, exigiéndose su aprobación mediante ordenanza, ésta deberá, asimismo, especificar su cuantía anual, duración y demás aspectos sustantivos y formales, así como las condiciones de compatibilidad con otros beneficios fiscales.

- Bonificación en favor de los inmuebles que dispongan de sistemas de aprovechamiento de energía solar.

El artículo 74, 5º LRHL va a establecer la posibilidad de que los Ayuntamientos regulen una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota íntegra del impuesto, en favor de aquellos inmuebles que tengan instalados sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar[188]. Los aspectos sustantivos y formales de esta bonificación potestativa y objetiva, que pretende incentivar el uso de energías renovables, serán especificados, al igual que en los supuestos anteriores, en la ordenanza fiscal respectiva.

Entendemos, con POVEDA BLANCO[189], que esta bonificación tiene carácter rogado, precisando la solicitud por parte del sujeto pasivo, ya que la Administración gestora no tiene por qué contar con la información necesaria para el conocimiento de los inmuebles en que se encuentran instalados los sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar que origina el derecho a la bonificación.

Además de las bonificaciones aludidas, debemos reseñar que fue introducida otra bonificación potestativa, de carácter subjetivo, en virtud de la Ley Orgánica 4/2007, de 12 de abril, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades. En concreto, la disposición final cuarta de esta Ley añadió un apartado bis al artículo 74.2 LRHL, en el que se va a disponer que los Ayuntamientos, mediante ordenanza, podrán regular una bonificación de hasta el 95

[188] La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente.

[189] POVEDA BLANCO, Fco.: *Manual de Finalidad Local*, op. cit., pág. 275.

por 100 de la cuota íntegra del impuesto, a favor de inmuebles de organismos públicos de investigación y los de la enseñanza universitaria.

En ausencia de una exención que afecte directamente a estos organismos y a las universidades, se va a permitir la aplicación de una bonificación, que permitiría reducir sustancialmente la tributación de los mismos, teniendo en cuenta las funciones y especiales circunstancias que en ellos concurren. Y se trataría, en principio, de una bonificación claramente subjetiva, ya que podría afectar a toda clase de bienes inmuebles.

V.1.2. Cuantificación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

V.1.2.1. La base imponible.

V.1.2.1.1.Introducción.

La base imponible de todo tributo sirve para cuantificar la capacidad económica de los sujetos pasivos puesta de manifiesto con la realización del hecho imponible.

El artículo 65 TRLRHL establece que el valor catastral de los bienes inmuebles es la base imponible del IBI, y remite a la normativa catastral los aspectos relativos a su determinación, notificación y posibilidades de impugnación, al disponer que la base imponible de este impuesto estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario.

En la redacción primitiva del impuesto la definición se concretaba en el valor de los bienes inmuebles, y con ello se incurría en una ambigüedad total, dadas la múltiples modalidades de valoración que existen, valor real, valor de mercado, valor efectivo, valor contable, valor venal, etc. Por este motivo, en al apartado 2 del artículo 66 se precisaba que, como tal habría que tomar el "valor catastral", del que se fijaba como referente y límite el valor de mercado de los bienes.

La determinación del valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana se lleva a cabo por los centros territoriales de gestión catastral, pero es preciso que el valor catastral de los bienes inmuebles sea conocido por las entidades gestoras del impuesto con anterioridad a la emisión de las correspondientes listas cobratorias y recibos. A tal fin, el valor catastral es uno de los datos que necesariamente debe figurar en el padrón catastral y en los demás documentos expresivos de sus variaciones, ya que si bien el artículo 77 del TRLHL atribuye en exclusiva a los Ayuntamientos la competencia para dictar actos en materia de gestión tributaria del IBI, también determina, en su apartado 5 que el impuesto se gestiona a partir de la información contenida en el padrón catastral y en los demás documentos expresivos de sus variaciones elaborados al efecto por la Dirección General del Catastro. De esta manera se mantiene la configuración que desde su origen tiene el impuesto como

tributo de gestión compartida[190], entre los órganos de la Administración General del Estado y los Ayuntamientos, tras la separación de la normativa catastral y tributaria del referido impuesto.

V.1.2.1.2. Concepto, criterios y límites de valor catastral

En el artículo 22 del TRLCI se define el valor catastral[191] como un valor objetivo asignado por la Administración a cada inmueble siguiendo el procedimiento administrativo que se establece en la Ley, expresándose, en concreto, que el valor catastral es el determinado objetivamente para cada bien inmueble a partir de los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario, estando integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones[192].

Est concepto nos lleva a hacer obligatoriamente referencia al apartado 1 del artículo 11 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLCI, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004 de 5 de marzo) en el que se dispone que la incorporación de los bienes inmuebles en el Catastro Inmobiliario, así como las alteraciones de sus características, que conllevará, en su caso, la asignación de valor catastral, es obligatoria y podrá extenderse a la modificación de cuantos datos sean

[190] VARONA ALABERN, J. E.: "Gestión catastral y autonomía financiera local", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 220, págs. 715 y ss. En este artículo se ha estudiado en profundidad el fundamento y las implicaciones que en la autonomía local presenta esta distribución de competencias.

[191] SARASA PÉREZ, J.: "El valor catastral: su relación con el valor de mercado y su presencia en el ordenamiento tributario", *Revista de Hacienda Local*, núm. 82, 1998, pág. 21, sobre el valor catastral opina que "es necesariamente un valor administrativo". Del mismo modo opinan ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Valor catastral e Impuesto sobre Bienes Inmuebles", *Revista Catastro,* núm.23, 1995, pág. 11 y CARROBÉ GENÉ, M.: "La valoración fiscal de los bienes inmuebles en el ordenamiento tributario español", *Revista Española de Derecho Financiero,* núm. 72, 1991, pág. 455.

[192] MOCHÓN LÓPEZ, L.: *El Valor Catastral y los Impuestos sobre Bienes Inmuebles y sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Una aproximación al concepto de valor catastral,* 2ª edición, Comares, Granada, 2001, señala en relación con este concepto: "Para aproximarse a dicho concepto es conveniente encontrar algunos puntos que permitan adentrarse en el análisis propuesto. En primer lugar, el valor catastral sólo está formado por el valor del suelo y el de las construcciones. En segundo lugar, se trata de un valor administrativo, fijado a través de un procedimiento administrativo. En tercer lugar, presenta un carácter masivo, ya que todos los bienes inmuebles han de encontrarse valorados catastralmente. En cuarto lugar, el valor catastral debe ser un valor coordinado y que guarde una uniformidad, lo que a su vez, implica que se trate de un valor administrativo. De estas cuatro notas se deriva que el valor catastral sea un valor con un alto grado de generalidad y que debe cuantificar los datos objetivos que tiendan a repetirse en los diversos bienes inmuebles".

necesarios para que la descripción catastral de los inmuebles afectados concuerde con la realidad.

Por tanto, los bienes inmuebles de naturaleza urbana, así como las alteraciones de sus características, que conllevará en su caso, la asignación de valor catastral, deben incorporarse obligatoriamente en el Catastro Inmobiliario. Podrá extenderse, esta obligación, a la modificación de cuantos datos sean necesarios para que la descripción catastral de los inmuebles afectados concuerde con la realidad.

Por su lado, el artículo 1 de la TRLCI define al Catastro Inmobiliario como un registro administrativo dependiente del Ministerio de Hacienda en el que se describen los bienes inmuebles rústicos, urbanos y de características especiales. Así, en el artículo 3 del mismo texto legal, se establece el contenido de la descripción catastral, incluyéndose entre las características de esa descripción catastral de los inmuebles, el valor catastral de los mismos, a cuyo tenor, la descripción catastral de los bienes inmuebles comprenderá sus características físicas, económicas y jurídicas, entre las que se encontrarán la localización y la referencia catastral, la superficie, el uso o destino, la clase de cultivo o aprovechamiento, la calidad de las construcciones, la representación gráfica, el valor catastral y el titular catastral. Y a los solos efectos catastrales, salvo prueba en contrario, y sin perjuicio del Registro de la Propiedad, cuyos pronunciamientos jurídicos prevalecerán, los datos contenidos en el Catastro Inmobiliario se presumirán ciertos.

El Catastro Inmobiliario español, si bien por su origen se encuadra en un catastro de tipo latino, es decir, predominantemente fiscal, en la actualidad ha visto acentuada su relación con el Registro de la Propiedad hasta el punto de estar legalmente orientado a la coordinación y al servicio del mismo. Y en esta misma dirección están evolucionando todos los catastros europeos, configurándose, asimismo, como el mayor sistema o infraestructura de información territorial de un país.

Así se refleja en el Preámbulo del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, donde se va a afirmar que las dos últimas décadas han sido testigos de una evolución en la que el Catastro Inmobiliario se ha convertido en una gran infraestructura de información territorial disponible para todas las Administraciones públicas, fedatarios,

empresas y ciudadanos en general, puesta ante todo al servicio de los principios de generalidad y justicia tributaria, pero capacitada también para facilitar la asignación equitativa de los recursos públicos; en los comienzos de un nuevo siglo, es ya sin duda notable la colaboración del Catastro en la aplicación material de tales principios constitucionales, como lo prueba su utilización generalizada para la gestión o el control de subvenciones nacionales o comunitarias, o la paulatina incorporación de la información gráfica y de la identificación catastral de las fincas, tanto a las actuaciones notariales como al Registro de la Propiedad. Ahora bien, la utilización múltiple de la información catastral no desvirtúa la naturaleza tributaria de la institución, sino que la preserva al servir aquélla como elemento de referencia para la gestión de diversas figuras tributarias de los tres niveles territoriales de la Hacienda pública, y así lo ha reconocido expresamente el Tribunal Constitucional en su Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre (RTC 1999, 233), en la que refleja que la organización del Catastro, justamente por tratarse de una institución común e indispensable para la gestión de alguno de los impuestos estables más relevantes, es una competencia que ha de incardinarse, sin lugar a dudas, en la de Hacienda general del artículo 149.1.14 de la Constitución Española, correspondiendo, por tanto, de manera exclusiva al Estado. Es en esta justificación donde se apoya la adscripción legal del Catastro al Ministerio de Hacienda y su atribución como competencia exclusiva del Estado y, por derivación de ello, la competencia de los tribunales económicos-administrativos del Estado para la revisión de los actos resultantes de los procedimientos catastrales.

Podemos afirmar, pues, que el valor catastral, se define como, aquel que se determina de manera objetiva para cada bien inmueble a partir de los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario, y que está integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones (artículo 22 TRLCI).

El valor catastral es un valor reglado[193], que se determina mediante la aplicación de normas técnicas reglamentariamente establecidas.

[193] FERNÁNDEZ PIRLA, J.M. señala que "una de las características del valor catastral es el de ser un valor consolidado, de garantía, sustraído de las circunstancias coyunturales y puntuales del mercado". Véase su trabajo "Valoración fiscal de los bienes inmuebles", *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 62, 1991, pág. 310.

Es de destacar, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de octubre de 2003[194] (JUR 2004, 14517), en la que se ha apreciado que la valoración catastral realizada por la Administración es reglada y ajustada a Derecho y confirma los valores catastrales que han servido para determinar el impuesto cuando se siguen todos los trámites exigidos en las normas de valoración.

El valor catastral se configura como una de las características descriptivas del inmueble, como se pone de manifiesto en el citado artículo 3 del TRLCI, que gozará por tanto de presunción de certeza que se establece en el mismo artículo. Y es de tal importancia la constancia de la referencia catastral en los instrumentos públicos, mandamientos y resoluciones judiciales, expedientes y resoluciones administrativas y en los documentos donde consten los hechos, actos o negocios de trascendencia real relativos al dominio y demás derechos reales, contratos de arrendamiento o de cesión por cualquier título del uso del inmuebles, contratos de suministro de energía eléctrica, proyectos técnicos o cualesquiera otros documentos relativos a los bienes inmuebles, que los artículos de la Ley del Catastro han sido modificados por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, con el fin de reforzar dicha obligatoriedad. La asignación del valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana podrá llevarse a cabo de forma individualizada o mediante el procedimiento de valoración colectiva.

En cuanto a los límites aplicables legalmente al valor catastral, se concretan en el apartado 2 del artículo 23 del TRLCI, en el que se va a disponer que el valor catastral de los inmuebles no podrá superar el valor de mercado, entendiendo por tal, el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas, a cuyo efecto se fijará mediante orden del Ministerio de Hacienda, un coeficiente de referencia al mercado para los bienes de una misma clase,

[194] Mediante esta Sentencia se resuelve el recurso contencioso administrativo que ante esta Sección se interpone, bajo el número 882/2002, que se tramita, a instancia de Promotora Hotelera Canaria, S.A., representada por el Procurador D. Carlos Navarro Gutiérrez, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 15 de diciembre de 1999 (RG 6061/97 y 265/98), sobre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía líquida de dicho tributo, en lo que se refiere al año 1996 objeto de la reclamación, de 108.773,02 euros.

añadiendo que en los bienes inmuebles con precio de venta limitado administrativamente, el valor catastral no podrá, en ningún caso, superar dicho precio.

Por tanto, podremos afirmar, que los límites de valor catastral serán los siguientes:

- Valor de mercado, definido, a estos efectos, como precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas.
- Precio de venta limitado administrativamente para aquellos bienes inmuebles que se haya determinado.

A estos efectos, se fija un coeficiente de referencia de mercado que, unido a los estudios de mercado que se realizan para establecer con precisión los módulos aplicables, permite garantizar que no se supera el límite marcado por el valor de mercado.

Ha sido declarado por la jurisprudencia en diferentes Sentencias, como la del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 27 de febrero de 2003[195] (JUR 2004,45933) o la de la Audiencia Nacional de 18 de febrero de 2004[196] (JUR 2004, 45423), que el valor catastral, en ningún caso, puede exceder del valor de mercado, que constituye un límite al valor catastral, siendo el techo máximo de tal valor y un elemento importante para la garantía de los hechos de los contribuyentes ante los procedimientos de valoración, lo que habilita, incluso, a la utilización de la tasación pericial contradictoria como medio de defensa oportuno para evitar que se rebase el límite establecido, pero no como medio directo de rebatir el propio valor catastral. Ello

[195] Esta sentencia entra a resolver el recurso nº 957 de 1999 que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, y que ha sido promovido por el Procurador D. Carlos Riopérez Losada, en nombre y representación de una Comunidad de Propietarios de Algete (Madrid), con asistencia letrada, frente a la Administración General del Estado, representada por su Abogacía, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 26 de mayo de 1999, que desestimó la reclamación económico administrativa formulada frente a la desestimación del recurso de reposición presentado contra la valoración catastral de Madrid-Provincia para el ejercicio 1996, relativa a los diversos pisos de una finca sita en Algete; siendo Magistrado Ponente, el Ilmo. Sr. D. Juan Pedro Quintana Carretero.

[196] Mediante esta sentencia se resuelve el recurso contencioso administrativo que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido Aprovechamiento Integral de la Pirita S.A. y en su nombre y representación el Procurador el Sr. D. Emilio Álvarez Zancada, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 17 de noviembre de 2000, siendo la cuantía del presente recurso de 3.233.445,12 euros.

supone, que sea posible determinar la nulidad de los valores catastrales cuando superen dicho límite.

Aun teniendo en cuenta todo lo anterior, el valor de mercado y el límite del valor de los bienes inmuebles a efectos del IBI, es una de las grandes asignaturas pendientes de la Ley, que no está exenta de dificultades, de ahí que, en multitud de ocasiones se requiere a contribuyentes afectados por su condición de titulares de los derechos sujetos sobre los inmuebles de estas categorías, la presentación de la correspondiente prueba documental para poder atender, por el Catastro, la exigencia de la norma.

Del mismo modo, legalmente se establecen los criterios aplicables para la obtención del valor catastral, en el apartado 1 del citado artículo 23, que son los siguientes:

- La localización del inmueble, las circunstancias urbanísticas que afecten al suelo y su aptitud para la producción.
- El coste de ejecución material de las construcciones, los beneficios de la contrata, honorarios profesionales y tributos que graven la construcción, el uso, la calidad y la antigüedad edificatoria, así como el carácter histórico-artístico u otras condiciones de las edificaciones.
- Los gastos de producción y beneficios de la actividad empresarial de promoción, o los factores que correspondan en los supuestos de inexistencia de la citada promoción.
- Las circunstancias y valores de mercado
- Cualquier otro factor relevante que reglamentariamente se determine.

Este último inciso, "cualquier otro factor relevante que reglamentariamente se determine", ha provocado controversia, ya que podría parecer incompatible con el principio de reserva de ley tributaria del artículo 8[197] de la LGT, que determina que se

[197] Este Artículo 8 , que lleva por título "Reserva de Ley Tributaria" dispone:
"Se regularán en todo caso por Ley:

a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.
b) …"

regularán, en todo caso, por ley, entre otras materias que en este artículo se enumeran, la base imponible, que a efectos del IBI viene determinada por el valor catastral de los inmuebles.

El Tribunal Constitucional ha declarado, en su Sentencia 233/1999[198] (RTC 1999, 233), que resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos… y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad.

La ley refuerza la legalidad de valor catastral, definiéndolo como un valor determinado objetivamente, lo que lo delimita, para su cálculo, de posibles valores subjetivos; y por otro lado, al hacer referencia a los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario, se incluyen otros datos objetivamente medibles que, aunque pudieran influir en los precios de mercado, no se van a tener en cuenta debido a las condiciones de igualdad y certeza.

Finalmente, el apartado 3 del citado artículo 23 TRLCI, va a afirmar que reglamentariamente se establecerán las normas técnicas comprensivas de los conceptos, reglas y restantes factores que, de acuerdo con los criterios anteriormente expuestos y en función de las características intrínsecas y extrínsecas que afecten a los bienes inmuebles, permitan determinar su valor catastral.

---

[198] El Tribunal Constitucional en esta sentencia resuelve los recursos de inconstitucionalidad acumulados, promovidos por el Consejo ejecutivo de la Generalidad de Cataluña, el Parlamento de Cataluña y sesenta Diputados del Congreso, en relación con la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales y cuestiones de inconstitucionalidad, también acumuladas a los anteriores, planteadas por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias con sede en Las Palmas de Gran Canaria, y la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias con sede en Santa Cruz de Tenerife. El Tribunal Constitucional pronuncia la sentencia declarando lo siguiente:
"1º) La inconstitucionalidad del artículo 45.1, en su redacción inicial, en la medida en que resulta aplicable a los precios públicos exigibles por servicios o actividades de solicitud o recepción obligatoria, de carácter indispensable o prestados en régimen de monopolio de hecho o de derecho, comprendidos en el art. 41.B de la Ley, también en su redacción inicial, en los términos expuestos en el fundamento jurídico 19 c) último párrafo:
2º) la inconstitucionalidad del artículo 48.1, interpretado en el sentido que se expresa en el fundamento jurídico 18 último párrafo;
3º) la inconstitucionalidad del art. 119.3, interpretado en el sentido que se expresa en el fundamento jurídico 35 párrafos quinto, sexto y séptimo; y
4º) el carácter no básico del artículo 167, apartados segundo y tercero, por ser contrario al orden constitucional de competencias: desestimación de los recursos y cuestiones en todo lo demás".

Esta disposición nos remite a las normas técnicas que se determinen reglamentariamente, que recogerán dichos criterios. Dichas Normas Técnicas son las siguientes:

1. Para los bienes inmuebles de naturaleza urbana se recogen en el Real Decreto 1020/1993.
2. Para los BICES han sido recientemente aprobadas mediante Real Decreto 1464/2007.
3. Para los bienes inmuebles rústicos, la Disposición Transitoria Segunda del TRLCI[199].

Por lo que, para estos inmuebles, en tanto no se aprueben las correspondientes normas técnicas de valoración, se seguirán aplicando los tipos evaluatorios para el último quinquenio aprobados.

Por último, sobre la valoración de determinadas construcciones en suelo rústico, los antiguos "diseminados" han desaparecido con la nueva regulación del TRLCI, que califica los bienes inmuebles únicamente según la naturaleza del suelo donde se ubiquen, y por tanto, para su valoración, será aplicable lo establecido en la Disposición Transitoria Primera del TRLCI[200].

[199] La Disposición Transitoria Segunda del TRLCI, determina que "lo establecido en el título II de esta Ley para la determinación del valor catastral, queda en suspenso respecto a los bienes inmuebles rústicos hasta que mediante Ley se establezca la fecha de su aplicación. Hasta ese momento, el valor catastral de los referidos bienes, será el resultado de capitalizar al tres por ciento el importe de las bases liquidables vigentes para la exacción de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria correspondiente al ejercicio 1989, obtenidas mediante la aplicación de los tipos evaluatorios de dicha contribución, prorrogados en virtud del Real Decreto-ley 7/1988, de 29 de diciembre, o en los que se hayan aprobado posteriormente en sustitución de ellos, y sin perjuicio de su actualización anual mediante los coeficientes establecidos y los que establezcan las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, una vez incorporadas las alteraciones catastrales que hayan experimentado o experimenten cada ejercicio".

[200] La Disposición Transitoria Primera del TRLCI, establece que "…las construcciones ubicadas en suelo rústico que no resulten indispensables para el desarrollo de las explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, mantendrán su naturaleza urbana hasta la realización, con posterioridad al 1 de enero de 2006, de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, cualquiera que sea la clase de inmuebles a los que éste se refiera. En caso de referirse este procedimiento a inmuebles urbanos, se determinará simultáneamente un nuevo valor catastral para todos aquellos inmuebles que cuenten con una construcción en suelo de naturaleza rústica. Estos valores, en tanto no se aprueben las nuevas normas reglamentarias de valoración de inmuebles rústicos, se obtendrán por la aplicación de las siguientes reglas:

a. El valor del suelo de la superficie ocupada por las construcciones se determinará por aplicación de los módulos específicos que se aprueben por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda.

V.1.2.1.3. Competencia y determinación del valor catastral

Entre las funciones tendentes a la formación y el mantenimiento del Catastro Inmobiliario se incluye la valoración catastral que es competencia exclusiva del Estado[201] y se ejerce por la Dirección General del Catastro. La gestión estatal es, por tanto, la gestión catastral[202], cuya función tradicional es la de servir de base de datos relativa a la riqueza inmobiliaria[203]. La determinación del valor catastral de los bienes inmuebles se efectúa en virtud de procedimientos de naturaleza tributaria legalmente establecidos.

El artículo 11 del TRLCI prevé que se asignará valor catastral a los bienes inmuebles, siempre que sea necesario, cuando se proceda a la incorporación de bienes inmuebles en el Catastro Inmobiliario o la alteración de sus características mediante estos procedimientos:

1. Declaraciones, que son documentos por los que se manifiesta o se reconoce ante el Catastro Inmobiliario que se han producido las circunstancias determinantes de

---

b. El valor de la construcción se obtendrá por aplicación de idénticas reglas a las que se determinen para la obtención del valor de las construcciones de los bienes inmuebles urbanos en la potencia de valores de la que trae causa el procedimiento de valoración colectiva.

c. El valor catastral del inmueble resultará de la suma de dos componentes, de los cuales, la primera se calculará mediante la suma de los valores resultantes de las reglas anteriores afectada por el coeficiente de referencia al mercado vigente para los inmuebles urbanos, y la segunda estará constituida, en su caso, por el valor catastral vigente del suelo del inmueble no ocupado por las construcciones."

[201] RUBIO DE URQUÍA, J. I.: en "El IBI reformado: una adherencia del Catastro con pretensiones de instrumento de política fiscal", *Tributos Locales*, núm. 28/2003, pág. 8, opina al respecto lo siguiente: "Ahora cuando la evolución experimentada por una tributación inmobiliaria municipal a lo largo de los últimos veinticinco años apuntaba hacia un escenario de plena autonomía del IBI, la reforma llevada a cabo por las Leyes 47/2002 y 51/2002 ha frustrado toda esperanza en ese sentido; y ha procurado un auténtico golpe de mano del Catastro Inmobiliario, que ha reconducido a la fiscalidad inmobiliaria municipal a la trastienda de los mezquinos intereses competenciales del Estado… Y con ello, el Catastro Inmobiliario ha engullido el impuesto; y los Ayuntamientos han pasado a ocupar una posición de meros espectadores privilegiados, con cierta capacidad de incidir en la configuración cuantitativa de aquél".

[202] "La gestión catastral está formada por el conjunto de operaciones y actuaciones y administrativas de diversa índole, necesaria para la formación, mantenimiento y revisión del Catastro". Así lo señala ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "El Impuesto sobre bienes inmuebles y valoración catastral", en *La Fiscalidad Inmobiliaria en la Hacienda Local, Colección: Temas de Administración Local*, núm. 34/1990, pág. 10.

[203] Existe unanimidad doctrinal en que el IBI es un impuesto nominal sobre el patrimonio, pero efectivo sobre las rentas. Cfr. SIMÓN ACOSTA, E.: "El Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles", *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 55-56, 1989, pág. 81; y MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A.: *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los Valores Catastrales*, 2ª Edición, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1995, págs. 31 y ss.

un alta, baja o modificación de la descripción catastral de los inmuebles y que constituyen a su vez declaración a efectos del IBI (artículo 76 TRLHL).

Los titulares de los derechos reales de superficie, de usufructo y de propiedad, cuando deban darse de alta como titulares catastrales, están sujetos a la obligación de formalizar las declaraciones conducentes a la incorporación en el Catastro Inmobiliario de los inmuebles y de sus alteraciones, excepto en los supuestos de comunicación o solicitud. Asimismo, están obligados a colaborar con el Catastro Inmobiliario suministrándole cuanta información resulte precisa para su gestión, bien sea con carácter general, bien a requerimiento de los órganos competentes de aquél.

Serán objeto de declaración los siguientes hechos, actos o negocios (artículo16.2 TRLCI):

a) La realización de nuevas construcciones y la ampliación, rehabilitación, demolición o derribo de las ya existentes, ya sea parcial o total. No se considerarán tales las obras o reparaciones que tengan por objeto la mera conservación y mantenimiento de los edificios, y las que afecten tan sólo a características ornamentales o decorativas.

b) La modificación de uso o destino y los cambios de clase de cultivo o aprovechamiento.

c) La segregación, división, agregación y agrupación de los bienes inmuebles. Según establecen los artículos 21 y 22 del RD 417/2006, de 7 de abril, tienen la consideración de bienes inmuebles independientes, a efectos catastrales, los trasteros y las plazas de estacionamiento en *pro indiviso* adscritos al uso y disfrute, exclusivo y permanente, de un titular mediante escritura pública en la que se incluya su descripción pormenorizada. La concurrencia de estas circunstancias se asimila al supuesto de división y, para su declaración, la comunidad o entidad sin personalidad jurídica que integre el *pro indiviso* tendrá la consideración de representante de todos y cada uno de los comuneros. Dicha declaración se acompañará de las escrituras públicas acreditativas de la adscripción de uso y disfrute, con referencia a un plano descriptivo de la situación de todos los trasteros y plazas de estacionamiento afectados.

d) La adquisición de la propiedad por cualquier título, así como su consolidación.

e) La constitución, modificación o adquisición de la titularidad de una concesión administrativa y de los derechos reales de usufructo y de superficie, así como los derechos de disfrute a los que se refiere el artículo 9.4.

f) Las variaciones en la cuota de participación que corresponda a cada uno de los cónyuges en los bienes inmuebles comunes, así como en la composición interna y en la cuota de participación de cada uno de los comuneros, miembros y partícipes de las comunidades o entidades sin personalidad a que se refiere el artículo 9.

2. Comunicaciones, procedimientos que eximen de la presentación de declaración conforme a lo establecido en la normativa catastral. Son las siguientes:

a) La información que los notarios y registradores de la propiedad deben remitir a la Gerencia o Subgerencia del Catastro en cuyo ámbito radique el inmueble, en la forma establecida reglamentariamente y dentro de los primeros 20 días de cada mes, relativa a los documentos por ellos autorizados o que hayan generado una inscripción registral en el mes anterior, en los que consten hechos, actos o negocios susceptibles de inscripción en el Catastro Inmobiliario. En dicha información se consignará, de forma separada, la identidad de las personas que hayan incumplido la obligación de aportar la referencia catastral.

b) Las que formulen los Ayuntamientos que, mediante ordenanza fiscal, se obliguen a poner en conocimiento del Catastro Inmobiliario los hechos, actos o negocios susceptibles de generar un alta, baja o modificación catastral, derivados de actuaciones para las que se haya otorgado la correspondiente licencia o autorización municipal, en los términos y con las condiciones que se determinen por la Dirección General del Catastro.

c) Las que las Administraciones actuantes deben formalizar ante el Catastro Inmobiliario en los supuestos de concentración parcelaria, de deslinde administrativo, de expropiación forzosa y de los actos de planeamiento y de gestión urbanística reglamentariamente determinados.

3. Solicitudes

Podrá formular solicitud de baja en el Catastro Inmobiliario, que se acompañará de la documentación acreditativa correspondiente, quien, figurando como titular catastral, hubiera cesado en el derecho que originó dicha titularidad.

Igualmente, los titulares de los derechos reales de disfrute a que se refiere el artículo 9.4 del precitado TRLCI[204] podrán solicitar que se haga constar la adquisición, existencia o cese de su derecho a los efectos previstos en el citado artículo.

4. Subsanación de discrepancias

El procedimiento de subsanación de discrepancias se iniciará por acuerdo del órgano competente, ya sea por propia iniciativa o como consecuencia de orden superior, cuando la Administración tenga conocimiento de falta de concordancia entre la descripción catastral de los bienes inmuebles y la realidad inmobiliaria y su origen no se deba al incumplimiento de la obligación de declarar o comunicar. La iniciación de procedimiento se comunicará a los interesados, concediéndoles un plazo de 15 días para que formulen las alegaciones que estimen convenientes. La resolución que se dicte tendrá efectividad desde el día siguiente a la fecha en que se acuerde y se notificará a los interesados. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución expresa será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación a los interesados. El vencimiento del plazo máximo de resolución determinará la caducidad del expediente y el archivo de todas las actuaciones.

Podrá rectificarse de oficio la información obrante en el Catastro en cuanto sea necesario para reflejar los cambios en los identificadores postales o en la cartografía, o cuando se lleven a cabo otras operaciones de carácter general, legalmente previstas, que tengan por finalidad mantener la adecuada concordancia entre el Catastro y la realidad inmobiliaria.

[204] El artículo 9.4 TRLCI, dispone:
"No tendrán la consideración de titulares catastrales, pero constarán en el Catastro a los exclusivos efectos de información respecto a las imputaciones de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, quienes ostenten sobre el bien inmueble un derecho real de disfrute sometido a dicha imputación."

5. Inspección catastral

Las inspecciones de actuación catastral tendrán naturaleza tributaria y se regirán por lo dispuesto en TRLCI, siendo de aplicación supletoria la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como sus disposiciones de desarrollo.

Dichas actuaciones podrán ser de comprobación y de investigación de los hechos, actos, negocios y demás circunstancias relativas a los bienes inmuebles susceptibles de originar una incorporación o modificación en el Catastro Inmobiliario, así como de obtención de información, de valoración y de informe y asesoramiento.

Las actuaciones de comprobación e investigación tendrán por objeto verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones y deberes establecidos en la normativa catastral, para lo cual, la Inspección comprobará la integridad, exactitud y veracidad de las declaraciones y comunicaciones reguladas en el TRLCI e investigará la posible existencia de hechos, actos o negocios que no hayan sido declarados o comunicados, o que lo hayan sido parcialmente.

Las actuaciones de la inspección catastral se documentarán en diligencias, comunicaciones, actas e informes, cuyo contenido y especialidades se determinarán por orden del Ministerio de Hacienda.

La incorporación en el Catastro Inmobiliario de bienes inmuebles o la modificación de la descripción de los mismos en virtud de actuaciones inspectoras, surtirán efectos desde el día siguiente a aquel en que se produjo el hecho, acto o negocio a que se refieren dichas actuaciones, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar, en su caso, el correspondiente procedimiento sancionador dentro del plazo de tres meses siguientes a la fecha en que se hubiese notificado o se entendiese notificado el correspondiente acto de alteración catastral.

6. Valoración, que comprende los procedimientos de valoración colectiva, tanto de carácter general como parcial, de determinación de los bienes inmuebles de características especiales y de actualización de valores. Lo veremos con mayor detenimiento a continuación.

A estos procedimientos debemos añadir el de renovación del Catastro Rústico previsto en la Disposición Adicional única del TRLCI.

Como hemos apuntado anteriormente, estos procedimientos de valoración catastral pueden clasificarse, a su vez, en individuales, que afectan a un inmueble concreto y determinado; y colectivos, que afectan a una pluralidad de inmuebles.

Vamos a referirnos, brevemente, a las características de cada uno de esos procedimientos.

a) El procedimiento de valoración individualizado

En cuanto a la asignación del valor catastral de forma individualizada, debemos decir que, según el artículo 24[205] del TRLCI, toda incorporación o modificación en el Catastro Inmobiliario practicada en virtud de los procedimientos previstos en los capítulos II (Declaraciones, comunicaciones y solicitudes), III (Subsanación de discrepancias) y IV (Inspección catastral) de este título incluirá, cuando sea necesario, la determinación individualizada del valor catastral del inmueble afectado, de acuerdo con sus nuevas características. Dicho valor catastral se determinará mediante la aplicación de la ponencia de valores vigente en el municipio en el primer ejercicio de efectividad de la incorporación, o modificación del Catastro o, en su caso, mediante la aplicación de los módulos establecidos para el ejercicio citado para la tramitación del procedimiento de valoración colectiva simplificada.

Por tanto, será causa de asignación de valor catastral de forma individualizada, cuando proceda, toda incorporación o modificación que se produzca en el Catastro Inmobiliario practicada en virtud de alguno de los siguientes procedimientos:

a.- Declaraciones, comunicaciones y solicitudes.

b.- Subsanación de discrepancias

c.- Inspección catastral

[205] El citado Artículo 24, titulado "Determinación del valor catastral" dispone:
"1. La determinación del valor catastral, salvo a los supuestos a los que se refiere el apartado 2.c) del artículo 30, se efectuará mediante la aplicación de la correspondiente ponencia de valores.
2. Toda incorporación o modificación en el Catastro Inmobiliario practicada en virtud de los procedimientos previstos en los capítulos II, III y IV de este artículo, incluirá cuando sea necesario, la determinación individualizada del valor catastral del inmueble afectado con sus nuevas características. Dicho valor catastral se determinará mediante la aplicación de la ponencia de valores vigente en el municipio en el primer ejercicio de efectividad de la incorporación o modificación del Catastro o, en su caso, mediante la aplicación de los módulos establecidos para el ejercicio citado para la tramitación del procedimiento de valoración colectiva simplificada.
Lo dispuesto en el párrafo anterior, se entiende, sin perjuicio de la aplicación de posteriores ponencias de valores o módulos que afecten al inmueble y de los coeficientes de actualización establecidos por las sucesivas leyes de presupuestos generales del Estado".

De este modo, toda incorporación o modificación en el Catastro Inmobiliario practicada en virtud de los procedimientos vistos, incluirá, cuando sea necesario, la determinación individualizada del valor catastral del inmueble afectado de acuerdo con sus nuevas características.

Dicho valor catastral se determinará mediante la aplicación de la ponencia de valores vigente en el municipio en el primer ejercicio de efectividad de la incorporación o modificación del Catastro o, en su caso, mediante la aplicación de los módulos establecidos para dicho ejercicio respecto a la tramitación del procedimiento de valoración colectiva simplificada.

b) El procedimiento de valoración colectiva

El procedimiento de valoración colectiva de bienes inmuebles de una misma clase, podrá iniciarse de oficio o a instancia del Ayuntamiento correspondiente cuando, respecto a una pluralidad de bienes inmuebles, se pongan de manifiesto diferencias sustanciales entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes, ya sea como consecuencia de una modificación del planeamiento urbanístico o de otras circunstancias (artículo 28 TRLCI).

El procedimiento de valoración colectiva podrá ser:

1) De carácter general, cuando requieran la aprobación de una ponencia de valores total[206]. Este procedimiento, en el que se observarán las directrices que se establezcan para garantizar la coordinación nacional de valores, sólo podrá iniciarse una vez transcurridos, al menos 5 años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento de valoración colectiva de carácter general y se realizará, en todo caso, a partir de los 10 años desde dicha fecha.

[206] La ponencia de valores es un conjunto de documentos administrativos que contienen los criterios reguladores de la valoración catastral para la totalidad o parte de un municipio, con indicación de los valores básicos de suelo y construcción y de los coeficientes correctores de dichos valores que se aplican a los inmuebles de una zona territorial, de suerte que con esa Ponencia sea posible asignar un valor catastral individualizado a cada bien inmueble.

Así pues, la Ponencia de valores, en su conjunto, de documentos técnico-administrativos, recogerá todos cuantos elementos sean precisos para llevar a cabo la determinación del valor catastral de los bienes inmuebles, tales como:

- Los criterios de valoración.
- Los módulos de valoración.
- Planeamiento urbanístico.

2) De carácter parcial, cuando requiera la aprobación de una ponencia de valores parcial. En este procedimiento, se garantizará la coordinación de los nuevos valores catastrales con los del resto de los inmuebles del municipio.

Los procedimientos de valoración colectiva, de carácter general y parcial, se iniciarán con la aprobación de la correspondiente ponencia de valores. Y los valores catastrales resultantes de estos procedimientos se notificarán individualmente a los titulares catastrales, a cuyo efecto se podrá recabar la colaboración de las Corporaciones locales o de otras Administraciones y Entidades públicas.

Del mismo modo que los titulares catastrales, los Ayuntamientos, como destinatarios del Impuesto de Bienes Inmuebles y sujetos activos del mismo, serán notificados por el Catastro, de la presentación de reclamaciones que interpongan los sujetos pasivos contra la notificación de valores.

3) De carácter simplificado, cuando tenga por objeto determinar nuevos valores catastrales en los supuestos expresados en las reglas que se detallan a continuación. Se iniciará mediante acuerdo que se publicará por edicto en el boletín oficial de la provincia y no requerirá la elaboración de una nueva ponencia de valores.

Este procedimiento se regirá por las siguientes reglas:

a) Cuando tuviera por causa una modificación de planeamiento que varíe el aprovechamiento urbanístico de los bienes inmuebles, manteniendo los usos anteriormente fijados, y el valor recogido para esos usos en la ponencia en vigor refleje el de mercado, se determinarán los nuevos valores catastrales de las fincas afectadas conforme a los parámetros urbanísticos mencionados.

b) Cuando tuviera por causa una modificación de planteamiento que varíe el uso de los bienes inmuebles, dichos bienes inmuebles se valorarán tomando como el valor del suelo el que corresponda a su ubicación que, en todo caso, deberá estar comprendido entre el máximo y el mínimo de los previstos para el uso de que se trate en el polígono de valoración en el que se hallen enclavados tales bienes según la ponencia vigente.

c) Cuando la modificación del planteamiento determine cambios de naturaleza del suelo por incluirlo en ámbitos delimitados, hasta tanto no se apruebe el planeamiento de desarrollo que establezca la edificabilidad a materializar en cada una

de las parcelas afectadas, dichos bienes podrán ser valorados mediante la aplicación de los módulos específicos para los distintos usos que se establezcan por Orden del Ministerio de Hacienda (Dicha Orden es la EHA 3188/2006 de 11 de octubre, por la que se determinan dichos módulos específicos, que fue modificada por Orden EHA 2816/2008 de 1 de octubre).

V.1.2.1.4. Notificación del valor catastral

La práctica de notificaciones del valor catastral, constituye un acto administrativo de conocimiento a realizar por las Gerencias y Subgerencias Territoriales del Catastro, que podrán practicar bien por sus propios medios, a través de las distintas fórmulas de colaboración, bien mediante empresas de servicios especializadas.

En general, los actos resultantes de los procedimientos de incorporación al Catastro Inmobiliario, que serán motivados con referencia a los hechos acaecidos y a los fundamentos de Derecho que se han tenido en cuenta para adoptar el pertinente acuerdo, es decir, a las normas aplicadas en función de las circunstancias concretas que se aprecian en cada caso, cuando incluyan la determinación de un nuevo valor catastral motivarán el mismo, haciendo mención a la ponencia de valores que contenga los criterios empleados y, de haber sido aplicados, a los módulos básicos de suelo y construcción, el valor en polígono, calle, tramos, zona o paraje, el valor tipo de las construcciones y de las clases de cultivos, la identificación de los coeficientes correctores aplicados y la superficie de los inmuebles.

Cuando la tramitación del correspondiente procedimiento de incorporación al Catastro inmobiliario no derive en la asignación de un nuevo valor catastral, no es preciso incluir este dato en la notificación que se practique, puesto que dicho valor debió ser notificado en su momento al dictarse el acto administrativo que lo aprueba.

El Tribunal Supremo, en la Sentencia de 23 de enero de 1999[207] (RJ 1999, 68), establece como doctrina legal, que no es necesario volver a notificar el valor catastral

[207] En esta sentencia, se estima el recurso de casación en interés de la ley interpuesto por el Organismo Autónomo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, fijando la siguiente doctrina legal: "La valoración catastral de un inmueble ha de ser notificada en tiempo y forma al sujeto pasivo que corresponda, en el momento de producirse el establecimiento o revisión de aquél o se produzca

de los bienes inmuebles a los sucesivos sujetos pasivos del impuesto para la validez de las liquidaciones que se giren con posterioridad a su alta en el padrón, sin que esta ausencia de notificación del valor catastral anteriormente establecido o revisado, produzca indefensión.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 109 de la LGT, aplicable supletoriamente a los procedimientos de incorporación al Catastro Inmobiliario, el régimen de notificaciones aplicable a los mismos, será el previsto en las normas administrativas generales, con las especialidades establecidas en la normativa catastral y en la propia Ley General Tributaria. En consecuencia, la notificación de los actos administrativos contendrá el texto íntegro del acto administrativo y, como es lógico, la correspondiente motivación del acuerdo adoptado y del valor asignado al bien inmueble (artículo 58 LRJPAC).

El Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en su Sentencia de 4 de abril de 2003 (JUR 2003, 145728) dispone que los actos de determinación del valor catastral están sometidos al principio general de motivación de los actos que consagra el artículo 54 LRJPAC. Así, tras la aprobación de una nueva ponencia de valores, para dar efectividad a los nuevos valores catastrales resultantes de la misma, es necesaria su notificación individualizada y es igualmente exigible, la motivación del acto de asignación de valor catastral a un inmueble que se incorpora al Catastro Inmobiliario, ya que se entiende que los valores catastrales se han establecido por primera vez al causar alta en el citado registro administrativo.

Por su parte, el Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, en Sentencia de 15 de febrero de 1999 (JT 1999, 328) añade que, a pesar de todo lo expuesto en la sentencia antes citada, ello no significa que los órganos competentes para su determinación estén obligados a incluir en la notificación todos los cálculos pormenorizados, pero sí los datos considerados esenciales para su asignación, que ha recogido de manera expresa el TRLCI.

---

cualquier modificación que no venga establecida por ley y sea meramente porcentual, sin que sea obligado volver a notificar la referida valoración a los sucesivos sujetos pasivos para la validez de las liquidaciones que a éstos se giren con posterioridad a su alta en el padrón del tributo y sin que la ausencia de notificación del valor catastral, anteriormente establecido o revisado, produzca indefensión".

El TRLHL atribuye la competencia exclusiva para la determinación de la base liquidable a la Dirección General del Catastro, cuando se lleve a cabo algún procedimiento de valoración colectiva, así como en aquellos casos en los que, siendo precisa su determinación como consecuencia de cualquier otro procedimiento de incorporación de los bienes inmuebles al Catastro Inmobiliario, el Ayuntamiento del municipio en el que radiquen esos bienes, no haya comunicado a dicho Centro Directivo que asume la referida competencia antes de que finalice el mes de febrero del año en el que lo haga (artículos 66 y Disposición Transitoria Duodécima del TRLHL).

En caso de procedimientos de valoración colectiva de carácter general, la notificación del acto deberá incluir, además, la base liquidable del referido impuesto, la motivación de la reducción aplicada mediante la indicación del valor base que corresponda al inmueble, así como los dos importes de dicha reducción y de la base liquidable del primer año de vigencia del nuevo valor catastral en este impuesto. Y sin perjuicio de lo anterior, en los procedimientos de valoración colectiva de carácter parcial y simplificado, la motivación consistirá en la expresión de los datos indicados en el párrafo anterior, referidos al ejercicio en que se practique la notificación.

Una vez notificado el valor catastral de los inmuebles y la base liquidable que sea de aplicación, la entidad que ejerza la gestión tributaria del impuesto no tendrá obligación de notificar individualmente las liquidaciones tributarias correspondientes (artículo 77 del TRLHL), ya que el IBI es un tributo de cobro periódico por recibo, en este caso, en el padrón catastral. Sin embargo, ello no exime de la obligación de publicar las listas cobratorias que contengan los elementos tributarios de la correspondiente liquidación, puesto que de conformidad con lo previsto en el artículo 102 LGT[208] es procedente la notificación por edictos de la liquidación del impuesto cuando se produce la actualización de los valores catastrales.

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 10 de diciembre de 2001 (RJ 2002, 518), ha mantenido la tesis expuesta en el párrafo anterior, precisando además, que por

[208] El Artículo 102.3 de la LGT dispone, a este respecto, lo siguiente: "En los tributos de cobro periódico por recibo, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan."

contra, la actualización de los valores catastrales por aplicación de los coeficientes establecidos en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, no requiere motivación expresa, ya que deviene directamente del cumplimiento de una imposición legal y tampoco precisa ser notificada a los afectados por la misma. Y también mantiene el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 23 de enero de 1999 (RJ 1999, 68) y de 21 de octubre de 2002 (RJ 2002, 9597), que para que adquiera efectividad el valor catastral de un inmueble, es obligatoria su notificación en el momento de su establecimiento o revisión, o en el instante en que se produzca cualquier modificación del mismo que no venga establecida por Ley o sea meramente porcentual, pero no para los años posteriores a su alta en el padrón. Así pues, no requiere notificación individual el incremento del valor catastral nacido de la actualización del mismo.

V.1.2.2. El tipo de gravamen

Tras referirnos a la regulación de este elemento esencial de cuantificación de la cuota tributaria en el IBI, vamos a detenernos de un modo especial en una cuestión que ha originado una gran polémica, en concreto, el "recargo" sobre los inmuebles de uso residencial desocupados.

V.1.2.2.1. Tipos generales

Siendo el IBI un tributo proporcional y de cuota variable, su tipo de gravamen constituye lo que se conoce como una alícuota proporcional. Es decir, un único porcentaje fijo que se aplica sobre la base imponible, sea cual sea su importe, para hallar así la cuota. El tipo de gravamen varía en función de la naturaleza del bien, siendo irrelevante la cuantía de la base imponible.

Como premisa básica, es fundamental que no olvidemos que en materia de tributos locales es preciso compatibilizar las exigencias derivadas del principio de reserva de ley, con la autonomía municipal consagrada en el artículo 142[209] de la Constitución Española.

[209] El artículo 142 CE dispone: "Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas".

El Tribunal Constitucional se pronunció sobre el referido equilibrio a través de la Sentencia 19/1987, de 17 de febrero (RTC 1987, 19), situándolo en el artículo 133.2[210] CE, que establece que la potestad tributaria de las Corporaciones locales se ejerce de acuerdo con la Constitución y las Leyes. En consecuencia, los Entes Locales van a poder establecer tributos o decidir sobre la determinación de sus elementos esenciales, sólo cuando una Ley les habilite y siempre que ésta fije con precisión la disciplina básica de los mismos.

En aplicación de esta doctrina, el artículo 72 TRLHL reconoce la facultad municipal de fijar los tipos de gravamen dentro de unos límites mínimos fijados legalmente con carácter supletorio[211]:

Bienes inmuebles urbanos…	0,4
Bienes inmuebles rústicos…	0,3
Bienes inmuebles de características especiales…	0,6[212]

Los Ayuntamientos podrán optar por incrementar estas alícuotas cuando concurran una serie de circunstancias especificadas en el artículo 72.3 de dicho Texto Refundido, aunque dentro de unos límites porcentuales que también se encuentran tasados. Dicho incremento sólo es posible en función de determinadas circunstancias, expresadas en el siguiente cuadro:

[210] El artículo 133.2 de la Constitución, establece que "las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes."

[211] El porcentaje máximo que podrán establecer los Ayuntamientos será el 1,10 por ciento para los urbanos y 0,90 por ciento para los rústicos.

[212] No obstante**,** los ayuntamientos podrán establecer para cada grupo de ellos existentes en el municipio un tipo diferenciado que, en ningún caso, será inferior al 0,4 por ciento ni superior al 1,3 por ciento.

	URBANOS	RÚSTICOS
Municipios que sean capital de Provincia o Comunidad Autónoma	0,07	0,06
Municipios cuyos Ayuntamientos presten más servicios de aquellos a los que están obligados según lo dispuesto en el art. 26 de la Ley 7/1985, de 2 de abril	0,06	0,06
Municipios en los que se preste servicio de transporte público colectivo de superficie	0,07	0,05
Municipios en los que los terrenos de naturaleza rústica representen más del 80% de la superficie total del término	0,00	0,15

Si concurren más de una de las circunstancias aludidas, los Ayuntamientos pueden aplicar uno, varios o incluso todos los coeficientes porcentuales establecidos, por lo que el tipo máximo posible en un municipio para bienes inmuebles urbanos sería el 1,3 por ciento, y para bienes inmuebles rústicos el 1,22 por ciento[213].

Finalmente, debemos advertir, que no existe posibilidad legal de aumento alguno del tipo impositivo existente para los bienes de características especiales, si bien, como ya hemos visto anteriormente, su gravamen general es más elevado que el de los bienes urbanos o rústicos, y podría llegar a establecerse en el 1,3 por ciento.

V.1.2.2.2. Recargo sobre inmuebles de uso residencial desocupados

En este mismo artículo 72, en su apartado 4 se les concede a los Ayuntamientos la posibilidad de establecer un recargo para los inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente de hasta el 50 por 100 de la cuota líquida del impuesto.

Constituye una verdadera novedad fiscal que se introdujo a través de la Ley 51/2002, y que produjo una cierta inquietud ciudadana, para algunos autores, como

[213] RUBIO DE URQUÍA, J. I.: "Los tipos de gravamen del IBI: empieza a expresarse la motivación política de algunas actuaciones jurídicas", *Tributos Locales*, núm. 88/2009, págs. 7 y 8.

POVEDA BLANCO[214] desproporcionada, si se tiene en cuenta que en el estado actual de la cuestión, su aplicación deviene imposible por ser inoperante la forma al fallar su desarrollo reglamentario, y además, si éste se materializase, tampoco su cuantía resultaría desorbitada", ya que según este autor "se trata más de un nuevo gravamen que de un recargo, de ámbito municipal y potestativo, que de forma parasitaria se incardina en el IBI, aunque, como he dicho, su falta de regulación impide su efectiva aplicación.

Diferentes factores en la economía (bajada de los tipos de interés, empleo escaso a nivel nacional, poca rentabilidad de los productos financieros tradicionales de ahorro, expansión bancaria que facilitaba la posibilidad de obtener un préstamo hipotecario, etc…,), provocaron hace años una creciente venta de bienes inmuebles, básicamente urbanos. Este aumento de la demanda de inmuebles trajo consigo un importante aumento de los precios de la vivienda. Y ello ha desembocado en una situación un tanto contradictoria, en un país donde un porcentaje importante de la población (en especial, los jóvenes) tropieza, pese a la relativa facilidad que en aquella época existía para obtener préstamos hipotecarios, con grandes problemas para acceder a una vivienda en propiedad, en contraposición con una masa importante de viviendas desocupadas, inmuebles adquiridos por sus propietarios a modo de inversión pero que, permanecen vacíos la totalidad o gran parte del año.

Esta es la justificación que llevó al legislador a reaccionar mediante la posible penalización al dueño de una vivienda con una mayor carga fiscal. La redacción del artículo 72.4, que proviene de la Ley 51/2002, va a establecer que dentro de los límites resultantes de lo dispuesto en los apartados anteriores, los ayuntamientos podrán establecer, para los bienes inmuebles urbanos, excluidos los de uso residencial, tipos diferenciados atendiendo a los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones. Cuando los inmuebles tengan atribuidos varios usos, se aplicará el tipo correspondiente al uso de la edificación o dependencia provincial.

Dichos tipos sólo podrán aplicarse, como máximo, al 10 por 100 de los bienes inmuebles urbanos del término municipal que, para cada uso, tenga mayor valor catastral, a cuyo efecto la ordenanza fiscal del impuesto señalará el correspondiente

[214] POVEDA BLANCO, F.: "Manual…", op. cit., pág. 247.

umbral de valor para todos o cada uno de los usos, a partir del cual serán de aplicación los tipos incrementados.

Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por 100 de la cuota líquida del impuesto.

Dicho recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo y al que resultarán aplicables, en lo no previsto en este párrafo, sus disposiciones reguladoras, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble, juntamente con el acto administrativo por el que ésta se declare.

Entre los Ayuntamientos que han desarrollado este recargo mediante su inclusión en la correspondiente Ordenanza fiscal reguladora del IBI estarían, entre otros, los siguientes:

- El Ayuntamiento de Madrid, cuya Ordenanza fiscal reguladora de este recargo tiene efectos desde el 1 de enero de 2004, no desarrollándose en la misma el concepto de "vivienda residencial desocupada" y haciéndose una remisión a las disposiciones reguladoras de dicho impuesto.

- El Ayuntamiento de Barcelona en su Ordenanza fiscal reguladora del IBI, desarrolla en el artículo 10 el recargo, hablando de "inmuebles desocupados permanentemente", pero sin aclarar el alcance de este concepto. En dicho artículo, se dice que se liquidará el impuesto una vez constatada la desocupación del inmueble, pero tampoco se establece a través de qué procedimiento se realizará dicha constatación.

- El Ayuntamiento de Zaragoza también ha establecido y desarrollado este recargo en la Ordenanza Fiscal reguladora del IBI, y en su artículo 12 habla de "inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente". Al igual que en las anteriores ordenanzas fiscales no aclara el alcance de este concepto, si bien hace referencia al devengo y liquidación del recargo que se realizará anualmente una vez constatada la desocupación, juntamente con el acto administrativo por el que esta se declare.

- El Ayuntamiento de Sevilla también ha regulado en el artículo 10 de la Ordenanza fiscal del IBI el recargo en cuestión, si bien, a diferencia de los anteriores, sí desarrolla y aclara el concepto de "inmuebles de uso residencial permanentemente desocupados" mediante un sistema de exclusión, es decir, serán aquellos inmuebles que no se encuentren en ninguna de las situaciones que el artículo enumera. En concreto, se regula el recargo de los inmuebles de uso residencial desocupados en los siguientes términos:

"Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, se exigirá un recargo del 50 por 100 de la cuota líquida del impuesto. Dicho recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo y al que resultará aplicable, en lo no previsto en este artículo, las disposiciones reguladoras del mismo, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente, una vez constatada la desocupación del inmueble, juntamente con el acto administrativo por el que ésta se declare.

Los titulares de dichos inmuebles deberán comunicar al Ayuntamiento dicha situación, durante el mes siguiente a la fecha del devengo.

En todo caso, este recargo será calculado teniendo en cuenta la efectiva desocupación, prorrateándose el mismo por meses.

A efecto de lo dispuesto en este artículo, se entenderá que un inmueble de uso residencial está desocupado con carácter permanente cuando no se encuentre en ninguna de las siguientes situaciones:

a) Que constituya la vivienda habitual de su titular en el caso de que éste sea una persona física, o el domicilio social cuando su titular sea una persona jurídica o un ente de los del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) Que esté ocupada por algún miembro de la unidad familiar de su titular o por un descendiente que, aun no formando parte de la misma, le dé derecho a practicar la deducción en concepto de mínimo por descendientes en el IRPF.

c) Que esté afecta a alguna explotación económica.

d) Que esté cedida en su uso a terceros por cualquier título."

Las cuestiones problemáticas de este recargo se podrían concretar en las siguientes:

Por un lado, parece que estamos ante mecanismos cuyos objetivos parecen estar más al servicio de las políticas sociales en materia de vivienda que al propio objetivo del tributo en sí, como es gravar la riqueza o la capacidad económica del sujeto pasivo, careciendo del objetivo recaudatorio. Es decir, se trata de exacciones que, como dice el artículo 2.1 de la Ley General Tributaria en su segundo párrafo, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

El artículo 47 de la CE incluye, dentro de los principios rectores de la política social y económica, el derecho a la vivienda, al establecer que todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Los poderes públicos promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho, regulando la utilización del suelo de acuerdo con el interés general para impedir la especulación.

Por tanto, podríamos decir que, sin negar que su finalidad resulta, además de legal, loable, lo que ya no está tan claro es que constituya el camino más ágil y eficaz para conseguir este objetivo.

Por otra parte, en cuanto a la puesta en práctica de este recargo, no está exenta de problemas. La principal dificultad para su exigencia la constituye la concreción del concepto "inmueble residencial permanentemente desocupado". Hay quien entiende que se trataría de los que se encuentren catalogados como tales a efectos del censo de población y vivienda del Instituto Nacional de Estadística, lo que nos llevaría a las consecuencias excesivas. Y no parece acertado tampoco que, en virtud del desarrollo reglamentario, deba considerarse bajo esta categoría a las viviendas que presenten nulo o ínfimo consumo de agua, electricidad o gas. Estas cuestiones nos remiten a la principal dificultad que apreciamos en este tipo de figuras impositivas, que no es otra que su control administrativo.

Finalmente, se plantea, y como última cuestión, la de su posibilidad de aplicación dada la carencia de desarrollo reglamentario de este recargo.

Como ya señalamos, se ha sostenido la imposibilidad de aplicación práctica de este recargo, al no haberse efectuado el desarrollo reglamentario que exige la Ley y

que tendrá que dar respuesta, junto con las ordenanzas fiscales de cada Ayuntamiento, a cada una de las cuestiones propias del municipio, debiendo calibrar sus circunstancias específicas, pues no puede seguirse el mismo criterio para un municipio turístico que para uno en el que la mayoría de su población resida habitualmente. Compartimos esta opinión, ya que la norma, si bien tiene un marcado objetivo social, que como hemos dicho, es loable, debe ser concretada y ampliada, con el fin de aclarar cuestiones como las que acabamos de expresar[215].

[215] Se ha opinado, sin embargo, que no es necesario ese desarrollo reglamentario para que se comience a aplicar este recargo. Y ello en base a que la respectiva Ordenanza municipal reguladora del IBI que contempla el establecimiento y regula el recargo podría suplir la ausencia de desarrollo reglamentario estatal. De esta manera, sería suficiente con que estuviera previsto en la Ordenanza Municipal del IBI la creación de este recargo para su aplicación, atendiendo a todo el carácter reglamentario que poseen las ordenanzas municipales.

V.2. Los beneficios fiscales en el impuesto sobre actividades económicas. El I.A.E. en el marco del sistema tributario local.

V.2.1. La regulación de los beneficios fiscales en el IAE y los principios de justicia tributaria.

V.2.1.1. Las exenciones y bonificaciones en el IAE.

Con la reforma de la imposición municipal siempre se pretendió llevar a cabo una restricción en el ámbito de los beneficios fiscales aplicables a los tributos locales, tal y como ya se desprendía ya de la Disposición Adicional 9ª de la LRHL de 1988, en su apartado primero, a partir del 31 de diciembre de 1989 quedarán suprimidos los beneficios fiscales que estuvieren establecidos en los tributos locales, tanto de forma genérica como específica, en toda clase de disposiciones distintas de las de Régimen Local, sin que su vigencia pueda ser invocada respecto de ninguno de los tributos regulados en la presente Ley, y ello sin perjuicio de lo establecido en el apartado 2 de la disposición transitoria tercera.

Se evitó así que anteriores beneficios fiscales disminuyesen el potencial recaudatorio de los nuevos impuestos municipales, aunque no se ha producido la desaparición total de los mismos, al incorporarse algunos de aquéllos a los nuevos impuestos municipales.

Los beneficios fiscales del IAE no constituyen lo que se debería considerar propiamente como un "sistema", sino que son fruto del acarreo histórico, además de haber surgido con diferentes finalidades. La LRHL prevé dos vías de creación de los beneficios fiscales: en primer lugar, las Leyes de Presupuestos Generales del Estado; y en segundo lugar, el resto de Leyes. Y en cuanto a estas últimas así lo prevé el artículo 9.1 del TRLRHL.

Tiene importancia práctica la autorización que se concede a las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para establecer beneficios fiscales en los tributos locales, a través de la Disposición Adicional 3ª del TRLRHL[216], ya que sin tal autorización y según dispone el artículo 134.7 de la Constitución, las Leyes de Presupuestos no podrán, ni crear tributos ni regular ningún elemento esencial de los

[216] Esta Disposición establece que "las Leyes de Presupuestos Generales del Estado podrán establecer beneficios fiscales en los tributos locales regulados en esta Ley, sin perjuicio de lo dispuesto en su artículo 9.2".

mismos. Habrá que determinar si la LRHL puede dejar sin efecto aquellos beneficios fiscales existentes creados a través de una Ley Orgánica. Para RUBIO DE URQUÍA los beneficios fiscales existentes no se pueden suprimir por la LRHL[217], lo cual resulta discutible, pues la Constitución en su artículo 81 exige que determinadas materias sean reguladas por ley orgánica, para cuya aprobación, modificación o derogación es necesaria la mayoría absoluta del Parlamento.

En cuanto a si la Ley Orgánica tiene mayor rango jerárquico que la ley ordinaria, existen distintas opiniones doctrinales. Así para ENTRENA CUESTA[218] la relación entre ambos tipos de leyes no debe resolverse basándose en el principio de jerarquía normativa, sino en consideración al de competencia. Sin embargo para PÉREZ ROYO y FERREIRO LAPATZA[219], aun concediendo que el principio de competencia debe presidir en las relaciones entre la ley orgánica y la ley ordinaria, entienden que no es posible prescindir por completo del principio de jerarquía normativa en el análisis de dichas relaciones. Esta postura ha sido avalada por el Tribunal Constitucional en varias sentencias, en concreto, en el Fundamento Jurídico número 21 de la sentencia 5/1981, de 13 de febrero, sostiene que cuando en la Constitución se contiene una reserva de ley, lo es a favor de la ley orgánica sólo en los supuestos en que de modo expreso así se dispone, y en consecuencia esto no ocurre en materia tributaria.

La regulación del IAE no se lleva a cabo mediante Ley Orgánica, sino que se regula por ley ordinaria, pudiendo ser modificado por mayoría simple. El Tribunal Constitucional admite, no obstante, la posibilidad de que las Leyes Orgánicas regulen materias conexas que no estén reservadas a este tipo de leyes. Sin embargo, para la modificación de las mismas, entiende -criterio que consideramos acertado- que no es necesaria la mayoría absoluta.

Los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Actividades Económicas se podrían agrupar esencialmente en las dos categorías más clásicas, exenciones y

[217] RUBIO URQUÍA, J.I.: *E Impuesto sobre Actividades Económicas,* op cit., pág. 70.
[218] ENTRENA CUESTA, R.: *Curso de Derecho Administrativo,* Vol. 1/1, Ed. Tecnos, Madrid 1981, pág. 97.
[219] PÉREZ ROYO, J.: "Las fuentes del Derecho en el nuevo ordenamiento constitucional", en *Hacienda y Constitución*, I.E.F., Madrid, 1979 págs. 69 y 70 y FERREIRO LAPATZA, J: J: *Curso de Derecho Financiero Español*, op. cit., págs.45-49.

bonificaciones, no ocupándonos en este momento ni de aquellos supuestos de no sujeción, que van a servir para completar la delimitación del hecho imponible[220], ni de otras técnicas desgravatorias que podrían, en su caso, minorar la carga tributaria que, entendida en un sentido económico, habría de ser soportada por el sujeto pasivo[221].

V.2.1.1.1. Las exenciones.

Las exenciones tributarias en el IAE son reguladas esencialmente en el art. 82 LRHL, aunque resulta evidente que otras normas, siempre de rango legal, podrán también establecer exenciones en este impuesto, no sólo ya por situaciones catastróficas o de carácter coyuntural, o por acontecimientos o efemérides de importancia[222], sino otras que tienen un carácter permanente, como las relativas a las fundaciones[223], los puertos y actividades portuarias[224], el Banco de España[225] o las Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias[226].

El artículo 82 LRHL permite distinguir dos grupos de exenciones, aquellas que se pueden considerar "automáticas" o mejor, aquellas que se aplican "de oficio", sin

[220] En la actualidad, aunque manteniendo una larga tradición en este impuesto, el art. 81 LRHL recoge los siguientes supuestos de no sujeción:

a) La enajenación de bienes del activo fijo de las empresas, inventariados como tal inmovilizado con más de dos años de antelación a la fecha de trasmitirse, y la venta de bienes de uso particular y privado del vendedor siempre que los hubiese utilizado durante igual período de tiempo.

b) La venta de los productos que se reciben en pago de trabajos personales o servicios profesionales.

c) La exposición de artículos con el fin exclusivo de decoración o adorno del establecimiento, no así la exposición de regalos para los clientes, que se declara expresamente sujeta.

d) La realización de un solo acto u operación aislada de venta al por menor.

Además de estos supuestos es preciso recordar que el art. 78.2 excluye expresamente del concepto de actividad económica, a efectos del impuesto, las actividades agrícolas, las ganaderas dependientes, las forestales y las pesqueras.

[221] La vigente normativa del impuesto permite, como luego veremos, que los Ayuntamientos establezcan coeficientes de situación que, ponderando la situación física de los locales, podrán reducir la cuota tributaria (art.87 LRHL). Asimismo, debemos indicar, y a este tema nos referiremos también en otro momento, que la Instrucción y Tarifas del IAE contemplan determinadas reducciones o incrementos que podrán modificar las cuotas de actividades económicas concretas.

[222] Entre estas, se podría citar la relativa a la Universiada de Invierno de Granada.

[223] Cfr. el artículo 7 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, desarrollada por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre.

[224] Cfr. el artículo 41 del Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante.

[225] Cfr. el artículo 5 de la Ley 13/1994, de 1 de junio, de Autonomía del Banco de España.

[226] Cfr. la Disposición Adicional Segunda de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

necesidad de solicitud previa por parte del interesado, y aquellas otras que tienen carácter "rogado", exigiendo, para su aplicación, la previa solicitud por el sujeto pasivo al órgano que, en su caso, debe concederlas, según deriva del apartado 4 de este artículo.

a) Exenciones obligatorias o concedidas "de oficio"

Las exenciones contempladas en la normativa reguladora del IAE, y que tienen carácter imperativo en su aplicación, no precisando solicitud previa del sujeto pasivo, son las siguientes:

a´ Exención en favor del Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las Entidades locales.

En la anterior redacción de la Ley 39/1988 (artículo 83) ya fue contemplada esta exención subjetiva, total, permanente y de aplicación automática. A propósito de la reforma parcial que del citado texto legal realizó la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, el legislador modificó el precepto para adaptarlo a la nueva estructura de los Organismos Autónomos del Estado recogida en la Ley 6/1997 de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado -parcialmente modificada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social- que introdujo el concepto de "Organismos Públicos".

Partiendo de esta división, quedó superada la anterior adjetivación funcional de los organismos autónomos.

Resultan relevados en la obligación de presentar matrícula de declaración de alta del Impuesto (artículo 82.1.a) TRLRHL), tanto los entes públicos territoriales (Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales -esto es, las Provincias, los Municipios, las Islas de ambos archipiélagos, las Comarcas y otras Entidades locales de ámbito supramunicipal, las Áreas Metropolitanas y las Entidades locales de ámbito territorial inferior al Municipio-) como los organismos autónomos dependientes de aquellos que hayan sido constituidos para desarrollar una actividad de naturaleza estrictamente administrativa. Quedando, por tanto, excluidas del beneficio

fiscal las entidades públicas empresariales, categoría ésta de "organismo público" en la que tendrían encuadre los organismos autónomos de carácter no administrativo.

En términos de justicia tributaria los entes públicos territoriales se exoneran, al atender con carácter general el interés público de una determinada comunidad, delimitada ésta en función de un territorio concreto, teniendo a su cargo la gestión en ese territorio de aquellos servicios y funciones que se consideran fundamentales para la existencia misma de esa comunidad. Asimismo, y en relación a los entes públicos institucionales resulta admisible su exención dado el carácter público de las actividades que desarrollan, orientadas al interés común.

Por el contrario, el reconocimiento legal de las entidades públicas empresariales (organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero…), se sujetan a un régimen jurídico que en nada es distinto del resto de agentes económicos que intervienen en el mercado, y que aconseja la no extensión a éstas del citado régimen tributario exonerador.

Habrá que tener en cuenta que la Ley 57/2003 dispensó una nueva redacción al artículo 85 de la Ley 7/85, de 2 de abril reguladora de las Bases de Régimen Local que se refiere a las distintas formas de gestión de los servicios públicos locales. Y no tardó en precisar el artículo 85 bis que la gestión directa de los servicios de la competencia local mediante las formas de organismos autónomos locales y de entidades públicas empresariales locales se regirán, respectivamente, por lo dispuesto en los artículos 45 a 52 y 53 a 60 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, en cuanto les resultase de aplicación, con determinadas especialidades**.**

Con ello, las entidades públicas empresariales tomaron carta de naturaleza legal a guisa de una modalidad adicional de prestación y gestión directa de los servicios públicos locales, al lado de las ya tradicionales -a) gestión por la propia Entidad Local; b) Organismo Autónomo Local; y c) Sociedad mercantil Local, cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local o a un ente público de la misma-.

Con tal apunte, queda claro que el carácter personalista y formal que se ha dado al precepto hace que quede al arbitrio de las propias Administraciones públicas territoriales su tributación o no por el Impuesto, según decidan realizar la actividad

sujeta por gestión directa o a través de un ente instrumental con personalidad jurídica propia e independiente de la de su creador.

Esta exención, contemplada en el artículo 82.1. a) LRHL, tiene un claro carácter subjetivo, estando exentas estas entidades respecto a cualquier actividad económica que desarrollen. Estas entidades no deberán siquiera presentar declaración de alta por el impuesto.

Quedan, evidentemente, fuera de esta exención aquellas entidades que sean configuradas jurídicamente como entidades públicas empresariales[227] o empresas públicas, tal y como se ha confirmado en determinadas contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos[228].

b´ Exención en favor de los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle aquella.

El artículo 82.1 va a añadir a los tradicionales supuestos de exención en este impuesto, un supuesto de exención temporal, para los dos primeros años de ejercicio de la actividad económica, y sobre todo otro de exención permanente, que va a suponer en la práctica, la supresión del IAE para las personas físicas y para las pequeñas y medianas empresas.

El apartado b) del artículo 82.1 TRLRHL ha establecido la exención en favor de todos aquellos sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle aquélla, añadiendo, a efectos de evitar posibles fraudes, que no se considerará que se ha producido el inicio del ejercicio de una actividad cuando la misma se haya desarrollado anteriormente bajo otra titularidad, circunstancia que se

[227] Así, la STSJ de Madrid de 28 de enero de 2002 consideró que la entidad pública empresarial Correos y Telégrafos no goza de exención en el IAE. Por el contrario, la STSJ de la Comunidad Valenciana de 17-1-2002, consideró exenta a la Feria Muestrario Internacional de Valencia, al tener naturaleza de Consorcio, constatándose la gratuidad de sus órganos rectores y la rendición de cuentas a la Administración mediante la aprobación de los Presupuestos y Cuentas por su Patronato.

[228] Las Contestaciones a Consultas de la DGT de 10 de febrero y 6 de marzo de 2003 van a afirmar que "se niega la exención a entidades de derecho público con personalidad jurídica propia, patrimonio propio y plena capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines, por no cumplir el requisito de pertenecer a la categoría y condición de organismo autónomo".

entenderá que concurre, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad. Lo esencial, para su aplicación, será el hecho de no haberse desarrollado con anterioridad en territorio español, dicha actividad económica, por el propio sujeto pasivo, ni por ninguna otra persona o entidad a la que aquél suceda en el ejercicio[229].

Se trata, con esta exención temporal, de tener en cuenta la circunstancia, que se puede considerar general, de obtención de unos menores beneficios económicos en los primeros ejercicios de desarrollo de la actividad económica. Hay que hacer notar que, al referirse a los dos primeros períodos impositivos, y dado que el primero de ellos abarcará desde la fecha de comienzo de la actividad hasta el final del año natural, estos no tendrán por qué coincidir con dos años naturales, constituyendo el establecimiento de esta exención una razón de peso para aconsejar a las empresas el inicio de su actividad a comienzos del año natural[230]. En cualquier caso, tras la aplicación de esta exención temporal, de carácter obligatorio para los Ayuntamientos, podría aplicarse, con carácter potestativo, una bonificación de hasta el 50 por cien de las cuotas municipales, en los cinco años siguientes, bonificación a la que posteriormente nos referiremos, y que también persigue la finalidad de la consideración de la existencia de menor capacidad económica en los primeros años de desarrollo de la actividad cuyo "mero ejercicio" es gravado por el impuesto.

c´ Exención en beneficio de las personas físicas; y en beneficio de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la LGT, que tengan un importe neto de cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros, y para los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de

[229] El precepto en cuestión añade expresamente que "no se considerará que se ha producido el inicio del ejercicio de una actividad cuando esta se haya desarrollado anteriormente bajo otra titularidad, circunstancia que se entenderá que concurre, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad". Así, y según diversas contestaciones a consultas planteadas a la Dirección General de Tributos, no darían derecho a la aplicación de la exención la apertura en el mismo municipio de un nuevo centro de trabajo o local para la misma actividad; el cese de la actividad y posterior inicio de la misma; el cambio de tipo de cuota municipal, provincial o nacional; o el cambio de epígrafe por modificaciones normativas o por superación de límites cuantitativos.

[230] Así, y como ejemplo, si se iniciase la actividad económica en el mes de diciembre de 2014, la exención sólo se aplicaría a ese ejercicio, en que sólo se obtuvieron teóricamente rendimientos durante un mes, y al ejercicio de 2015, dejando de aplicarse en el 2016.

No Residentes que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

El apartado c) del artículo 82.1 LRHL va a establecer, en realidad, dos exenciones.

La primera de ellas, de carácter subjetivo, va a reconocer la exención automática del IAE de todas las personas físicas, cualquiera que sea la actividad económica que desarrollen. Todos los empresarios individuales, así como los profesionales y artistas que sean personas físicas están exentos de pagar el IAE, a pesar de que se mantenga la obligación de presentar la declaración de alta en la matrícula del impuesto (artículo 82.2 LRHL).

Por otra parte, y configurada ya como una exención de carácter mixto, van a considerarse exentas las personas jurídicas -incluidas las no residentes que operen en España mediante establecimiento permanente-, así como las sociedades civiles y otras entidades del artículo 35.4 LGT, cuando el impuesto neto de la cifra de negocios correspondiente al penúltimo ejercicio no supere la cantidad de 1.000.000 de euros[231]. Por lo que se conecta directamente la exención a la capacidad económica puesta de manifiesto a través de la cifra de negocios de las empresas con forma societaria o entidades del artículo 35.4. A pesar de la exención, permanece también aquí la obligación de presentar declaración de alta del impuesto[232].

Antes de la aplicación de la exención temporal aludida, habrá que comprobar si resulta de aplicación la exención "permanente" y "total", establecida en el apartado c)

[231] En relación al importe neto de la cifra de negocio -importe de la facturación deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el IVA y otros impuestos directamente relacionados con la misma-, la Ley va a establecer algunas reglas. Así, si el período impositivo hubiera tenido una duración inferior al año natural, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año; para el cálculo del importe neto de la cifra de negocios se tendría en cuenta el conjunto de las actividades económicas ejercidas por el contribuyente; si la sociedad forma parte de un grupo de sociedades, este importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo; y finalmente, para los contribuyentes del IRNR, el importe neto de la cifra de negocios será el imputable al conjunto de los establecimientos permanentes situados en territorio español.

[232] Asimismo, el artículo 82.3 LRHL prevé el establecimiento de supuestos en que la aplicación de esta exención exigirá la presentación de una comunicación dirigida a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la que se haga constar que se cumplen los requisitos establecidos, obligación que en ningún caso se exigirá cuando se trate de contribuyentes por el IRPF. Esta comunicación habría de ser presentada, en el supuesto de aplicación de la exención temporal prevista en el párrafo b) del artículo 82.1, el año siguiente al posterior al de inicio de su actividad.

del artículo 82.1, establecida en favor de determinados sujetos que, aun realizando el hecho imponible, van a declararse exentos. Y ante todo destaca el hecho de que todos los empresarios individuales, así como los profesionales y artistas que sean personas físicas quedaron, a partir del 1 de enero de 1993, exentos de pagar el I.A.E -están exentos, pues, y según el tenor literal de la ley "las personas físicas"-, a pesar de que se mantenga la obligación de presentar la declaración de alta en la matrícula del impuesto, permitiéndose así seguir haciendo efectiva la función censal de actividades económicas que, en todo caso, ha cumplido siempre este impuesto, junto con una estricta finalidad recaudatoria[233].

Por otro lado, también se consideran exentas las personas jurídicas -incluidas las no residentes que operen en España mediante establecimiento permanente-, así como las sociedades civiles y otras entidades del art. 35.4 de la Ley General Tributaria, cuando el importe neto de la cifra de negocios correspondiente al penúltimo ejercicio no supere la cantidad de 1,000.000 de euros[234]. Por lo que se conecta directamente la exención a la capacidad económica puesta de manifiesto a través de la cifra de negocios de las empresas con forma societaria o entidades del artículo citado. A pesar de la exención, permanece también aquí la obligación de presentar declaración de alta del impuesto.

Se han realizado importantes críticas respecto a la toma en consideración, como criterio determinante para la aplicación de la exención, de la cifra de negocios o facturación, y no ya de los beneficios o pérdidas obtenidos por las sociedades, o en definitiva, las rentas del ejercicio, manteniéndose un trato igual a empresas idénticas en cuanto a volumen de facturación, aunque unas hayan obtenido beneficios y otras hayan podido obtener pérdidas[235]. Pese a lo razonable de esta argumentación, entendemos que la complejidad en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, en la que el resultado contable es el punto de partida, viéndose

[233] El establecimiento de esta exención no lleva, en correspondencia con esto, aparejada la obligación de darse de baja del impuesto, salvo que los sujetos pasivos personas físicas cesen en sus actividades.

[234] En relación con el importe neto de la cifra de negocios, se estará a las reglas referidas en la anterior nota 231. Vid. sobre este tema, por todos, el artículo de C. LÓPEZ ESPADAFOR: "La cifra de negocios frente a la renta en la articulación del Impuesto sobre Actividades Económicas", *Crónica Tributaria*, número 110, 2004, págs. 9 y ss.

[235] OLAÑETA FERNÁNDEZ-GRANDE, R.: "Impuesto sobre Actividades Económicas", *El Fisco*, núm. 84, 2003, pág. 27.

posteriormente afectado por los diversos ajustes que, en cada caso, hayan de practicarse, además de otras consideraciones que también influyen en la capacidad económica relativa a los diversos sujetos pasivos, tales como la posible compensación de pérdidas de ejercicios anteriores o la práctica de deducciones o bonificaciones, así como la aplicación, en su caso, de regímenes especiales, hacen aconsejable la opción por la "cifra de negocios" o "facturación" como un criterio lo suficientemente objetivo al que conectar la aplicación de la exención.

Destaca, finalmente, en relación a esta exención, y a diferencia de la exención temporal contemplada en el apartado b), el hecho de que no tiene carácter rogado, de donde se infiere su aplicación automática, que no excluye, como hemos indicado, el cumplimiento de determinadas obligaciones formales como la declaración de alta[236].

d´ Exención en favor de las entidades gestoras de la Seguridad Social reguladas en le Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados[237].

La naturaleza social de las actividades desarrolladas es la que fundamenta esta exención permanente y subjetiva que, en principio, deberá afectar a todas las actividades ejercidas por estas Entidades, incluso si no son propias de sus fines específicos[238].

Debe considerarse, de entrada, que el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, tras encomendar, en su artículo 57.1, la gestión y administración de la seguridad social a las siguientes entidades gestoras: a) el Instituto Nacional de la Seguridad Social, para la gestión y administración de las prestaciones económicas del

[236] La exención temporal contenida en el apartado b), así como las establecidas en los apartados e) (organismos públicos de investigación, establecimientos de enseñanza y fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública) y f) (asociaciones y fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales, sin ánimo de lucro), tendrán carácter rogado y se concederán, cuando proceda, a instancia de parte. Así se dispone en el artículo 82.4 del TRLRHL.

[237] La referencia debe entenderse, en la actualidad, y desde el 6 de noviembre de 2004, al Real Decreto-Legislativo 6/2004, de 29 de octubre.

[238] Así lo expresó la Dirección General de Coordinación de las Haciendas Territoriales en contestación a consulta de fecha 5 de octubre de 1998. En sentido contrario se ha manifestado C. CHECA para quien lo más correcto sería admitir la exención sólo en relación a las actividades que sean propias de sus fines específicos, pero no así las restantes. Cfr. CHECA GONZÁLEZ, C.: *Exenciones en materia de Impuestos Locales,* op. cit., pág. 75.

sistema de la Seguridad Social, b) el Instituto Nacional de la Salud, para la administración y gestión de servicios sanitarios y c) el Instituto Nacional de Servicios Sociales, para la gestión de las pensiones de invalidez y de jubilación, en sus modalidades no contributivas, así como de los servicios complementarios de las prestaciones del sistema de la Seguridad Social, y tras reconocérseles la naturaleza de entidades de derecho público y capacidad jurídica para el cumplimiento de los fines que les están encomendados (artículo 59), recoge en su artículo 65.1 el régimen de exenciones tributarias, estableciendo que las entidades gestoras y servicios comunes disfrutarán en la misma medida que el Estado, con las limitaciones y excepciones que, en cada caso, establezca la legislación fiscal vigente, de exención tributaria absoluta, incluidos los derechos y honorarios notariales y registrales, por los actos que realicen o los bienes que adquieran o posean afectados a sus fines, siempre que los tributos o exacciones de que se trate recaigan directamente sobre los organismos de referencia en concepto legal de contribuyente y sin que sea posible legalmente la traslación de la carga tributaria a otras personas.

Sea como fuere, sin haber experimentado alteración alguna en la formulación literal de este supuesto de exención, ya contenido en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (artículo 83.1.c y d) tras su reforma por la Ley 51/2002), parece acertado pensar que puede seguirse aplicando la doctrina jurisprudencial recaída sobre el alcance de la meritada exención. En esta línea de pensamiento, consideran CHECA GONZÁLEZ y MERINO JARA[239] que sería plenamente de actualidad aquella doctrina flexible, formulada en las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 10 de noviembre de 1998, 24 de noviembre de 1999, 16 de febrero de 2000 y 27 de septiembre de 2001, según la cual, tal exención resulta aplicable a las Entidades y Servicios propios de las Comunidades Autónomas que hayan asumido competencias en la materia.

[239] En *La reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en materia tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2003, págs. 137 a 138.

e´ La Cruz Roja Española (artículo 82.1.g. TRLRHL).

Al igual que la anterior, esta exención, recogida en el artículo 82.1.g), tiene carácter permanente y subjetivo, afectando a todas las actividades económicas desarrolladas por esta Entidad benéfica. Y por supuesto su aplicación no precisará de previa solicitud ni de la presentación de alta en el Impuesto.

f´ Los sujetos pasivos a los que les sea de aplicación la exención en virtud de tratados o convenios internacionales (artículo 82.1.h. TRLRHL).

Esta exención, recogida expresamente en el art. 82.1 h) LRHL, resulta innecesaria, por reiterativa, teniendo en cuenta que resultaría aplicable, en todo caso, de acuerdo con lo previsto en los arts. 1.3 y 9.1 TRLRHL, referidos al conjunto de los tributos locales[240].

Como podemos apreciar, vuelve a ponerse de manifiesto la obsesión el legislador por incorporar al entramado de cada tributo local las servidumbres voluntarias que provengan del Derecho Internacional, lo que ni añade ni quita nada a la regulación legal del impuesto, porque la prevalencia de los Tratados Internacionales sobre la ley interna deriva de la propia Constitución, de modo que ninguna ley tributaria puede modificar su contenido alterando unilateralmente el orden de nuestro sistema de fuentes del Derecho. Por añadidura, los Tratados y Convenios Internacionales ya figuran expresamente recogidos, como reconocimiento del principio de jerarquía normativa, como hemos señalado, en el artículo 1.3 TRLRHL -esta ley se aplicará sin perjuicio de los tratados y convenios internacionales- y, como simple recordatorio del principio de legalidad en materia de beneficios fiscales, en el artículo 9.1 TRLRHL, al disponer que no podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales, lo que hace claramente redundante el precepto examinado[241].

[240] Cfr. en este sentido RUBIO DE URQUÍA, J.I.: *El Impuesto sobre Actividades Económicas,* Abella, Madrid, 1993, pág. 74. Un ejemplo de esta exención sería la prevista en el art. V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre la Santa Sede y el Estado español, de 3 de enero de 1979.
[241] Enciclopedia Atlas Fiscal, Referencia CISS:CO020579.

b) Exenciones rogadas.

Las exenciones "rogadas" habrán de ser expresamente solicitadas por el sujeto pasivo, para que sean reconocidas, y consiguientemente aplicadas, bien al formular la declaración censal en el Censo de obligados tributarios -si estuviera exento de todas sus actividades económicas-, bien al formular la declaración de alta en el IAE -si sólo estuviera exento de alguna o algunas de estas actividades-[242].

Según deriva del art. 82.4 LRHL las exenciones "de carácter rogado" serían las reguladas en los apartados e) y f) del art. 82.1 LRHL. En concreto serían estas:

a´ Exención en favor de los organismos públicos de investigación, los establecimientos de enseñanza, en todos sus grados, costeados íntegramente con fondos del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las Entidades locales, o por fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública, y los establecimientos de enseñanza en todos sus grados que, careciendo de ánimo de lucro, estuvieren en régimen de concierto educativo.

El precepto distingue entre los organismos públicos y los establecimientos de enseñanza en todos sus grados costeados íntegramente con fondos del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las Entidades Locales, o por fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública.

El reconocimiento de tal exención no se desvirtúa por que concurran o existan aportaciones privadas, siempre que no desvirtúen el carácter público del organismo y de su financiación.

Además, también estarían exentos los establecimientos de enseñanza en todos sus grados que, careciendo de ánimo de lucro, estuvieren en régimen de concierto educativo, incluso si facilitasen a sus alumnos libros o artículos de escritorio o les prestasen los servicios de media pensión o internado y aunque por excepción vendan en el mismo establecimiento los productos de talleres dedicados a dicha enseñanza,

[242] La competencia para conceder o denegar la exención solicitada corresponderá a la Administración estatal, si se trata de cuotas provinciales o nacionales, y a los Ayuntamientos, si se trata de cuotas municipales. El acuerdo de concesión o denegación de la exención podrá ser impugnado tanto en vía administrativa como jurisdiccional.

siempre que el importe de dicha venta se destine exclusivamente, a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento.

Por contra, estarían sujetos y no exentos de gravamen:

1. Las actividades de investigación ejercidas por Entidades privadas.

2. Los establecimientos de enseñanza en todos sus grados no costeados íntegramente por fondos del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las Entidades Locales, o por fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública.

3. Los establecimientos de enseñanza que, aun careciendo de ánimo de lucro, no estuviesen sometidos al régimen de concierto educativo.

En realidad, en este primer apartado se recogen tres exenciones. La primera se refiere a los organismos públicos de investigación, quedando excluidas de la exención, como hemos indicado, las actividades investigadoras desarrolladas por el sector privado[243]. Debe considerarse esta exención como mixta, en el sentido de que ha de tratarse de organismos públicos -carácter subjetivo-, pero además, la actividad exenta sería sólo la investigadora -naturaleza objetiva de la exención-.

La segunda alude a los establecimientos públicos de enseñanza, en todos sus grados, costeados íntegramente por los Entes públicos territoriales, o por fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública. La expresión "en todos sus grados" aludiría a la aplicación de la exención sólo en relación a la enseñanza oficial o reglada[244].

Y la tercera se refiere a establecimientos de enseñanza, también en todos sus grados, pero que, careciendo de ánimo de lucro, estén en régimen de concierto educativo. Estamos, pues, ante los centros docentes privados concertados, en relación con los cuales habría que considerar que sólo la enseñanza concertada podría disfrutar de la exención, en el caso de que, en el mismo centro se impartan además otras enseñanzas no concertadas[245].

---

[243] GARCÍA-FRESNEDA GEA, Fco.: *El Impuesto sobre Actividades económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma*, Comares, Granada, 1996, pág. 161.

[244] Así se ha entendido por una Contestación de 24 de noviembre de 1992, de la Dirección General de Coordinación de las Haciendas Territoriales, interpretación que fue asumida, entre otras, por la Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 27 de septiembre de 1996.

[245] GARCÍA-FRESNEDA GEA, Fco.: *El Impuesto sobre Actividades Económicas*..., op. cit, pág. 162. También lo ha entendido así la Contestación de 24 de enero de 1992 de la Dirección General de Coordinación de las Haciendas Territoriales y, entre otras, la Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 18 de enero de 1996 (Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, 1996,12).

En relación con los dos últimos supuestos, la ley va a añadir que la exención se mantendría, incluso si los establecimientos de enseñanza facilitan a los alumnos libros o artículos de escritorio; si les prestan los servicios de media pensión o internado; o incluso si, por excepción, venden en el mismo establecimiento los productos de los talleres dedicados a la enseñanza, siempre que el importe de la venta, sin utilidad para ningún particular o tercera persona, se destine, exclusivamente, a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento. Resulta evidente que, en ausencia de alguno de los requisitos señalados, la actividad referida habría de tributar.

b´ Las asociaciones y fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales, sin ánimo de lucro (artículo 82.1.f. TRLRHL).

Prescribe el artículo 82.1.f del TRLRHL que tales entidades gozarán de la exención por este Impuesto tan sólo por las actividades de carácter pedagógico, científico, asistenciales y de empleo que para la enseñanza, educación, rehabilitación y tutela de minusválidos realicen, aunque vendan los productos de los talleres dedicados a dichos fines, siempre que el importe de dicha venta, sin utilidad para ningún particular o tercera persona, se destine exclusivamente a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento.

Esta es una exención que tiene también carácter mixto, ya que estos entes, además de no tener ánimo de lucro, sólo estarán exentos por determinadas actividades. A diferencia del supuesto anterior, y en relación a la posible venta de productos de los talleres, no se exige aquí que estas ventas tengan carácter excepcional y se realicen en el mismo establecimiento pudiendo, pues, realizarse con habitualidad, o fuera del establecimiento, siempre, eso sí, con el destino aludido.

Los dos grupos de exenciones a que acabamos de referirnos tienen, pues, carácter rogado, concediéndose sólo, y tras constatar el cumplimiento de los requisitos exigidos, a instancia del sujeto pasivo.

Además de las exenciones examinadas, reguladas en la LRHL, y de las posibles exenciones contenidas en otras normas, es preciso hacer notar, que el artículo 85.1 base 3ª LRHL permite que las Tarifas del IAE determinen aquellas actividades o

modalidades a las que por su escaso rendimiento económico se les señale cuota cero y que en los diferentes epígrafes de las Tarifas, es frecuente encontrar que el ejercicio de determinadas actividades faculta para la realización de otras clasificadas en otros epígrafes, sin obligación de satisfacer cuotas adicionales. Ambos supuestos podrían también ser considerados como auténticas exenciones tributarias[246].

c) La "tributación por cuota cero".

Entre los parámetros legales que han de informar la fijación de las cuotas mínimas en las Tarifas del Impuesto, se especifica que habrán de determinarse aquellas actividades o modalidades de éstas a las que por su escaso rendimiento económico se les habrá de señalar cuota cero (base tercera del apartado primero el artículo 85 del TRLRHL). En su cumplimiento, la Regla 15 de la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas (Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre) ha regulado el régimen jurídico de esta modalidad de cuota, aludiendo a dos tipos de cuota cero: a) las que resultan de las Tarifas del Impuesto y b) las declaradas por la Administración del Estado, habida cuenta de su escaso rendimiento económico.

Algunos autores han advertido que la aplicación de un tipo cero puede definirse como una exención tributaria total que afecta al tipo de gravamen; o bien que en estos casos estamos en presencia de una exención total de naturaleza indiscutible, puesto que afirmar que en determinados casos o respecto a determinadas entidades nace una obligación de cuantía cero es tanto como decir que realmente no nace ningún tipo de obligación alguna; o bien que las alícuotas nulas no constituyen un verdadero elemento cuantitativo del impuesto, sino una exención que limita el ámbito del hecho imponible[247].

No cabe duda de que la cuota cero, como el tipo cero en otros tributos, no deja de constituir una deslegalización encubierta, del ámbito del artículo 8.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria para dejar en manos del Gobierno la

[246] Vid., por todos, GARCÍA-FRESNEDA GEA, Fco.: *El Impuesto sobre Actividades Económicas...*, op. cit., págs. 164-168.
[247] CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: *La reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en materia tributaria*, op. cit., pág. 123.

potestad de acomodar la presión fiscal de determinados supuestos o sobre ciertos colectivos, a las necesidades políticas del momento con la supresión íntegra o exención, si las circunstancias así lo exigen.

El establecimiento de la cuota cero no tiene justificación y debería haberse suprimido. La exoneración de la carga tributaria en los casos de una capacidad económica débil ya está integrada en las exenciones aplicables a las personas físicas o en relación al volumen de actividad, así que no parecen tener justificación lógica.

d) Supuestos de exención regulados en otros marcos legales.

a´ Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

Con el propósito de dar una regulación autónoma a los incentivos fiscales fue promulgada esta Ley que tiene sus antecedentes en el Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. El sector no lucrativo o tercer sector (fundaciones, asociaciones, ONGs y entidades religiosas) ha alcanzado un notable desarrollo dentro de la sociedad y la economía española. Estas instituciones no pretenden alcanzar un beneficio para sí mismas o para sus miembros, sino que buscan la consecución de algún fin de interés general. Este sector coadyuva a los poderes públicos a la consecución de los principios rectores de la política social y económica contenidos en los artículos 39 a 52 de la Constitución, siendo éste el motivo de la justificación de su tratamiento privilegiado, pues completan o suplen al Estado en el campo de las necesidades sociales.

El artículo 2 de la citada Ley 49/2002 reconoce la titulación de "entidades sin fines lucrativos" a: a) las fundaciones. b) las asociaciones declaradas de utilidad pública. c) las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el desarrollo… d) las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español y f) las federaciones y las asociaciones de las entidades sin fines

lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3 de esta Ley.

Pues bien, en los casos anteriores, el artículo 15 de la Ley 49/2002 prescribe, en su apartado segundo que las entidades sin fines lucrativos estarán exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas por las explotaciones económicas a que se refiere el artículo 7 de esta Ley. No obstante, dichas entidades deberán presentar declaración de alta en la matrícula de este impuesto y declaración de baja en caso de cese de la actividad.

Por lo tanto, la presente exención subjetiva alcanza tan sólo a determinadas explotaciones económicas, las establecidas en el artículo 7 de la Ley, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento del objeto o finalidad específica de tales entidades.

Ha correspondido al RD 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, la regulación del procedimiento para declarar la procedencia del beneficio. En estos términos, dispone el artículo 2.3 que en relación con la exención en el Impuesto sobre Actividades Económicas, la comunicación a la que se refiere el apartado 1 se entenderá realizada con la presentación de la declaración censal a la que se refiere el artículo 1 del Reglamento, esto es, la declaración censal por la que haya de comunicarse a la Administración tributaria la opción por dicho régimen.

b´ Ley 13/1994, de 1 de junio, de Autonomía del Banco de España.

Nos limitamos a trasladar a estas líneas el tenor literal del artículo 5 de la citada Ley: “El Banco de España gozará del mismo régimen tributario que el Estado”.

c´ Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

La Disposición Adicional Tercera, apartado cuarto de la Ley 19/1994 indica que las Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias quedan exentas del Impuesto

de Actividades Económicas por la actividad consistente en la captación, tratamiento y distribución de agua para núcleos urbanos.

e) Las exenciones en el IAE y la doble imposición.

Aunque posteriormente insistiremos en este tema, debemos avanzar aquí cómo el establecimiento de determinadas exenciones en el IAE va a evitar, en gran medida, el problema de la doble imposición interna.

En primer lugar, no se va a dar la doble imposición para los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en el territorio español, durante los dos primeros periodos impositivos del IAE en que se desarrolle la misma[248], pues durante ese tiempo estarían exentos de este impuesto local[249]. Se trataría de una eliminación de la doble imposición, pero sólo temporal, en función de lo expuesto.

Con la última reforma del IAE van a quedar también exentas[250] del mismo "las personas físicas". Ya no se daría una doble imposición entre este Impuesto y el IRPF cuando se trata de una persona física que de forma individual desarrolle una actividad empresarial o profesional, quedando excluidos del ámbito del IAE.

También quedan exentos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de cifra de negocios inferior a un millón de euros.

E igualmente, debemos recordar que la exención para los contribuyentes en relación al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sólo alcanzará a los que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros. Se plantea la duda de si las personas físicas no residentes en España estarán siempre exentas. Pues bien, las personas físicas según el TRLRHL no necesitan ningún requisito adicional y no habla

[248] Es lógico que, con respecto a los dos primeros años de actividad en la entidad, se establezca una exención del IAE, dado que se trata de un período en que es fácil que en la misma no se produzcan resultados positivos, sino sólo pérdidas. De esta forma, tratándose de unos años en que es fácil que no existan rentas positivas, la exención resulta plenamente justificada.
[249] Letra b) del apartado 1 del artículo 82 del TRLRHL.
[250] Letra c) del apartado 1 del artículo 82 del TRLRHL.

expresamente la ley de los sujetos pasivos del IRPF. Así que la exención se deberá aplicar de manera generalizada, con independencia de que sea o no residente en nuestro territorio. No obstante, si su actividad superase el referido límite cuantitativo el TRLRHL debería haber hablado expresamente de los sujetos pasivos del IRPF y no a secas de las personas físicas.

Que el primer párrafo del apartado 3 del artículo 82 del TRLRHL mencione expresamente el "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas" tampoco puede llevarnos a una interpretación distinta de la expuesta. Si se realiza una interpretación contraria podría llegarse a un resultado contrario al Derecho Comunitario Europeo, pudiendo representar una violación del derecho de establecimiento y de las libertades de circulación.

Debemos fijarnos también en que, a efectos de la aplicación de las exenciones citadas, se ha establecido que el importe neto de la cifra de negocios se determinará de acuerdo con lo previsto en el artículo 191 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre[251]. Pues bien, en ese artículo 191 se dispone que el importe neto de la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de los servicios correspondientes de las actividades ordinarias de la sociedad, deducidas las bonificaciones y las demás reducciones sobre las ventas, así como el Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios.

Hacer depender la aplicación de una exención de la cifra de negocios, como apuntamos, no es lo más correcto, pues no sería lo más acorde con el principio constitucional de capacidad económica[252]. La cifra de negocios no constituye un índice de capacidad económica válido como para hacer depender del mismo la aplicación o no de una exención. Si se quiere hacer depender la aplicación de la exención de algún límite, este debería ser la renta de la entidad. Ante empresas con un margen de beneficio distinto, será fácil que se den situaciones en las que una entidad tenga una mayor cifra de negocios que otra, pero una menor renta que esta, si son los gastos de

[251] Artículo 82.1.c.1º. del TRLRHL. Ver artículo nueva Ley S.A.
[252] Artículo 31.1 de la Constitución.

aquella, bastantes mayores. Podría una entidad con importantes beneficios quedar exenta frente a otra con pérdidas que no pudiesen beneficiarse de la exención en función de su cifra de negocios. Entendemos, pues, que el límite que se establece en relación a las entidades para no quedar sometidas al IAE no se configura de la manera más adecuada.

V. 2.1.1.2. Bonificaciones.

El verdadero esfuerzo e interés legislativo por comprometer la regulación del Impuesto sobre Actividades Económicas en la prosecución de objetivos extrafiscales, apelando instrumentalmente a exenciones parciales que operan sobre la cuota -denominadas técnicamente bonificaciones-, tuvo su hito inflexivo en la Ley 51/2002 de reforma parcial de la Ley de Haciendas Locales de 1988, en cuya Exposición de Motivos se aludió a la excelencia de la habilitación a los Ayuntamientos "…para establecer una bonificación por creación de empleo y una bonificación a favor de las empresas con pérdidas o con beneficios inferiores a la cifra que determina la ordenanza fiscal. Se habilita a los Ayuntamientos para establecer una bonificación por la utilización o producción de energías renovables, la realización de actividades industriales fuera de los núcleos poblados y el establecimiento de planes que fomenten un transporte de los trabajadores eficiente y menos contaminante".

Por cierto, hasta la promulgación de la Ley 51/2002 y para este contexto impositivo, la nómina de bonificaciones fiscales se reducía, primero, a un supuesto de aplicación obligatoria, el regulado en el artículo 140.2 de la LHL, el cual establece que las cuotas tributarias correspondientes a los impuestos municipales regulados en la presente Ley serán objeto de una bonificación del 50 por 100, y, segundo, la bonificación del 50 por 100 de la cuota, y por cinco años, a los profesionales que iniciaran su actividad a partir del día 1 de enero de 1992 (nota común 1ª de la Sección 2ª "Actividades profesionales" de las Tarifas del Impuesto). Supuestos estos que coexistían, a su vez, con la bonificación recogida en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Corresponde ahora ceñir nuestra labor al análisis de los perfiles materiales y formales de la regulación positiva de las bonificaciones, reseñando su operatividad técnica en el marco secuencial de liquidación del Impuesto.

El artículo 88 LRHL va a regular las bonificaciones tributarias en el IAE, distinguiendo entre las aplicadas con carácter obligatorio, y otras que podrán establecerse de modo potestativo en las ordenanzas fiscales de los respectivos Ayuntamientos, debiendo, en este caso, especificar los aspectos sustantivos y formales no contemplados en la ley, así como determinar si todas o algunas de dichas bonificaciones potestativas son o no aplicables simultáneamente, según se dispone en su apartado 3.

V.2.1.1.2.1 Bonificaciones tributarias obligatorias[253].

Las bonificaciones que, en todo caso, habrán de ser aplicadas si se cumplen las condiciones o requisitos establecidos en la ley son las siguientes:

a) Cooperativas, uniones, federaciones y confederaciones de aquéllas y las sociedades agrarias de transformación.

Esta bonificación supone tan sólo el traslado a la LRHL, dada su vocación de permanencia en el IAE, de la bonificación prevista en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.[254]

Justo es decir que el artículo 88.1.a) TRLHL sólo tiene la virtud de trasladar, en concreto, la bonificación fiscal del 95 por 100 de la cuota y, en su caso, recargo del

[253] Además de las bonificaciones obligatorias reguladas en el artículo 88.1 LRHL, debemos recordar que también tendría carácter obligatorio la bonificación del 50 por 100 de la cuota aplicable a las actividades económicas realizadas en Ceuta y Melilla, según deriva del art. 159.2 LRHL; la del 95 por 100 establecida en relación con actividades de carácter artístico, cultural, científico y deportivo desarrolladas dentro de los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público (artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo); y las que puedan establecerse excepcionalmente -y en general, en un montante del 95 por 100 de la cuota y recargo provincial-, también en apoyo de acontecimientos de interés público, tales como las que se aplicaron en relación con la Copa América 2007 o el Programa de preparación para los Juegos de Pekín 2008.

[254] Esta bonificación, que en la actualidad se eleva a un 95 por 100, se aplicará sobre la cuota tributaria y el recargo provincial. Y podrán disfrutar de ella las Cooperativas especialmente protegidas; las de segundo y tercer grado que no incurran en ninguna de las circunstancias señaladas en el artículo 13 de la Ley 20/1990; las Cooperativas de Crédito; las Sociedades Agrarias de Transformación, y las Uniones, Federaciones y Confederaciones de Cooperativas. Cfr. MARTÍN FERNANDEZ, F. J.: *Las Cooperativas y su régimen tributario*, La Ley, Madrid, 1994, págs. 175-176.

Impuesto sobre Actividades Económicas reconocida a las cooperativas protegidas, cooperativas especialmente protegidas, cooperativas de segundo y ulterior grado, Uniones, Federaciones y Confederaciones de Cooperativas, Cooperativas de crédito y sociedades agrarias de transformación reguladas en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

En concreto, esta bonificación se aplicará sobre la cuota tributaria y el recargo provincial. Y podrán disfrutar de ella, como decimos, las Cooperativas especialmente protegidas; las de segundo y tercer grado que no incurran en ninguna de las circunstancias señaladas en el art. 13 de la Ley 20/1990; las Cooperativas de Crédito; las Sociedades Agrarias de Transformación; y las Uniones, Federaciones y Confederaciones de Cooperativas.

Esta bonificación tiene carácter subjetivo, estableciéndose en atención a las especiales circunstancias que concurren en dicho tipo de entidades y sin consideración alguna a la naturaleza de las actividades que desarrollan[255]. Y además de tener carácter obligatorio, será una bonificación permanente o de aplicación indefinida en el tiempo.

Interesa remarcar que las exenciones y bonificaciones fiscales previstas en la citada Ley se aplicarán a las cooperativas protegidas y, en su caso, especialmente protegidas. La concurrencia de causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida determinará la aplicación del régimen tributario general, y la privación de los beneficios disfrutados en el ejercicio económico en que se produzca, sin perjuicio de lo previsto en la Ley General Tributaria sobre infracciones y sanciones tributarias e intereses de demora y, en particular, de lo dispuesto en los artículos 84 y 87, apartado 3, de la misma sobre sanciones que no consistan en multa (artículo 37 Ley 20/1990).

Corresponde a la Inspección de los Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda la comprobación de la concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para disfrutar del beneficio tributario aludido y practicará, en su caso, la regularización que resulte procedente de la situación tributaria de la cooperativa. En

[255] Cfr. en este sentido la Contestación a consulta de la Dirección General de Coordinación de las Haciendas Territoriales, de 24 de enero de 2000.

cualquier caso, el resultado de las actuaciones de la Inspección de los Tributos se comunicará a las Corporaciones Locales (artículo 38 Ley 20/1990).

Este beneficio fiscal será objeto de la compensación por el Estado a los Ayuntamientos; y a tal fin, éstos comunicarán anualmente a la Dirección General de Financiación Territorial del Ministerio de Economía y Hacienda, la relación de cooperativas que hayan disfrutado efectivamente de estas bonificaciones y el importe total del gasto fiscal soportado. Posteriormente, el Centro Directivo ordenará las compensaciones que procedan con cargo a un crédito ampliable que se consignará, a tal efecto, en los Presupuestos Generales del Estado.

b) Inicio del ejercicio de cualquier actividad profesional.

La segunda bonificación, establecida en el artículo 88.1.b). TRLRHL, traslada también al ámbito de la ley, la bonificación del 50 por 100 de la cuota, antes establecida en la primera nota común a la Sección 2ª de las Tarifas, a favor de quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad profesional. Esta bonificación se aplicaba, en la legislación anterior, en los primeros cinco años desde la primera declaración de alta; ahora, y desde la entrada en vigor de la Ley 51/2002, se aplicará durante los cinco años de actividad siguientes a la conclusión del segundo periodo impositivo de desarrollo de la misma -ello, evidentemente, por la aplicación en los dos primeros años teóricamente de la exención establecida en el art. 82.1 b) del TRLRHL, a que anteriormente aludimos-, y caducando esta bonificación transcurridos los cinco años desde la finalización de la exención.

Realmente, y como han afirmado algunos autores[256], esta bonificación carece de sentido, ya que las actividades profesionales, si son desarrolladas por personas físicas, estarán exentas, y si se desarrollan por personas jurídicas, habrían de tributar como actividad empresarial, según dispone la regla tercera 3, de la Instrucción del IAE, por lo que ya no les resultaría de aplicación la bonificación.

Sería posible, sin embargo, entender que la intención del legislador ha sido la de aplicar a estas actividades, consideradas "empresariales", la bonificación que

[256] OLAÑETA FERNÁNDEZ-GRANDE, R.: *Impuesto sobre Actividades Económicas*, op. cit., págs. 27-28; y POVEDA BLANCO, Fco.: *Manual de Fiscalidad Local*, op. cit., págs. 556-557.

corresponde a los profesionales, teniendo en cuenta la naturaleza de la actividad desarrollada, y no ya el hecho de que el titular de la misma sea una persona jurídica o entidad de las previstas en el art. 35.4 LGT.

c) Sujetos que tributen por cuota mínima municipal, provincial o nacional y ejerzan actividades económicas en las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla.

El TRLRHL, más allá de los supuestos establecidos en el artículo 88, regula la bonificación obligatoria del 50 por 100 de las cuotas tributarias correspondientes al Impuesto sobre Actividades Económicas (artículo 159.2 -antes artículo 140.2 LRHL-) en las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla.

A efectos de determinar el montante de participación de Ceuta y de Melilla en los tributos del Estado, indica la Ley, se determinará aplicando las normas contenidas en la Sección 2ª del Capítulo IV del Título II de esta Ley por lo que se refiere a los municipios. A estos efectos, el esfuerzo fiscal a que se refiere el artículo 124.1.b) se calculará tomando en consideración las cuotas íntegras de los impuestos municipales, entre ellos el Impuesto sobre Actividades Económicas, determinadas antes de aplicar la bonificación comentada (artículo 159.3).

d) La denominada "reducción de la cuota" (notas comunes a la División 6ª de las Tarifas del Impuesto -Real Decreto-Legislativo 1175/1990-).

La Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995, introdujo dos notas comunes a la División 6ª "Comercio, restaurantes y hospedaje, reparaciones" de la Sección 1ª "Actividades empresariales" de las Tarifas del Impuesto -Real Decreto Legislativo 1175/1990- por cuyo tenor se ordena que se opere, previa solicitud del sujeto pasivo contribuyente que tribute por cuota mínima municipal, la reducción de su cuota, en las dos siguientes situaciones:

1. Cuando en los locales en que se ejerzan actividades clasificadas en esta división se realicen obras mayores para las que se requiera la obtención de la correspondiente licencia urbanística, y tengan una duración superior a tres meses, siempre que por razón de las mismas permanezcan cerrados los locales, la cuota

correspondiente se reducirá en proporción al número de días en que permanezca cerrado el local.

Criterio aplicación de la bonificación = (nº de días local cerrado/365 días) x 100.

La reducción a la que se refiere el párrafo anterior deberá ser solicitada por el sujeto pasivo al Ayuntamiento respectivo y, en su caso, una vez concedida, aquél deberá solicitar la correspondiente devolución de ingresos indebidos por el importe de la misma ante la entidad que ejerza la función recaudatoria en el municipio de que se trate.

2. Cuando se realicen obras en las vías públicas, que tengan una duración superior a tres meses y afecten a los locales en los que se realicen actividades clasificadas en esta división, que tributen por cuota municipal, los sujetos pasivos podrán solicitar al Ayuntamiento correspondiente una reducción de hasta el 80 por ciento de la cuota, el cual la concederá, en su caso, atendiendo al grado de afectación de los locales por dichas obras. Una vez concedida la reducción, el sujeto pasivo podrá solicitar la devolución de ingresos indebidos por el importe de la misma a la entidad que ejerza la función recaudatoria en el municipio de que se trate.

Como bien habrá podido deducirse, la justificación extrafiscal que subyace a tal beneficio fiscal no es otra que la necesidad de atemperar los resultados económicos negativos generados por el cierre del establecimiento o local en que se ejerce la actividad económica.

Sin embargo, debemos resaltar la impropiedad de la utilización del término "reducción", al identificarse con supuestos de exención que operan sobre la base imponible, minorándola, dando como resultado la base liquidable. Está claro que el término "reducción" ha sido acuñado aquí de un modo convencional y finalista de la medida legalmente ordenada, lo que, en modo alguno, obsta para considerarla realmente como un supuesto de bonificación, ya que opera evidentemente sobre la cuota.

e) Incentivos fiscales al mecenazgo.

El artículo 27.3 cuarto de la Ley 49/2002, dispone que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas que desarrollen actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que hayan de tener lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento y que se enmarquen en los planes y programas de actividades elaborados por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, tendrán una bonificación del 95 por 100 en las cuotas y recargos del Impuesto.

En relación a este precepto, debemos destacar que, ante todo, se trata de una bonificación fiscal para la que expresamente se descarta su compensación en los términos y condiciones expuestas en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 9 del TRLRHL. Será por una norma con rango legal, y al amparo de la citada Ley 49/2002, por la que haya de aprobarse estos programas, debiendo ésta disciplinar, entre otros extremos y beneficios, aquél a que nos referimos.

Desde el punto de vista del procedimiento para la aplicación y reconocimiento de tal bonificación fiscal, prevista, en su caso, en los programas de apoyo a los acontecimientos de excepcional interés público, éste ha sido regulado, por indicación expresa del artículo 27.5 de la Ley 49/2002, por el Real Decreto 270/2003 de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Este procedimiento ha sido vertebrado con apoyo en dos pilares (artículo 9.3 y 5):

Primero: el reconocimiento previo del derecho de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas a la bonificación prevista en dicho impuesto se efectuará, previa solicitud del interesado, por el Ayuntamiento del municipio que corresponda o, en su caso, por la entidad que tenga asumida la gestión tributaria del impuesto, a través del procedimiento previsto en el artículo 9 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto.

A la solicitud de dicho reconocimiento previo deberá adjuntarse certificación, expedida por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, que acredite

que las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que hayan de tener lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento, se enmarcan en sus planes y programas de actividades.

Segundo: el plazo máximo en que debe notificarse la resolución expresa del órgano competente en tal procedimiento será de dos meses desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en el registro del órgano competente para resolver. El cómputo de dicho plazo se suspenderá cuando se requiera al interesado que complete la documentación presentada, por el tiempo que medie entre la notificación del requerimiento y la presentación de la documentación requerida. Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior sin que el interesado haya recibido notificación administrativa acerca de su solicitud, se entenderá otorgado el reconocimiento previo.

V.2.1.1. 2.2. Bonificaciones potestativas.

a) Supuestos de bonificación regulados en el artículo 88.2 del TRLRHL.

Las bonificaciones potestativas, que tienen su origen en la Ley 51/2002, van a poder ser aplicadas a partir del ejercicio de 2004, debiendo ser establecidas por las Ordenanzas fiscales en un porcentaje que podrá llegar hasta el 50 por 100 de la cuota. Podemos distinguir la relativa al inicio de actividades empresariales, que ya se contenía en la anterior normativa, y un nuevo grupo de bonificaciones que se introducen a partir de la Ley 51/2002. Los Ayuntamientos, a través de sus respectivas ordenanzas fiscales, podrán establecer, y consiguientemente aplicar en este orden, las siguientes bonificaciones siempre sobre la cuota tributaria y, si se aplicase la bonificación relativa a las cooperativas, sobre la cuota resultante de aplicar previamente esta bonificación.

- **Bonificación por inicio de la actividad empresarial**. Se traslada a la Ley, la bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente, para quienes inician el ejercicio de cualquier actividad empresarial y tributan por cuota municipal, bonificación que, con una duración de cinco años desde el inicio de la actividad, se establecía anteriormente en la nota común segunda de la Sección 1ª de las tarifas. Ahora se mantiene, también con carácter potestativo y en un porcentaje que podrá llegar al 50 por 100, pero aplicándose, en su caso, en los cinco años de actividad

siguientes a la conclusión del segundo período impositivo de desarrollo de la misma, es decir, tras dos años en que se aplicaría la exención temporal establecida en el artículo 82.1 b) del TRLRHL[257]. Se han mantenido, pues, en esta bonificación, las condiciones relativas al no ejercicio anterior de la actividad económica bajo otra titularidad, así como la caducidad de la bonificación, transcurridos los cinco años desde la finalización de la exención temporal.

La bonificación se aplicará a la cuota tributaria integrada por la cuota de tarifa ponderada por el coeficiente del artículo 86 LRHL y modificada, en su caso, por el coeficiente establecido en el artículo 87 de la Ley. Y en su caso, como ya hemos señalado, se aplicaría a la cuota resultante de aplicar la bonificación relativa a las cooperativas.

Se ha criticado, y con razón, la aplicación de un tratamiento más desfavorable, y por tanto discriminatorio, a las actividades empresariales respecto de las profesionales, en cuanto a la regulación de esta bonificación, ya que, en relación con las empresariales, la bonificación es potestativa -no obligatoria- y además la cuantía no puede superar el 50 por 100 como límite máximo, mientras que la bonificación aplicable a las actividades profesionales -como hemos visto y sin perjuicio de su limitada virtualidad práctica- es obligatoria, estableciéndose, en todo caso, en el 50 por 100 de la cuota[258].

- **Bonificación por creación de empleo** por parte de aquellos contribuyentes que hayan incrementado el promedio de su plantilla de trabajadores con contrato indefinido. Se podrían establecer, aquí, diferentes porcentajes de bonificación en función del incremento medio de la plantilla, siempre sin exceder del 50 por 100 -actual artículo 88.2 b) TRLRHL-.

Los Ayuntamientos podrán establecer una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota cuando el sujeto pasivo que tributa por cuenta municipal haya

[257] Se mantienen, además, las condiciones relativas al no ejercicio anterior de la actividad económica bajo otra titularidad, y la caducidad de la bonificación transcurridos los cinco años desde la finalización de la exención temporal. Esta bonificación se aplicará a la cuota tributaria integrada por la cuota de tarifa ponderada por el coeficiente del artículo 86 y modificada, en su caso, por el coeficiente establecido en el artículo 87 de la Ley. Y en su caso, se aplicaría a la cuota resultante de la aplicación de la bonificación relativa a las Cooperativas.

[258] CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: *La reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en materia tributaria***,** o. cit., pág. 158.

incrementado el promedio de su plantilla de trabajadores con contrato indefinido durante el período impositivo inmediato anterior al de la aplicación de la bonificación, en relación con el período anterior a aquél. Y se podrían establecer, aquí, diferentes porcentajes de bonificación en función del incremento medio de la plantilla, siempre sin exceder el 50 por 100.

Estamos, pues, ante una bonificación potestativa, de cuantía indeterminada aunque limitada, aplicable exclusivamente a cuotas de ámbito municipal, y de carácter claramente extrafiscal, persiguiendo directamente la finalidad de incentivar la creación de empleo de carácter indefinido, si bien, en principio, no se va a exigir el mantenimiento de la creación de empleo durante un determinado período de tiempo[259].

- **Bonificación por utilización o producción de energía** a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración. También, por realización de actividades industriales en locales o instalaciones alejadas de las zonas más pobladas del término municipal. Y por el establecimiento de un plan de transporte para sus trabajadores que tenga por objeto reducir el consumo de energía y las emisiones causadas por el desplazamiento al lugar del puesto de trabajo y fomentar el empleo de los medios de transporte más eficientes, como el transporte colectivo o el compartido -actual art. 88.2 c) del TRLRHL-.

También con una evidente finalidad extrafiscal -aquí, de carácter medioambiental-, se va a permitir a los Ayuntamientos establecer una bonificación de hasta el 50 por 100 para los sujetos pasivos que, tributando por cuota municipal, adopten alguna de las siguientes medidas: utilicen o produzcan energía a partir de energías renovables o sistemas de cogeneración[260]; realicen sus actividades industriales, desde el inicio de su actividad o por traslado posterior, en locales o instalaciones alejadas de las zonas más pobladas del término municipal; o establezcan un plan de transporte para sus trabajadores que tenga por objeto reducir el consumo de

[259] No obstante, debemos recordar que la ordenanza fiscal, según establece el artículo 88.3 LRHL, podrá especificar aspectos sustantivos y formales no regulados en la Ley, por lo que sería posible que la misma contemplase alguna condición suplementaria sobre el mantenimiento del empleo que haya originado la aplicación de la bonificación.

[260] Se considerarán instalaciones para el aprovechamiento de las energías renovables las contempladas y definidas en el Plan de Fomento de las Energías Renovables. Y sistemas de cogeneración son los equipos e instalaciones que permiten la producción conjunta de electricidad y energía térmica útil.

energía y las emisiones causadas por el desplazamiento al lugar del puesto de trabajo y fomentar el empleo de los medios de transporte más eficientes, como el transporte colectivo o el compartido.

La bonificación, al igual que la anterior, es, además de potestativa, indeterminada en cuanto a su ámbito temporal, y también de cuantía indeterminada aunque limitada, siendo pues imprescindible el que estos aspectos como cualquier otro de carácter formal, sean especificados en la respectiva ordenanza fiscal.

- **Bonificación para los sujetos pasivos que tengan una renta o rendimiento neto de la actividad económica negativos o inferiores a la cantidad que determine la ordenanza fiscal**, la cual podrá fijar diferentes porcentajes de bonificaciones y límites en función de cuál sea la división, agrupación o grupo de las tarifas del impuesto en que se clasifique la actividad económica realizada -actual art. 88.2 d) del TRLRHL-.

El artículo 88.1.d. va a prever la posibilidad de que los Ayuntamientos regulen una bonificación de hasta el 50 por 100 en relación con aquellos sujetos pasivos que tengan una renta o rendimiento neto de la actividad económica negativos o inferiores a la cantidad que determine la ordenanza fiscal, la cual podrá fijar diferentes porcentajes de bonificación y límites en función de cuál sea la división, agrupación o grupo de las tarifas del impuesto en que se clasifique la actividad económica realizada.

El establecimiento "potestativo" de esta bonificación redundará en una mayor aproximación de la cuantificación del IAE a los criterios de capacidad económica que deben presidir todo sistema tributario, y en este caso el local, si bien podría entrañar dificultades de orden práctico y sobre todo de gestión y control, aunque indudablemente deberá siempre prevalecer la justicia material tributaria sobre la posible complejidad técnica de la medida adoptada.

- **Bonificación en favor de determinadas actividades económicas declaradas de especial interés o utilidad municipal.**

El artículo 14.5 de la Ley 16/2012 de 27 de diciembre, añadió la letra e) del artículo 88.2 LRHL, permitiendo a los ayuntamientos, mediante la correspondiente ordenanza, regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota municipal, en favor de los sujetos pasivos que desarrollen actividades económicas declaradas de

especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen esta declaración. Será el Pleno de la Corporación el que deba proceder a dicha declaración, acordándose, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.

Habrá que estar, al igual que comentábamos en relación con la bonificación similar aplicable en el IBI, al caso concreto para poder solicitar la declaración de especial interés o utilidad municipal, a efectos de la oportuna aplicación de la bonificación, siempre, claro está, que ésta se haya establecido. Por lo que volvemos a insistir en la necesidad de un adecuado conocimiento de las ordenanzas fiscales en vigor en el término municipal donde las empresas desarrollen su actividad.

Debemos, finalmente, recordar que el conjunto de bonificaciones potestativas, que, salvo la última aludida, nunca podrán superar el 50 por 100, sólo se aplicarían a sujetos pasivos que tributen por cuota municipal. Y en caso de posible concurrencia de varias bonificaciones, y si la ordenanza fiscal no establece la imposibilidad de su aplicación simultánea, se habrían de aplicar sucesivamente, siguiendo el orden establecido en el artículo 88 LRHL.

Por otra parte, destacar que este importante número de bonificaciones va a poder modular la verdadera capacidad económica de las empresas no exentas del IAE, así como servir también al principio de extrafiscalidad, fomentando determinadas actuaciones, entre las que destaca la creación de empleo, que se desarrollarán en beneficio del interés general. No obstante, el límite cuantitativo legalmente establecido, y sobre todo su carácter potestativo, restará virtualidad práctica a este grupo de bonificaciones, teniendo sobre todo en cuenta la pérdida recaudatoria derivada de la recaudación de las exenciones a que más arriba aludíamos, y que, evidentemente, será tomada en consideración por los Ayuntamientos.

b) Domiciliación de deudas de vencimiento periódico en una entidad financiera, anticipo de pagos o realización de actuaciones que impliquen colaboración en la recaudación de ingresos.

El TRLRHL, en su artículo 9.1. segundo párrafo, reconoce a los Ayuntamientos la posibilidad de, en el ejercicio de su potestad reglamentaria y poder tributario,

aprobar y establecer las condiciones materiales y formales que habrían de informar la aplicación en su término, y por el concepto de Impuesto sobre Actividades Económicas, de una bonificación de hasta el cinco por ciento de la cuota a favor de los sujetos pasivos que domicilien sus deudas de vencimiento periódico -este Impuesto lo es- en una entidad financiera, anticipen pagos o realicen actuaciones que impliquen colaboración en la recaudación de ingresos.

La justificación extrafiscal de esta medida incentivadora deviene obvia. Sin embargo, su lectura nos suscita a nivel interpretativo dos interrogantes: ¿se aplicará el porcentaje, el que se apruebe, de esta bonificación sobre la cuota de tarifa o sobre la cuota resultante de incrementar la cuota de tarifa en aplicación del coeficiente de ponderación y modularla, acto seguido, en aplicación el coeficiente de situación? y, de concurrir hipotéticamente ésta con otros supuestos de bonificación potestativa ¿cuál sería el orden de prelación en su aplicación? Respecto de la primera cuestión, y siendo coherentes con la interpretación antes manifestada, nos inclinamos por el criterio expresado por el legislador en el artículo 88.2 TRLRHL. En relación con la segunda, aunque nada obsta que sea el Ayuntamiento quien ordene lo que corresponda en su ordenanza fiscal, entendemos más racional, teniendo en cuenta las pautas legales interesadas y pormenorizadamente marcadas al efecto por el susodicho artículo 88.2, y atendiendo al objetivo extrafiscal perseguido, que la misma sea aplicable en última instancia.

V.2.2. La cuantificación del Impuesto sobre Actividades Económicas.

V. 2.2.1. Introducción. Esquema liquidatorio.

Antes de examinar los diversos elementos que determinan la cuantificación del IAE, creemos necesario hacer algunas puntualizaciones, sin que ello sea óbice para un tratamiento posterior con mayor exhaustividad.

Existe una enorme variedad de términos que se utilizan en la cuantificación del IAE para designar los mismos conceptos. Ello se debe, en parte, a que algunos términos han sido trasladados desde los impuestos a los que sustituía el IAE (fundamentalmente las Licencias Fiscales y el Impuesto sobre la Radicación), mientras que otros términos proceden de la actual normativa. Y no deja de sorprender, que prácticamente cada autor utilice una terminología distinta, al menos en alguno de sus elementos. Lo anterior no es una cuestión baladí, puesto que la simplificación tributaria de cara a ofrecer una mayor facilidad al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones con la Administración Tributaria, es una cuestión, a nuestro juicio, de la mayor importancia[261]. Sin olvidar por otra parte, que se podría estar vulnerando el principio de seguridad jurídica[262].

De lo que no nos cabe la menor duda, es que con la normativa vigente la liquidación el IAE es excesivamente compleja. Como señala POVEDA BLANCO, "la complejidad del proceso liquidatorio es notable y resulta preocupante por los innumerables errores en los que cabe incidir, como consecuencia de ello. El número de pasos y operaciones intermedios para acceder al conocimiento de la deuda tributaria,

[261] Como señala Ferreiro, "un sistema tributario sencillo y fácil de comprender ha de venir apoyado por un sistema de normas precisas, claras, sencillas, coherentes y, en la medida de lo posible estables. Y para lograr un sistema de normas con estas características, insistimos, es absolutamente necesario el empleo del instrumento más adecuado: el empleo de una correcta técnica jurídica. Una técnica que debe centrar su esfuerzo en el uso adecuado de las palabras y los conceptos que la ciencia del derecho viene elaborando desde hace siglos. Que puede utilizar los conocimientos acumulados, los procedimientos y recursos de una ciencia jurídica multisecular". Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho tributario. Parte especial*, *Marcial Pons*, 9ª ed. págs. 15 y 16.

[262] En este sentido, traemos a colación las siguientes palabras de R.O. ASOREY: "El primer factor perturbador de la seguridad fiscal es un sistema jurídicamente irracional, carente de una adecuada técnica jurídica que afecte a la estructura del sistema y origine la presencia de contradicciones e innecesarias lagunas. Asimismo, son causas de inseguridad la utilización de una técnica jurídica que provoque la imprecisión conceptual y terminológica, la falta de claridad, la vaguedad y la complicación de las normas". Vid. "El principio de seguridad jurídica en el Derecho tributario", Civitas, *REDF*, núm. 66, 1990, pág.179.

es cuantioso y lleva a un estado de dificultad y confusión inadmisible en un impuesto de producto que, por si fuera poco, es de carácter modular e indiciario"[263].

En consecuencia, creemos que es necesario aportar claridad donde a nuestro juicio no la hay, al menos en el grado que sería de desear. De este modo, comenzaremos por ofrecer nuestro esquema general de liquidación del IAE.

ESQUEMA GENERAL DE LIQUIDACIÓN DEL IAE

Actividades con cuota municipal

Cuota municipal general (regla 10.1 párrafo primero Instrucción)

Cuota de Tarifa (CTa) = Cuota por Actividad + Cuota por Local

Cuota Tributaria = CTa x Coeficiente de ponderación x Coeficiente de Situación.

Deuda Tributaria = Cuota tributaria + Recargo Provincial (% sobre la CTa).

Cuota municipal especial (Regla 10.1 párrafo segundo Instrucción).

Cuota de Tarifa (CTa) = Cuota por Local

Cuota Tributaria = CTa x Coeficiente de Ponderación x Coeficiente de Situación.

Deuda Tributaria = Cuota Tributaria + Recargo Provincial (% sobre la CTa).

Actividades con cuota provincial

Cuota de Tarifa = Cuota por Actividad + Cuota por Local

Cuota Tributaria = Cuota de Tarifa x Coeficiente de Ponderación

Deuda Tributaria = Cuota Tributaria

Actividades con cuota nacional

Cuota de Tarifa = Cuota por Actividad + Cuota por Local

Cuota Tributaria = Cuota de Tarifa x Coeficiente de Ponderación

Deuda Tributaria = Cuota Tributaria

[263] POVEDA BLANCO, F.: *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, op. cit. pág. 268.

V.2.2.2. La cuota tributaria: componentes.

El artículo 84 TRLRHL establece que la cuota tributaria será la resultante de aplicar las tarifas del impuesto, de acuerdo con los preceptos contenidos en esta ley y en las disposiciones que la complementen y desarrollen, y los coeficientes y las bonificaciones previstos por la ley y, en su caso, acordados por cada ayuntamiento y regulados en las Ordenanzas fiscales respectivas.

Hablar de cuota tributaria en el IAE significa hablar de complejidad, ya que en la determinación de la misma intervienen distintos y variados elementos. Esta situación, por otra parte, es acorde con el artículo 56 de la LGT, según el cual la cuota íntegra se determinará aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable o bien según cantidad fija señalada al efecto. El importe de la cuota íntegra podrá modificarse mediante la aplicación de las reducciones o límites que la Ley de cada tributo establezca en cada caso. Y la cuota líquida será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la ley de cada tributo.

Como acabamos de indicar, e insistiendo la citada complejidad de la determinación de la cuota tributaria en el IAE, en el caso de las actividades con cuota municipal general, la cuota tributaria se calcula partiendo de una cuota de tarifa, integrada por las cuotas por actividad y por local, que posteriormente se multiplicará por los coeficientes de ponderación y de situación.

A pesar de esta complejidad, y dada la naturaleza indiciaria del IAE que hereda de las Licencias Fiscales, tales operaciones no pretenden determinar la cuantificación exacta de los beneficios que proceden del ejercicio de la actividad. Dichos beneficios únicamente se podrían obtener a través de cálculos posteriores a la realización de las actividades[264]. En el IAE se gravan beneficios presuntos, cuya cuantificación se estima, para las actividades concretas, basándose en los cálculos de rendimientos a nivel del sector económico en el que se ubiquen dichas actividades.

[264] GARCÍA LUIS, T.: "Impuesto sobre Actividades Económicas", en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 535.

Así pues, para determinar la cuota tributaria, en primer lugar, habrá que calcular la cuota de tarifa, la cual a su vez se compone de la cuota por actividad y la cuota por local.

V.2.2.2.1. La cuota de tarifa.

Las Tarifas del Impuesto de Actividades Económicas las encontramos aludidas en el artículo 78.1 TRLRHL, a raíz de la descripción de su hecho imponible como un tributo cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto.

Estas Tarifas han de considerarse en relación a un conjunto de actividades económicas; así, el artículo 85.1, 2ª TRLRHL va a determinar que los epígrafes y rúbricas que clasifiquen las actividades sujetas se ordenarán, en lo posible, con arreglo a la Clasificación Nacional de Actividades Económicas. Las tarifas van a ser delimitadas atendiendo al aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible del IAE.

Por otra parte, este mismo artículo establece que las tarifas del impuesto, así como la Instrucción para su aplicación, se aprobarán por Real Decreto Legislativo del Gobierno, que será dictado en virtud de delegación legislativa al amparo de lo dispuesto en el artículo 82 de la Constitución. El marco legal de las citadas Tarifas e Instrucciones se concretó en dos Reales Decretos Legislativos:

- Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas Generales e Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.
- Real Decreto Legislativo 1259/1991, de 2 de agosto, por el que se aprueban las Tarifas e Instrucción del impuesto correspondientes a la actividad ganadera independiente.

En un sentido técnico, las Tarifas constituyen el punto de arranque del proceso de liquidación del tributo, toda vez que en ellas quedan concretadas las distintas posibilidades de tributación por el Impuesto y su respectivo régimen jurídico, esto es, la tributación por cuota municipal, por cuota provincial o por cuota nacional.

Además, estas Tarifas deben atender la literalidad de las bases tercera, cuarta y quinta del artículo 85.1 TRLRHL: **Tercera**.- Determinación de aquellas actividades o modalidades de estas a las que por su escaso rendimiento económico se les señale cuota cero. **Cuarta**.- Las cuotas resultantes de la aplicación de las Tarifas no podrán exceder del 15 por ciento del beneficio medio presunto de la actividad gravada, y en su fijación se tendrá en cuenta, además de lo previsto en la base anterior, la superficie de los locales en los que se realicen las actividades gravadas. **Quinta**.- Asimismo, las tarifas de impuesto podrán fijar cuotas provinciales o nacionales, señalando las condiciones en que las actividades podrán tributar por dichas cuotas y fijando su importe, teniendo en cuenta su respectivo ámbito espacial.

Las actividades gravadas conforme al R.D.Leg. 1175/1990, de 28 de septiembre, se estructuran sobre los conceptos de "sección", "división", "agrupación", "grupo" y "epígrafe", pretendiendo que la denominación o rúbrica de las mismas se corresponda con la de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

Si las actividades de ganadería independiente tuvieran carácter empresarial, las Tarifas e Instrucción correspondientes a ellas, serían las inicialmente aprobadas por el R.D.Leg.1259/1991, de 2 de agosto y que aparecen ya integradas en el texto consolidado del Real Decreto Legislativo 1175/1990, habiendo sido actualizadas en varias ocasiones.

Dentro de cada sección, las distintas rúbricas se clasifican decimalmente, con el desarrollo máximo de cuatro dígitos que indican sucesivamente la división, agrupación, grupo y epígrafe. Ocupan los números más bajos los sectores económicos más básicos, conforme a la diferenciación clásica entre los sectores primarios, secundarios y terciarios, o para las actividades más básicas de un sector determinado; la unidad de tributación independiente más pequeña es el grupo (conjunto de tres dígitos), que únicamente se encuentra subdividido en epígrafes dentro de la Sección 1ª de las Tarifas.

La exoneración de gravamen para todas las personas físicas supuso una profunda modificación de las Tarifas y, en menor medida, de la Instrucción. Las Tarifas se reducen a la Sección 1ª de aquellas, quedando materialmente fuera de las mismas las Secciones 2ª y 3ª que clasifican las actividades económicas ejercidas por

las personas físicas. Y en cuanto a la Instrucción, quedarán también materialmente sin contenido a efectos del IAE todas las Reglas en las que se regule cualquier aspecto relativo a las actividades profesionales y artísticas ejercidas por las personas físicas.

Las Tarifas del Impuesto, al tiempo que clasifican y describen el contenido de las distintas actividades económicas, fijan las cuotas correspondientes a cada actividad, determinadas estas, según los casos, mediante la aplicación de los elementos tributarios regulados en las Tarifas y en la Instrucción del Impuesto.

La regla 8ª de la Instrucción del Impuesto ha previsto dos procedimientos de clasificación de las actividades no especificadas en las Tarifas:

A) En primer término, se clasificarán provisionalmente, en el grupo o epígrafe dedicado a las actividades no clasificadas en otras partes, a las que por su naturaleza se asemejen y tributarán por la cuota correspondiente al referido grupo o epígrafe de que se trate.

B) Solo si el procedimiento de clasificación anterior no fuera posible, las actividades no especificadas en las Tarifas se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe correspondiente a la actividad a la que por su naturaleza más se asemejen, y tributarán por la cuota asignada a ésta.

a) Cuota por actividad. Los elementos tributarios.

La cuota tributaria, como hemos visto, será la resultante de aplicar, en principio, las tarifas del Impuesto (artículo 84 TRLRHL), las cuales, según el tenor del artículo 85.1 TRLRHL, habrán de fijar, primero, la cuota de cada una de las actividades económicas gravadas -cuota de actividad-, que bien podrá consistir en una cantidad fija o bien podrá hacerse depender de la consideración de uno o varios elementos tributarios, teniendo en cuenta, en segundo término, la superficie de los locales en los que se realicen las actividades gravadas -cuota por local-.

No obstante, a renglón seguido y como primera excepción a la regla general, la base tercera del meritado artículo 85.1 TRLRHL dispone que las Tarifas del Impuesto habrán de determinar aquellas actividades o modalidades de éstas a las que por su escaso rendimiento económico se les señale cuota cero.

En su cumplimiento, la Regla 15ª de la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas (Real Decreto Legislativo 1175/1990) ha regulado el régimen jurídico de esta modalidad de cuota aludiendo a dos tipos de cuota cero: A) las que resulten de las Tarifas del Impuesto[265] y, como añadido ampliatorio derivado de la Base tercera aludida, B) las declaradas por la Administración del Estado habida cuenta de su escaso rendimiento económico. En uno y otro caso, hecha salvedad de las agrupaciones y uniones temporales de empresas clasificadas en el Grupo 508 de la Sección 1ª de las Tarifas, los sujetos pasivos no satisfarán cantidad alguna por el Impuesto, ni estarán obligados a formular declaración alguna.

Como segunda excepción, la Regla 16ª de la Instrucción del Impuesto preceptúa que "…el importe mínimo de las cuotas será de 37,32 euros", siendo ésta la cuantía de la cuota finalmente computable para el caso de que la tarifa (cuota de la actividad + cuota de superficie o, en su caso, valor del elemento superficie) resulte inferior a ese importe.

Si así sucediese, sobre la cuota de tarifa -cuantitativamente cifrada en el importe mínimo- serán aplicables, obligatoriamente el coeficiente de ponderación, y, si procediese, el coeficiente de situación, bonificaciones y el recargo provincial.

Vamos a referirnos ahora a la Regla 14ª de la Instrucción del Impuesto, relativa a los elementos tributarios, que los define como "aquellos módulos indiciarios de la actividad, configurados por las Tarifas, o por la presente Regla, para la determinación de las cuotas", y abordar brevemente la exposición de cada uno de ellos que, no obstante, podrán ser excepcionalmente modificados en dos situaciones concretas: sectores declarados en crisis y paralización de industrias. Estos elementos tributarios son los siguientes:

a´) Potencia instalada:

Se considera potencia instalada tributable la resultante de la suma de las potencias nominales, según las normas tipificadas, de los elementos energéticos afectos al equipo industrial, de naturaleza eléctrica o mecánica.

[265] Serían supuestos específicos de cuota cero, entre otros:- Grupo 508.0 "Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas" de la Sección 1ª "Actividades empresariales". -Epígrafe 646.7 "Comercio al por menor de labores del tabaco…" de la Sección 1ª.- Grupo 665 "Comercio al por menor por correo o catálogo de productos diversos" de la Sección 1ª.-Epígrafes de la Agrupación 86 "Alquiler de bienes inmuebles" de la Sección 1ª.-Grupo 951 "Asistencia social" de la Sección 1ª.

No serán, por tanto, computables las potencias de elementos dedicados a calefacción, iluminación, acondicionamiento de aire, instalaciones anticontaminantes, ascensores de personal, servicios sociales, sanitarios y, en general, todos aquellos que no estén directamente afectos a la producción, incluyendo los destinados a transformación y rectificación de energía eléctrica.

Tampoco se considerarán a estos efectos los hornos y calderas que funcionen a base de combustibles sólidos, líquidos o gaseosos.

La potencia fiscal en función de la cual se obtendrán las cuotas de la industria será el resultado matemático de reducir a kilovatios la totalidad de la potencia instalada computable, utilizando, en su caso, la equivalencia 1 CV= 0.736 Kw.

La potencia instalada en los bancos de pruebas, plataformas de ensayo y similares se computará por el 10 por 100 de la potencia real instalada.

Los equipos de reserva de las instalaciones fabriles no constituyen elemento tributario cuando se declaren como tales a la Administración Tributaria.

b´) Número de obreros:

Una de las novedades de la reforma de la Ley 39/1988, de las Haciendas Locales, operada en virtud de la Ley 51/2002, fue la de suprimir la aplicación de este módulo indiciario. Más concreto, y desde 1 de enero de 2003, se dispuso en la letra a) de la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la LRHL, en aquellos supuestos en los cuales la cuota de tarifa prevista en el Real Decreto Legislativo 1175/1990 venga determinada, entre otros, por el elemento tributario "número de obreros" como una cantidad fija a satisfacer por cada obrero, no se aplicará la parte de la cuota correspondiente a dicho elemento tributario.

Esto es acertado, subrayan CHECA GONZALEZ y MERINO JARA, "porque la existencia de dicho elemento para cifrar y concretar la cuota tributaria penalizaba el factor trabajo, lo que conllevaba que no pocas empresas desistieren de contratar trabajadores, ante el aumento de cuota del IAE que ello suponía…"[266].

[266] Cfr. CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: *La reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en materia tributaria*, op. cit, pág. 146.

c´) Turnos de trabajo diarios.

Las cuotas del impuesto facultan para el ejercicio de la actividad, cualesquiera que sean el número de turnos de trabajo.

d´) Población de derecho.

La población de derecho del municipio está constituida por el total de los residentes inscritos en el Padrón municipal de habitantes, presentes y ausentes. La condición de residentes se adquiere en el momento de realizar tal inscripción.

e´) Aforo de locales de espectáculos.

La capacidad de la sala o recinto donde se celebran los espectáculos se fijará mediante el cómputo de las localidades de que conste cuando estén numeradas.

En los espectáculos dotados de asientos corridos o localidades de pie distribuidas por filas, sin numerar, se estimará un asiento o localidad por cada 50 centímetros de longitud.

Una vez definidos los elementos tributarios, así como los criterios que informan su operatividad instrumental, al objeto de determinar la cuantía de las cuotas de actividad, el legislador prevé dos supuestos puntuales en los que, a su juicio, se encuentra plenamente justificado hacer los siguientes reajustes:

f´) Sectores declarados en crisis: Para estos sectores, para los que se apruebe la reconversión de sus planes de trabajo, se modifica su tributación por el Impuesto, con objetivo de atemperarla a su muevo ritmo de funcionamiento, para lo cual se seguirán las siguientes normas en la determinación de sus elementos tributarios:

-En cuanto a los kilovatios de potencia instalada sujetos a tributar se sustituyen por los kilovatios de potencia media "consumida", obtenida al dividir el consumo anual kilovatios-hora por las horas efectivamente trabajadas.

-A los efectos de aplicar lo anteriormente dispuesto, se tomarán los datos referentes al ejercicio anterior como base del cálculo para determinar el elemento tributario a regir durante un determinado año.

g´) Paralización de industrias: Cuando en las industrias ocurra alguno de los casos de intervención judicial, incendio, inundación, hundimiento, falta absoluta de caudal de aguas empleado como fuerza motriz, o graves averías en el equipo industrial, los interesados darán parte a la Administración gestora del Impuesto y en el caso de comprobarse plenamente la interdicción por más de treinta días, o el siniestro o paralización de la industria, podrán obtener la rebaja de la parte proporcional de la cuota, según el tiempo que la industria hubiera dejado de funcionar (no será de aplicación la reducción antes fijada a la industria cuya cuota esté regulada según el tiempo de funcionamiento).

b) Cuota por local.

La regulación legal del módulo superficie de los locales tiene su origen en la base cuarta del artículo 86.1 LRHL en la que se establece la necesidad de tener en cuenta, para la aplicación de las cuotas resultantes de aplicación de las Tarifas (cuotas municipales, provinciales o nacionales), la superficie de los locales en los que se realicen las actividades gravadas.

A través del módulo superficie de los locales, se integra en el IAE el derogado Impuesto sobre la Radicación, o al menos se asegura su permanencia de forma encubierta.

El desarrollo normativo de la base 4ª del artículo 86.1 de la LRHL, respecto al módulo superficie de los locales, se produce en la Regla 14ª.1 F) de la Instrucción. Regla ésta, a la que se remite la nota común a la Sección 1ª de las Tarifas[267].

La cuota por local no se aplicará en aquellos casos excepcionales en los que la cuota por actividad se determina en función del módulo superficie, tal y como dispone el apartado j) de la Regla 14ª.1.F) de la Instrucción. Es decir, en estos casos el módulo

[267] La nota común a la Sección 1ª de las Tarifas del IAE establece que "de conformidad con lo dispuesto en la Base Cuarta del artículo 86.1 de la Ley 39/1988, de 26 de diciembre, las cuotas consignadas en esta Sección se complementarán con la cantidad que resulte de aplicar el elemento tributario constituido por la superficie de los locales en los que se realicen las actividades empresariales, en los términos previstos en la Regla 14ª.1. F) de la Instrucción".

En igual sentido, pero en relación con las actividades profesionales se pronuncia la segunda nota común a la Sección 2ª de las Tarifas del IAE.

superficie no forma parte de la cuota por local, ya que se encuentra integrado en la cuota por actividad.

a´ Cuantificación de la superficie.

Según la Regla 6ª de la Instrucción del Impuesto, a los efectos del Impuesto de Actividades Económicas, se consideran locales las edificaciones, construcciones e instalaciones, así como las superficies, cubiertas o sin cubrir, abiertas o no al público para cualesquiera actividades empresariales o profesionales. No tienen, sin embargo, la consideración de locales a efectos de este impuesto:

a) Las explotaciones en que las que se ejerzan las actividades mineras. Cuando dentro del perímetro de la explotación minera, el sujeto pasivo realice las actividades de preparación, u otras a que le faculten las Tarifas del Impuesto, las construcciones o instalaciones en que las mismas se ejercen, sí tendrán la consideración de locales.

b) Las explotaciones en las que se ejerzan las actividades de extracción de petróleo, gas natural y captación de agua.

c) Las centrales de producción de energía eléctrica.

d) Las redes de suministro, oleoductos, gaseoductos, etc., donde se ejercen las actividades de transporte y distribución de energía eléctrica (incluyendo las estaciones de transformación), así como las de distribución de crudos de petróleo, gas natural, gas de ciudad y vapor. Tampoco tendrán la consideración de local las redes de suministro y demás instalaciones afectas a la distribución de agua de núcleos urbanos, ni las plantas e instalaciones de tratamiento de la misma.

e) Las obras, instalaciones y montajes objeto de la actividad de construcción, incluyendo oficinas, barracones y demás construcciones temporales sitas a pie de obra y que se utilicen exclusivamente durante el tiempo de ejecución de la obra, instalación o montaje.

f) Los inmuebles en que los que se instalen los contadores de agua, gas y electricidad objeto de alquiler, lectura y conservación, a los solos efectos de dichas actividades y sin perjuicio de la consideración que puedan tener aquéllos a efectos de otras actividades.

g) Los inmuebles en los que se instalen máquinas o aparatos automáticos, expositores en depósito, máquinas recreativas y similares, a los solos efectos de las actividades que se prestan o realizan a través de los referidos elementos, y sin perjuicio de la consideración que aquellos inmuebles puedan tener a efectos de otras actividades.

h) Los bienes inmuebles, tanto de naturaleza rústica como urbana, objeto de las actividades de alquiler y venta de dichos bienes. Tampoco tendrán la consideración de locales las oficinas de información instaladas en los bienes inmuebles objeto de promoción inmobiliaria.

i) Las autopistas, carreteras, puentes y túneles de peaje, cuya explotación constituya actividad gravada por el Impuesto.

j) Las pistas de aterrizaje, hangares y los puertos, excepto las construcciones.

Por otra parte, se consideran locales separados:

a) Los que lo estuvieran por calles, caminos o paredes continuas, sin hueco de paso en estas.

b) Los situados en un mismo edificio o edificios contiguos que tengan puertas diferentes para el servicio del público y se hallen divididos en cualquier forma perceptible, aun cuando para su dueño se comuniquen interiormente.

c) Los departamentos o secciones de un local único, cuando estando divididos en forma perceptible puedan ser fácilmente aislados y en ellos se ejerza distinta actividad.

d) Los pisos de un edificio, tengan o no comunicación interior, salvo cuando en ellos se ejerza la misma actividad por un solo titular.

e) Los puestos, cajones y compartimentos en las ferias, mercados o exposiciones permanentes, siempre que se hallen aislados o independientes para la colocación y venta de los géneros, aunque existan entradas y salidas comunes a todos ellos.

La Administración tributaria podrá considerar también la existencia de locales separados cuando en un local único se ejerzan actividades que sean objeto por su titular de administración o contabilidad distinta.

Cuando se trate de fabricantes que efectúen las fases de fabricación de un determinado producto en instalaciones no situadas dentro de un mismo recinto, pero que integren una unidad de explotación, se considerará el conjunto de todas como un solo local, siempre que dichas fases no constituyan por sí actividad que tenga señalada en las Tarifas tributación independiente. Este criterio de unidad local se aplicará también en aquellos casos en los que las instalaciones de un establecimiento de hospedaje, o deportivas, no estén ubicadas en el mismo recinto.

Cuando un bien se destine conjuntamente a vivienda y al ejercicio de una actividad gravada, sólo tendrá la consideración de local a estos efectos del Impuesto, la parte del bien en la que, efectivamente, se ejerza la actividad de que se trate.

La regla 14ª de la Instrucción del Impuesto, se refiere al cómputo de la superficie de los locales. Y a tal fin, se tomará como superficie de los locales la total comprendida dentro del polígono de los mismos, expresada en metros cuadrados y, en su caso, por la suma de todas sus plantas. No obstante lo dispuesto sólo se tomará como superficie.

1º El 20 por 100 de la superficie no construida o descubierta y que se dedique a depósitos de materias primas o de productos, de cualquier clase, secaderos al aire libre, depósitos de agua y, en general, a cualquier aspecto de la actividad de que se trate. No obstante lo anterior, tratándose de instalaciones deportivas directamente afectas a actividades gravadas, o a algún aspecto de éstas, sólo se computará el 5 por 100 de su superficie, excepto la ocupada por gradas, graderíos y demás instalaciones permanentes destinadas a la ubicación del público asistente a los espectáculos deportivos, de la cual se computará el 20 por 100.

En consecuencia, no se computará por efecto la superficie construida o descubierta en la que no se realice directamente la actividad de que se trate, o algún aspecto de ésta, tal como la destinada a viales, jardines, zonas de seguridad, aparcamientos, etc.

2º El 40 por 100 de la superficie utilizada para actividades de temporada mediante la ocupación de la vía pública con puestos y similares.

En aquellas actividades para las que las Tarifas prevean una reducción en la cuota correspondiente a su epígrafe o grupo mediante la aplicación de un porcentaje

sobre la misma, por permanecer abierto el establecimiento durante un periodo inferior al año, dicho porcentaje será de aplicación también a la superficie de los locales.

3º El 10 por ciento de la superficie cubierta o construida de toda clase de instalaciones deportivas y locales dedicados a espectáculos cinematográficos, teatrales y análogos excepto la ocupada por gradas, graderíos y asientos y demás instalaciones permanentes destinadas a la ubicación del público asistente a los espectáculos deportivos, cinematográficos, teatrales y análogos de la cual se computará el 50 por 100.

4º El 50 por 100 de la superficie de los locales destinados a la enseñanza en todos sus grados, cuando la actividad no esté exenta.

5º El 55 por 100 de la superficie de los almacenes y depósitos de todas clases.

6º El 55 por 100 de la superficie de los aparcamientos cubiertos.

Del número total de metros cuadrados que resulte de aplicar las normas contenidas en la letra b) anterior, se deducirá, en todo caso, el 5 por 100 en concepto de zonas destinadas a huecos, comedores de empresa, ascensores, escaleras y demás elementos no directamente afectos a la actividad gravada. Y tratándose de la actividad de hospedaje, la deducción será del 40 por 100, si bien dicha deducción se aplicará, exclusivamente, sobre el número total de metros cuadrados de superficie construida destinada directamente a la referida actividad principal de hospedaje.

b´ Valoración de la superficie.

Para valorar el elemento superficie, se aplicarán los siguientes cuadros, atendiéndose el siguiente criterio aplicativo: el importe total del valor del elemento superficie será el resultante de sumar, en su caso, los valores parciales correspondientes a cada tramo de superficie del local, calculándose dichos valores parciales mediante la multiplicación del número de metros cuadrados a computar en cada tramo por el número de euros asignados a los mismos en función de la población de derecho del municipio en el que esté situado el local.

Cuadro I

Este cuadro se aplicará para calcular el valor de la superficie de los locales en los que se ejerzan las actividades clasificadas en las Divisiones 1 a 6 y 9 de la Sección 1ª de las Tarifa,

EUROS POR METRO CUADRADO

Superficie del local	Población de derecho					
	Más de 500.000 hab.	De 100.001 a 500.000 hab.	De 50.001 a 100.000 hab.	De 20.001 a 50.000 hab.	De 5.001 a 20.000 hab.	Menos de 5.000 hab.
0 a 500 m^2	0,721215	0,504850	0,330557	0,204344	0,102172	0,042071
500,1 a 3.000 m^2	0,558941	0,390658	0,252425?	0,150253?	0,078132	0,036061
3.000,1 a 6.000 m^2	0,444749	0,312526	0,210354	0,126213	0,066111	0,030051
6.000,1 a 10.000 m^2	0,384648	0,270455	0,174294	0,108182	0,060101	0,030051
Exceso de 10.000 m^2	0,330557	0,234395	0,150253	0,900152	0,048081	0,024040

Cuadro II

Este cuadro se aplicará para calcular el valor de la superficie de los locales en los que se ejerzan las actividades de transporte y comunicaciones clasificadas en la División 7 de la Sección 1ª de las Tarifas.

EUROS POR METRO CUADRADO

Superficie del local	Población de derecho					
	Más de 500.000 hab.	De 100.001 a 500.000 hab.	De 50.001 a 100.000 hab.	De 20.001 a 50.000 hab.	De 5.001 a 20.000 hab.	Menos de 5.000 hab.
0 a 500 m^2	0,540911	0,378638	0,246415	0,144243	0,078132	0,036061
500,1 a 3.000 m^2	0,414698	0,288468	0,192324	0,114192	0,060101	0,030051
3.000,1 a 6.000 m^2	0,336567	0,240405	0,156263	0,096162	0,054091	0,024040
6.000,1 a 10.000 m^2	0,288486	0,204344	0,132223	0,084142	0,048081	0,024040
Exceso de 10.000 m^2	0,258435	0,186314	0,120202	0,072121	0,042071	0,018030

Cuadro III

Este cuadro se aplicará para calcular el valor de la superficie de los locales en los que se ejerzan las actividades de instituciones financieras, seguros, servicios prestados a las empresas y alquileres clasificados en la División 8 de la Sección 1ª de las Tarifas.

EUROS POR METRO CUADRADO

Superficie del local	Población de derecho					
	Más de 500.000 hab.	De 100.001 a 500.000 hab.	De 50.001 a 100.000 hab.	De 20.001 a 50.000 hab.	De 5.001 a 20.000 hab.	Menos de 5.000 hab.
0 a 500 m^2	1,706874	1,196014	0,781316	0,468789	0,240405	0,096162
500,1a 3.000 m^2	1,310206	0,919549	0,601012	0,366617	0,186314	0,078132
3.000,1 a 6.000 m^2	1,045761	0,739245	0,48810	0,288486	0,144243	0,060101
6.000,1 a 10.000 m^2	0,895508	0,625053	0,408688	0,246415	0,126213	0,054091
Exceso de 10.000 m^2	0,769295	0,540911	0,348587	0,216364	0,108182	0,048081

Acto seguido, el importe total del valor del elemento superficie, resultante de la aplicación de los cuadros anteriores, se ponderará mediante la aplicación del coeficiente corrector que corresponda según el siguiente cuadro, en función del tipo de actividad que ejerza el sujeto pasivo y el importe de la cuota que resulte para éste de la aplicación de las Tarifas antes de considerar el elemento superficie:

COEFICIENTES CORRECTORES A APLICAR SEGÚN LA CUANTÍA Y NATURALEZA DE LA ACTIVIDAD

Tramos de cuota euros	Sección 1.ª: Divisiones 1 a 7 y 9 Sección 2ª	Sección 1.ª:División 8
De 37,32 a 622,05	1,0	0,5
De 622,06 a 1.244,10	1,5	0,5
De 1.244,10 a 3.110,24	2,0	1,0
De 3.110,24 a 6.220,48	2,5	1,5
Más de 6.220,48	3,0	2,0

Para calcular las cuotas provinciales y nacionales se tomará en cuenta, en todo caso, el valor del elemento superficie de todos los locales directa o indirectamente afectos a la actividad de que se trate. Y se agregarán todos los metros cuadrados de superficie computable según las normas anteriores, aplicándose el cuadro siguiente:

Cuotas provinciales y nacionales Superficie	Euros
De 0 a 500 m^2	2,337937 euros
De 500,1 a 3.000 m^2	1,712884 euros
De 3.000,1 a 6.000 m^2	1,400358 euros
De 6.000,1 a 10.000 m^2	1,153943 euros
Exceso de 10.000 m^2	0,997680 euros

c) El ámbito territorial y la cuota tributaria.

La Regla 9ª de la Instrucción del Impuesto dispone: "Las cuotas contenidas en las Tarifas se clasifican en:

a) Cuotas mínimas municipales,

b) Cuotas provinciales, y

c) Cuotas nacionales".

Por otra parte, la Regla 13ª otorga al sujeto pasivo contribuyente del Impuesto la posibilidad de opción, para el caso de que la actividad de que se trate tenga asignada en las Tarifas más de una de las clases de cuotas. Tal opción, insistimos en ello, versará sobre el pago de cualesquiera de ellas, siéndole aplicable, por decantación, el régimen jurídico asignado a la cuota por la que se hubiese optado (facultades, competencia de exacción, particularidades en el proceso de liquidación tributaria, su distribución…).

a´ Cuotas municipales.

La Regla 10ª de la Instrucción establece: "1. Son cuotas mínimas municipales[268], las que con tal denominación aparecen específicamente señaladas en las Tarifas, sumando, en su caso, el elemento superficie de los locales en los que se realicen las actividades gravadas, así como cualesquiera otras que no tengan la calificación expresa, en las referidas Tarifas, de cuotas provinciales o nacionales.

Igual consideración de cuotas mínimas municipales tendrán aquellas que, por aplicación en lo dispuesto en la Regla 14ª1.F), su importe está integrado, exclusivamente, por el valor del elemento tributario de superficie.

2. El pago de las cuotas mínimas municipales faculta para el ejercicio de las actividades correspondientes en el término municipal en el que aquél tenga lugar, de conformidad de lo previsto en la Regla 5ª de esta Instrucción.

3. Si una misma actividad se ejerce en varios locales, el sujeto pasivo estará obligado a satisfacer tantas cuotas mínimas municipales, incrementadas, en su caso, con los coeficientes previstos en los artículos 88 y 89 de la Ley 39/1988 -ahora 86 y 87 TRLRHL-, cuantos locales en los que se ejerza la actividad. Si en un mismo local se ejercen varias actividades, se satisfarán tantas cuotas mínimas municipales cuantas actividades se realicen, aunque el titular de éstas sea la misma persona o entidad.

[268] Como ha sido puesto de manifiesto repetidamente por la doctrina (así, POVEDA BLANCO, F.: *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, op. cit., pág. 128 y PAGÉS y GALTÉS, J.: *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 399), el término "cuota mínima municipal" hay que calificarlo de incorrecto, siendo necesaria su sustitución por el de "cuota municipal". Este término (cuota mínima municipal) sí era acertado en la redacción originaria de la LRHL, donde los Municipios no podían reducir el importe de las cuotas municipales, sino únicamente aumentarlas. Pero posteriormente, se ha posibilitado a los Municipios que, con el coeficiente de situación puedan reducir la cuota municipal, ya que este coeficiente podrá ser inferior a la unidad.

4. Las actuaciones que realicen los profesionales fuera del término municipal en el que radique el local en el que ejerzan su actividad, no darán lugar al pago de ninguna otra cuota, ni mínima municipal ni provincial ni nacional.

5. Los profesionales que no ejerzan su actividad en local determinado, y los artistas, satisfarán la cuota correspondiente al lugar en el que realicen sus actividades, pudiendo llevar a cabo, fuera del mismo, cuantas actuaciones sean propias de dichas actividades".

Siguiendo a RUBIO DE URQUÍA[269], la cuota municipal es, por así decirlo, la cuota natural del IAE, y ello en la medida en que este impuesto nace como tributo municipal (artículo 60.1 LRHL), cuya estructura ha sido objeto de la correspondiente municipalización, tanto por la LRHL, como por las Tarifas y la Instrucción. En la redacción originaria de la LRHL, las cuotas provinciales y nacionales (que posteriormente se han asignado a algunas actividades) constituían una mera posibilidad.

Las cuotas municipales son las únicas sobre las que se puede establecer el coeficiente de situación y el recargo provincial, ya que a tenor del art. 86.3 TRLRHL sobre las cuotas provinciales y nacionales sólo se aplicará el coeficiente de ponderación.

- Concepto de cuota municipal.

El criterio utilizado para definir las cuotas municipales es de carácter formal, ya que según la Regla 10ª. 1. de la Instrucción se considerarán como tales las que con tal denominación aparecen específicamente señaladas en las Tarifas, así como cualesquiera otras que en las Tarifas no tengan la calificación expresa de cuotas provinciales o nacionales.

- Clases: cuotas municipales generales y cuotas municipales especiales.

Según la Regla 10.1 de la Instrucción, existen dos clases de cuotas municipales, que a través de la propia Administración Tributaria[270] han adoptado los nombres de

[269] RUBIO DE URQUÍA, J. I.: *El Impuesto sobre Actividades Económicas,* op. cit., pág. 445.
[270] Con esta terminología aparecían en la contestación de la DGCHT de 18 de marzo de 1991. Cfr. AAVV: *Impuesto sobre Actividades Económicas*, La Ley, Madrid, 1992, pág.351.

cuotas municipales generales y cuotas municipales especiales[271]. A las primeras se refiere el párrafo primero y a las segundas, el párrafo segundo de la Regla 10.1 de la Instrucción. Estas últimas aparecen, además en la letra h) de la Regla 14.1.F)[272].

Las cuotas municipales generales son aquellas que gravan el ejercicio directo de la actividad, se realicen en local o sin el concurso de éste, viniendo integradas de forma esencial por el importe de la cuota por actividad y, en su caso, de forma no esencial, por el importe de la cuota por local, regulándose conforme a la Regla 14ª1.F) de la Instrucción[273].

Las cuotas municipales especiales son aquellas que gravan la utilización de locales afectos indirectamente al ejercicio de la actividad y separados del local donde ésta se realiza (en el caso en que el ejercicio de la actividad se lleve a cabo en un local). De este modo, están integradas exclusivamente por la cuota por local, regulándose conforme a la Regla 14.1.F) de la Instrucción.

- Facultades de las cuotas municipales.

El régimen de facultades de las cuotas municipales se encuentra regulado en los apartados 2 a 5 de la Regla 10ª de la Instrucción. Estas facultades están referidas

[271] RUBIO DE URQUÍA, refiriéndose a las cuotas municipales especiales, señala que "estas cuotas, de difícil justificación legal, y cuya integración cuantitativa se rige por las normas contenidas en la Regla 14.ª.1.F) h) de la Instrucción, tienen su razón de ser en la necesidad de recuperar para el tributo la superficie de todos aquellos locales que no se puedan imputar a la cuota mínima municipal de carácter general, por no existir en muchos locales actividad directamente gravable como tal", en *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, op. cit., pág. 447.

[272] El párrafo primero de la Regla 10.1 de la Instrucción, referido a las cuotas municipales generales, dispone: "Son cuotas mínimas municipales, las que con tal denominación aparecen específicamente señaladas en las Tarifas, sumando, en su caso, el elemento superficie de los locales en los que se realicen las actividades gravadas, así como cualesquiera otras que no tengan la calificación expresa, en las referidas Tarifas, de cuotas provinciales o nacionales". Por su parte, el párrafo segundo de la Regla 10.1 de la Instrucción, referido a las cuotas municipales especiales, dispone: "Igual consideración de cuotas mínimas municipales tendrán aquellas que, por aplicación de lo dispuesto en la Regla 14ª.1.F), su importe está integrado, exclusivamente, por el valor del elemento tributario de superficie".

En cuanto a la letra h) de la Regla 14ª.1.F) de la Instrucción, referida también a las cuotas municipales especiales, la misma señala: "Los locales en los que los sujetos pasivos por cuota mínima municipal no ejerzan directamente sus actividades respectivas, tales como centros de dirección, oficinas administrativas, centros de cálculo, almacenes o depósitos para los que se esté facultado, etc., tributarán cada uno de ellos por una cuota mínima de las previstas en el párrafo segundo del apartado 1 de la Regla 10ª. Dicha cuota mínima estará integrada, exclusivamente, por el importe que resulte de aplicar el cuadro que corresponda de los contenidos en la letra d) anterior, sin que proceda ponderar dicho importe por aplicación del coeficiente resultante del cuadro contenido en la letra e)"

[273] PAGÉS I GALTÉS, J.: *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas,* op. cit. pág. 400.

siempre a las cuotas municipales generales, puesto que las cuotas municipales especiales no conllevan el ejercicio de la actividad.

De la anterior regulación, se puede distinguir un régimen general de facultadas, y dos regímenes específicos, uno para las actividades profesionales y otro para las artísticas.

Según la Regla 10ª 2 de la Instrucción, el pago de las cuotas municipales faculta para el ejercicio de la actividad, solamente en el término municipal donde se entienda realizada, de conformidad con los criterios de la Regla 5ª de la Instrucción.

No obstante lo anterior, habrá de tenerse en cuenta lo dispuesto en el apartado tercero de la Regla 10ª, en el sentido de que:

- si un mismo sujeto pasivo ejerce la misma actividad en varios locales, aunque se encuentren en el mismo Municipio, dicho sujeto pasivo estará obligado a satisfacer tantas cuotas municipales como locales en los que se ejerza la actividad.

- si en un mismo local se ejercen varias actividades, se tendrán que satisfacer tantas cuotas municipales como actividades, aunque el titular sea el mismo sujeto pasivo.

Finalmente, el régimen específico de facultades aparece regulado en los apartados 4 y 5 de la Regla 10ª de la Instrucción, según el cual los sujetos pasivos que realicen actividades profesionales:

- En el caso que dispongan de un único local, tendrán que satisfacer una cuota municipal en el Municipio en que se encuentre el local, pudiendo ejercer la actividad en todo el territorio nacional.

- En el caso de disponer de más de un local, satisfarán tantas cuotas municipales como locales en los que ejerzan su actividad, ya sea en el mismo Municipio o en varios.

- En el caso de no disponer de ningún local, tendrán que satisfacer una sola cuota municipal, en el Municipio en el que tengan su domicilio fiscal, pudiendo actuar en todo el territorio nacional.

Finalmente, el apartado 4 de la Regla 5ª de la Instrucción, teniendo en cuenta que las actividades artísticas a efectos del IAE no se ejercen en locales, considera

como lugar de realización de las mismas, el Municipio en el que tenga su domicilio fiscal el sujeto pasivo.

De acuerdo con lo anterior, la Regla 10ª apartado 5 de la Instrucción dispone que por las actuaciones que realicen los sujetos pasivos por actividades artísticas fuera del Municipio en el que tengan su domicilio fiscal, no tendrán que satisfacer ninguna cuota adicional, ya sea municipal, provincial o nacional.

Por consiguiente, aunque formalmente se trate de cuotas municipales, operan en la práctica como verdaderas cuotas nacionales.

b´ Cuotas provinciales.

La Regla 11ª de la Instrucción establece en que son cuotas provinciales las que con tal denominación aparecen expresamente señaladas en las Tarifas, facultando su pago para el ejercicio de las actividades correspondientes en el ámbito territorial de la Provincia de que se trate, sin necesidad de satisfacer cuota mínima municipal alguna.

Al igual que ocurría con las cuotas municipales, se sigue un criterio formal para su definición, considerándose como provinciales las cuotas que aparecen con esta denominación en las Tarifas.

Sobre las cuotas provinciales no se pueden establecer ni el coeficiente municipal de situación de los locales ni el recargo provincial (artículo 85.3 LRHL). Este tipo de cuotas sólo se utiliza de forma excepcional y únicamente en las actividades empresariales (Sección 1ª de las Tarifas)[274], sin emplearse, en ningún caso, para las actividades profesionales y artísticas.

Las cuotas provinciales se integran, al igual que las cuotas municipales, por la suma de la cuota por actividad más la cuota por local (en el caso de que la actividad se ejerza con su utilización). No existen, sin embargo, cuotas provinciales especiales, ya que la superficie de los locales separados en los que no se ejerza directamente la actividad, se sumará a la de los locales en que se ejerza directamente, conforme a la regla 14ª.1.F) g) de la Instrucción. Esto ocurrirá siempre que estén todos los locales dentro de la misma provincia, ya que en caso contrario el sujeto tendrá que satisfacer

[274] Véase como ejemplo, el epígrafe 721.3 de la Sección 1ª de las Tarifas: "Transporte de viajeros por carretera".

otra cuota provincial, o bien, optar por una cuota municipal o nacional, si estuvieran previstas en las Tarifas para la actividad que dicho sujeto ejerce[275].

Las facultades por el ejercicio de una actividad con cuota provincial aparecen de forma explícita en el apartado 2º de la Regla 11ª de la Instrucción, y consisten en poder ejercer la actividad en todo el territorio provincial.

Cuando el sujeto pasivo ejerza una actividad, a la que las Tarifas le asignen más de una clase de cuota, podrá optar por la que más le interese, teniendo en cuenta que el satisfacer una cuota provincial no impide la satisfacción de otra cuota provincial en otra provincia, o bien, de una cuota municipal, en un Municipio fuera de la Provincia.

Finalmente, debemos recordar que a la cuota provincial se aplicará el coeficiente de ponderación (artículo 86 TRLRHL).

c´ Cuotas nacionales.

La Regla 12ª de la Instrucción establece, por su parte, que son cuotas nacionales las que con tal denominación aparecen expresamente señaladas en las Tarifas, facultando su pago para el ejercicio de las actividades correspondientes en todo el territorio nacional, sin necesidad de satisfacer cuota mínima municipal o provincial alguna.

Hacemos trasladables aquí, los comentarios apuntados respecto de las cuotas provinciales, señalando, sin embargo, a diferencia de este tipo de cuotas, que el pago de las cuotas nacionales excluye el pago de cualquier otra cuota, sea provincial o municipal.

A las cuotas nacionales se aplicará, asimismo, el coeficiente de ponderación regulado en el artículo 86 TRLRHL.

[275] En concreto, y en lo que se refiere a las actividades de transporte de mercancías y de viajeros por carretera, hay que subrayar, que el pago de la cuota provincial faculta para ejercer dichas actividades en todas las provincias limítrofes a aquella en la que el vehículo esté dado de alta. Sin embargo, cuando el vehículo disponga de autorización regional expedida por la Comunidad Autónoma no uniprovincial respectiva, el pago de la cuota provincial faculta para ejercer la actividad en todo el territorio de la Comunidad Autónoma de que se trate (Vid. Nota común 2ª al Grupo 721 y Nota común 2ª al Grupo 722 de la Sección 1ª de las Tarifas).

V.2.2.2.2. El coeficiente de ponderación.

Sobradamente conocido es que merced a la Ley 51/2002, de reforma de la Ley de Haciendas Locales de 1988, se redujo sobremanera el ámbito subjetivo de tributación por el Impuesto sobre Actividades Económicas y ello, en una relación de causa-efecto, trascendió a la estructura misma de la cuota que se vio sensiblemente trastocada, toda vez que quedó suprimido el coeficiente único multiplicador que, aplicado a las cuotas mínimas municipales, podían establecer los Ayuntamientos dentro de los límites establecidos según su población de derecho, siendo éste sustituido por un coeficiente obligatorio de ponderación que, aplicable tanto a cuotas municipales como a provinciales y nacionales, se fija en función de la cifra de negocios del sujeto pasivo.

Se ha considerado que la incorporación del importe neto de la cifra de negocios a la regulación legal del Impuesto como elemento esencial para determinar, primero, la exoneración de gravamen, y después, el coeficiente de ponderación a fin de incrementar cualesquiera cuotas de los escasos sujetos pasivos emplazados por la norma a su pago, viene a indicar que el Impuesto ha pasado a ser un gravamen sobre la cifra de negocios[276] o que éste se acerca peligrosamente al ámbito de la imposición indirecta sobre el tráfico mercantil[277]. No obstante, consideramos, en el sentido expresado por AGULLÓ AGÜERO[278] que la finalidad perseguida con tal coeficiente no es otra que la adaptación de las tarifas.

Parafraseando el contenido del artículo 86 TRLRHL, lo cierto es que el coeficiente de ponderación a aplicar, en cada caso, a la cuota será el que corresponda al importe neto de la cifra de negocio del sujeto pasivo contribuyente, según la siguiente escala:

[276] VALERO RODRÍGUEZ, L.: "El Impuesto sobre Actividades Económicas", en AAVV: *Guía de las Haciendas Locales*, Ed. Ciss, 1ª ed., Bilbao, pág. 298.
[277] Enciclopedia Atlas Fiscal, 2005. Referencia CISS: CO020556.
[278] AGULLÓ AGÜERO, A., en su op. cit. "Aproximación general a la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales", afirma a este respecto que "el establecimiento del coeficiente de ponderación, necesario si se mantienen sin modificación relevante las actuales tarifas, excepción hecha de la supresión del elemento número de obreros, corrobora la calificación como supuesto de no sujeción de la exclusión de gravamen de personas físicas y de entidades cuya cifra de negocios no supere el millón de euros".

Importe neto de la cifra de negocios (euros)	Coeficiente
Desde 1.000.000,00 hasta 5.000.000,00	1,29
Desde 5.000.000,01 hasta 10.000.000,00	1,30
Desde 10.000.000,01 hasta 50.000.000,00	1,32
Desde 50.000.000,01 hasta 100.000.000,00	1,33
Más de 100.000.000,00	1,35
Sin cifra neta de negocio	1,31

Desde luego, y a los efectos de la aplicación del coeficiente a que se refiere este artículo, el importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo será el correspondiente al conjunto de actividades económicas ejercidas por él y se procederá a su determinación en los términos previstos en el artículo 82.1 c) TRLRHL.

V.2.2.2.3. El coeficiente de situación.

Desde el punto de vista de la autonomía local, el coeficiente de situación representa uno de los espacios de la estructura de la cuota del Impuesto donde los Ayuntamientos disponen de cierto margen de autorregulación por vía reglamentaria (adopción de acuerdo de imposición y aprobación de la ordenanza fiscal). Son ellos los que, potestativamente y sólo si están interesados en ponderar la situación física de los locales dentro de sus términos municipales, podrán establecer una escala de coeficientes "de situación" en función de la categoría de calles y así matizar o modular cuantitativamente, tan sólo y en interpretación negativa del artículo 85.3 TRLRHL[279], las cuotas mínimas municipales incrementadas por la aplicación del coeficiente de ponderación regulado en el artículo 86 TRLRHL.

No puede, en consecuencia, aplicarse el coeficiente de situación a las actividades a las que se haya asignado cuota mínima municipal pero:

a) No se ejerzan en local determinado. A tenor de lo dispuesto en la Regla 5ª.1.B) de la Instrucción del Impuesto "…se entiende que no se ejercen en local

[279] Este precepto expresa: "Sobre las referidas cuotas provinciales y nacionales no podrá establecerse ni el coeficiente ni el recargo provincial regulados, respectivamente, en los artículos 87 y 134 de esta Ley".

determinado las actividades siguientes: a) Las actividades mineras, y las extractivas en general incluyendo la captación de agua: estas actividades se ejercen en el término municipal en el que radique el respectivo yacimiento o explotación. b) La actividad de producción de energía eléctrica: esta actividad se ejerce en el término municipal en el que radique la respectiva central. c) Las actividades de transporte y distribución de energía eléctrica, así como las de distribución de crudos de petróleo, gas natural, gas ciudad, agua y vapor: estas actividades se ejercen en el término municipal cuyo vuelo, suelo o subsuelo esté ocupado por las respectivas redes de suministro, oleoductos, gaseoductos, etc.… Las actividades de distribución y tratamiento de agua para núcleos urbanos: estas actividades se ejercen en el término municipal en el que se distribuya el agua o estén situadas las plantas o instalaciones de tratamiento de la misma. d) Las actividades de construcción: estas actividades se ejercen en el término municipal en el que se realicen las ejecuciones de obra y las instalaciones y montajes. e) Las actividades de comercio, realizadas por sujetos pasivos que carezcan de establecimiento: estas actividades se ejercen en el término municipal en el que se celebren las operaciones correspondientes. De igual modo, se entiende que la actividad de venta por correo o catálogo se ejerce en el término municipal al que se destinen las mercancías objeto de tal comercio. f) Las actividades de prestación de servicios, cuando los mismos no se presten efectivamente desde un establecimiento, aquellos servicios en cuya prestación intervengan elementos aeronavales, autopistas, máquinas recreativas, contadores de agua, gas y electricidad, y aquellos otros que estén clasificados en las Tarifas como servicios que se prestan fuera de establecimiento permanente; estas actividades se ejercen en el término municipal en el que se presten efectivamente los respectivos servicios".

b) O se ejerzan en espacios que no son reputados legalmente de "locales" a los efectos del Impuesto. La Regla 6ª1 de la Instrucción del Impuesto, a este propósito, indica que no tendrán tal consideración: a) Las explotaciones en las que se ejerzan las actividades mineras. Cuando dentro del perímetro de la explotación minera, el sujeto pasivo realice actividades de preparación, u otras a que le faculten las Tarifas del Impuesto, las construcciones o instalaciones en las que las mismas se ejerzan, sí tendrán la consideración de locales. b) Las explotaciones en las que se ejerzan las

actividades de extracción de petróleo, gas natural y captación de agua. c) Las centrales de producción de energía eléctrica. d) Las redes de suministro, oleoductos, gaseoductos, etc., donde se ejercen las actividades de transporte y distribución de energía eléctrica (incluyendo las estaciones de transformación), así como las de distribución de crudos de petróleo, gas natural, gas ciudad y vapor. Tampoco tendrán la consideración de local las redes de suministro y demás instalaciones afectas a la distribución de agua a núcleos urbanos, ni las plantas e instalaciones de tratamiento de la misma. e) Las obras, instalaciones y montajes objeto de la actividad de construcción, incluyendo oficinas, barracones y demás construcciones temporales sitas a pie de obra y que se utilicen exclusivamente durante el tiempo de ejecución de la obra, instalación o montaje. f) Los muebles en los que se instalen los contadores de agua, gas y electricidad objeto de alquiler, lectura y conservación a los solos efectos de dichas actividades y sin perjuicio de la consideración que puedan tener aquéllos a efectos de otras actividades. g) Los inmuebles en los que se instalen máquinas o aparatos automáticos, expositores en depósito, máquinas recreativas y similares, a los solos efectos de las actividades que se prestan o realizan a través de los referidos elementos, y sin perjuicio de la consideración que aquellos inmuebles puedan tener a efectos de otras actividades. h) Los bienes inmuebles, tanto de naturaleza rústica como urbana, objeto de las actividades de alquiler y venta de dichos bienes. Tampoco tendrán la consideración de locales las oficinas de información instaladas en los bienes inmuebles objeto de promoción inmobiliaria. i) Las autopistas, carreteras, puentes y túneles de peaje, cuya explotación constituya actividad gravada por el Impuesto. j) Las pistas de aterrizaje, hangares y los puertos, excepto las construcciones".

A riesgo de ser reiterativos, volvemos a insistir en el hecho de que sobre las cuotas provinciales o nacionales, incrementadas por aplicación del coeficiente de ponderación, no podrá aplicársele el "coeficiente de situación" (artículo 85, apartado tercero del TRLRHL).

Llegados a este punto y en relación con la aplicación del coeficiente de situación, el artículo 87 TRLRHL deja sentadas las bases que han de ser respetadas por los Ayuntamientos en su establecimiento. En concreto:

-Dicho coeficiente no podrá ser inferior a 0,4 ni superior a 3,8.

-A los efectos de la fijación del coeficiente de situación, el número de categorías de calles que debe establecer cada municipio no podrá ser inferior a 2 ni superior a 9.

-En los municipios en los que no sea posible distinguir más de una categoría de calle, no se podrá establecer el coeficiente de situación.

-La diferencia del valor del coeficiente atribuido a una calle con respecto al atribuido a la categoría superior o inferior no podrá ser menor de 0,10.

Como ha matizado correctamente VALERO RODRÍGUEZ[280], el coeficiente de situación es el resultado de la integración del coeficiente de modificación y del índice de situación, que antes de la Ley 51/2002, se regulaban, respectivamente, en los artículos 88 y 89 de la LRHL. Y tanto es así que la cuantía del nuevo coeficiente de situación, que oscila entre 0,4 y 3,8, responde exactamente a la multiplicación de los valores mínimos y máximos de los anteriores coeficiente de modificación (0,8 y 1,9) e índice de situación (0,4 y 2).

La única diferencia apreciable entre el nuevo elemento tributario y los anteriores, radica en que el nuevo coeficiente de ponderación elimina la referencia a la población de derecho del Municipio como circunstancia determinante de la cuantía del mismo, y anteriormente, tanto en el coeficiente de modificación como en el índice de situación, dicha población de derecho limitaba las posibilidades de los Ayuntamientos para fijar la cuantía de ambos elementos.

[280] VALERO RODRÍGUEZ. L.*: Impuesto sobre Actividades Económicas*, en la obra colectiva Guía de las Haciendas Locales, op. cit., pág. 319.

V.2.2.3. La deuda tributaria. El recargo provincial.

El recargo provincial se encuentra regulado en el artículo 134 TRLRHL, el cual establece que las Diputaciones Provinciales podrán establecer un recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas, recargo que se exigirá a los mismos sujetos pasivos y en los mismos casos contemplados en la normativa reguladora del impuesto y consistirá en un porcentaje único que recaerá sobre las cuotas mínimas, no pudiendo superar su tipo el 40 por ciento.

La gestión del recargo se llevará a cabo, juntamente con el impuesto sobre el que recae, por la Entidad que tenga atribuida su gestión. Y el importe de la recaudación de este recargo se entregará a las respectivas Diputaciones en la forma que reglamentariamente se determine, teniendo en cuenta la fórmula de gestión del IAE.

El Estado, a instancia de las Administraciones Públicas acreedoras, podrá retener con cargo a la participación de los municipios en los tributos del Estado las cantidades necesarias para satisfacer las deudas firmes que éstos hubieran contraído con las Diputaciones Provinciales, Cabildos y Consejos Insulares, Comunidades Autónomas Uniprovinciales, por cuenta del recargo provincial del IAE, cuando la recaudación del mismo no se haya entregado en la forma prevista. Y a estos efectos, se entenderá que la deuda es firme cuando conste certificación acreditativa de su cantidad expedida por el Interventor local correspondiente a petición de la parte interesada.

Los importes retenidos serán entregados por el Estado a la Administración Pública respectiva dentro del mes siguiente a aquel en que se hubieren verificado las retenciones, no pudiendo, en su conjunto, y como máximo, exceder el porcentaje que cada año se establece en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para las compensaciones de las deudas de los municipios.

Estamos, sin duda, en presencia de un recargo potestativo, que según el artículo 85.3 LRHL no se exigirá sobre las cuotas provinciales y nacionales[281].

[281] Los recargos constituyen una técnica tributaria en virtud de la cual, cuando se establecen a favor del mismo titular del tributo base, no se configuran como una obligación independiente, sino que se integran en la cuota correspondiente a dicho tributo. Sin embargo, en los supuestos en los que el recargo se establece en favor a entes diferentes, constituye una obligación autónoma con relación a dicho tributo base; se trata de obligaciones coligadas, dada la existencia de determinados elementos comunes. Por consiguiente, el recargo provincial que aparece regulado en el IAE se enmarca dentro

Todas las exenciones del IAE, tanto objetivas como subjetivas, a que en su momento nos referimos, afectan de igual modo al recargo provincial sobre el mismo. En cuanto a las bonificaciones, habrá que tener en cuenta sobre qué cuota se practica la bonificación. Al exigirse el recargo provincial no sobre la cuota tributaria, sino sobre la cuota de Tarifa (cuota por actividad + cuota por local), todas las bonificaciones sobre esta última afectarán al recargo. Cuando la bonificación se establezca sobre la cuota tributaria del IAE no afectará al recargo provincial, salvo que, como ocurre con las leyes especiales donde se establecen bonificaciones, se disponga que la bonificación alcanzará a las cuotas y recargos[282].

La aplicación del recargo provincial no es competencia exclusiva de las Diputaciones Provinciales, puesto que, también puede aplicarse en favor de los Consejos Insulares de las Islas Baleares (artículo 157 TRLRHL), los Cabildos Insulares de las Islas Canarias (artículo 158 TRLRHL) y las Comunidades Autónomas uniprovinciales (Disposición Adicional Séptima).

En caso de las Diputaciones Provinciales y los Consejos y Cabildos Insulares, será necesario, para establecer el recargo, adoptar acuerdo expreso (art. 15.2 TRLRHL), aprobar la correspondiente Ordenanza fiscal (art. 16.2 LRHL) y publicarla conforme al artículo 17 TRLRHL.

Sin embargo, en el caso de las Comunidades Autónomas uniprovinciales se plantea la cuestión de si la regulación normativa del recargo se tiene que llevar a cabo a través de una norma con rango de ley, o bien, con una norma de carácter reglamentario.

---

del típico recargo legal a que hace referencia el artículo 58.2.d) LGT, no teniendo carácter indemnizatorio ni sancionatorio, y constituyendo uno de los pocos recargos legales que aún quedan en nuestro sistema tributario. En este sentido, el TRLRHL también establece otro recargo -en este caso en favor de las Áreas Metropolitanas-, en su artículo 153.1.a), según el cual "las Áreas Metropolitanas podrán establecer un recargo sobre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles sitos en el territorio de la Entidad. Dicho recargo se exigirá a los mismos sujetos pasivos y en los mismos casos contemplados en la normativa reguladora de este Impuesto, y consistirá en un porcentaje único que recaerá sobre la base imponible del mismo y su tipo no podrá ser superior al 0,2 por 100".

[282] Como ejemplo podemos señalar, el artículo 33.4.a) de la Ley 20/1990, que establece que las cooperativas protegidas gozarán de un beneficio del 95 por 100 de la cuota y recargos del IAE.

Para PAGÉS I GALTÉS[283], la existencia del principio de reserva de ley y el distinto alcance presentado por éste según se trate del ámbito local y de los ámbitos estatal o autonómico, impulsan a sostener que el establecimiento y regulación del recargo sobre el IAE por parte de las Comunidades Autónomas uniprovinciales debe hacerse en virtud de ley formal autonómica.

Aunque existen opiniones en contra[284], este es el criterio que nos parece más acertado, al estar el recargo dentro del ámbito del principio de reserva de ley recogido en el artículo 31.3 de la Constitución. En la esfera local, aunque estos entes no sean titulares de potestad legislativa, sin embargo, al tratarse de órganos de configuración democrática, se ve paliado de alguna forma el principio de autoimposición. Por lo que tales entes, al gozar de legitimidad popular, pueden, a través de sus Ordenanzas fiscales, servir al principio de reserva de Ley. Mientras que, en el caso de la potestad reglamentaria de las Comunidades Autónomas Uniprovinciales, la misma no se encuentra amparada por la legitimidad democrática de las Administraciones Regionales[285].

El importe de la recaudación del recargo provincial, como he indicado, se entregará a las Provincias, Islas o Comunidades Autónomas uniprovinciales en la

[283] PAGÉS I GATÉS, J.: *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas,* Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 485.

[284] Así, para H. PÉREZ MATEOS y J.M. ORENES BASTIDA, "un criterio de coherencia jurídica entre las diversas provincias exige que la norma de ordenación y regulación del recargo sea uniforme, esto es, que se trate de una disposición administrativa, con la naturaleza de ordenanza para las Diputaciones provinciales y Decreto para las Comunidades Autónomas, ambas manifestación de la potestad reglamentaria. Cabría predicar la inconstitucionalidad de las respectivas leyes de las Comunidades Autónomas Uniprovinciales, de una parte, porque rompen la distribución competencial reservada para el desarrollo de las competencias estatales y, de otra parte, porque son dictadas por órgano incompetente, a tenor de la Ley 7/1985, Ley 39/1988 y el correspondiente Estatuto de Autonomía". Vid. AAVV: *Alegaciones contra el IAE*, Bosch, Barcelona, 1994, págs. 136 y 137.

Sin embargo, y a pesar de la opinión de estos autores, consideramos, que ni se produce una ruptura en la distribución de competencias, ni el órgano que aprueba esta ley (Parlamento regional) es incompetente. Y en este sentido se pronuncia la STSJ de Murcia, de 13 de noviembre de 1995 (*JT* 1470), cuando manifiesta que el establecimiento del recargo provincial del IAE por la Comunidad Autónoma de Murcia, mediante norma con rango formal de Ley, es conforme a Derecho, no existiendo en nuestro sistema constitucional espacios normativos vedados al poder legislativo y reservados al reglamento.

[285] Las Comunidades Autónomas uniprovinciales que han establecido el recargo del IAE, lo han hecho a través de normas con rango de Ley. Así, podemos citar entre otras: la Ley 9/1991, de 30 de diciembre, del Principado de Asturias y la Ley 16/1991, de 18 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Madrid.

forma que reglamentariamente se determine, teniendo en cuenta la fórmula de gestión del IAE, según se establece en el art. 134.4 TRLRHL.

Finalmente, debemos destacar que tipo del recargo, según establece el artículo 134.2 LRHL, consistirá en un porcentaje único, por lo cual habrá de ser el mismo para todas las actividades económicas.

V.2.3. Algunas consideraciones sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas y la doble imposición interna.

Partiendo de la distinción entre doble imposición interna y doble imposición internacional, la primera se refiere a aquellos supuestos en que inciden el poder tributario estatal o los poderes tributarios de entes integrados en el territorio del Estado, pero inferiores a éste, como las Comunidades Autónomas o los Municipios, de modo que los problemas que ocasionan la doble imposición interna se originan en los impuestos de entes integrados dentro de un único territorio estatal[286].

Un supuesto de doble imposición interna lo constituye sin duda la doble imposición entre el IAE y los impuestos estatales sobre la renta. Pero además, también existiría en el fondo una doble imposición entre nuestro IAE y el impuesto sobre la renta que pague una entidad en su Estado de residencia, en el caso de entidades no residentes en España que tributen en nuestro país por el IAE y posteriormente sus rentas también tributen en ese Estado. El impuesto satisfecho en el extranjero se superpondría al IAE, que habría gravado la renta presunta o potencial de la entidad, y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Estaríamos ya más bien ante una doble imposición internacional que no vamos a tratar en este trabajo de investigación.

La confluencia entre el poder tributario de las Corporaciones Locales y el poder tributario del Estado es la que va a dar lugar a la doble imposición entre el IAE y los impuestos estatales sobre la renta, y aquí es preciso considerar que las Corporaciones Locales no son titulares del poder legislativo, por lo que, siendo el IAE un impuesto local de exigencia obligatoria, establecido y regulado por el Estado, solo corresponde al Estado adoptar los mecanismos necesarios para eliminar la doble imposición entre el IAE y los impuestos estatales sobre la renta. Las pertinentes medidas deberían en su caso ser adoptadas por el Estado.

[286] Sobre la doble imposición interna e internacional, y en particular sobre los problemas que plantea en relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas, compartimos y venimos en gran medida a reproducir en este apartado las ideas expresadas por C.M. LÓPEZ ESPADAFOR en su op. *La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.* Documento núm. 15/06, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, en especial las págs. 15 y ss.

Hasta la reforma de la Ley de Haciendas Locales, operada a partir del 31 de diciembre de 2002, y dependiendo del sujeto sometido a tributación, se podía reconocer una doble imposición del IAE con el IRPF, con el Impuesto sobre Sociedades y con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

El aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible del IAE consiste en el mero ejercicio de una actividad empresarial o profesional, según la definición y descripción que realiza la ley. Y en los tres impuestos estatales citados, estaría representado por la obtención de renta, de forma que tal aspecto el hecho imponible variaría, al menos formalmente, del IAE a estos impuestos sobre la renta estatales. Sin embargo, esta diferencia con respecto al hecho imponible no se daba o no se da con respecto al objeto de gravamen, pues aunque en relación al IRPF, al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes se viene hablando claramente de la renta como objeto de gravamen, en el IAE hay que considerar que la renta es su verdadero objeto de gravamen, aunque en este caso el legislador no se haya manifestado expresamente, quizás para enmascarar su carácter presunto o potencial, tema ampliamente criticado, como hemos tenido ocasión de señalar.

El mero ejercicio de una actividad económica en sí mismo puede no manifestar una capacidad económica real, mientras que sí lo sería la obtención de una renta derivada de este ejercicio. Las manifestaciones de capacidad económica son limitadas y la manifestación de capacidad económica que se podría reconocer en relación al IAE sería la renta derivada del ejercicio de las citadas actividades[287]. Al mismo tiempo, tales rendimientos de actividades económicas se gravan en este IRPF, en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, tratándose, como hemos indicado, de tres impuestos de titularidad estatal.

Se va a producir, en el sentido que hemos indicado, una doble imposición interna cuando se trata de la colisión de impuestos de un mismo ente o de varios entes integrados en un mismo Estado, y hablamos de impuestos de un Estado en un sentido amplio, refiriéndonos a los impuestos de los distintos entes integrados en un territorio

[287] ANÍBARRO PÉREZ, S.: *La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas.* McGraw-Hill, Madrid, 1997, pág. 229.

estatal, teniendo además en cuenta que, frente a tales entes, sólo el Estado tendría personalidad jurídica de Derecho internacional.

Se podría, efectivamente, extender el análisis de la doble imposición ocasionada por el IAE, entrando en el ámbito de la doble imposición internacional, analizando su confluencia con un impuesto sobre la renta pagado en un país extranjero: sería el caso que anteriormente mencionamos, de una sociedad no residente que desarrollase una actividad empresarial en España y que aquí, junto al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, tuviese que pagar también el IAE. La presión fiscal global soportada sobre su renta en España no vendría determinada sólo por el pago de aquel Impuesto estatal, sino también por el de este Impuesto local. Por lo que también existiría una doble imposición entre el IAE y el impuesto sobre la renta pagado en el Estado de residencia de la entidad. De todas formas, como ya dijimos, el análisis de este tema excede de los objetivos que perseguimos aquí, teniendo en cuenta que, además, se apartaría de la cuestión problemática en que queremos detenernos, por lo que dejamos a un lado esa perspectiva de la doble imposición internacional que en sus esquemas clásicos, y en relación con ese ejemplo, se analizaría respecto de la confluencia del impuesto que grave la renta en el Estado de residencia de la entidad con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Solo vamos a analizar, pues, el ámbito de la doble imposición interna. En concreto, nos referimos al supuesto de una doble imposición entre impuestos de titularidad estatal y un impuesto local, aunque creado por el Estado y de aplicación obligatoria en los municipios. Si el IAE se creó por una ley estatal y es el Estado el único que puede regular sus elementos esenciales[288], correspondería a éste arbitrar las medidas necesarias para atenuar o eliminar la doble imposición entre este Impuesto local y el correspondiente impuesto estatal. Le corresponde al Estado la determinación de la integración entre el IAE y los impuestos estatales sobre la renta, para que no se trate de un mero solapamiento de impuestos, sino de que los mismos actúen como elementos de un mismo sistema tributario.

[288] Pudiendo regular las Corporaciones Locales, a través de sus Ordenanzas, sólo aquellos aspectos que la norma estatal deja a las mismas, siempre dentro de los límites fijados por aquélla.

Hasta la última reforma del IAE, como hemos visto, éste se solapaba con el IRPF, con el Impuesto sobre Sociedades y, en su caso, con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, no articulándose medidas para integrar de una forma más o menos completa el Impuesto local con estos impuestos estatales. Ahora bien, dentro del mecanismo de aplicación de los impuestos estatales sobre la renta, el IAE se deducía al calcular la base como un gasto más, dentro de la contabilidad del empresario o profesional, siempre y cuando se tratase de supuestos en que resultase deducible tal gasto. Sin embargo, esto no era suficiente para eliminar la doble imposición entre el Impuesto local y los impuestos estatales.

En realidad, para eliminar los efectos económicos de la doble imposición, hubiese sido necesario que la deducción se hubiese practicado en la cuota de los impuestos estatales y no en la base. Desde la doctrina y desde algún partido político se propuso, efectivamente, la deducción en cuota para la articulación del IAE con los impuestos estatales[289].

Sin embargo, el legislador no optó por esta solución, sino por dejar exentos del IAE a algunos de los sujetos que antes tributaban en éste, especialmente a las personas físicas, aunque también a ciertas entidades en función de su cifra de negocios. No se trata en realidad de una integración de figuras impositivas en el sentido que propugnaba la doctrina, sino simplemente de una eliminación de la doble imposición para un sector de sujetos, al no hacerles tributar ya por uno de los impuestos de los dos a que antes estaban sometidos, es decir, al no hacerles tributar ya en el impuesto local. No obstante, para el resto de sujetos que continúan tributando por el IAE se sigue ocasionando una doble imposición de éste con el Impuesto sobre Sociedades o con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, dependiendo de la residencia de la entidad que tenga la consideración de sujeto pasivo. Y se podrá producir cierta doble imposición del IAE con el IRPF cuando se trate de comunidades de bienes que superen la referida cifra de negocios, en el caso de que alguno o algunos de sus comuneros o partícipes sean personas físicas residentes en territorio español.

[289] Véase, en este sentido, la "Proposición de Ley relativa a la deducción de las cuotas pagadas por el Impuesto sobre Actividades Económicas" (122/000127), presentada por el Grupo Parlamentario Socialista el 9 de mayo de 2001 (publicada en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 21 de mayo de 2001), que fue rechazada.

Así pues, en relación con las entidades que siguen estando sometidas al IAE, dado que no se les ha querido excluir de este Impuesto, al menos, para eliminar su doble imposición con el correspondiente impuesto estatal, se debería haber permitido una deducción por aquél en la cuota de éste.

Respecto a la integración entre el IRPF y el IAE, cuando los sujetos pasivos de aquél tributaban por éste, antes de su reforma, debemos tener en cuenta que la solución a la que nos venía llevando la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, antigua Ley Reguladora del IRPF, era una solución similar a la que nos llevó la Ley 18/1991, de 6 de junio, antigua Ley reguladora de este Impuesto estatal anterior a la Ley 40/1998, en su evolución normativa. Y esta misma solución se mantendría después en el Texto Refundido de la Ley Reguladora del IRPF, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, y en la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, si bien se da hoy, como hemos visto, una exención del IAE para las personas físicas, sin perjuicio de los problemas apuntados en relación a éstas cuando son partícipes en una comunidad de bienes.

Ciertamente, la tradicional remisión que, en materia de determinación de los rendimientos netos de actividades económicas, se ha venido realizando a la normativa del Impuesto sobre Sociedades, nos venía colocando ante una situación de deducción del IAE en la base del IRPF, a la hora de determinar los rendimientos netos. Y como hemos señalado, en el IAE, el objeto de gravamen aparece constituido por la renta que el sujeto pasivo obtendría con el desarrollo de la actividad empresarial, profesional o artística, cuyo ejercicio representa el hecho imponible del Impuesto. El problema es que se trata del gravamen de rentas potenciales o presuntas. Con referencia a este impuesto, ya mucho antes de su reforma, CHECA GONZÁLEZ señaló que el gravar "beneficios presuntos supone un claro atentado al principio constitucional de capacidad económica, el cual, rectamente entendido, exige que tributen sólo manifestaciones económicas reales y no ficticias"[290].

En un principio, la deducción en base se vinculó al concepto de gasto necesario para la obtención de ingresos. Ahora bien, había que plantearse si el IAE era

[290] CHECA GONZÁLEZ, C.: "El Impuesto sobre Actividades Económicas", *Impuestos*, núm. 23, 1989, pág. 28.

verdaderamente un gasto necesario para la obtención de los correspondientes ingresos. Tengamos en cuenta que, sin perjuicio de la remisión de los artículos 41 y 42 de la Ley 18/1991 a las normas del Impuesto sobre Sociedades en este punto, el artículo 41 de esa misma Ley, antes de su reforma por la Ley 66/1997, preveía como deducibles los "gastos necesarios" para la obtención de los correspondientes ingresos. Y ante esta referencia se imponía la necesidad de analizar la adecuación conceptual y sistemática de la deducción del IAE como gasto.

Debemos, en este sentido, considerar tener que un gasto necesario para la obtención de un ingreso es un desembolso que se realiza precisamente "para" algo, "para" la obtención del ingreso. Y el IAE no se pagaría precisamente "para" obtener un ingreso, sino que se pagaría "por" algo, en concreto, "por" la realización de la actividad generadora del ingreso, o sea, por el ejercicio de la actividad generadora de la renta que constituye su objeto imponible.

Y como bien ha puesto de manifiesto el profesor LÓPEZ ESPADAFOR, bien es cierto que, como hipótesis de laboratorio, un incumplimiento sistemático de las obligaciones tributarias por el IAE, negándose rotundamente a pagarlo en los sucesivos ejercicios, podría haber cargado al empresario o profesional con un porcentaje de deudas por cuotas, sanciones e intereses que le hiciese inviable la vida económica de su actividad. Así, "para" poder desarrollar con éxito su actividad económica habría debido pagar el IAE. Y desde esta argumentación, continúa afirmando, se podría haber llegado a hacer aparecer al IAE como gasto necesario para la obtención de los ingresos, aunque, obviamente, parece más lógico presentar, en general, al IAE, en cuanto impuesto sobre la renta -aunque potencial o presunta-, como consecuencia y no como presupuesto. Téngase en cuenta que el impago del IAE no produciría la nulidad o ineficacia de los actos privados de comercio en que se manifiesta el ejercicio de la actividad económica. Y un impuesto, el IAE, que tiene por objeto de gravamen la renta, no se puede presentar conceptualmente como algo que sea necesario para la obtención de la misma[291].

[291] Vid. LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español,* op. ult. cit., págs.18 y ss.

En el *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la Reforma de la Financiación de las Haciendas Locales* (2002), que precedió a la referida Reforma, se señaló como un importante inconveniente para la adopción de un sistema de deducción del IAE en la cuota de los impuestos estatales sobre la renta, que el su configuración como deducción en la cuota, rompería el esquema general liquidatorio del IRPF e IS. La citada Comisión hizo esta referencia después de destacar la deducción del IAE como gasto a efectos del cálculo del beneficio o rendimiento neto de la actividad. Frente a esa pretendida ruptura del esquema general liquidatorio de esos impuestos, entendemos, y siguiendo al profesor citado, que la falta de coherencia se daba con su deducción como gasto en base. Además, las deducciones en la cuota líquida para determinar la cuota diferencial se dan en función de conceptos o pagos de naturaleza tributaria. Por todo ello, frente a lo argumentado por la mencionada Comisión, lo más acorde con la coherencia que debería presidir precisamente el esquema liquidatorio de los impuestos estatales sobre la renta sería la deducción del IAE en la cuota de los mismos.

Así pues, nos encontrábamos, efectivamente, con una remisión en el artículo 42 de la Ley 18/1991 a la disciplina del Impuesto sobre Sociedades para la determinación de los rendimientos netos de las actividades empresariales o profesionales en el régimen de estimación directa. Y ello suponía que, en tales casos, en el IRPF había que partir del resultado contable del empresario o profesional para determinar los rendimientos netos de su actividad. En la contabilidad del empresario o profesional habría incidido como gasto fiscal la cuota satisfecha por el IAE. Todo esto se enfrentaba, además, en su momento al requisito de "necesario" que, según el artículo 41 de la Ley 18/1991, debía cumplir todo gasto deducible en el régimen de estimación directa de los rendimientos de las actividades empresariales o profesionales. De todas formas, en relación a tales rendimientos, cuando se determinaban a través del desaparecido régimen de estimación objetiva por coeficientes, la deducibilidad del IAE como gasto para la determinación de los rendimientos netos, encontraba pleno amparo en las previsiones del artículo 30 del antiguo Reglamento del IRPF. Y, sin lugar a dudas, no hubiese tenido sentido poder deducir un gasto -en este caso el IAE- en el régimen de estimación objetiva por coeficientes y no en el régimen de estimación

directa. Debemos recordar que la estimación objetiva por coeficientes partía en el IRPF del principio de la deducibilidad de sólo una parte de los gastos que eran deducibles en el régimen de estimación directa. Por lo que no cabe duda de que, también en estimación directa en el IRPF, era deducible de los rendimientos íntegros de las actividades económicas la correspondiente cuota del IAE.

Tras las consideraciones anteriores, lo más lógico, conceptual y sistemáticamente, con vistas a una reforma normativa, hubiese sido arbitrar la deducción de las cuotas pagadas por el IAE en la cuota del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades, de modo que sería la cuota de un impuesto que, como crédito de impuesto, se habría deducido de la cuota de otro, total o parcialmente, para eliminar o atenuar, respectivamente, la doble imposición interna por tales impuestos. No obstante lo anterior, y como hemos visto, con la Ley 40/1998, todo quedó en una simple remisión a la disciplina del Impuesto sobre Sociedades, que se mantuvo en la normativa posterior reguladora del IRPF.

Aunque la deducción del IAE en la cuota habría eliminado la doble imposición, un análisis profundo de las repercusiones de tal deducción en cuota podría llevar a concluir que no serían todo ventajas y sí podría tener algún inconveniente. Se podrían traer aquí a colación y reproducirse, en lo que a la naturaleza de este otro Impuesto local son aplicables, los argumentos apuntados por SIMÓN ACOSTA en relación a las técnicas de coordinación entre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los impuestos estatales[292].

Así pues, si nos fijamos en los argumentos apuntados por SIMÓN ACOSTA a favor del sistema que propone como solución de integración entre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los impuestos estatales[293], vemos que tales argumentos pueden en gran medida encontrar acomodo en la problemática de la integración del IAE con los

[292] La aplicación, en relación al problema de la doble imposición entre el IAE y los impuestos estatales, de la solución propuesta por SIMÓN ACOSTA con respecto a la doble imposición entre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y estos últimos, es asumida por GARCÍA LUIS, quien reconoce que algunas de las razones apuntadas por aquel autor en relación con la problemática del Impuesto sobre Bienes Inmuebles -en su integración con los impuestos estatales- serían trasladables a la que estamos analizando en relación con el IAE -la de su integración con los impuestos estatales, obviamente- ("Impuesto sobre Actividades Económicas", en *La Re*forma *de las Haciendas Locales*, Tomo I, cit., págs. 455 y 456).

[293] Véanse tales argumentos en SIMÓN ACOSTA, E.: *El Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales,* Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1988, págs. 45 a 48.

impuestos estatales citados. Por ello, un buen sistema de resolución de la doble imposición entre este último Impuesto local y el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades, hubiese sido el de permitir la deducción en la cuota de estos impuestos estatales de la cuota mínima del IAE que, según la norma estatal, se debía exigir por los Ayuntamientos. Y por aquello en lo que las cuotas por este impuesto local excediesen -obviamente, siempre dentro de los límites que marcase la normativa estatal- de estas cuotas mínimas -exceso establecido por los Ayuntamientos-, se hubiese podido practicar una deducción en la base. Téngase en cuenta que con este sistema se habría conservado la responsabilidad política de las Corporaciones municipales por su posible influencia en el aumento de la carga fiscal por la citada doble imposición, dado que al deducirse el mencionado exceso en la base no se eliminaría totalmente la doble imposición en relación al mismo, sino que simplemente se atenuaría.

Eso sí, debemos precisar aquí que, respecto a la deducción que se hubiese debido realizar en base, entendemos que lo más respetuoso con la lógica conceptual de los impuestos en juego, habría sido practicarla en la base imponible para calcular la base liquidable y no en los rendimientos íntegros para calcular los rendimientos netos que se integran en la base imponible. Ello por las razones apuntadas al desarrollar la crítica a la inclusión al IAE dentro del antiguo concepto de gasto deducible en cuanto necesario para la obtención de los ingresos. En cierto modo, la modificación que se introdujo en el artículo 41 de la Ley18/1991 por la Ley 66/1997, suprimiendo la referencia a gastos necesarios, mitigó el problema, dejando simplemente una remisión a la disciplina del Impuesto sobre Sociedades, y así, al resultado contable, remisión que se mantuvo en la Ley 40/1998 y en la normativa posterior.

Resulta muy criticable el sistema que se vino aplicando en relación con la atenuación de la doble imposición por el IAE, que venía a crear en el contribuyente, la "ilusión" de que, al poder "restar" de alguna manera -en sede de base imponible- las cuotas por este impuesto local al determinar la deuda tributaria del correspondiente impuesto estatal, sólo habría cargado económicamente una vez con la deuda tributaria -por el gravamen sobre la renta- que se corresponde con el montante de la cuota del impuesto local, lo cual, obviamente, sólo se habría producido si la deducción se hubiese podido practicar en cuota.

El legislador, pues, tanto en la Ley 40/1998, como en la normativa posterior, lejos de recoger las propuestas que de *lege ferenda* había venido realizando la doctrina sobre la integración del IRPF con el IAE, vino a seguir una línea continuista de la que regía en la Ley 18/1991, sin avanzar en la solución del problema referido y hasta llegar a la situación actual, fruto de la última reforma. De modo que, la aparente solución dada al problema solo tendría lugar con el establecimiento de las exenciones en el IAE y no de las deducciones en el IRPF.

V.2.4. Recapitulación. Posible vulneración de los principios constitucionales tributarios por la normativa reguladora del IAE.

V.2.4.1. La regulación del IAE y el principio de capacidad económica.

Tras examinar la regulación del IAE, aludiendo a las principales cuestiones que pueden afectar a los principios de justicia tributaria, en este apartado consideramos oportuno insistir en los más destacados, a efectos de recapitulación y al mismo tiempo para posicionarme en orden a la formulación de algunas conclusiones o propuestas *de lege ferenda*.

POVEDA BLANCO ha sostenido que en la elaboración de las normas del IAE no se han seguido "los dictados más avanzados de justicia tributaria que exigen la personalización de los impuestos directos y el uso de técnicas de medición adecuadas de bases imponibles. Se ha hecho uso, en cambio, de signos externos en número insuficiente o de cuotas fijas, quizá con el solo objetivo recaudatorio, aunque en franca oposición con la exactitud y equidad"[294]. En opinión de este autor, el resultado de la cuantificación del IAE conduce a una desvinculación absoluta de las cuotas respecto de los rendimientos concretos del contribuyente, que tendrá que tributar indefectiblemente, aunque obtenga pérdidas, o aun teniendo beneficios, por cuantía que poco o nada tiene que ver con la realidad de éstos. Lo cual supone una falta de concordancia con el principio de capacidad económica.

GARCÍA LUIS considera que si la obtención de renta constituye uno de los indicadores más evidentes de la capacidad económica, esta rotundidad únicamente es predicable con relación a las rentas efectivamente obtenidas, siendo más que discutible que sea acorde con el principio constitucional de la capacidad económica el gravamen de rentas presuntas, que es a lo que conduce el procedimiento de determinación de cuotas basado en cálculos indiciarios u objetivos que mantiene el IAE.

Estos argumentos le conducen a sostener la siguiente conclusión: "El gravamen de beneficios medios, que en acto de presunción se consideran siempre obtenidos, coloca al Impuesto extramuros del gravamen de capacidades económicas y

[294] POVEDA BLANCO, F.: *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, op. cit. pág. 264.

consiguientemente hace recaer sobre el mismo fundadas dudas sobre su constitucionalidad"[295].

RUBIO DE URQUÍA subraya que una de las características más notorias del hecho imponible del IAE, es que aquél se realiza con independencia de que en el ejercicio de la actividad sujeta a gravamen, el titular de esta obtenga o no beneficios. En el ámbito del IAE no se tiene en cuenta la obtención de beneficios, sino al contrario, el mero ejercicio de las actividades económicas. Lo cual ha conducido a juicio de este autor, a que se sostenga la tosca conclusión, de que "es, en efecto, la existencia de una actividad económica del contribuyente, y no el hecho de que a través del ejercicio de aquélla se obtenga o no beneficio"[296].

Para I. PÉREZ ROYO, el gravar el IAE el mero ejercicio en territorio nacional de cualquier actividad y presentar su hecho imponible una gran amplitud, puede suscitar un gran reproche desde el punto de vista de la capacidad económica[297].Y PAGÉS I GALTÉS señala: "Tampoco aquí hace falta parase mucho en mientes para darnos cuenta de que el gravar nuestro impuesto el ejercicio de la actividad con independencia del resultado económico que pueda conllevar dicho ejercicio, comporta que el IAE vuelva a pugnar abiertamente con el principio constitucional de capacidad económica"[298].

En opinión de MORENO CASTEJÓN, el beneficio medio presunto no es en absoluto representativo de la capacidad económica, esto es, del beneficio real que un determinado empresario o profesional obtiene por el ejercicio de su actividad, dada la disparidad de datos para obtener la media[299]. Y para LAGO MONTERO, el IAE es un tributo conflictivo y polémico debido a que su "fundamento constitucional es frágil. No se percibe claramente qué manifestación de capacidad económica pretende gravarse. Tampoco se aprecia indiscutidamente el que contribuyentes iguales sean tratados igual, ni se observa una recepción correcta del principio de progresividad. En

[295] GARCÍA LUIS, T.: "Impuesto sobre Actividades Económicas", en *La Reforma de las Haciendas Local*, op. cit. pág. 63.
[296] RUBIO DE URQUÍA, J. I.: *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, op. cit., pág. 63.
[297] PÉREZ ROYO, I.: "Las Haciendas Locales", en *Manual del Sistema Tributario Español*, Ed. Civitas, Madrid, 1993, pág.533.
[298] PAGÉS Y GALTÉS, J.: *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, op. cit., pág. 96.
[299] MORENO CASTEJÓN, T.: "El Impuesto sobre Actividades Económicas", en *Análisis de la nueva Ley de Haciendas Locales*, Santiago de Compostela, 1988, pág.32.

definitiva, los principios de justicia tributaria que consagra el artículo 31.1 de nuestra Constitución son difícilmente localizables en este gravamen"[300].

CHECA GONZÁLEZ se ha manifestado con rotundidad, señalando que el gravar, por otra parte, beneficios presuntos supone un claro atentado al principio constitucional de capacidad económica, el cual, rectamente entendido, exige que tributen sólo manifestaciones económicas reales y no ficticias, como acertadamente había puesto de relieve, entre otros, MOSCHETTI[301].

En opinión de CALVO ORTEGA, el impuesto sobre el "mero ejercicio" de actividades, en la medida en que coexista con otras figuras tributarias municipales y estatales que inciden también sobre los presupuestos físicos y económicos de tales actividades, sobre el gasto y servicios públicos que las hacen posibles y sobre sus resultados, "presenta muy serias dudas sobre su adecuación al principio de capacidad económica. Intelectualmente es posible distinguir el mero ejercicio de actividad de los presupuestos y elementos que permiten su ejercicio y de su resultado. Económica y tributariamente, no"[302]. Y MARTÍN QUERALT sostiene que el IAE se ha configurado con un carácter eminentemente censal, siendo el alta en la Matrícula la que asume en la práctica la condición de presupuesto de hecho para su devengo y exigencia. Para este autor, "su carácter real y su cuantificación con base en una cuota fija le hacen conservar las notas de rigidez, apartamiento de la capacidad económica y otras que desde siempre se han predicado de él"[303].

En suma, la doctrina coincide en líneas generales en señalar que la adecuación del IAE al principio de capacidad económica resulta más que dudosa. Antes de exponer nuestra opinión al respecto, veremos cuáles han sido los pronunciamientos jurisprudenciales acerca de la adecuación o no del IAE a dicho principio constitucional.

---

[300] LAGO MONTERO, J.M.: "Adecuación del RD Leg. 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se adaptaron las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas a la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas locales", *Jurisprudencia Tributaria,* núm. 5, enero 1993, pág. 15.

[301] CHECA GONZÁLEZ, C.: *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, op. cit. pág. 28.

[302] CALVO ORTEGA, R.: "Principios tributarios y reforma de la Hacienda municipal", en AAVV: *La Reforma de las Haciendas Locales,* Vol. I., Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 35.

[303] MARTÍN QUERALT, J.: "El Impuesto sobre Actividades Económicas", en AAVV: *El Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales,* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988 pág. 122.

Hasta el momento presente no ha existido ningún pronunciamiento del Tribunal Constitucional acerca de la adecuación o no del IAE al principio de capacidad económica.

El Tribunal Supremo, por su parte, en la Sentencia de 2 de julio de 1992, abordó diversos aspectos de la regulación del IAE, aunque en la misma no se pronuncia acerca de la vulneración o no por dicho impuesto del principio de capacidad económica[304]. En cambio, sí existen numerosos pronunciamientos de los Tribunales Superiores de Justicia, en los que se hace referencia expresa a la relación del IAE con el principio de capacidad económica.

La STSJ de Valencia de 10 de noviembre de 1994 (JT 1994, 1441) sostiene que el IAE no vulnera dicho principio, aludiendo a diversos precedentes de jurisprudencia constitucional que avalan su fallo. En esta sentencia, cuyo pronunciamiento no compartimos, se acude al pasado y, retomándose hasta la Contribución de Patentes, se justifica el IAE por su lógica coherencia con sus antecedentes históricos y con el sistema tributario español.

A la hora de enjuiciar un impuesto, habrá de tenerse en cuenta el grado de desarrollo de la técnica tributaria junto con los medios de gestión de que dispone la Administración. En este sentido, la antigua Contribución de Patentes y las Licencias Fiscales desempeñaron una función que se puede calificar de aceptable en la época en que la Administración no disponía de instrumentos para conocer la renta real de los contribuyentes, y en la que los impuestos tenían un carácter censal insustituible. En nuestra opinión, los redactores de esta sentencia, deberían haber tenido en cuenta el significado de nuestro sistema tributario.

En la STSJ de Castilla-La Mancha de 4 de abril de 1995 (JT, núm. 60, 1995,494), se vuelve a sostener que el IAE no contradice el principio de capacidad

[304] En la Sentencia de 2 de julio de 1992, el Tribunal Supremo se pronunció con relación a los siguientes aspectos:

- Su competencia para fiscalizar Reales Decretos Legislativos.
- La aprobación en plazo de las Tarifas e Instrucción del IAE.
- El concepto de "beneficio medio presunto" del sector de la actividad gravada.
- El procedimiento seguido para fijar las cuotas de Tarifa.
- La consideración del módulo indiciario superficie con relación a aquellas actividades cuyas cuotas por actividad se fijan en función de la superficie de los locales en los que se ejercen.
- La tributación de las actividades de garaje, aparcamientos, estaciones de lavado y engrase de automóviles y autoestaciones.

económica. En este caso se incorporan nuevos argumentos en pos de algo que, a nuestro juicio, resulta muy discutible, puesto que se antepone el principio de autonomía municipal al principio de capacidad económica.

No menos afortunado se puede calificar el pronunciamiento de la STSJ de Canarias de 23 de septiembre de 1994 (JT 94-II, 1024), en cuyo Fundamento Jurídico Quinto venía a señalar que, aunque se diga que las liquidaciones lesionan el principio de capacidad contributiva por no tomarse en consideración la crisis económica, tal motivo debe seguir igual suerte desestimatoria, pues este impuesto se exige atendiendo exclusivamente a criterios objetivos concurrentes en las actividades gravadas, con independencia de cuál sea el resultado de la actividad, incluso existiendo beneficio o aún pérdidas, como se desprende de los artículos 79 a 82 de la Ley de Haciendas Locales.

Otra sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, concretamente la del 14 de diciembre de 1994 (JT, núm. 52, 1612), aunque reconoce que el IAE no vulnera el principio de capacidad económica, sostiene, a nuestro juicio, algunas consideraciones que podríamos calificar de "coherentes".

En efecto, en su Fundamento Jurídico Cuarto se considera que una determinada carga tributaria no puede ser fijada a un nivel superior de la capacidad que acredita el hecho imponible, ya que en caso contrario, no sólo se vulneraría el principio de capacidad económica, sino que el exceso sería atentatorio contra el patrimonio del contribuyente, llegando a tener un esfuerzo confiscatorio.

Por otro lado, se da a entender que el Tribunal podría tener en cuenta aquellos supuestos en los que el recurrente probase que no ha obtenido beneficios, o estos han sido de muy escasa cuantía. En este sentido, manifiesta que no es éste el caso de la actora, pues no ha demostrado cuáles son los beneficios obtenidos por la actividad que constituye el presupuesto de la liquidación, por lo que no puede considerarse infringido dicho principio constitucional.

El Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en la sentencia de 24 de noviembre de 1994 (JT 49, 1362) sostiene que el IAE "en su configuración de impuesto tarifario, en cuanto lo que grava es el mero ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas, no toma en cuenta la capacidad económica concreta e individual del sujeto

pasivo, sin embargo, no se desvincula totalmente del principio de capacidad económica, toda vez que la cuota mínima del Impuesto se fija atendiendo al beneficio medio de las distintas actividades gravadas, para lo cual, como es sabido, el Ministerio de Economía y Hacienda tomó las oportunas muestras de empresas dedicadas a esas actividades gravadas por el IAE, o, bien, a la información facilitada por la Dirección General de Inspección."

Como ha sido puesto de manifiesto por la doctrina, la interpretación principialista, constituye uno de los pilares fundamentales en la tarea hermenéutica en materia tributaria. Existen numerosas sentencias, en las cuales la interpretación se ha efectuado conforme a los principios constitucionales en esta materia tributaria, de una forma que podríamos calificar acertada.

No obstante, compartimos plenamente la opinión de CHECA GONZÁLEZ, cuando manifiesta que "no todos son, sin embargo, aciertos de nuestros tribunales a la hora de utilizar este método de interpretación, adecuando sus criterios a las exigencias dimanantes de los principios constitucionales que rigen la esfera tributaria, y ejemplo claro de ello es lo que acontece en relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas, cuyo fundamento constitucional es sumamente frágil, no percibiéndose en él de una forma clara cuál es la manifestación de capacidad económica que el mismo pretende gravar, como ha sido puesto de manifiesto por la práctica generalidad de la doctrina. Pese a ello, hasta el momento presente, en todas cuantas ocasiones esta figura tributaria ha sido impugnada por algún motivo ante los Tribunales de Justicia, éstos no han vacilado en ningún momento en afirmar su plena constitucionalidad y el total respeto de la misma a las exigencias derivadas del principio de capacidad económica, lo cual no deja de ser francamente sorprendente"[305].

Por último, debemos hacer la siguiente reflexión: a nuestro juicio, ni los Tribunales Superiores de Justicia, ni el propio Tribunal Supremo, tienen por qué pronunciarse acerca de la constitucionalidad o no del IAE con relación al principio de capacidad económica; pero creemos que tampoco debería ser su función aferrarse a posiciones que, a nuestro juicio, resultan muy discutibles; es decir, resulta

[305] CHECA GONZÁLEZ, C.: "La interpretación de las normas tributarias en la Ley de la modificación parcial de la LGT", en *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 216, 1995, pág. 4.

sorprendente en cierto modo, que mientras la mayoría de la doctrina considera que el IAE vulnera el principio de capacidad económica, la jurisprudencia por unanimidad hasta el momento, sostenga justamente lo contrario.

Consideramos que los Tribunales Superiores de Justicia deberían replantearse sus pronunciamientos. En nuestra opinión, lo más coherente sería que planteasen una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional. De este modo, se daría un paso muy importante, que quizás condujese a que el Tribunal Constitucional se pronunciase de una forma más tajante y concluyente a la hora de delimitar el, hasta ahora confuso, principio de capacidad económica, poniendo en relación dicho principio con el IAE.

A nuestro juicio, no debería existir la más mínima duda, en cuanto a que la regulación actual del IAE supone una clara vulneración del principio de capacidad económica. No se pueden sostener argumentos sin consistencia, como el afirmar que resulta indiferente que se obtengan o no beneficios, puesto que el hecho generador del IAE se produce por el mero ejercicio de una actividad económica.

En la imposición directa, como ha sido sobradamente puesto de manifiesto por la doctrina, los indicadores de capacidad económica son la obtención de ingresos y la titularidad de un patrimonio.[306]

A pesar de los esfuerzos doctrinales que se han hecho para configurar la estructura del tributo, y poder delimitar de este modo su hecho generador, la base impositiva o parámetro y el objeto del mismo, se da a entender que todo ese esfuerzo no ha sido todo lo fructífero que merecía.

En nuestra opinión, al analizar los elementos estructurales de un tributo, hay que partir en primer lugar, de la diferenciación entre la imposición directa e indirecta. Puesto que en la imposición directa, el hecho imponible de un tributo pone de manifiesto de forma inmediata la capacidad económica del contribuyente, mientras que en la imposición indirecta esto no ocurre.

[306] Vid., entre otros, NEUMAR K.: *Principios de la imposición*, ed. IEF, Madrid, 1994, 2ª edición, págs. 151 y ss. y MOSCHETTI, F.: *El principio de la capacidad contributiva,* ed. IEF, Madrid, 1980, págs. 259 y ss.

Si nos centramos en los impuestos directos, a nuestro juicio, debería existir una vinculación entre el hecho imponible, la base impositiva o parámetro y el objeto de los mismos.

El objeto del tributo, en el caso de los impuestos que gravan la obtención de ingresos, ha de ser, a nuestro juicio, además de un ingreso neto, un ingreso cierto y real. En consecuencia, se deberían rechazar los ingresos presuntos y los de carácter ficticio. En este sentido, consideramos que el objeto en el IAE, no puede ser otro que el ingreso neto y cierto que se obtiene como consecuencia del ejercicio de la actividad, es decir, el beneficio empresarial.

Si pasamos a la base impositiva o parámetro, debe de existir una vinculación con el objeto del tributo. La base impositiva o parámetro se configura a través de módulos indiciarios que pretenden aproximarse al beneficio real de las actividades ejercidas, pero como es lógico, no lo consiguen de ninguna forma. Además, resulta sorprendente, que si por medio de otros impuestos (IRPF o IS) se puede conocer el beneficio real que obtienen los empresarios o profesionales, no se quiera aprovechar esta circunstancia, para la cuantificación del IAE.

En cuanto al hecho imponible del IAE, podemos señalar que es el único de los que conforman la imposición directa, en el cual no se pone de manifiesto de forma inmediata la capacidad económica del contribuyente. A nuestro juicio, el hecho imponible de un impuesto como el IAE no puede ser otro que la obtención de beneficios procedentes de una actividad económica, por lo que podemos afirmar que estamos en presencia de un hecho generador que desconoce las técnicas del actual Derecho Tributario, y que en consecuencia debería ser modificado.

En nuestra opinión, no logramos entender cómo por el hecho de ejercer una actividad económica que obtenga pérdidas, se genere un tributo con el que se tenga que contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. El principio de capacidad económica, que tendría que ser el fundamento y límite de la imposición, parece que se ha olvidado por completo de la regulación del IAE.

En lo que se refiere a la cuantificación del IAE, podemos decir que ésta carece de toda lógica. Incluso en el supuesto de gravarse beneficios reales y no presuntos, la

tributación del beneficio empresarial resultaría, a todas luces, más que desproporcionada.

En el caso de gravarse beneficios reales, si tenemos en cuenta que la cuota de Tarifa puede llegar hasta el 15 por 100 de dichos beneficios, y a esto le añadimos el coeficiente de ponderación y el coeficiente de situación (máximo 3,8), nos daría una cuota tributaria de hasta el 57 por 100 del beneficio real. A lo que habría que sumarle el recargo provincial (máximo 40 por 100 de la cuota de Tarifa), con lo que se podría llegar hasta una deuda tributaria de un 63 por 100 del beneficio real de la actividad empresarial.

Si, además, tenemos en cuenta que dicho beneficio empresarial ya ha sido gravado por medio de los impuestos estatales (IRPF o IS), y que la integración del IAE con estos impuestos no se producía a través de la deducción en la cuota, sino que se le consideraba como un gasto deducible, no sería demasiado arriesgado afirmar que este impuesto tenía, al menos hasta las últimas reformas sobre las nuevas exenciones, un claro alcance confiscatorio.

Para concluir en lo referente a las relaciones del IAE con el principio de capacidad económica, debemos poner de manifiesto que, en nuestra opinión, si se pretende que este impuesto subsista, resulta ineludible que se corrijan las graves controversias que el mismo presenta con relación a dicho principio; esto es, tener en cuenta los supuestos en que no existe capacidad económica y eliminar la doble imposición interna que este impuesto aún puede ocasionar.

Se trata, en definitiva, de conseguir la perfecta integración de este impuesto en el sistema tributario español, al dar origen a una doble imposición del beneficio empresarial.

V.2.4.2. El IAE y el principio de generalidad tributaria.

El IAE nació con un marcado carácter de generalidad, el cual viene implícito en la propia denominación del mismo, frente a los impuestos a los que sustituye, los cuales hacían referencia a las actividades comerciales e industriales por una parte, y profesionales y artísticas, por otra.

Sin embargo, el carácter inicial de la generalidad que presentó el IAE, y la equiparación entre las distintas actividades económicas, se vio pronto limitado por diversas normas que, en primer lugar, establecieron diferencias entre actividades agrícolas, ganaderas, forestales y pesqueras, quedando únicamente sometida a gravamen la actividad ganadera independiente.

En este sentido, la disposición transitoria 4ª de la Ley 5/1990, de 29 de junio, de medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria aplazó un año el comienzo de aplicación del impuesto para las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y pesqueras, esto es, hasta el 1 de enero de 1992. Asimismo, se preveía la aprobación de la Instrucción y Tarifas para estas últimas, distintas a las del resto de actividades.

Posteriormente, la Ley 6/1991, de 11 de marzo, modifica parcialmente el IAE y dispone el comienzo de su aplicación el 1 de enero de 1992. En esta Ley se modifica el artículo 79.2 de la LRHL, excluyéndose definitivamente del hecho generador de este impuesto el ejercicio de las actividades agrícolas, ganaderas dependientes, forestales y pesqueras; manteniendo, sin embargo, la tributación de las actividades ganaderas independientes.

A nuestro juicio, el no someter a gravamen las actividades agrícolas, ganaderas dependientes, forestales y pesqueras constituye un supuesto de infracción del principio de generalidad tributaria. Y ello se debe, a que tal ausencia de gravamen carece de justificación, puesto que como ha señalado RUBIO DE URQUÍA[307], la exclusión del hecho imponible del IAE de dichas actividades se produce de forma arbitraria y sin ningún fundamento técnico, no teniendo otras motivaciones que las de carácter político.

Aunque en el artículo TRLRHL, se considere el ejercicio de tales actividades como supuestos de no sujeción, para nosotros se trata de auténticas exenciones. Por lo tanto, la crítica la podemos realizar, en cuanto que no se ha establecido ningún fundamento que justifique dicha exclusión.

Reconocemos que en la actualidad, estos sectores (agrícola, ganadero, forestal y pesquero) se encuentran en un periodo de crisis. Pero por otro lado, no es menor la que sufren ciertos sectores industriales, junto con el pequeño comercio. Lo cual no hace,

[307] RUBIO DE URQUÍA, J. I.: *El Impuesto sobre Actividades Económicas,* op. cit., pág. 66.

sino poner de manifiesto una vez más, que los impuestos como el IAE no son los más idóneos para mejorar la competitividad de la economía española, puesto que lo único que hacen es agravar la excesiva carga tributaria que soportan las empresas.

Por otra parte, volvemos a recordar que si se considera que las actividades agrícolas, ganaderas dependientes, forestales y pesqueras deben excluirse de tributación, resulta contradictorio con la propia naturaleza del IAE como un impuesto censal, que los sujetos pasivos que realicen dichas actividades no tengan que darse de Alta en la Matrícula, puesto que de este modo, se podría llevar un control con relación a otros impuestos.

Este hecho nos saca de dudas de forma inequívoca, acerca de la confusión a que nos ha querido conducir el legislador, al hacer hincapié en el carácter censal del IAE. En lo que a nosotros respecta, no existen tales dudas, el IAE sólo tiene un objetivo: el recaudatorio.

V.2.4.3. Posibles supuestos de vulneración por el IAE del principio de igualdad tributaria.

El principio de igualdad ha sido alegado como motivo de impugnación del IAE en diversos recursos jurisdiccionales, habiendo sido desestimados hasta el momento, al sostener los Tribunales de Justicia que el IAE no vulnera dicho principio.

En concreto, la STSJ de Valencia de 10 de noviembre de 1994 (JT 1994, 1441), en su Fundamento Jurídico Quinto, subraya que el principio de igualdad debe informar el sistema tributario -tal y como se desprende de los artículos 1.1, 9.2, 14, 31.1, 138.2 y 139.1 de la Constitución- y que además, podría formularse del siguiente modo: "Iguales aportaciones tributarias por los iguales y desiguales prestaciones tributarias por los desiguales". O dicho de otra forma, el principio de igualdad tributaria se podría concretar en la obligación de contribuir en proporción a las respectivas capacidades, y cuyo desarrollo se realizará a partir de unas reglas técnicas que concreten e individualicen las cuotas tributarias.

El tribunal indica cómo en el litigio que se somete a enjuiciamiento, la parte demandante tan sólo realiza referencias a la falta de uniformidad tributaria intermunicipal. Se ignora de este modo que no puede alegarse una discriminación

basándose en la equiparación de supuestos desiguales, habida cuenta que los elementos de comparación fáctica, tratándose de un impuesto municipal, deberán ceñirse al ámbito de aplicación del tributo, esto es, comparando si en un mismo Municipio se aplica de forma discriminatoria o desigual una norma tributaria similar.

El Tribunal, teniendo en cuenta todo lo anterior, concluye afirmando que la respuesta no puede ser sino la de desestimar las alegaciones de la recurrente, pues a todos los contribuyentes del municipio en cuestión se les aplican las mismas reglas y tarifas, sin que se haya probado desigualdad impositiva alguna.

Por su parte, la Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 4 de abril de 1995 (JT 1995, 494) vuelve a considerar que el IAE no infringe el principio de igualdad tributaria. En efecto, para este Tribunal, si es verdad que los artículos 88 y 89 LRHL, hacen posible un trato diferenciado entre los contribuyentes en función de los acuerdos que los Municipios pueden libremente adoptar para fijar los coeficientes de población y de situación (en la actualidad sólo este último), esa diversidad, como ha señalado el Tribunal Constitucional, no significa discriminación ni situación que contravenga el artículo 14 de la Constitución Española por sí solo, y tratándose de tributos locales nada impide que las normas que los ordenan atiendan a esa diferenciación de situaciones o finalidades a conseguir, estableciendo regímenes jurídicos que pueden ser, por lo menos, parcialmente distintos (STC 19/1987, de 17 de febrero).

El Tribunal de Castilla-La Mancha insiste en señalar que se trata de hacer posible con ello el principio de autonomía local en materia financiera, sin que los artículos 14 y 31.1 CE impongan un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y obligaciones de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio nacional. La LRHL asegura la igualdad, sin que la desigualdad o diversidad que deriva de la libre opción política que adopten los Municipios dentro de los límites legales requiera una justificación explícita, ya que se trata de una manifestación de su autonomía financiera.

A pesar de las anteriores consideraciones jurisprudenciales, se podrían realizar, a nuestro juicio, algunas críticas en relación con la adecuación del IAE al principio de igualdad tributaria que, afortunadamente, han sido ya, en gran medida, corregidas con las últimas modificaciones legislativas.

En cuanto a las actividades empresariales, profesionales y artísticas, a nuestro juicio deberían gravarse por el IAE únicamente las actividades empresariales, como en realidad ha sucedido, sin perjuicio de que dentro de las mismas se distinguiesen los servicios profesionales o los servicios que prestan los artistas. Esta diferenciación ha originado, en nuestra opinión, que las actividades profesionales y artísticas recibiesen un tratamiento de favor, lo que vulneraba el principio de igualdad, al no existir justificación alguna.

El tratamiento de favor que recibían las actividades profesionales y artísticas se manifestaba en varios aspectos. En primer lugar, por la cuantificación de estas actividades a través de cuotas fijas, sin tenerse en cuenta la dimensión de estas actividades, con lo que no existe posibilidad de un mayor gravamen como ocurre con las actividades empresariales. Estas situaciones son contrarias al principio de igualdad, puesto que discriminan favorablemente a manifestaciones reveladoras de una mayor capacidad económica, frente a capacidades económicas inferiores.

En segundo lugar, otro tratamiento a favor de las actividades profesionales, con relación a las actividades empresariales, tiene su origen en el apartado 3 Regla 3ª de la Instrucción. En dicho apartado se establece que cuando una persona jurídica o una Entidad de las previstas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria, ejerza una actividad clasificada en la Sección 2ª de las Tarifas (actividad profesional), deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección 1ª de aquellas (actividades empresariales).

Este precepto, que carece de fundamento, daba lugar a que los entes anteriores, tributasen siempre por actividades empresariales. La discriminación se produce porque las Tarifas prevén para estas últimas actividades unas cuotas muy superiores y desproporcionadas con relación a las actividades profesionales, por lo que se producía de nuevo, en nuestra opinión, otra vulneración del principio de igualdad. Estos problemas han desaparecido, en gran medida, tras el establecimiento de la exención en favor de las personas físicas.

Por otra parte, en el seno de las propias actividades empresariales, creemos que tampoco se respeta, en sus justos términos, el principio de igualdad tributaria. Ello se debe a que los módulos indiciarios utilizados difieren notablemente de unas

actividades a otras, junto con la existencia de cuotas fijas en algunas actividades empresariales.

Quizás hubiese sido más lógico, a nuestro juicio, intentar aproximar dentro de lo posible los módulos indiciarios de todas las actividades empresariales. Existe, en este sentido, un módulo que tendría que haber estado presente en la cuantificación de todas las actividades, como sería el número de empleados, y no dejarlo reducido únicamente a las actividades extractivas e industriales, a través del número de obreros, esto es, empleados afectos directamente a la producción. La solución que finalmente se ha adoptado, ha sido la de la desaparición de este elemento tributario.

En definitiva, se puede comprobar cómo no se gravan todas las actividades del mismo modo. La función de los módulos indiciarios es aproximar lo más posible el beneficio presunto al beneficio real que se produce en el ejercicio de la actividad.

Por consiguiente, creemos que se infringe el principio de igualdad, puesto que para determinar el beneficio presunto de las actividades económicas, unas actividades tienen más en cuenta que otras la dimensión de las mismas, y esta circunstancia se produce, a nuestro juicio, de forma injustificada.

Así, podemos ver cómo las actividades industriales, para determinar el beneficio presunto, utilizan los módulos indiciarios "potencia instalada" y "superficie del local" -hasta la última reforma también el "número de obreros"-, mientras que las actividades de comercio menor, utilizan la "población de derecho" y la "superficie del local".

También, en el caso de las actividades de comercio menor se discriminaba a los pequeños comercios que disponían de pocos empleados, con relación a otros de mayor dimensión. Este problema, sin embargo, ha desaparecido al dejar de aplicarse el elemento tributario "número de obreros".

En cuanto a la paralización de actividades económicas y el principio de igualdad tributaria, el IAE recoge una desgravación temporal en los supuestos de paralización de industrias y de explotaciones ganaderas.

POVEDA BLANCO, a la hora de interpretar esta norma, considera extensible el régimen de paralización de industrias al resto de actividades económicas[308]. En cambio, para RUBIO DE URQUÍA el régimen de paralización de industrias, sólo es aplicable a las actividades clasificadas en las Divisiones 1 a 4 de la Sección 1ª de las Tarifas[309]. Sin embargo, debemos tener en cuenta que en las Divisiones 1 a 4 de la Sección 1ª, no se recogen únicamente las actividades industriales, sino también las extractivas.

En nuestra opinión, la desgravación únicamente tendría que ser aplicable a las actividades industriales, puesto que ese es el término que se utiliza. Además, esa es la interpretación que se desprende de la propia norma, cuando se refiere a las graves averías del equipo industrial.

Por consiguiente, estamos de nuevo ante un supuesto de vulneración del principio de igualdad tributaria, no existiendo fundamento alguno por el que sólo se puedan beneficiar de la paralización, las actividades industriales y actividades de ganadería independiente, quedando excluidas el resto de las actividades económicas.

Con la entrada en vigor del IAE, dejó de utilizarse el módulo indiciario "turnos de trabajo diario", el cual se empleaba en la anterior Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales.

Ello supone, a nuestro juicio, que aquellas actividades industriales que se lleven a cabo por medio de varios turnos de trabajo, tendrían un tratamiento diferenciado con relación a aquellas otras que únicamente empleen un turno diario. Dicha situación se produce, como consecuencia de los módulos indiciarios que utilizan las actividades industriales: en cuanto al módulo indiciario "número de obreros", ya desaparecido, no habría problema, puesto que a mayor número de turnos de trabajo, mayor número de obreros; el problema tendría lugar con relación al módulo indiciario "potencia instalada", el cual no varía aunque exista más de un turno de trabajo.

Por consiguiente, y para evitar una posible vulneración del principio de igualdad tributaria, se podrían arbitrar como soluciones: a) incrementar proporcionalmente las cuotas basadas en potencia instalada, en función del aumento

[308] POVEDA BLANCO, F.: *El Impuesto sobre Actividades Económicas,* op. cit. pág. 180.
[309] RUBIO DE URQUÍA, J .I.: *El Impuesto sobre Actividades Económicas,* op. cit. pág. 492.

que suponga la utilización del equipo industrial según los turnos de trabajo; y b) sustituir el módulo indiciario "potencia instalada", por el de "potencia consumida".

V.2.4.4. El IAE y el principio de no confiscatoriedad.

En lo referente a las relaciones del IAE con el principio de no confiscatoriedad, han sido varios los pronunciamientos jurisprudenciales que hacen alusión a dicha cuestión.

La Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 4 de abril de 1995 (JT 1995, 494) lleva a cabo unos razonamientos en cuanto al principio de no confiscatoriedad, que a nuestro juicio no son demasiado acertados. En efecto, en el Fundamento Jurídico Quinto de la citada sentencia, se sostiene que el IAE no vulnera el citado principio, entendido "en el sentido de contrario al derecho de propiedad privada, no existiendo prueba alguna de que el tributo no respete los principios de capacidad económica, justicia o progresividad, siendo desproporcionadas y carentes de rigor jurídico las aseveraciones que conectan la tesis de la actora al en su opinión desmesurado importe de las cuotas que han de pagar, que desde luego en modo alguno se ven acompañadas de evidencias demostrativas de que el tributo ocupe todos los rendimientos o beneficios de su actividad o en una medida objetivamente intolerable, sin que sea bastante para convertir un tributo en inconstitucional la hipótesis, que no prueba que le afecte, de que sus cuotas exceden en algún supuesto del rendimiento del contribuyente, supuesto que tampoco concreta por cierto".

El TSJ de Galicia, en sentencia de 13 de mayo de 1995, con relación al posible efecto confiscatorio derivado de la superación del 15 por 100 del beneficio medio presunto del sector de la actividad gravada, ha puesto de manifiesto que sobre el significado del último inciso del artículo 31.1 CE (que según el Tribunal Constitucional[310] se encuentra relacionado con la idea de "agotamiento de la riqueza imponible"), no pueden establecerse conclusiones generales, por lo que habrá de ser el recurrente el que determine la proporción entre su situación patrimonial y la cuota a pagar.

[310] Vid STC 150/1990, de 4 de octubre.

Para POVEDA BLANCO[311], en la medida en que los beneficios medios presuntos se estimen adecuadamente y las cuotas de Tarifa alcancen el límite autorizado del 15 por 100, teniendo en cuenta que sobre las mismas se aplican los coeficientes municipales y el recargo provincial, la deuda tributaria puede resultar desmesurada. De ahí que sostenga que bastaría que en la elaboración de las Tarifas se hubiera cometido el error de evaluar el beneficio medio presunto por encima del real para que por sí solo, este impuesto, en estas situaciones, absolutamente previstas por la Ley, quebrara el principio de no confiscatoriedad.

En nuestra opinión, a pesar de los perfiles poco definidos del principio de no confiscatoriedad, creemos que el IAE en ciertos supuestos -aquellas actividades económicas con pérdidas o insignificantes beneficios-, además de vulnerar el principio de capacidad económica, presenta un alcance confiscatorio.

No podemos olvidar, por otra parte, que al conllevar el IAE una doble imposición de los beneficios empresariales podría originar una vulneración del principio de no confiscatoriedad. Este es el criterio de ALBIÑANA cuando señala: "El efecto-confiscación puede darse por concurrencia de dos o más impuestos de Haciendas Públicas distintas dentro de un Estado. La vía de las sobreimposiciones acaso sea la que puede dar lugar a situaciones incursas en la prohibición constitucional que acaba de ser aludida"[312].

Por consiguiente, esta situación será un argumento más, que exigirá que se elimine o atenúe la doble imposición que el IAE puede generar con relación a los beneficios empresariales, puesto que estos ya resultan gravados por los impuestos estatales del IRPF y del IS. En este sentido, la integración del IAE con los impuestos estatales que gravan el beneficio empresarial, habrá de ser uno de los aspectos sustanciales sobre los que habría de versar una futura y necesaria modificación del IAE.

---

[311] POVEDA BLANCO, F.: *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, op. cit., pág. 271.

[312] ALBIÑANA GACÍA-QUINTANA, C.: *Sistema Tributario Español y Comparado* Ed. Tecnos, 2ª ed., Madrid, 1992, pág. 72. Vid. también GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: "El principio de no confiscación y las Haciendas Locales", en *El sistema económico y la Constitución española*, vol. II, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994, pág. 1539.

V.3. Los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

V.3.1.Antecedentes legislativos, justificación y naturaleza del IVTM.

La fiscalidad que actualmente soportan los vehículos en el ámbito municipal, por medio del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, tiene sus orígenes en fechas mucho más próximas a las que se retrotrae la imposición inmobiliaria o a las que se remonta la fiscalidad de las actividades económicas. En realidad, su mayor relevancia se encuentra directamente relacionada con la difusión del uso del automóvil en la década de los sesenta, como ha señalado PÉREZ ROYO[313], aunque sus antecedentes tributarios se encuentren algo más distantes y haya que buscarlos, y así lo precisa ALBIÑANA[314], en las distintas tasas que recaían sobre los vehículos, tales como las de estacionamiento, aparcamiento, reserva de espacio, entrada en edificios particulares, de rodaje o arrastre, etc., siempre nacidas bajo la explicación de la utilización de las vías públicas.

Desde una consideración amplia de la fiscalidad de los vehículos hay que recordar que, por medio de la Ley de Desgravación de vinos de 3 de agosto de 1907, se suprimió el Impuesto de consumos sobre la especie vinos en las grandes ciudades, a cambio de incorporar otros impuestos entre los que se encontraba el que recayó sobre los carruajes de lujo, más tarde cedido a los municipios por medio de la Ley de 12 de junio de 1911. Mediante el Estatuto Municipal de 8 de marzo de 1924, conocido como Estatuto de Calvo Sotelo, se configuró el que podría calificarse de primer sistema fiscal municipal y en él, entre la categoría de impuestos participados o cedidos por el Estado se incluyó el Impuesto sobre Carruajes de Lujo, además de incorporar el Arbitrio sobre Circulación de automóviles, carruajes, caballerías de lujo, velocípedos y motocicletas.

Sin embargo, y pese a las exacciones referidas, se ha considerado, quizá por su mayor grado de semejanza, como principal precedente del actual impuesto a la Patente Nacional de Circulación de Automóviles establecida en al año 1927, impuesto que fue aplicado a los vehículos, refundiendo la recaudación y el pago por los contribuyentes,

[313] PÉREZ ROYO, F.: "El Impuesto municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica", en la obra colectiva *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, op.cit., pág. 917.
[314] ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema Tributario*… op. cit., pág. 794.

de los siguientes gravámenes que recaían sobre los vehículos de tracción mecánica: a) la contribución industrial; b) el impuesto de transportes; c) los arbitrios municipales y provinciales, y d) la tasa de rodaje. Mediante el Reglamento del mismo año, se establecieron cuatro categorías de patente: la de clase A, para los automóviles de turismo; la B, para autobuses y automóviles de alquiler; la clase C, destinada a los camiones de mercancías y, por último, la D, para motocicletas.

Algún sector de la doctrina[315] apunta, sin embargo, a posiciones más recientes todavía, al decir que los primeros indicios de esta fiscalidad en nuestro país datan del municipio de Barcelona que en el año 1960, con la Ley Especial de 23 de mayo establecía, en su artículo 63, una tasa por estacionamiento de vehículos de cualquier clase o categoría, fueran o no de tracción mecánica, que comprendía, también, el estacionamiento y parada en la vía pública. Apenas tres años más tarde, el Ayuntamiento de Madrid, en la Ley Especial para el municipio, de 11 de julio de 1963, artículo 88, regulaba la misma figura.

Al hilo de estos últimos antecedentes tributarios, la regulación general para los restantes municipios españoles no tardaría en llegar. Así, la Ley 48/1966, de 23 de julio, de Reforma de las Haciendas Locales, estableció en general, para todos los municipios españoles, el denominado Impuesto Municipal de Circulación de Vehículos por la vía pública, que constituye el antecedente más inmediato del IVTM, que fue implantado mediante la Ley 39/1988 y entró en vigor a partir del 1 de enero de 1990.

Su regulación actual se contiene en el TRLRHL, artículos 92 a 99, inclusive, en donde apenas se contemplan cambios importantes en lo que a su naturaleza y estructura se refiere respecto a aquél, ya que introdujo unas ligeras modificaciones de carácter formal, entre ellas, el cambio de denominación, puesto que no se produjeron cambios relevantes con la aprobación de la Ley de Bases de Régimen Local de 1975, ni tampoco con el Real Decreto 3250/1976 que la desarrolló, salvo en el aumento sustancial de los tipos de gravamen que habían quedado en niveles muy bajos.

De nuevo serían objeto de aumento los tipos impositivos a través de la Ley de 28 de octubre de 1981, que estableció una tarifa de tipos en los que los anteriores

[315] PÉREZ ROYO, F.: "El Impuesto municipal…", op. cit., pág. 919.

figuraban como tipos mínimos y en todo caso obligatorios, a la vez que se fijaban las alícuotas máximas hasta las que podían acceder los municipios si así lo aprobaban y recogían en sus respectivas ordenanzas. El Texto Refundido de Régimen Local, RDleg 781/1986, recogió toda esta normativa que se mantuvo en vigor hasta la aprobación de la LRHL, con la que se produjo no tanto el cambio sustancial del impuesto como sí el nominal, y manteniéndose esencialmente en la actualidad.

No conviene olvidar, sin embargo, que aun siendo en el ámbito estatal y debido a su adquisición, a los vehículos automóviles también se les sometió, primero a una sobrecarga fiscal, en el Impuesto sobre el Lujo, bajo la categoría titulada como "uso, tenencia y disfrute de automóviles", y más tarde, en el IVA, en los primeros años de su implantación, se les aplicó el tipo impositivo del 33 por 100 de gravamen, sobretipo impositivo que desapareció al prosperar la medida armonizadora del impuesto entre todos los países miembros, que exigía la supresión de los tipos de gravamen incrementados en el IVA.

La imposición municipal que recae sobre vehículos tiene en la doctrina hacendística[316] una favorable acogida que puede venir apoyada en varios aspectos que le sirven de predicamento.

Ante todo, destaca su adecuación al principio tributario del beneficio, puesto que los municipio incurren en múltiples gastos derivados de la autorización de las vías públicas y del deterioro de su firme, de las aceras, etc., debidos a la circulación y aparcamiento de los vehículos, a la vez que realizan un buen número de inversiones destinadas a mejorar la circulación, tales como pavimentado, trazado de viales, así como por la dedicación del espacio urbano para aparcamiento y vías de circulación, señalización y ordenación del tráfico, etc., todo lo cual permite considerar que un impuesto sobre la circulación o sobre los vehículos podría interpretarse como una forma de contraprestación que a modo de *cuasi precio* satisfaría el propietario por el conjunto de los servicios que recibe, aunque se opina[317] que, desde esta consideración, poca justificación tendría la diversidad de cuotas; sin embargo, en su apoyo, estaría el

[316] Por todos, MONASTERIO ESCUDERO, C. y SUÁREZ PANDIELLO, J.: *Manual de Hacienda Autonómica y Local*, Ariel economía, Barcelona, 1999, pág. 330.
[317] *Ibidem*, pág. 330.

hecho de que, en algunos supuestos, suele existir una correlación entre las cuotas y el peso y envergadura de los vehículos.

También algunos autores[318] han conectado al impuesto con el principio de equivalencia, al entender que representa el pago por la utilización y desgaste de las vías públicas que producen los vehículos, aunque tal consideración se desvanece si se considera que, en general, las cuotas a satisfacer se desvinculan del empleo de indicadores sobre esta cuestión. En todo caso, hay que considerar que la justificación del gravamen no se apoya exclusivamente en el principio del beneficio, como vamos a ver.

Por otra parte, la justicia del gravamen se asienta también en el hecho de que los vehículos constituyen bienes que denotan la capacidad de pago o contributiva en sus propietarios, que mediante su empleo personal pueden satisfacer sus necesidades de transporte de forma particular sin tener que recurrir al transporte público, de ahí que la tenencia y uso deban ser objeto de imposición atendiendo a los dictados del principio de justicia tributaria, y así, como entre los vehículos de tracción mecánica, se pueden diferenciar clases y categorías diferentes que alcanzan valores de compraventa muy variados en el mercado, parece razonable establecer tarifas con cuotas diferenciadas que graven con mayor intensidad a los vehículos de naturaleza suntuaria y de modo menos gravoso a las motocicletas y vehículos menos potentes.

Además, debemos considerar su condición de impuesto que permite corregir los efectos externos de carácter negativo que la posesión y uso de los vehículos comporta a los municipios, especialmente en lo que respecta al deterioro del medio ambiente al provocar un alto índice de contaminación atmosférica, además del exceso de ruidos. Así que a tenor del principio "quien contamina paga" es posible internalizar el impuesto, incluso se pueden aprobar cuotas impositivas diferenciadas para los vehículos en función del mayor o menor índice de contaminación que procuren, considerando que existe una correlación entre éste y el grado de consumo y categoría del carburante.

El IVTM es compatible con las tasas por realización de actuaciones y regulación y control del tráfico urbano y con los precios públicos por estacionamiento

[318] TIPKE., y LANG, J.: *Steuerrech*, Otro Schmidr, Köln, pág. 676.

en la vía pública -ORA-. Destaca también, en materia de armonización comunitaria, que por el deseo de eliminar las distorsiones de la competencia entre las empresas de transporte de los diversos Estados Miembros, se aprobó la Directiva 93/89 del Consejo relativa a los impuestos sobre determinados vehículos utilizados para el transporte de mercancías por carretera, por la que se fija una cuantía mínima para los impuestos que graven la circulación de vehículos destinados a dicho transporte con tonelaje superior a 12 toneladas métricas.

El IVTM es un impuesto cuya estructura muestra una importante sencillez en el procedimiento de liquidación y en su gestión, a la vez que favorece la financiación municipal de todos los municipios, por su condición de impuesto obligatorio y por el elevado número de vehículos que existe en nuestro país. Facilita, asimismo, una recaudación estable, en la medida que la elasticidad de la demanda de vehículos es bastante baja como demuestra el comportamiento de ésta ante las distintas situaciones económicas e, incluso, ante la elevación de los precios de los combustibles debidos a crisis petrolíferas.

Por otra parte, es uno de los pocos impuestos municipales que actúa en un ámbito ajeno al de los bienes inmuebles que, en general, constituye el eje central de la fiscalidad municipal, lo que favorece la siempre deseable versatilidad fiscal municipal.

En efecto, el IVTM, constituye el instrumento sobre el que se materializa el gravamen municipal sobre los vehículos, tercera pata, junto con inmuebles y actividades económicas, sobre la que se asienta el actual sistema fiscal de estas corporaciones, y, pese a las importantes razones que se acaban de ver, procura un moderado y estable nivel de ingresos a los municipios[319], que en general se aproxima, sin llegar a alcanzarla, a la tercera parte del total de ingresos que proporciona el principal impuesto municipal: el IBI.

La naturaleza de este gravamen, al que siguiendo una tónica general en el TRLRHL se le califica como tributo, puede resumirse en las siguientes notas que le caracterizan como impuesto, ya que debe ser excluida su consideración como tasa o

[319] A modo de ejemplo, en el Ayuntamiento de Madrid, la recaudación total se mueve alrededor de los 140 millones de euros, en torno al 15 por 100 de la recaudación total de los Capítulos 1 y 11 del Presupuesto de ingresos del Ayuntamiento, lo que da idea de su importancia.

precio a satisfacer por la utilización de la red viaria, con la que en principio se identificaba a su antecedente más cercano.

a) *Impuesto directo*

Se trata sin duda de un impuesto, así lo expresa el propio TRLRHL en el artículo 92.1, y pese a que cuente con una inspiración histórica que lo relacione con una tasa, y ello porque en el hecho imponible no se produce actividad administrativa alguna y porque, aunque los métodos de cuantificación no se ajusten específicamente a conceptos plenamente relacionados con la capacidad económica, tampoco conducen a un cálculo preciso e individualizado del beneficio que procuran las vías públicas o del coste que se les produce mediante el empleo del vehículo gravado[320].

Y un impuesto directo, porque grava una manifestación directa de la capacidad contributiva, de carácter patrimonial -la titularidad de los vehículos de motor, y no la circulación de éstos-, desvinculándose de la histórica influencia que tuvo bajo el concepto de tasa y de la polémica sostenida por la doctrina respecto al anterior Impuesto sobre la Circulación al que se consideraba por algunos como una especie de "tasa-precio" por su conexión directa con la prestación de servicios públicos como consecuencia de la utilización de las calzadas y de la red viaria municipal[321], y, en igual forma, se desliga de su exacción vinculada a que los vehículos circulen, como presunción relativa al presupuesto de hecho que podía otorgarle su anterior denominación, de la que se huyó al asignarle su último y actual título. Debe añadirse, además, el hecho de que en la norma que lo regula no se exige la repercusión o traslación de la cuota a tercera persona ajena al obligado tributario.

b) *Impuesto real*

Porque así se desprende de la descripción del hecho imponible "titularidad de vehículos de tracción mecánica" y para su exacción se atiende y hace referencia a unos concretos bienes o derechos y no a una persona.

c) Impuesto patrimonial

De acuerdo con su contenido, el impuesto se exige sobre la tenencia de determinados elementos patrimoniales -los vehículos de tracción mecánica- que

[320] SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: "¿Cuál es el hecho imponible en el IVTM? Reflexiones a partir de determinados supuestos específicos", *Tributos Locales*, núm. 36/2004, pág. 79 y ss.
[321] ARAGONÉS BELTRÁN, E.: *Ley Comentada …,* op. cit., pág. 92.

constituyen su objeto de gravamen, y es por ello, parcial, ya que sólo tiene en cuenta dichos componentes del patrimonio del titular, prescindiendo de la consideración de cualquier otro elemento patrimonial para la determinación de su capacidad contributiva, así que el impuesto se muestra bajo una dimensión parcial de gravamen patrimonial, aunque puede incorporar alguna fiscalidad extrafiscal como la protección al medio ambiente.

d) *Impuesto objetivo*

Toda vez que atiende a las características objetivas del bien sobre el que recae -el vehículo- y no a las de carácter subjetivo que pudieran concurrir en su titular, que quedan al margen por ser completamente ajenas al hecho imponible y no intervenir en la cuantía de la carga tributaria, excepción hecha del supuesto desgravatorio en relación con las personas con minusvalía.

e) *Impuesto de titularidad municipal*

Ya que así viene establecido en el artículo 59.1 y en la disposición transitoria quinta TRLRHL, además de estar adscritos los recursos obtenidos por su mediación a los municipios, únicos que pueden exigirlo, y no los demás entes locales.

f) *Impuesto de exacción obligatoria*

Según el artículo 59.1 c) TRLRHL, su exigencia es obligada en todos los municipios del territorio español sin excepción alguna[322], pues su aplicación es automática, ello representa que no se precisa de Acuerdo de imposición por parte del municipio exactor, ni de aprobación de la Ordenanza reguladora correspondiente, salvo que se desee hacer uso de la potestad de elevar las cuotas contenidas en las tarifas mediante la aplicación de coeficientes multiplicadores, se quiera aplicar alguna bonificación potestativa o regular otros aspectos concretos para su mejor gestión.

g) *Impuesto potestativo para las Comunidades Autónomas*

La previsión genérica para que las Comunidades Autónomas puedan aumentar el número de sus tributos reclamando para sí materia imponible de los municipios, que se encuentra en el artículo 6.3 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), se concretó inicialmente en la Disposición Adicional Quinta, de

[322] Véase la STC 233/1999, de 16 de diciembre, que desestima la impugnación relativa al carácter obligatorio de los impuestos locales, especialmente el fundamento 22.

la LRHL, respecto de este impuesto. De modo que pese a su naturaleza municipal, su materia imponible puede ser reclamada por las Comunidades Autónomas, y así se recoge en la DA primera, apartados 1 a 5 TRLRHL.

Atendiendo a esta regulación, y conforme al artículo 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, éstas podrán establecer y exigir un impuesto sobre la materia imponible gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, estableciendo la Comunidad autónoma que ejerza dicha potestad las compensaciones oportunas a favor de los municipios comprendidos en su ámbito territorial que revestirán una o varias de las siguientes fórmulas: subvenciones incondicionadas o participación en los tributos de la Comunidad autónoma de la que se trate, distinta de las previstas en el artículo 142 de la Constitución.

Las compensaciones referidas no podrán suponer minoración de los ingresos que vengan obteniendo los ayuntamientos por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica ni merma en sus posibilidades de crecimiento futuro por dicho impuesto. Y el ejercicio de esta potestad supondrá la creación de un tributo nuevo, propio de la comunidad autónoma correspondiente, así como la supresión del IVTM respecto de los municipios comprendidos en su ámbito territorial. En los casos en que las comunidades autónomas supriman el impuesto propio que hubieran establecido, los ayuntamientos integrados en los territorios respectivos de aquéllas vendrán obligados a exigir automáticamente el IVTM.

En principio, parece poco probable que las Comunidades Autónomas hagan uso de esta potestad para abrogarse el impuesto, entre otras razones porque la aprobación de un nuevo impuesto autonómico exigiría la supresión del actual de titularidad municipal, y ello, además de comportar una evidente reacción de rechazo en los municipios afectados, obligaría a realizar un notable esfuerzo financiero a la Comunidad que así lo decidiese, que debería fijar las correspondientes medidas compensatorias a favor de los municipios, con lo que el resultado final podría ser poco productivo, teniendo en cuenta que la compensación habría de ser tan garante como se prevé en la norma, debiéndose fijar parámetros compensatorios muy diversos en sus

múltiples municipios, que impidieran que sus recursos actuales y futuros por este impuesto se viesen mermados.

Frente a tales desventajas, y en sentido contrario, sí creemos que sería deseable que los dos impuestos de las Haciendas territoriales que gravan los vehículos se exigiesen en un mismo nivel de Hacienda, considerando como más adecuado el local, para aprovechar las economías de escala que ello procuraría en el ámbito de la gestión, reduciendo los costes que la gestión específica de cada uno de ellos comporta, evitando la duplicidad de actuaciones y bases de datos, de modo que podría analizarse la conveniencia de reunir el Impuesto que comentamos y el de Matriculación al socaire del dictado constitucional previsto en el artículo 142.

El legislador ha previsto, para evitar que pudiera producirse el vacío en la aplicación del impuesto, que si tras la avocación del mismo por una Comunidad autónoma ésta lo suprimiera más tarde, de inmediato y automáticamente habría de exigirse de nuevo por todos los Ayuntamientos integrados en su territorio, dado que se trata de un impuesto de exacción obligatoria en todo el territorio nacional.

h) *Periódico*

Debemos tener en cuenta que a un período impositivo, en general el año natural, viene referido el hecho imponible y no a un acto aislado y de ejecución instantánea, sin perjuicio de que su devengo se concrete en el primer día del período impositivo.

i) *Sin deducción de las cargas reales o personales*

Estas no pueden descontarse de la base imponible, aunque existan y afecten por ello al valor patrimonial de los vehículos o a la riqueza de los titulares.

j) *De estructura diferenciada*

En efecto, el importe de la cuota tributaria del impuesto viene fijado en las tarifas directamente, sin que el hecho imponible deba ser cuantificado por unidades de valoración que permitan la aplicación de alícuotas para el establecimiento de la cuota tributaria, de ahí que no sea un impuesto proporcional y sí de cuotas diversificadas atendiendo a las distintas categorías en las que se clasifica el hecho imponible.

k) *De gestión municipal*

Porque, a excepción de los otros impuestos obligatorios, la gestión íntegra del IVTM se lleva a cabo exclusivamente por el municipio, atendiendo a la matrícula del mismo y sin que la posible colaboración interadministrativa de las Jefaturas Provinciales de Tráfico a las que se refiere el artículo 99 TRLRHL, ni la posibilidad de delegación y colaboración general prevista en los artículos 7 y 8 del mismo texto normativo deban empañar esta afirmación.

l) *Compatible con la aplicación de tasas dentro del término municipal*

Estas pueden establecerse por la realización de actuaciones singulares de regulación y control del tráfico urbano, y además, será compatible con la exigencia de precios públicos por el estacionamiento de vehículos[323] en zonas especiales -azul, verde, etc.-, como se precisaba en la redacción primigenia de la DA sexta de la Ley 39/1988, que actualmente se ha trasladado al artículo 20.4, letra z) TRLRHL, contrariamente a la incompatibilidad que se dictaba en su regulación histórica que rigió hasta la Ley 2/1987, sobre Fiscalidad Municipal en la Ordenación del Tráfico Urbano que la suprimió. La compatibilidad proclamada con el nacimiento del nuevo impuesto tenía su justificación en el hecho de que en la regulación histórica figuraba su incompatibilidad con cualquier otro tributo que recayese sobre la circulación o el rodaje, incluidas las tasas por aparcamiento vigilado.

En la fiscalidad municipal sobre los vehículos conviven junto al IVTM un buen número de tasas que al amparo de marco legal encuentran acomodo en el sistema. En el artículo 20 TRLRHL se contemplan, en listado ejemplificativo no exhaustivo, algunos supuestos que pueden motivar la exacción mediante tasas compatibles[324], si así se quisiera, con el impuesto, tales como entradas de vehículos a través de las aceras y reservas de vía pública para aparcamiento exclusivo, parada de vehículos, carga y descarga de mercancías de cualquier clase (art. 20.3h);

[323] En la actualidad, la citada referencia a precios públicos por el estacionamiento de vehículos debe entenderse referida al concepto de tasas.

[324] Aunque en el art. 20.3.o) se precisa que pueden establecerse tasas por "rodaje y arrastre de vehículos que no se encuentren gravados por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica", debe interpretarse que a causa de la no concurrencia de los elementos determinantes del hecho imponible del impuesto, en particular, que su tracción no sea mecánica. Esta particularidad permite concluir a *sensu contrario* la incompatibilidad de dicha tasa con el IVTM cuando un vehículo sí que esté gravado por él.

estacionamiento de vehículos de tracción mecánica en las vías de los municipios dentro de las zonas que a tal efecto se determinen y con las limitaciones que pudieran establecerse (art. 20.3.u); o la inspección de vehículos (art. 20.4.j).

m) *Con exigencias de armonización*

Y ello porque, con la intención de eliminar las distorsiones competitivas entre las distintas empresas de transporte comunitarias, se aprobó, como indicamos, la Directiva del Consejo 93/89/CEE, de 25 de octubre de 1993, relativa a la aplicación por los Estados miembros de los impuestos sobre determinados tipos de vehículos utilizados para el transporte de mercancías por carretera, que establece la obligación de fijar una cuantía mínima al importe de los impuestos que recaigan sobre esta clase de vehículos y que tengan un peso total en carga autorizado igual o superior a doce toneladas.

V.3.2. La cuantificación del IVTM.

V.3.2.1.Base imponible.

No existe en este impuesto un concepto de base imponible dineraria sino una ordenación por categorías de hecho imponible que permite acceder, directamente, y sin empleo de tipos impositivos a conocer la cuota tributaria, en forma análoga aunque más simple sin duda, al procedimiento seguido en el IAE. Aunque los parámetros no monetarios empleados para diferenciar el hecho imponible y asignar las cuotas se diferencian en potencia fiscal para los turismos y tractores; número de plazas para los autobuses; carga útil para los camiones, remolques y semirremolques; y cilindrada para las motocicletas y ciclomotores, en puridad pueden reconducirse a tan sólo dos[325]: la potencia -medida en caballos fiscales para turismos y tractores, y en centímetros cúbicos para motocicletas y ciclomotores- y la capacidad de carga -medida en número de plazas en autobuses y en unidades de peso transportables cuando se trata de camiones, remolques y semirremolques-.

Mediante el empleo de dichos parámetros se alcanza una gran simplificación en la gestión del impuesto, porque se trata de datos conocidos y que figuran expresados

[325] *Vid.* GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGUERO, F. A.: *El Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica*, Comares, enero 2004.

de modo inexcusable en la documentación obligatoria de cada vehículo. Esta facilidad entra ciertamente en colisión con la más perfecta aproximación a la correcta medición de la capacidad económica que se manifiesta con la titularidad del vehículo, sobre todo si se considera que el impuesto se adapta al modelo de impuesto patrimonial, alejándose de su concepción desde el principio de equivalencia que en otros tiempos ha podido identificarlo con el uso del espacio público.

En la voluntad por alcanzar una mayor conciliación respecto al gravamen del valor patrimonial, se han planteado diversas opciones para sustituir los parámetros actuales por los valores inherentes a los vehículos gravados, teniendo en cuenta que así se hace en los impuestos autonómicos: IP, ITP y AJD e ISD, mediante el empleo de tablas de valoración para vehículos usados aprobadas por el Ministerio de Economía y Hacienda, o acudiendo a los valores de la primera adquisición[326], ponderando su antigüedad mediante coeficientes variables, u otras fórmulas. No obstante, no debe ocultarse que la adopción de estas medidas comportarían algunos problemas, especialmente aportando complejidad a su no costosa gestión, y sin duda litigiosidad, así como efectos desincentivadores en la renovación del parque móvil.

[326] POVEDA BLANCO, F y SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: "La financiación impositiva…", op, cit., pág. 112.

V.3.2.2.Cuota tributaria.

El IVTM se caracteriza por su genuino proceso liquidatorio en el que destaca la forma de establecer la cuota, que al amparo de la categoría establecida en el artículo 56.1, subapartado b), de la LGT permite, su determinación según una cantidad fija señalada al efecto, al igual que ocurre en el IAE, por lo que se produce la inexistencia de base imponible, ya que la Ley se limita a clasificar a los vehículos en diversas categorías a las que fija cuotas diferentes atendiendo a diversas circunstancias, como son la potencia, capacidad en plazas, carga útil y cilindrada.

Por dicha razón, el impuesto carece también de la base liquidable, así como de tipos de gravamen, y las cuotas correspondientes a las distintas modalidades de vehículos vienen recogidas directamente en el cuadro de tarifas que figura en el artículo 95.1 del TRLRHL, que se transcribe a continuación, diferenciándolas por clases de vehículos:

TARIFAS DEL IVTM. TURISMOS

Caballos fiscales (CF)	**Cuota en euros**
De menos de 8	12,62
De 8 hasta 11,99	34,08
De 12 hasta 15,99	71,94
De 16 hasta 19,99	89,61
De 20 en adelante	112,00

TARIFAS DEL IVTM. AUTOBUSES

Número de plazas	**Cuota en euros**
De menos de 21 plazas	83,30
De 21 a 50 plazas	118,64
De más de 50 plazas	148,30

TARIFAS DEL IVTM. CAMIONES

Carga útil	**Cuota en euros**
De menos de 1.000 kg.	42,28
De 1.000 a 2.999 kg.	83,30
De más de 2.999 a 9.999 kg.	118,64
De más de 9.999 kg.	148,30

TARIFAS DEL IVTM. TRACTORES

Caballos fiscales (CF)	**Cuota en euros**
De menos de 16	17,67
De 16 a 25	27,77
De más de 25	83,30

TARIFAS DEL IVTM. REMOLQUES

Carga útil	**Cuota en euros**
De menos de 1.000 y más de 750 kg.	17,67
De 1.000 a 2.999 kg.	27,77
De más de 2.999 kg.	83,30

TARIFAS DEL IVTM. OTROS VEHÍCULOS

CONCEPTOS	**Cuota en euros**
Ciclomotores	4,42
Motocicletas hasta 125 cc.	4,42
Motocicletas de más de 125 hasta 250 cc.	7,57
Motocicletas de más de 250 hasta 500 cc.	15,15
Motocicletas de más de 500 hasta 1.000 cc.	30,29
Motocicletas de más de 1.000 cc.	60,58

El cuadro que establece la norma legal, y que hemos escindido aprovechando su clasificación en seis grupos o categorías, atiende a muy diversas unidades de medida según los casos: potencia fiscal[327], para los turismos y tractores; número de plazas, para los autobuses; carga útil, para el caso de camiones y de remolques y semirremolques, y cilindrada o centímetros cúbicos para las motocicletas, dejando una cuota fija para la categoría de ciclomotores. Las cuotas no se pueden diferenciar, como ocurría hasta finales del año 2002, según la población de derecho del municipio exactor, ya que como en general se hizo a través de la reforma introducida por la Ley 51/2002, se suprimió el factor población como influyente de la capacidad municipal para modular al alza las cuotas tributarias.

V.3.2.2.1. Incremento de las cuotas de tarifa.

Las cuotas establecidas en las tarifas podrán ser objeto de modificación a través de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, y tienen carácter de mínimas y subsidiarias, puesto que, como podremos ver, y atendiendo al criterio general del RD 2/2004, que interpreta las relaciones del principio de autonomía local y el principio de reserva de ley en materia tributaria que se contenía en la Sentencia del Tribunal Constitucional 19/2987, de 17 de febrero, los Ayuntamientos, en virtud al citado artículo 95.4 del TRLRHL, están capacitados para elevarlas mediante la aplicación de un coeficiente de incremento que no podrá ser superior a 2, y si no lo hicieran, serían éstas las que se aplicarían.

Así pues, se cuenta con dos medios para rectificar las cuotas anteriores: de una parte, la modificación automática que podrá venir dictada sin permitir actuación discrecional alguna por los municipios mediante las LPGE, y de otra, por medio de la modulación municipal, en este impuesto, sólo al alza, por la posible aplicación de un coeficiente que deberá moverse en el intervalo que va desde 1 hasta 2. Esta potestad que se atribuye a los municipios para aumentar las cuotas, es sin duda una muestra del sentir bastante generalizado de que la tarifa contiene cuotas que se consideran reducidas o de cuantía moderada que, en ocasiones, quedan por debajo del efectivo

[327] La potencia fiscal expresada en caballos fiscales se debe establecer según el artículo 260 del Código de Circulación.

coste de gestión que requiere, así que existe una relativa coincidencia en considerar que las cuotas de las Tarifas podrían ser objeto de una reestructuración que garantice su productividad.

Cuota incrementada = Cuota de Tarifa x Coeficiente de incremento

Cuando los ayuntamientos no hagan uso de las facultades que la norma les concede para aplicar coeficientes de incremento, las cuotas resultantes, dado que se trata de un impuesto obligatorio, serían las que con carácter de cuotas mínimas o supletorias contiene el cuadro de tarifas.

Respecto al coeficiente que pueden los municipios aplicar para incrementar las cuotas de la tarifa, se prevé que podrá ser diferente no solo para cada clase o categoría, sino para cada uno de los tramos fijados en cada clase de vehículo, sin que deba exceder en ningún caso del límite máximo fijado por la Ley, es decir de 2. La redacción actual de la norma ha clarificado las dudas anteriores, pues no era una cuestión pacífica, ya que la doctrina estaba dividida en su interpretación, respecto a si los Ayuntamientos podían modificar los coeficientes de incremento aun dentro de una misma categoría de vehículos, y lo razonable era pensar que sí desde la perspectiva que otorgaba una mayor facultad municipal[328], siempre que las cuotas no superasen el límite legal, pues a ello conducía la más favorable interpretación del principio de soberanía municipal de acuerdo con el mandato legal[329]. La modificación de la redacción legal se ha mostrado proclive a mantener como adecuada dicha interpretación. Lo cual quiere decir que si, por ejemplo, en la clase turismo, un municipio decidiese hacer uso de dicha potestad, podría establecer coeficientes diferentes para cada tramo de los allí comprendidos, y podría cambiarlos también para las demás clases.

Pero también debe entenderse, que las cuotas señaladas en las Tarifas pueden ser objeto de modificación aplicando coeficientes de incremento distintos pero idénticos para cada clase de vehículos, pues así se desprende de la norma, incluso

[328] POVEDA BLANCO, F.: *Los Impuestos municipales,* Tecnos, Madrid, 2000, pág. 181.
[329] Así lo entendía también el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su Sentencia de 27-6-1996.

también podrían ser diferentes, como hemos visto, para cada tramo, pues la voluntad del legislador es que los Ayuntamientos puedan modular su capacidad recaudatoria con la mayor libertad y versatilidad, cumpliendo los dictados constitucionales cuya exigencia es de autonomía y suficiencia financiera.

Como resultado de esta nueva habilitación municipal, que otorga una mayor potestad para modular las cuotas tributarias sin exigencia de requisito alguno, al autorizar a establecer un coeficiente de incremento distinto para cada categoría de vehículos, e incluso, diferenciarlos según su potencia, se ha dicho que ello permite aproximar al IVTM hacia la progresividad fiscal[330], que resultó beneficiada con ocasión de la reforma de la Ley 51/2002, pues, en general, existe una correlación entre potencia y coste, de modo que a mayor potencia mayor será el coste y la mayor cuota previsiblemente asignada conciliará con dicho principio de justicia tributaria.

En este sentido, NAVARRO HERAS[331] va a precisar que hasta el 31 de diciembre de 2002, las entidades locales podían establecer sólo un coeficiente para cada clase de vehículos -seis en total- y a partir de enero de 2003, pueden fijar cinco tipos diferentes para turismos, tres para autobuses, cuatro para camiones, tres para tractores, tres para remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica, y, finalmente, seis para otros vehículos (motocicletas y ciclomotores), es decir, un total de 24 valores para los coeficientes de incremento que pueden ser diferentes. Sin embargo, esta concordancia no siempre se cumple, sobre todo en vehículos antiguos, de modo que no resulta fácil conciliar la capacidad económica que debe concurrir en el elemento objetivo del hecho imponible con los índices que para su exacción se establecen en el cuadro de cuotas, razón por la que parte de la doctrina sugiere que sería preferible una mayor vinculación de la carga fiscal a satisfacer con el valor de adquisición cuando es nuevo, con su valor venal o con el valor depreciado, aun entendiendo la dificultad que ello comportaría.

[330] SERRANO ANTÓN, F.: "La influencia de …", op. cit., pág. 22.

[331] NAVARRO HERAS, R. A.: "Novedades en el Impuesto sobre vehículos de Tracción Mecánica, Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras e Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana", *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 244/2003, pág. 9.

V.3.2.2.2. Clases de vehículos

Se dice en el apartado 3 del artículo 95 TRLRHL que reglamentariamente se determinará el concepto de las diversas clases de vehículos y las reglas para la aplicación de las tarifas. Tal desarrollo reglamentario se aprobó por medio del RD 1576/1989, de 22 de diciembre, por el que se dictaron las normas para la aplicación del IVTM, pero en cuanto al concepto de las diversas clases de vehículos, el precepto citado remitió a la Orden Ministerial de 16 de julio de 1984. Sin embargo, esta Orden Ministerial fue derogada por el RD 2822/1998, que aprobó el Reglamento General de Vehículos.

Según el Reglamento General de Vehículos, la definición correspondiente a cada una de las categorías es:

CLASES Y DEFINICIÓN DE VEHÍCULOS EN EL IVTM

Clase	Definición
Turismo	Automóvil destinado al transporte de personas que tenga, por lo menos cuatro ruedas y, además del asiento del conductor, 8 plazas como máximo.
Autobús (1)	Automóvil con más de 9 plazas incluida la del conductor, destinado por su construcción y acondicionamiento al transporte de personas y sus equipajes
Camión	Automóvil con cuatro ruedas o más concebido y construido para el transporte de mercancías cuya cabina no está integrada en el resto de la carrocería y con un máximo de 9 plazas, incluida la del conductor.
Tractor agrícola (2)	Vehículo especial autopropulsado, de 2 o más ejes, especialmente concebido y construido para arrastrar, empujar, llevar o accionar aperos, maquinaria o remolques agrícolas.
Remolque	Vehículo no autopropulsado y concebido para ser remolcado por un vehículo a motor.
Semirremolque	Vehículo no autopropulsado y concebido para ser acoplado a un automóvil, sobre el que reposará parte del mismo, transfiriéndole una parte sustancial de su masa.
Ciclomotor	a) Vehículo de 2 ó 3 ruedas provisto de cilindrada no superior a 50 cm^3, si es de combustión interna, y con una velocidad máxima por construcción no superior a 445 km/h. b) Vehículo de 4 ruedas cuya masa en vacío sea inferior a 350 kg. No incluida la masa de las baterías en el caso de vehículos eléctricos, cuya velocidad máxima por construcción no sea superior a 45 km/h y con un motor de cilindrada $\leq$ 50 cm^3 para los motores de combustión interna, o cuya potencia máxima neta sea $\leq$ 4kw para los demás tipos de motores.
Motocicleta	Automóvil de 2 ruedas o con sidecar

Notas:

(1) También llamado autocar y se incluye en esta rúbrica al trolebús como vehículo conectado a una línea eléctrica y que no circula por raíles.

(2) Comprende también a los "tractocamiones" y los "tractores de obras de servicios".

A la vista de las clases descritas, cabe plantearse cómo deben considerarse ciertos supuestos de dudosa consideración. Así, respecto a:

-Los *cuatriciclos ligeros* tendrán, según el RD 2822/1998, la consideración de ciclomotores, por lo que les será aplicable la misma cuota que a éstos.

-Los *vehículos derivados de turismos*, por ejemplo, los todoterrenos y los *vehículos mixtos adaptables*, de los que son un ejemplo las furgonetas, están definidos en el RD 2822/1998, y sin embargo no se contienen expresamente en las Tarifas[332]. No obstante, según Sentencias de los Tribunales, se debe entender que:

a) Los destinados a carga deben tributar como camiones en función de su carga útil.

b) Los destinados al transporte de personas[333], tras la correspondiente adaptación, deberán tributar como automóviles de turismo, y también por parte de la Dirección General de Coordinación de las Haciendas Territoriales[334].

c) Cuando los destinos se simultaneen de forma estable y permanente, se deberá atender al fin que tiene la condición determinante, es decir, si lo es la carga de personas o la de mercancías. De acuerdo con ello, deberá conceptuarse[335] como camión, el número de los asientos no exceda de la mitad de los que conforme a su categoría o estructura pudiera llevar como máximo, descontada en todo caso, la plaza del conductor; y como turismo, cuando, por el contrario el número de los asientos exceda de la mitad de dicha capacidad, por la doble circunstancia de estar destinado principalmente al transporte de viajeros y, además, no exceder por su propia estructura de nueve plazas, incluida la del conductor.

[332] Las Consultas de las DGCHT de 9-2-1990 y 25-3-1991 expresan que las modificaciones de ambos tipos de vehículos no impiden su consideración como turismos a los efectos de su tributación por el IVTM.

[333] Sentencias del TSJ de Cataluña de 15-6-1998, y del TSJ de Madrid, de 17-6-1998.

[334] DGCHT 25-3-1990.

[335] DGCHT, consultas de 20-3-1990 y 28-7-1999.

d) Si el espacio que está destinado a la carga se sustituyese íntegramente, de manera provisional, por asientos para el transporte de personas, tributaría como si se tratase de un camión. No obstante, si la modificación se realizase con carácter permanente, entonces deberá tributar como vehículo de turismo, sin que en ningún caso pueda tributar como autobús, ya que por su estructura no puede exceder de 9 plazas de capacidad, incluida la del conductor[336].

En cualquier caso, la rigidez que muestra la Tarifa del impuesto puede plantear dificultades para clasificar a los nuevos medios de transporte de acuerdo a su correcta aplicación. De la Contestación de la DGT de 4 de junio de 2004, se desprende que, en principio, para los llamados "vehículos mixtos" no existe un criterio inequívoco a los efectos de la aplicación de las Tarifas del impuesto, pues aunque están ideados para realizar básicamente funciones de carga que les haría tributar como si de camiones se tratase, si se destinasen, efectiva y principalmente, al transporte de personas habrán de tributar como turismos.

En todo caso, la decisión final depende de los Ayuntamientos respecto a cada supuesto concreto, por lo que sería procedente para evitar controversias y litigiosidad, que el legislador modificase la actual clasificación de las Tarifas contemplando en forma específica la categoría de "vehículos mixtos".

-Los *vehículos funerarios* se consideran como vehículos derivados de turismo adaptados especialmente para el transporte de cadáveres que conserva las características esenciales, incluida la parte delantera del habitáculo destinado al transporte. Por esta razón deberán tributar como los turismos.

V.3.2.2.3. Prorrateo de las cuotas.

El IVTM es un impuesto periódico, como ya hemos comentado al analizar su naturaleza, según se desprende del contenido del artículo 96.1 TRLRHL en el que se afirma que el período impositivo coincide con el año natural, salvo en el caso de la primera adquisición de los vehículos. En este caso, el período impositivo comenzará el día en que se produzca dicha adquisición.

[336] DGCHT 28-7-1999.

Así pues, cabe distinguir dos situaciones distintas respecto al período impositivo.

a) En general coincidirá con el año natural, es decir, abarcará cada año desde el día 1de enero hasta el 31de diciembre.

b) El año de la primera adquisición, sin embargo, el período impositivo será en general inferior, ya que comenzará el día de la adquisición y llegará hasta el 31 de diciembre. Por tanto, esta segunda situación o supuesto de excepción, sólo coincidirá con el supuesto general de devengo cuando la primera adquisición tenga lugar el día uno de enero.

Ambas situaciones relativas al período impositivo son las que motivan la fecha del devengo de este impuesto.

El devengo del impuesto se produce el primer día del período impositivo, como se expresa en el artículo 96.2 TRLRHL, lo que significa, teniendo en cuenta los dos supuestos diferentes de período impositivo que pueden darse, que el devengo será:

a) En general, el día uno de enero de cada año.

b) Con carácter excepcional, cuando se trate del año de la primera adquisición del vehículo, el devengo se producirá el día de la adquisición. Debe hacerse notar que el devengo en esta situación de excepción no se produce con ocasión de su matriculación sino de la compra, es decir, el día en que ésta se realice.

La norma prevé la posibilidad de prorratear las cuotas del impuesto en los supuestos de período impositivo inferior al año natural, es decir, en los casos de primera adquisición o baja definitiva del vehículo, al señalar el apartado 3 del artículo 96 que el importe de la cuota del impuesto se prorrateará por trimestres naturales en los casos de primera adquisición o baja definitiva del vehículo. Y también procederá el prorrateo de la cuota en los mismos términos en los supuestos de baja temporal por sustracción o robo de vehículo, y ello desde el momento en que se produzca dicha baja temporal en el Registro público correspondiente.

En efecto, el prorrateo de la cuota es por trimestres naturales y obedece sólo a las causas citadas, es decir: primera adquisición o baja, distinguiendo entre la definitiva y la de carácter temporal, en cuyo caso, habrá de estar motivada por robo o

sustracción. El prorrateo, habrá de practicarse *de oficio*[337], sea o no solicitado por el sujeto pasivo, y por trimestres naturales, computándose, en todo caso, el pago de la cuota correspondiente al trimestre de alta y la del trimestre de baja. Por ello, el efecto reductor sobre la cuota sólo se producirá cuando el alta por la primera adquisición se produzca a partir del segundo trimestre del año y también, cuando la baja definitiva sea antes del cuarto trimestre.

La expresión "primera adquisición" debe interpretarse no desde la vertiente subjetiva de cada uno de los sujetos pasivos del impuesto que se suceden en el tiempo como titulares del mismo, sino desde la objetiva que la relaciona con su primera adquisición, pues sólo así tiene sentido el dictado acerca de que el período impositivo, en general, es coincidente con el año natural, y por ello el devengo es siempre, con la salvedad indicada, el día uno de enero, que determina que es su titular en dicha fecha quien debe satisfacer el importe íntegro de la cuota sin que las incidencias futuras puedan provocar un cambio de obligado tributario en ese mismo período.

De acuerdo con lo expuesto, se puede analizar el comportamiento de la cuota según cuál sea el trimestre en el que se produzca la incidencia legal, y cuál será la tributación efectiva, como recogemos en el cuadro que sigue:

Causa	**Trimestre**	**Reducción efectiva**
Alta	Primero	Ninguna
Alta	Segundo	25%
Alta	Tercero	50%
Alta	Cuarto	75%
Baja	Primero	75%
Baja	Segundo	50%
Baja	Tercero	25%
Baja	Cuarto	Ninguna

[337] La DGT en contestación a una consulta, en fecha 5-6-2002, afirmó que el sujeto pasivo tiene derecho al prorrateo de la cuota, por los trimestres posteriores al de la baja definitiva y para ello, el Ayuntamiento correspondiente deberá proceder de oficio a la oportuna devolución, sin perjuicio de que ésta pueda ser igualmente solicitada por el sujeto pasivo. Dicha devolución no constituye un supuesto de devolución de ingresos indebidos, sino la aplicación del prorrateo de cuotas que dispone la ley en un supuesto en el que ya se produjo el devengo del tributo.

No se ha previsto por el legislador que la cuota pueda ser objeto de prorrateo en los supuestos de transferencia del vehículo a lo largo del período impositivo, aunque se notifique al correspondiente registro público -Jefatura de Tráfico-, puesto que la expresión legal es clara, y la transmisión que se produzca por un titular anterior será la segunda o sucesiva adquisición, en cuyo caso no se modifica la fecha del devengo, que seguirá siendo el día uno de enero. Ocurre así porque, con motivo de la transferencia no se produce la baja del vehículo, sino tan sólo el cambio de nombre en el Registro, y, por ello no cambia la fecha del devengo, de ahí que sea el titular en el primer día del período impositivo quien deba realizar el pago de la cuota anual. Sólo a partir del año siguiente, tendrá efecto el cambio de sujeto pasivo, y con ello, el adquirente será quien haya de atender el pago de la cuota como nuevo sujeto pasivo, al figurar como el titular registral que constará en la Jefatura Provincial de Tráfico el día uno de enero.

Tampoco el legislador ha sido sensible a autorizar el prorrateo en el caso de embargo y precintado de vehículos, imponiéndose al parecer la simplicidad en la gestión, a los dictados de la justicia tributaria y, en particular, al principio de capacidad, y ello sin perjuicio de que la doctrina de los tribunales determine otro criterio.

Tampoco se considera el prorrateo de las cuotas entre los municipios cuando el titular del vehículo cambie de domicilio a lo largo del período impositivo, pues ello no conlleva modificación alguna de la fecha del devengo del impuesto, que se mantiene en el día uno de cada año natural, excepción hecha del año de la primera adquisición, y sin que tales fechas se vean alteradas durante el período impositivo en el que se dé el cambio de residencia que sufra el titular.

Por el contrario, sí está previsto[338] como procedente, el prorrateo de la cuota en los supuestos de baja temporal por sustracción o robo del vehículo, debiendo computarse desde el momento en que se produzca dicha baja temporal en el Registro público correspondiente, debiéndose devolver por el Ayuntamiento exactor al sujeto pasivo el importe del exceso de la cuota anual que haya satisfecho y que corresponda a los trimestres completos del año natural que queden pendientes de transcurrir al producirse la baja. Con ello, se procura una solución justa para aquellos supuestos en

[338] Debido a la introducción del apartado 3 al artículo 97 de la LRHL, por la Ley 50/1998.

los que el titular del vehículo no puede circular con él por estas causas ajenas a su voluntad, dejando su efectividad supeditada a la práctica del correspondiente acto administrativo.

El artículo 36 del RD 2822/1998, del Reglamento General de Vehículos, contempla los siguientes supuestos de baja temporal:

a) Cuando su titular manifieste expresamente la voluntad de retirarlos temporalmente de circulación.
b) Por sustracción del vehículo y a petición de su titular, el cual debe acreditar haber formulado la denuncia correspondiente.
c) Cuando se entregue para su posterior transmisión a un vendedor de vehículos con establecimiento abierto en España para esta actividad, a petición de su titular.
d) Cuando lo solicite un arrendador de un vehículo una vez finalizado el contrato de arrendamiento con opción de compra o de arrendamiento a largo plazo, de mutuo acuerdo o por resolución judicial, y el vehículo pase a poder de éste, para su posterior transmisión o arrendamiento.

En todos estos casos, el posible prorrateo de la cuota sólo afecta al supuesto b) de baja temporal por sustracción y no en los demás, que habrán de satisfacer la cuota por su importe íntegro sin derecho a devolución alguna del importe de la cuota anual.

V.3.3. Las exenciones y bonificaciones en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

En el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, y tras la descripción de dos supuestos de no sujeción[339], la LRHL va a agrupar también los beneficios fiscales en los dos tradicionales grupos, relativos a las exenciones y a las bonificaciones tributarias. Habrá que tener en cuenta, además, que, aunque los Ayuntamientos pueden reducir potestativamente las cuotas, a través de determinadas bonificaciones, van a

[339] El art. 92.3 LRHL va a considerar que no están sujetos al impuesto:

a) Los vehículos que habiendo sido dados de baja en los Registros por antigüedad de su modelo, puedan ser autorizados para circular excepcionalmente con ocasión de exhibiciones, certámenes o carreras limitadas a las de esta naturaleza.
b) Los remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica cuya carga útil no sea superior a 750 kilogramos.

tener, como hemos examinado, la posibilidad de incrementar las cuotas establecidas en el cuadro de tarifas (art. 95 LRHL), mediante la aplicación sobre ellas de un coeficiente, que no podrá ser superior a 2. Si los Ayuntamientos no desean incrementar la presión fiscal a través de la elevación de los posibles coeficientes, basta con no hacer uso de dicha facultad en sus ordenanzas, aplicándose el impuesto con arreglo a las cuotas del cuadro de tarifas. De este modo la autonomía tributaria local se va a poder expresar, bien incrementando las cuotas resultantes del cuadro de tarifas, bien estableciendo determinadas bonificaciones potestativas a que posteriormente aludiremos.

V.3.3.1. Las exenciones tributarias en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

El artículo 93 LRHL va a distinguir dos grupos de exenciones en el IVTM, relativos, respectivamente, a aquellas que se aplican por la Administración *de oficio* y aquellas otras cuya concesión exige la solicitud expresa por parte del interesado, expediéndose un documento que acreditará la concesión, una vez que haya sido declarada la exención.

V.3.3.1.1. Exenciones tributarias aplicadas “de oficio”.

Se van a considerar exentos los siguientes vehículos, sin necesidad de que la exención sea solicitada por los sujetos pasivos:

- Los vehículos oficiales del Estado, Comunidades Autónomas y Entidades locales adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana.

Estamos ante una exención permanente de carácter mixto, ya que por un lado se exige que la titularidad del vehículo corresponda al Estado, Comunidades Autónomas o Entidades locales -carácter subjetivo-, y por otro, sólo se aplicará la exención cuando los vehículos estén afectos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana -carácter objetivo de la exención-.

La jurisprudencia ha entendido que sólo se aplicaría la exención en relación a Administraciones Públicas de base territorial, quedando excluidos aquellos vehículos, incluso siendo oficiales, cuya titularidad corresponda a Organismos Autónomos, sin

que proceda utilizar la analogía para extender más allá de los términos estrictos el ámbito de la exención[340]. Además, resultará imprescindible el destino a la seguridad ciudadana o la defensa nacional[341].

- Vehículos de representaciones diplomáticas y organismos internacionales.

El apartado b) del artículo 93.1 va a establecer una doble exención permanente de carácter subjetivo. Por un lado, la exención en favor de los vehículos de representaciones diplomáticas, oficinas consulares, agentes diplomáticos y funcionarios consulares de carrera acreditados en España, que sean súbditos de sus respectivos países, externamente identificados y a condición de reciprocidad en su extensión y grado. Y por otro, estarán exentos los vehículos de organismos internacionales con oficina o sede en España, así como los de sus funcionarios o miembros con estatuto diplomático.

No se tiene en cuenta, en esta exención, la naturaleza, uso o destino de los vehículos, bastando la titularidad por parte de la representación diplomática, en el sentido amplio que describe la norma, unida al requisito formal "externo" de la identificación, y a condición, eso sí, de que el país a que pertenezca otorgue un mismo trato fiscal a la representación diplomática española. La condición de reciprocidad, como es lógico, no se exigirá en el supuesto de los vehículos pertenecientes a los organismos internacionales o de sus funcionarios o miembros con estatuto diplomático.

- Vehículos respecto de los cuales así se derive de lo dispuesto en tratados o convenios internacionales.

Nuevamente nos encontramos, ahora en el IVTM, con una exención redundante, ya que su aplicación vendría establecida también, y con carácter más general en los arts. 1.3 y 9.1 LRHL, así como en el propio art. 96 de la Constitución[342].

[340] Cfr. entre otras, la Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de julio de 1992 (Jurisprudencia Tributaria Aranzadi 1992, 210), la Sentencia del TSJ del País Vasco de 5 de febrero de 1996 (JT 1996,152) o la Sentencia del TSJ de Cataluña, de 16 de junio de 1.999 (JT 1.999, 1.826).

[341] En general, se considerarán exentos los vehículos del ejército, Guardia Civil, policía nacional y local. También se han considerado adscritos a la "seguridad ciudadana", entendida ésta en un sentido amplio que incluirá la protección civil, los vehículos del Cuerpo de Agentes Rurales (STSJ de Cataluña de 22 de enero de 1998). Por contra, no se debería aplicar la exención a los vehículos de AENA (STSJ del País Vasco de 5 de febrero de 1996).

Es relativamente frecuente el encontrar Acuerdos, Tratados o Convenios Internacionales que, aun abordando temas de interés bilateral o multilateral, tratan aspectos económicos de relevancia, descendiendo a la fiscalidad, no ya sólo a la problemática de la doble imposición, sino incluso al ámbito de concretos tributos locales[343], y que en todo caso habrán de ser aplicados[344].

- Las ambulancias y demás vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria o al traslado de heridos o enfermos.

Esta exención, hasta el año 2003, se consideraba "mixta", ya que sólo se reconocía a las ambulancias y vehículos destinados a la asistencia sanitaria que perteneciesen a la Cruz Roja.

La ampliación del tenor literal del precepto, a partir de la Ley 51/2002, y que se mantiene en la redacción vigente del artículo 93.1.d) LRHL, permite ya hablar de una exención de naturaleza objetiva y permanente que, sin ningún tipo de discriminación respecto a la posible titularidad pública o privada, va a beneficiar a todas las ambulancias o vehículos que estén directamente destinados a asistencia sanitaria o traslado de heridos o enfermos[345].

- Vehículos destinados al transporte público urbano.

El art. 93.1.f) LRHL va a contemplar una exención permanente de carácter objetivo, relativa a los autobuses, microbuses y demás vehículos destinados o adscritos al servicio de transporte público urbano, exigiendo como requisito añadido, que tengan una capacidad que exceda de nueve plazas, incluida la del conductor.

El requisito esencial de la exención, no cabe duda, será el destino al servicio de transporte público urbano, con independencia de la titularidad, y sin estar condicionada ni a la gestión directa o indirecta del mismo, ni, en el caso de régimen de

---

[342] Cfr., entre otros, PEDRAZA BOCHÓNS, J.V.: "El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica", *Palau 14*, núm. 18/1992, pág. 84.

[343] Cfr., como ejemplo, el art. 50 del Convenio de Cooperación de los Estados Unidos de 1 de diciembre de 1998.

[344] La Sentencia del TSJ de Andalucía de 24 de febrero de 1992 reconoció la aplicación de la exención en relación a determinados vehículos de las Hermanitas de los Pobres, en virtud del art. 5º del Acuerdo Estado español-Santa Sede, al que en otras ocasiones nos hemos referido.

[345] Así, y entre otras, se beneficiarían de la exención las ambulancias de instituciones públicas (Seguridad Social, Ejército) y otras instituciones privadas de carácter humanitario o benéfico (Asociación de Ayuda en Carretera, como ejemplo).

concesión administrativa (gestión indirecta), al otorgamiento de la concesión por el municipio de la inspección[346].

V.3.3.1.2. Exenciones tributarias "rogadas".

EL artículo 93.2 TRLRHL establece que los interesados han de instar, en su caso, la concesión de la exención, indicando las características del vehículo, su matrícula y la causa del beneficio, en relación a dos grupos de exenciones:

- Exención en favor de los minusválidos y personas con movilidad reducida.

Se va a distinguir, respecto a esta exención, entre los vehículos para personas de movilidad reducida y los matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo. En relación a los primeros, sólo se aplicaría la exención respecto a los contemplados en el apartado A del Anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por R.D. 2822/1998, de 23 de diciembre[347].

Respecto a los matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo, la exención se aplicará en tanto se mantengan estas circunstancias, tanto a los vehículos conducidos por personas con discapacidad, como a los destinados a su transporte[348]. En este caso se va a exigir, además de la solicitud de la concesión de la exención, que el interesado aporte el certificado de la minusvalía emitido por el órgano competente y justificar el destino del vehículo ante el Ayuntamiento de imposición, en la forma en que éste establezca en la correspondiente ordenanza fiscal.

---

[346] En este sentido se expresó, en contestación a consulta, la Dirección General de Tributos, el 23 de enero de 2003. Con anterioridad a la Ley 51/2002, esta exención no se aplicaba a los microbuses y, además, se exigía que el transporte se efectuase en régimen de concesión administrativa, con lo que se daba la paradoja de que no quedaban exentos los autobuses de las Sociedades municipales de transporte. Cfr., en este sentido, PÉREZ ROYO, F.*: "*El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica", en AAVV *Tratado de Derecho Financiero y Local*, op. cit., pág. 923.

[347] En concreto, se trataría de vehículos cuya tara no supere los 350 kilogramos y que no puedan alcanzar en llano una velocidad superior a los 45 km/h, proyectados y construidos especialmente -no meramente adaptados- para el uso de una persona con disfunción o incapacidad física.

[348] La Dirección General de Coordinación de las Haciendas Territoriales, en contestación a consulta de 22 de febrero de 2000, ha considerado que los vehículos con cambio automático están exentos siempre que se hayan adaptado para favorecer su utilización por quien presenta limitaciones físicas para valerse por sí mismo, pero no están exentos cuando la adaptación tiene por objeto facilitar su conducción por todo tipo de personas, padezcan o no limitaciones físicas.

La Ley va a considerar, a efectos de la aplicación de la exención, personas con minusvalía a quienes tengan esta condición legal en grado igual o superior al 33 por 100[349].

Finalmente, y en relación con esta exención, que podemos considerar de carácter mixto, por exigir requisitos subjetivos y objetivos, se va a establecer que, en los dos supuestos examinados, los sujetos pasivos no podrán ser beneficiarios por más de un vehículo simultáneamente. Se trata, con esta medida, de evitar posibles situaciones de elusión fiscal[350].

- Exención en favor de los vehículos agrícolas.

El artículo 93.1.g) va a establecer, finalmente, y también con carácter rogado, una exención permanente de carácter objetivo, y por tanto con independencia de la titularidad, en favor de los tractores, remolques, semirremolques y maquinaria provistos de Cartilla de Inspección Agrícola[351].

Debemos recordar que, en relación con estas dos exenciones de carácter rogado, y siendo de obligado reconocimiento por los Ayuntamientos una vez constatado el cumplimiento de los requisitos exigidos y tras su solicitud, la Administración municipal, una vez declarada la exención, deberá expedir un documento que acredite su concesión.

Finalmente, y antes de referirnos a las bonificaciones tributarias en el IVTM, tan sólo indicar que la Disposición Transitoria Decimocuarta de la LRHL ha previsto un régimen transitorio para amparar el disfrute de aquellas exenciones que, en relación

[349] La contestación a consulta, de la Dirección General de Tributos, de 4 de marzo de 2004, ha estimado que podría considerarse suficientemente probado que un pensionista que tiene reconocida una pensión en el grado de incapacidad permanente, absoluta o de gran invalidez, es una persona que tiene la condición legal de minusválido en grado igual o superior al 33 por 100, mediante la constancia de la resolución de la Seguridad Social por la que se reconoce la citada pensión, en la medida en que el reconocimiento de tales prestaciones presuponga el de tal grado de minusvalía.

[350] Cfr., en este sentido y entre otros, CHECA GONZÁLEZ, C.: *Exenciones en materia de Impuestos Locales*, op. cit., pág. 97, nota 118.

[351] De entre la relación de vehículos expresamente citados, observamos, en el sentido expresado por RODRIGO RUIZ, que la maquinaria agrícola, al no ser un vehículo expresamente tarifado, debería ser considerado como no sujeto a tributación, teniendo en cuenta el principio de legalidad o reserva de ley que preside, en nuestro ordenamiento, los elementos sustantivos de todo tributo. Cfr. RODRIGO RUIZ, M.A.: "Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica", en AAVV *La reforma de las Haciendas Locales*, II, Lex Nova, Valladolid, 1.991, págs. 133-134. Y en este mismo sentido MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: "Las modificaciones de la Ley 51/2002 en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica", *Tributos locales*, núm. 28/2003, pág. 77.

al IVTM, se puedan ver perjudicadas como consecuencia de la alteración de los requisitos exigidos en virtud del cambio legal operado por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, respecto a la redacción contenida en el art. 94 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

V.3.3.2. Bonificaciones tributarias en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

En el IVTM, además de la bonificación obligatoria del 50 por 100 de las cuotas exaccionadas en Ceuta y Melilla -por aplicación del art. 159.2 LRHL-, y las que también con carácter obligatorio puedan ser establecidas, siempre en norma de rango legal, por razones o acontecimientos de especial interés[352], el artículo 95.6 LRHL ha establecido, y siempre con carácter potestativo, la facultad de los Ayuntamientos para, mediante sus ordenanzas fiscales, regular tres bonificaciones que se aplicarían sobre la cuota del impuesto, incrementada o no por la aplicación del coeficiente al que se refiere el apartado 4 de este mismo artículo[353]. Los aspectos sustantivos y formales de estas bonificaciones, no previstos en la ley, serán establecidos en las respectivas ordenanzas.

Las tres bonificaciones potestativas contenidas en el art. 95.6 LRHL serían, en concreto, las siguientes:

- Bonificación de hasta el 75 por 100 en función de la clase de carburante que consuma el vehículo, en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente.

Es evidente la finalidad extrafiscal que persigue el posible establecimiento de esta bonificación que, entendemos, permitiría una modulación del beneficio fiscal, señalando diversos porcentajes de bonificación, sin superar el límite del 75 por 100, en relación con diversos tipos de carburantes, y por supuesto atendiendo a los efectos que

[352] Aquí, y como ejemplo, podríamos destacar las que fueron establecidas con ocasión del IV Centenario del Quijote, los XV Juegos del Mediterráneo. Almería 2005, o la Copa América 2007.

[353] El artículo 95.4 LRHL preveía, como ya indicamos, la posibilidad de que los Ayuntamientos incrementen las cuotas de las tarifas señaladas en el artículo 95 LRHL, mediante la aplicación de un coeficiente, que no podrá ser superior a 2, para cada una de las clases de vehículos, coeficiente que, a su vez, podría ser diferente para cada uno de los tramos fijados en cada clase de vehículo.

produzca su combustión en el medio ambiente. Se trataría, pues, de una utilización de la normativa del impuesto con la finalidad extrafiscal de evitar, o mejor paliar, la contaminación atmosférica.

- Bonificación de hasta el 75 por 100 en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente.

Esta bonificación tiene las mismas características y persigue la misma finalidad que la anterior, aunque aquí, en lugar de tener en cuenta la clase de carburante utilizado, se va a atender, a efectos de la posible modulación de la bonificación, a las características de los motores en relación con su incidencia en el medio ambiente. Los Ayuntamientos podrán, pues, beneficiar a través de la bonificación, a aquellos vehículos cuyos motores causen unos daños menores al medio ambiente.

Tanto esta como la anterior bonificación tienen claramente una naturaleza objetiva, ya que se aplicarían, en su caso, con total independencia de la titularidad de los vehículos afectados.

- Bonificación de hasta el 100 por 100 para los vehículos históricos o aquellos que tengan una antigüedad mínima de veinticinco años.

Ante todo, hemos de considerar que los vehículos a que se refiere esta posible bonificación son vehículos aptos para circular y que están dados de alta en los Registros, por lo que se someten a tributación, aunque esta pueda minorarse por efecto de la bonificación. Los vehículos dados de baja por antigüedad del modelo, y que excepcionalmente sean autorizados para circular, como más arriba señalamos, no están sujetos al impuesto.

Por otra parte, destacar que si esta bonificación llegase a establecerse en el 100 por 100 equivaldría a una auténtica exención del impuesto. Sería posible, al igual que en los casos anteriores, y aunque aquí resulte menos justificable, el modular la bonificación teniendo, por ejemplo, en cuenta los años de antigüedad del vehículo, y siempre, por supuesto, que como mínimo sea de veinticinco años.

Finalmente, indicar que, a efectos de la determinación de la antigüedad, el propio legislador establece que el número de años se contará a partir de la fecha de su

fabricación o, si ésta no se conociera, tomando como tal, la de su primera matriculación o, en su defecto, la fecha en que el correspondiente tipo o variante se dejó de fabricar. No deja de llamar la atención la regulación de este beneficio fiscal en la Hacienda municipal, a favor de unos vehículos históricos o de una importante antigüedad, pero en todo caso estando matriculados y siendo aptos para circular, en una más que aparente oposición a las más recientes políticas de seguridad vial que, entre otras medidas, han incentivado económicamente la renovación del parque móvil nacional.

CAPÍTULO SEXTO.- LOS IMPUESTOS LOCALES Y LOS BENEFICIOS FISCALES. BENEFICIOS FISCALES EN LOS IMPUESTOS POTESTATIVOS

VI. LOS IMPUESTOS LOCALES Y LOS BENEFICIOS FISCALES. BENEFICIOS FISCALES EN LOS IMPUESTOS POTESTATIVOS.

VI.1. El Impuesto sobre Construcciones, instalaciones y Obras y los beneficios fiscales.

VI.1.1. Justificación y naturaleza del ICIO.

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (en adelante ICIO) fue creado por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales y, en la actualidad está regulado en los artículos 100 al 103 TRLRHL, ocupándose el 100 del hecho imponible, el 101 de los sujetos pasivos, 102 de la base imponible y el 103 de la gestión del impuesto.

El artículo 100 TRLRHL caracteriza al impuesto como un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición.

Su escueta regulación legal[354], genera diferentes cuestiones problemáticas, que más adelante estudiaremos. Antes de ello realizaremos algunas consideraciones sobre la justificación de este impuesto y su situación actual.

La razón de ser del impuesto se halla más en la necesidad de aportar recursos a las arcas municipales, que en la idea de conformar un sistema tributario racional**;** como manifestó SIMÓN ACOSTA[355], la justificación de este impuesto se halla más bien en el mal hábito que en la razón y en su técnica, como se puso de evidencia en los debates parlamentarios por los distintos grupos políticos, como refleja el Diario de Sesiones

[354] DELGADO MERCÉ, A. J.: "Algunos aspectos problemáticos en el ICIO", *Tributos Locales,* núm. 72/2007, pág. 43, escribe: "Sin duda, una de las principales causas de tal conflictividad fue la escasa e imprecisa regulación legal (…). El número no supondría un problema si su contenido fuera suficientemente preciso, pero, como ya sabemos, este no ha sido el caso".

[355] SIMÓN ACOSTA, E.: "EL Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras", *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 57/1989, pág. 358; vid., asimismo, el comentario de este autor publicado en AAVV.: *El Proyecto de Ley Reguladora de Haciendas Locales,* Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1988, págs. 67-68.

del Congreso de los Diputados de 8 de noviembre de 1988[356], enfatizando la justificación en la necesidad de dar solución a problemas de orden práctico, financiero y recaudatorio que tenían planteados los Ayuntamientos.

Se alegó, sin embargo, por quienes lo rechazaban, que con él se trataba de mantener la capacidad recaudatoria de la tasa por licencia de obras ante ciertas decisiones jurisprudenciales que habían cuestionado su cuantía, al considerar que se sobrepasaba el límite del coste real de la tramitación administrativa y que se estaba ocultando en la práctica una tasa, mientras que sus defensores, ante dicha realidad que se quería preservar, y un hecho imponible que era merecedor del establecimiento de un tributo, consideraban adecuado asignarle la condición del impuesto, sin que por ello fuera necesario suprimir la tasa preexistente, cuyo hecho imponible debía mantenerse, porque la concesión de la licencia de obras provoca, en todo caso, gastos de tramitación administrativa, lo que hace que, desde el punto de vista técnico, no se produzca doble imposición. En todo caso, la implantación bajo la categoría de impuesto potestativo, también contribuía a su mejor aceptación y encaje en el sistema.

La finalidad recaudatoria, en todo caso, perseguida al implantar el impuesto, se ha logrado sin duda, porque el tributo ha generado una fuente de ingresos nada despreciable, sin incurrir por ello en apenas costes de gestión.

También puede afirmarse, coincidiendo con SÁNCHEZ SÁNCHEZ[357], que "el ICIO es un impuesto de alta rentabilidad recaudatoria porque el número de contribuyentes es escaso, la liquidación se efectúa a partir de los datos del proyecto de ejecución de la obra, la actividad gravada se somete a control administrativo como consecuencia de solicitar la licencia de obras y los recursos necesarios para la gestión ya existían al proceder el impuesto de la anterior tasa por licencias urbanísticas, y en el que no es desdeñable su contribución a mejorar el nivel de suficiencia financiera mediante el ejercicio de la autonomía municipal, cuyo origen debe entenderse legitimado por la escasez financiera padecida por las Haciendas locales".

[356] Vid. Cortes Generales, Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Comisiones, año 1988, III Legislatura, núm. 362, págs. 1263-1264.
[357] SÁNCHEZ SÁNCHEZ, C.: "Los impuestos municipales voluntarios", *Revista de Estudios Locales (Cunal)*, núm. extraordinario julio/2000, pág. 118.

La opinión favorable al impuesto, de la mayoría de la doctrina, se ve reforzada con el hecho de que su presencia en el sistema fiscal municipal le procura una mayor elasticidad, dada la correlación de la recaudación con el comportamiento de la renta. Pese a ello, algunos autores han defendido su supresión, o mejor dicho, a la vista de su carácter potestativo, su no aplicación, y si así no fuese, se sugiere que debería suprimirse la tasa por licencias urbanísticas en todos aquellos municipios en los que se acuerde la exigencia del impuesto.

Su condición de impuesto voluntario no ha impedido que la mayoría de los municipios, sirviéndose de la más primaria manifestación del principio de autonomía que procura el impuesto, hayan hecho uso de la potestad legal para su aplicación, atendiendo a razones de suficiencia financiera, dado que su capacidad recaudatoria no es desdeñable.

En cualquier caso, el ICIO se ha consolidado en el ámbito municipal y se exige de forma generalizada en la mayor parte de los municipios españoles, aumentándose el porcentaje de municipios que lo tiene establecido según se incrementa la población: en el 75,38% de los municipios con población inferior a 1000 habitantes; en el 94,19% en los de población entre 1.001 y 5.000 habitantes; a partir de 5.001 habitantes el porcentaje excede siempre del 99%, y alcanza el 100% en los municipios cuya población supera los 20.001 habitantes. Estos datos evidencian la necesidad de obtención de ingresos de las corporaciones locales y la extraordinaria aceptación del ICIO, que se ha desvelado como un tributo de considerable importancia para los ingresos municipales, debido a su enorme potencial recaudador.

La Exposición de Motivos de la Ley 39/1988 indicaba que la reforma que suponía la citada ley se completaba con la creación del ICIO[358], que nacía como un impuesto nuevo y sin relación con ningún tributo de los existentes con anterioridad.

La polémica estaba servida: el origen de la controversia estaba en su precedente, es decir, en las tasas por expedición de licencia de obras, que eran

[358] RANCAÑO MARTÍN, M.A.: "Aspectos controvertidos relativos a la aplicación del ICIO", *Tributos Locales*, núm. 91, 2009. pág. 43, afirma: "Este impuesto surgió como reacción ante la tasa de licencia urbanística que se venía exigiendo en función del coste de la obra, por lo que se estaba desvirtuando el sentido de la tasa. Para evitar la disminución de la recaudación derivada de la limitación de la tasa al coste del servicio se creó el ICIO cuyo importe se exigiría en atención al coste real de la obra y sin limitación alguna".

realmente impuestos no autorizados, y muchos municipios las habían convertido en una de sus principales fuentes de financiación[359]. Al establecer el ICIO, el legislador habría legitimado una práctica viciada de los Ayuntamientos[360]. Es una realidad, que las tasas por licencia de obras han mantenido su vigencia, no obstante haberse creado el citado impuesto municipal; y es que, según algunos autores su desaparición no era necesaria: "el concepto y regulación de las tasas en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales hace factible que puedan seguir exigiéndose"[361].

Sin embargo, en la práctica, el ICIO no era tan independiente como podía parecer, ya que su función era la de complementar la tasa por licencia de obras y evitar que los Ayuntamientos exigiesen el pago de esa tasa por encima del coste de servicio[362] por la concesión de la licencia de obras, que era la práctica habitual de los Ayuntamientos antes de la LRHL.

Ello provoca que algunos autores, como CHECA GONZÁLEZ[363] defiendan que este impuesto suponga la legitimación de esa práctica irregular realizada por los Ayuntamientos, en aras de conseguir el objetivo de la "suficiencia financiera", dotando de carácter de impuesto a lo que antes era tasa, lo que según este autor no sólo desvirtúa la categoría tributaria del impuesto, sino que además produce un ataque al principio de capacidad económica, cuya única justificación se puede encontrar, una

[359] COLLADO YURRITA, M.A.: "El ICIO algunas cuestiones controvertidas", *Tributos Locales,* núm. 17/2002, págs. 15 y 16.

[360] Cuando la Ley Reguladora de las Haciendas Locales era aún un Proyecto, MERINO JARA, afirmó: "El proyecto no hace (…) otra cosa que legalizar una práctica de muchos Ayuntamientos, de tal manera, que sólo a partir de su aprobación, el montante anual del impuesto no está sometido a límite alguno, contrariamente a lo que debiera estar ocurriendo ahora, puesto que no puede exceder del coste total del servicio" (MERINO JARA, I.: "El proyecto de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Comentarios al Informe del Instituto de Estudios Económicos", *Impuestos II.* 1998, pág. 133).

[361] COLLADO YURRITA, M.A. y GIMÉNEZ-REYNA, E.: *La nueva hacienda local española*, Civitas, Madrid, 1990, pág. 81.

[362] RUBIO DE URQUÍA, J. I. y ARNAL SURÍA, S.: *La Ley Reguladora de las Haciendas Locales,* Abella, Madrid, 1989, pág. 374. Apuntan estos autores que "los Ayuntamientos han de ajustar la cuantificación de la tasa por licencia de obras a los límites señalados por la Ley".

[363] CHECA GONZÁLEZ, C. se refiere a "la transgresión de principios constitucionales en aras a conseguir la suficiencia financiera en las Haciendas Locales", en *Impuestos,* núm. 8, 1992, pág. 279. Habla de un "solapamiento" entre el ICIO y la tasa por licencia de obras cuando afirma: "Si esta hubiera tenido que dejar de exigirse en aquellos Ayuntamientos que hubiesen implantado el ICIO no habría habido ningún problema, pero no ha sido así, sino que la Corporación puede establecer ambos (impuesto y tasa) a la vez, ello ocasiona indudablemente un ataque al principio de capacidad económica (…)".

vez más, en la dotación de mayores medios económicos a las Haciendas Locales, aún a costa de preterir la aplicación de principios de insoslayable cumplimiento.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA[364] opina que "hubiese sido preferible crear un impuesto sustitutivo de la referida tasa". Nosotros nos mostramos de acuerdo con esta postura, ya que se evitarían todas las posibles dudas de doble imposición que actualmente existen.

Sin embargo, hay otros autores que defienden la postura adoptada por el legislador. HERRERA MOLINA[365] va a considerar que el ICIO, al ser un impuesto, no está sujeto a las limitaciones legales de las tasas y su creación se justifica por la necesidad de que los Ayuntamientos no vean mermadas sus posibilidades recaudatorias. De esta forma, en la actualidad, conviven los dos tributos sin que pueda hablarse de doble imposición. Coincide con esta opinión ARAGONÉS BELTRÁN[366], para quien la solución aparece correcta, aunque no resulte demasiado edificante.

En este mismo sentido podemos encontrar, en la jurisprudencia, sentencias como la del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 21 de diciembre de 2001[367] (JT 2002/759), la cual sostiene que "la existencia del ICIO es perfectamente compatible con la de la tasa por licencia de obras, no precisando la existencia de dicha licencia para su devengo, que tiene lugar en el momento en el que se inicia la construcción en que se practicaría una liquidación provisional. Así, mientras la tasa está constituida (art. 20 LHL) por la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa de competencia local que se refiere, afecte o beneficie de un modo particular al sujeto pasivo, y en el caso concreto, por la prestación de servicios de otorgamiento de licencias urbanísticas, el ICIO es un impuesto indirecto, que grava, dentro del término municipal, cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística,

[364] ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Los impuestos potestativos en la Nueva Ley de Haciendas Locales: Notas características,* La Ley, Vol. 3, 1989, pág. 793.
[365] HERRERA MOLINA, P.*: Tributos Locales y….* ,op. cit., pág. 205.
[366]ARAGONÉS BELTRÁN, E.: "Primeros problemas en la aplicación del nuevo Impuesto sobre Construcciones" , *Gaceta Fiscal*, núm. 10, 1992, pág. 81.
[367] El Tribunal Superior de Justicia de Andalucía desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad mercantil "Residencial Malagueña, S.L" contra la desestimación presunta, por silencio administrativo, del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación girada por el Ayuntamiento de Málaga en concepto de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

siendo ambos hechos imponibles sustancial y formalmente diferentes, como también el sujeto pasivo".

Del mismo modo, el Tribunal Supremo en Sentencia de 11 de octubre de 1994 [368] (RJ1994/8197) va a expresar que en la concepción legal no existe coincidencia entre el hecho imponible de la tasa y el ICIO, porque el primero viene constituido por la prestación de servicios administrativos de verificación de legalidad de la obra proyectada, previos a la concesión de la correspondiente licencia, y en el segundo por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia municipal de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia.

Llegados a ese punto de la exposición, la solución se decanta en favor de la compatibilidad de ambas figuras en base a los pronunciamientos de nuestros tribunales. Mención especial merecen, en este ámbito, las Sentencias del Tribunal Supremo en casación por interés de ley, de 27 de noviembre de 1997[369] (RJ 1997, 9281), de 9 de diciembre de 1997[370] (RJ 1998, 487), 26 de junio de 1999[371] (RJ 1999,

[368] La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria dictó Sentencia de 23 de febrero de 1993, desestimatoria del recurso interpuesto por la entidad mercantil "Tecsa, Empresa Constructora, S.A." contra el acuerdo del Ayuntamiento de Torrelavega de 4 de agosto de 1992, por el que se desestimó el recurso de reposición promovido contra liquidaciones practicadas por dicha Corporación por tasa por licencia de obras y por Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. El Tribunal Supremo en esta sentencia desestima el recurso de casación interpuesto por la mercantil recurrente contra el precitado fallo.

[369] El Tribunal Supremo en la Sentencia de 27 de noviembre de 1997, resuelve el recurso contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña –Sección Primera- dictó Sentencia, de fecha 20-6-1996, estimatoria del recurso interpuesto por la entidad mercantil <<Fuerzas Eléctricas de Cataluña, S.A.>> contra un Acuerdo del Ayuntamiento de Badalona fechado el 9-3-1992; mediante éste se había denegado el recurso de reposición promovido frente a liquidaciones tributarias giradas por los conceptos de tasa por licencia urbanística o de obras, y por Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

El Tribunal Supremo por la presente sentencia estima el recurso de casación en interés de la ley interpuesto por el Ayuntamiento de Badalona y, respetando las situaciones jurídicas derivadas de la sentencia impugnada, fija "como doctrina legal lo declarado en el primer párrafo el Fundamento de Derecho Quinto de esta sentencia (que aquí se da por reproducido)".

[370] En la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 1997, se resuelve el recurso interpuesto contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña -Sección Primera- recaída el 6-5-1996, estimatoria del recurso interpuesto por la entidad mercantil "Fuerzas Eléctricas de Cataluña, SA" contra un acuerdo del Ayuntamiento de Badalona, por el que se había denegado el recurso de reposición promovido frente a liquidaciones tributarias giradas por los conceptos de tasa por licencia urbanística o de obras, y por Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. El Tribunal Supremo estima el recurso de casación en interés de la ley interpuesto por el Ayuntamiento de Badalona, y en lugar de lo declarado en la sentencia de instancia en relación con el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, establece ahora como

4323) y 24 de marzo de 2003[372] (RJ 2003, 4044) al reconocer que son plenamente compatibles la tasa y el impuesto aquí enfrentados, por ser distinto, aparte del hecho imponible, el objeto de gravamen, ya que, mientras con la tasa se pretende remunerar el coste de servicio, que el Ayuntamiento presta a los particulares al examinar y decidir si los proyectos presentados se ajustan a la legislación y planeamiento urbanístico, el ICIO recae sobre la actividad constructiva del dueño de la obra y, por tanto, con naturaleza plenamente impositiva sobre la capacidad económica con ella puesta de relieve.

Además es necesario señalar que las mismas sentencias declaran la incompatibilidad de las tasas entre sí, afirmando que en el caso de la tasa por expedición de licencia frente a la tasa por ocupación privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, las construcciones, instalaciones y obras que requieran el aprovechamiento, si bien implican la realización material del hecho imponible, carecen del elemento formal que el mismo también requiere, y que es la obtención de licencia de obras o urbanística. En este ámbito de aprovechamiento del dominio público local, señala la jurisprudencia que la actuación de control no se articula a través de la preceptiva licencia urbanística sino a través de la licencia de concesión del aprovechamiento.

---

doctrina legal: "A partir de la entrada en vigor de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, la exacción del precio público previsto en el párrafo segundo del art. 45.2 de dicha Ley, por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local constituido en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, en favor de las empresas explotadoras de servicios de suministros que afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, es plenamente compatible con el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras"; declaración que se hace respetando la situación jurídica particular derivada de la sentencia recurrida.

[371] La Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 1999, resuelve el recurso interpuesto contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Rioja, dictando Sentencia, de fecha 15-12-1993, desestimatoria del recurso interpuesto por la entidad mercantil "Bodegas Muga S.A." contra Resoluciones del Ayuntamiento de Haro fechadas el 23-07-1991; mediante éstas se habían denegado los recursos de reposición deducidos frente a liquidaciones tributarias giradas en concepto de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación interpuesto por la mercantil recurrente.

[372] En la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de marzo de 2003, se resuelve el recurso interpuesto contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con sede en Málaga, desestimatoria del recurso deducido por la entidad mercantil "Almuradiel, S.A." contra acuerdo del Ayuntamiento del Rincón de la Victoria de 09-01-1992, sobre liquidación girada en concepto de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

Para terminar con la cuestión, sólo cabe exponer, y sobre este tema volveremos, que el número 3 del artículo 103 TRLHL[373], prevé, con carácter potestativo -ya que deberá ser prevista su aplicación en la correspondiente Ordenanza fiscal-, una deducción en la cuota íntegra o bonificada del ICIO por el importe satisfecho o que deba satisfacer el sujeto pasivo, en concepto de tasa por otorgamiento de licencia urbanística.

La clasificación de este impuesto como indirecto por parte del legislador ha provocado gran polémica en la doctrina y jurisprudencia, no faltando razones para ello. Resulta realmente difícil encuadrar los actuales impuestos de las Haciendas Locales en las clasificaciones clásicas, y así lo ha señalado el Tribunal Supremo.

Podemos diferenciar a los impuestos como directos o indirectos atendiendo a dos criterios:

1. Desde un punto de vista económico, un impuesto es directo cuando recae sobre la renta o el patrimonio, considerándose indirecto cuando recae sobre el consumo o la renta gastada.

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 19 de marzo de 2001[374] (RJ 2202, 10288), se pronuncia sobre la naturaleza de este tributo al considerar que el ICIO podría tratarse de un *tertium genus* entre renta y patrimonio, pues grava la renta que aflora en el sujeto pasivo y se transforma en patrimonio, si bien este carácter de impuesto mixto no impide que en definitiva se le encuadre en la categoría de impuesto real sobre la renta.

[373] El artículo 103.3 TRLHL dispone: "Las ordenanzas fiscales podrán regular como deducción de la cuota íntegra o bonificada del impuesto, el importe satisfecho o que deba satisfacer el sujeto pasivo en concepto de tasa por el otorgamiento de la licencia urbanística correspondiente a la construcción, instalación u obra de que se trate. La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la deducción a que se refiere el párrafo anterior se establecerá en la ordenanza fiscal.

[374] El Tribunal Supremo, en la sentencia de 19 de marzo de 2001, resuelve el recurso de casación en interés de la Ley interpuesto por el Ayuntamiento de Manzanares (Ciudad Real), contra la sentencia número 1048 dictada, con fecha 6 de noviembre de 1999 (JT 1999, 1996), por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha, estimatoria parcial del recurso de dicho orden jurisdiccional número 189/1998 promovido por el Obispado Priorato de las Órdenes Militares de Ciudad Real, contra la resolución de la Comisión de Gobierno del citado Ayuntamiento de 27 de diciembre de 1996 por la que se había denegado la exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) solicitada por la Parroquia de Nuestra Señora de la Asunción, de Manzanares, para la construcción de dos viviendas y semisótano, con destino a actividades apostólicas. El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación en interés de la ley interpuesto por el Ayuntamiento de Manzanares.

Esta interpretación del Tribunal Supremo tampoco está exenta de crítica, ya que parte de la base de que la renta que aflora del sujeto pasivo se convierte, una vez terminada la obra en patrimonio, pero CALVO SALES[375] ha evidenciado que no siempre es así necesariamente, ya que, y como ejemplo, en el caso de obras sufragadas por el arrendatario en el inmueble arrendado, las mejoras u obras realizadas quedan incorporadas a la propiedad del dueño del inmueble, y en ningún caso se pueden considerar patrimonio del inquilino, en quien, sin embargo sí concurre la condición de dueño (promotor) de la obra y, por tanto, la de sujeto pasivo del ICIO.

Pero ¿qué quiso decir el Tribunal Supremo, en la sentencia citada, cuando dijo que "el ICIO grava la renta que aflora en el sujeto pasivo"? Si esto fuese realmente así, podríamos decir que el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales podría calificarse como un impuesto sobre la renta, ya que realmente se produce un "afloramiento" de renta en el sujeto pasivo o bien sobre el patrimonio, porque esa renta se convierte en patrimonio. Y a este respecto, de nuevo CALVO SALES va a insistir en que el ICIO no grava la renta, ni el patrimonio, ni es siquiera una figura mixta, sino que es un impuesto que recae sobre el gasto.

2. Desde un punto de vista jurídico, un impuesto es directo cuando la norma jurídico-tributaria establece la obligación de pago del impuesto a cargo de una determinada persona, sin conceder a ésta un derecho legal de resarcirse, a cargo de otra persona que no forme parte del círculo de obligados en la relación tributaria. Por contrapartida, un impuesto es indirecto cuando la norma jurídico-tributaria concede facultades al sujeto pasivo para obtener de otra persona, que no forme parte del círculo de obligados en la relación tributaria, el reembolso del impuesto ante el ente público.

El ICIO es un impuesto en el que no cabe la posibilidad de traslación de la cuota a terceras personas ajenas a la relación tributaria, por lo que no podría calificarse como impuesto Indirecto.

RUBIO DE URQUÍA señala que el problema surge con la figura, cada día más frecuente, del "sustituto del contribuyente". HERRERA MOLINA[376] afirma que "el hecho de que el sustituto (quienes soliciten la licencia o realicen la construcción,

[375] CALVO SALES, T.: *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. La mayoría de edad del ICIO*, El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 2007, pág. 50.
[376] HERRERA MOLINA. "Tributos…", op. cit., pág. 206.

instalación u obra cuando estas no sean realizadas por el contribuyente- artículo 101.2 TRLHL) esté facultado legalmente (artículo 101.2 in fine) para exigir al contribuyente el importe de la cuota tributaria no confiere al ICIO la naturaleza jurídica de impuesto indirecto. Precisamente porque la exacción se produce de forma directa cuando el ente público obtiene las cuotas impositivas de aquellas personas a las que la ley quiere efectivamente someter a gravamen, que no son otras que los sujetos pasivos contribuyentes, para los cuales el impuesto supondrá un aumento en el precio final de la construcción, instalación u obra".

Según la descripción que hace la Ley de la naturaleza jurídica de este impuesto en su artículo 100.1 TRLHL la calificación legal del ICIO es la de un tributo indirecto, asumiendo la crítica doctrinal que la adjetivación de tributo y no de impuesto ha de ser analizada desde el punto de vista económico, como la manifestación de capacidad económica objeto de gravamen, dentro de la distinción tradicional de los impuestos expuesta por SÁINZ DE BUJANDA, y reflejada en la definición del impuesto que realiza la Ley General Tributaria.

De dicha calificación como impuesto indirecto, no pueden extraerse otras consecuencias de orden material, como puede ser la posibilidad de repercusión de la cuota, dado que la configuración material de dicha institución está sometida al contenido del principio de legalidad y si no se recoge expresamente, no puede extraerse de una tipificación doctrinal. La repercusión que sí prevé la norma en su artículo 100 es de carácter privado y por tanto no se integra en ninguna de las relaciones jurídico-tributarias accesorias que introduce nuestra recién Ley General Tributaria.

De entre las clasificaciones tradicionales de los impuestos también se encuentra la que distingue a los impuestos periódicos de los instantáneos.

Considera la doctrina que un impuesto es instantáneo cuando su presupuesto de hecho se agota por su propia naturaleza, en un determinado período de tiempo: no quiere decir que su duración haya de ser fugaz, basta con que no se prolongue indefinidamente. Por el contrario, serán periódicos aquellos cuyo presupuesto de hecho

tenga continuidad en el tiempo, de forma que el legislador se ve obligado a fraccionarlo, y a cada fracción se le asocia una deuda tributaria distinta[377].

En lo que respecta al ICIO, y como viene siendo habitual en sus características, tampoco viene a encuadrarse perfectamente en ninguna de estas categorías. Tal como hemos dicho, es un impuesto periódico aquel cuyo hecho imponible es de realización progresiva; y teniendo en cuenta esta característica, podríamos decir que el ICIO es un impuesto instantáneo, ya que no se prolonga indefinidamente en el tiempo, por lo que no es necesario fraccionarlo.

MARÍN-BARNUEVO FABO[378] habla de una instantaneidad muy singular porque su realización puede prolongarse meses, incluso años, llegando a situaciones extrañas como la que contempla el Tribunal Supremo en su Sentencia de 14 de septiembre de 2005[379] (RJ 2005, 8349), pero que tienen una trascendencia importante a la hora de fijar el inicio del cómputo del plazo de prescripción. En la referida Sentencia dice el Tribunal Supremo que el ICIO no es un impuesto instantáneo en los términos en que se venía utilizando: "…la conclusión a que llega es que a partir de la entrada en vigor de la LHL y, en concreto de su artículo 104.2, el cómputo del plazo de prescripción del ICIO se inicia desde que finaliza la obra gravada y ello porque el hecho imponible del impuesto comienza a realizarse con la ejecución de la obra (artículo 101.1 LHL), como el ICIO no es un impuesto instantáneo**,** ese hecho imponible se desarrolla en el lapso del tiempo que media desde el comienzo y la finalización de la obra. Como decía la Sentencia de 28 de enero de 1994, el hecho imponible comienza a realizarse al iniciarse la ejecución de la obra y termina con su completa ejecución".

Por tanto, no es el ICIO un impuesto instantáneo (aunque ello no implica que sea un impuesto periódico), ya que en los tributos instantáneos el devengo coincide con la realización del hecho imponible, que se agota en esa misma realización, como

[377] AAVV.: "Curso de Derecho Financiero y Tributario", Tecnos, Madrid, 2008, pág. 89.
[378] MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Teoría en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Colex, Madrid, 2001, págs. 37-39.
[379] El Tribunal Supremo, en la sentencia de 14 de septiembre de 2005, resuelve el recurso interpuesto contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, declarando haber lugar al recurso de casación en interés de la ley interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid.

dice PÉREZ ROYO[380], y en el ICIO el hecho imponible no puede entenderse realizado hasta que no se haya terminado la obra.

Por otra parte, el ICIO pertenece al grupo de impuestos locales de imposición potestativa, siendo necesario para su establecimiento un acuerdo de imposición y una ordenanza fiscal aprobada por la mayoría absoluta del Pleno del Ayuntamiento en cuestión. Curiosamente, desde la entrada en vigor de la LHL, la inmensa mayoría de los Ayuntamientos iniciaron los trámites oportunos para el establecimiento del impuesto, lo que evidencia la necesidad de obtención de ingresos, si bien, a nuestro juicio esto no desvirtúa su carácter potestativo, como indica algún autor[381] que opina que esta generalidad con que ha sido aplicado en la mayoría de los municipios españoles, hace que deje de ser este impuesto de carácter potestativo.

El ICIO es, además, un impuesto real, ya que el presupuesto objetivo se determina con independencia del elemento personal. Y objetivo, porque a la hora de su cuantificación no se tienen en cuenta circunstancias personales del sujeto pasivo.

Finalmente, es de cuota variable, ya que es un impuesto proporcional cuyo tipo de gravamen se aplica sobre toda la base imponible, sin que sufra variaciones por el crecimiento o disminución de la misma.

[380] PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 2004, págs. 133-134.
[381] ÁLVAREZ ARROYO, F.: *El Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Aranzadi, Cisur Menor, 1996, pág. 84.

VI.1.2. Los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

En el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, y dejando a un lado la vasta problemática que encierra la propia descripción del hecho imponible en cuanto a la delimitación de los supuestos no sujetos a tributación[382], la regulación es excesivamente parca en materia de beneficios fiscales, tanto respecto a las exenciones -tan sólo el art. 100.2 LRHL regula un supuesto de exención tributaria- como respecto a las bonificaciones -el art. 103.2 regula cinco bonificaciones de carácter potestativo-.

Dado que el ICIO es un impuesto de carácter potestativo, se precisará en todo caso de una ordenanza fiscal para su establecimiento, ordenanza en la que también se podría modular la presión fiscal directamente imputable al mismo mediante la fijación de un tipo de gravamen que está sometido a la única limitación relativa a su montante máximo -un cuatro por cien- (artículo 102.3 LRHL). Además, y a este tema nos referiremos tras abordar el examen de las bonificaciones, también podrán los Ayuntamientos, a efectos de paliar el problema de la doble tributación, regular la deducción de la cuota íntegra o bonificada, del importe satisfecho o que se deba satisfacer por el sujeto pasivo en concepto de tasa por el otorgamiento de la licencia urbanística correspondiente a la construcción, instalación u otra de que se trate (artículo 103.3 LRHL).

VI.1.2.1. Las exenciones tributarias en el ICIO. Especial problemática de las exenciones legales.

En relación con las exenciones en el ICIO, se podría distinguir entre la contemplada de forma expresa en el artículo 100.2 TRLRHL y las que derivan de la aplicación de Acuerdos o Tratados Internacionales, y que serían aplicables en virtud de

[382] La descripción del hecho imponible ha originado múltiples problemas interpretativos por parte de doctrina y jurisprudencia, relativos, entre otros, al concepto de construcción, instalación u obra, a los supuestos que no precisan licencia, a las obras "ilegales", etc... Vid, por todos, ÁLVAREZ ARROYO, Fco.: *El Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Aranzadi, Pamplona, 1996, págs. 87-131, y POVEDA BLANCO, Fco.: *Manual de Fiscalidad Local*, op. cit., págs. 715-728.

los artículos 1.3 y 9.1 LRHL, artículos que podrán incidir en los beneficios fiscales aplicables en todos los tributos locales.

- Exención en favor del Estado, Comunidades Autónomas y Entidades locales.

El artículo 100.2 va a establecer una exención permanente de carácter mixto, ya que, aunque estando referida a la realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sean dueños el Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidades locales, estando sujetos al impuesto, sin embargo, va a añadir que, para que se aplique la exención, dichas construcciones, instalaciones u obras habrán de ser directamente destinadas a **carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales.** Y a estos efectos será irrelevante que la gestión de las obras se lleve a cabo directamente o a través de organismos autónomos, y asimismo lo será que se trate de obras de inversión nueva o de obras de conservación.

La interpretación jurisprudencial de este precepto, y entre otros temas planteados, va a considerar que las obras de alcantarillado son obras de saneamiento de aguas residuales, y por tanto, están exentas[383], que la construcción de la vivienda del vigilante de un canal (domino público hidráulico) como construcción directamente afecta al dominio público, también está exenta[384]; y asimismo, se aplicaría la exención en relación a las obras de acondicionamiento de un aparcamiento que radica en un aeropuerto, al no considerarse ajenas al mismo y, aún más, cuando éste está ubicado lejos de núcleos urbanos[385]. Y por el contrario, ha denegado la aplicación de la exención, por el incumplimiento del requisito subjetivo-titularidad de las obras por

[383] Cfr. la sentencia del TSJ de Extremadura, de 22 de abril de 1.999; está exenta, en general, toda construcción destinada al saneamiento de poblaciones (STSJ La Rioja, de 28-6-2002 [JT 2002,1534]).
[384] Cfr. la sentencia del TSJ de Castilla y León (Valladolid), de 31 de marzo de 2000.
[385] Cfr. la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, de 16 de enero de 1.998. Se han considerado exentas, en general, las obras realizadas en aeropuertos (STSJ de Galicia, de 14 de junio de 1995 [Jurisprudencia Tributaria, 1995,767], STSJ de Cataluña de 28 de junio de 2.000 [JT 2000,1294], y STSJ de Canarias/Las Palmas de 30 de marzo de 2001 (JT 2001, 925). En particular, se han considerado exentas las obras de ampliación y acondicionamiento de aeropuerto realizadas por AENA (STSJ Canarias/Santa Cruz de Tenerife, 27-3-2002 [JT 2002,1895]).

parte de un Ente territorial o algún Organismo Autónomo perteneciente al mismo-, o del requisito objetivo -afectación de las obras al destino expresamente previsto-[386].

- Exenciones concedidas en virtud de Acuerdos o Tratados Internacionales.

En relación con el ICIO resultarán, asimismo, aplicables las exenciones que puedan derivar de los Acuerdos o Tratados Internacionales, válidamente celebrados y publicados oficialmente en España, en virtud de lo establecido en los artículos 1º 3, y más en concreto el 9º1 LRHL, a que en diferentes ocasiones nos hemos referido.

Destaca, en particular, y en este ámbito, la exención total y permanente que habrá de aplicarse a la Santa Sede, Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes y las congregaciones religiosas y los institutos de vida consagrada, sus provincias y sus casas[387]. Esta exención, entendemos, se extiende, en su aplicación, a las demás Asociaciones Confesionales no Católicas legalmente reconocidas, y con las que se hayan suscrito Acuerdos de Cooperación en términos similares[388].

Debemos indicar, finalmente, y constatada la excesiva parquedad en el establecimiento y consiguiente aplicación de exenciones en el ICIO, cómo la jurisprudencia, y teniendo en cuenta la normativa vigente, ha denegado la exención en diversos supuestos. Así, y como ejemplo, se ha denegado la exención respecto a las obras realizadas en bienes integrantes del Patrimonio Histórico Artístico[389], las obras realizadas por las Universidades[390] e incluso la construcción de viviendas de

[386] Cfr., entre otras, la STS de 27 de marzo de 1995 (RJ 1995,2542), sobre la construcción de un Centro de Transportes de Mercancías por Carretera, en terrenos de la zona de servicio del Puerto de Santander.

[387] Ello, en virtud del artículo 4º.1.B) del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1.979, ratificado por instrumento de 4 de diciembre. Cfr. también la Orden de 5 de junio de 2001, así como la Sentencia del TSJ de Valencia de 14 de mayo de 1996 (Jurisprudencia Tributaria 1996,715) y la Sentencia del Tribunal Supremo, de 3 de octubre de 2003, relativa esta última a las obras realizadas por una Comunidad Religiosa de la Iglesia Católica en un hospital de su propiedad.

[388] Así lo ha interpretado el TSJ de Valencia en su Sentencia de 31 de marzo de 2000, con base en razones de no discriminación, y teniendo además en cuenta, que el artículo 7º de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa (Ley 7/1980, de 5 de julio), impone el respeto al principio de igualdad en materia tributaria, y más en concreto, respecto a los beneficios fiscales, que deberán ser idénticos para todas las Iglesias, comunidades y confesiones religiosas.

[389] Cfr. la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de febrero de 1995 (Repertorio de Jurisprudencia 1995,1019), y más recientemente, las Sentencias del TSJ de Castilla-La Mancha, de 29 de marzo de 1995 (Jurisprudencia Tributaria 1995,354) y 19 de mayo de 1995 (JT 1995,680).

[390] Cfr. la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de enero de 2000 (2000,1617).

protección oficial[391], si bien, en relación a estas últimas, se ha regulado una bonificación de carácter potestativo a la que inmediatamente nos referiremos.

Es preciso, tras estas primeras consideraciones, descender a la problemática más concreta que presentan algunas de las exenciones legalmente establecidas.

VI.1.2.1.1. AENA/Aeropuertos.

La cuestión que queremos abordar aquí, es la de si las construcciones, instalaciones u obras realizadas por la entidad pública empresarial Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea (AENA, en adelante) deben estar exentas o en su caso no sujetas.

Para responder a esta cuestión analizaremos las iniciadas antes del 1 de enero de 1999, fecha en que AENA dejó de ser ente público de los previstos en el artículo 6.3 de la Ley General Presupuestaria para convertirse en entidad pública empresarial (artículo 64 de la Ley 50/1998 de 30 de diciembre). A partir de esa fecha, el contexto ha sido diferente ya que no existen pronunciamientos del Tribunal Supremo y el cambio operado ha supuesto la obligación de que AENA esté sujeta al pago, por ejemplo, del Impuesto de Sociedades. Del mismo modo, en la doctrina existen autores que sostienen la sujeción de estas obras al ICIO, entre ellos ARNAL SURÍA y GONZÁLEZ PUEYO [392].

El Tribunal Supremo por su lado, se ha pronunciado al respecto de un buen número de Sentencias, entre las que cabe mencionar las de 9 de julio de 1999, de 27 de abril, 7 y 21 de julio de 2001, 18 de abril, 16 de septiembre y 27 de diciembre de 2002.

En su Sentencia de 9 de julio de 1999[393] (RJ 1999, 7096), el Tribunal Supremo se pronuncia sobre este tema afirmando que AENA es uno de los entes públicos

[391] Se considera no aplicable la exención a estas viviendas, al encuadrarse en el llamado urbanismo estricto, no en las grandes infraestructuras, lo cual exige el otorgamiento de licencia urbanística con carácter necesario, aunque sujeto a ciertas limitaciones. Cfr., en este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de noviembre de 2003; ya con anterioridad se habían pronunciado, respecto a la denegación de la aplicación de la exención, las Sentencias del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 1999 y 10 de junio de 2000.

[392] ARNAL SURÍA, S y GONZÁLEZ PUEYO, J.: *Manual de ingresos…* op. cit., págs. 595 a 598.

[393] Esta Sentencia resuelve el recurso interpuesto contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, parcialmente estimatoria del recurso deducido por el Ente Público "Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea" contra una Resolución del Ayuntamiento de Camargo fechada el 28-10-1993; mediante ésta, se había denegado el recurso de

creados al amparo del artículo 6, apartado 5, de la Ley General Presupuestaria (Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre), y como tal, con personalidad jurídica distinta a la del Estado y con patrimonio propio para el cumplimiento de sus fines, no obstante lo anterior el artículo 34 del Estatuto de AENA, aprobado por Real Decreto 905/1991, de 14 de junio, precisa que se adscriben a su patrimonio propio, para el cumplimiento de sus funciones, la totalidad de los bienes de dominio público afectos al Organismo Autónomo "Aeropuertos Nacionales", y los afectos al Ministerio de Obras Públicas y Transportes en lo relativo a los recintos aeroportuarios, conservando su naturaleza de dominio público. Y así, es indiscutible que las obras de ampliación y acondicionamiento del aeropuerto de Santander tienen por ello la naturaleza de dominio público, cuya titularidad corresponde al Estado, si bien éste los afecta a la realización de un servicio público, cuya gestión corresponde a AENA.

Va a añadir la Sentencia citada que se cumple, por tanto, el requisito exigido por el artículo 29, apartado 1 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, de que se trate de la realización de cualquier construcción, instalación y obra de las que sean dueños el Estado…y vayan a ser directamente destinados a …aeropuertos…, conclusión ésta a la que se llega, si se tiene en cuenta la "ratio legis" del precepto, pues, si excluimos los aeropuertos privados, que puede haberlos, los demás son públicos, bien destinados a la defensa nacional, bien al servicio público de transporte aéreo, que esencialmente presta y desempeña el Estado, a través de un ente público "instrumental", AENA. Si no se aplicase la exención establecida en el artículo 29 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, a los aeropuertos gestionados por AENA, este precepto carecería de contenido y de eficacia, sería sencillamente irrito, cualidad que debe desecharse lógicamente de las leyes, a las cuales les corresponde conformar la realidad social, defender y fomentar el interés público y lograr la concordia.

---

reposición promovido frente a una liquidación tributaria girada en concepto de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y Tasa por Licencia de Obras. El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Camargo. Es indiscutible que las obras de ampliación y acondicionamiento del aeropuerto de La Palma tienen la naturaleza de dominio público, cuya titularidad corresponde al Estado, si bien éste los afecta a la realización de un servicio público, cuya gestión corresponde a "AENA".

La Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de abril de 2001[394] (RJ 2001, 7094), viene a reiterar los argumentos esgrimidos en la anterior sentencia comentada.

Por su parte, la Sentencia del TS de 16 de septiembre de 2002 (RJ 2003, 655), utiliza los mismos argumentos y en los mismos términos y, además, añade: "En conclusión -decimos hora- la singular naturaleza administrativa de AENA (con personalidad propia y adscripción al Ministerio de Fomento) no le convierte en dueño de las obras de instalaciones aeroportuarias, cuyo titular es el Estado y por ello se encuentran exentas aquéllas del ICIO, con lo que se han de rechazarse los motivos de casación que se fundan en la tesis contraria, pudiendo añadirse que las relaciones entre un organismo del Estado y éste no pueden equiparse a las que mantiene la Administración con los concesionarios de bienes y servicios públicos, ni con las situaciones en que interviene terceros, como son los casos de las dos Sentencias invocadas por el recurrente, cuya doctrina no es aplicable al caso de autos".

El análisis de estas sentencias nos permite concluir que el Tribunal Supremo utiliza cuatro argumentos para defender la exención de las obras realizadas por AENA:

1. Identificación de AENA con Organismo Autónomo Estatal.

Creemos que el Tribunal Supremo yerra en este punto, ya que AENA nació como un ente público del artículo 6.5 de la Ley General Presupuestaria y hasta su transformación en entidad pública empresarial el 1 de enero de 1999 jamás tuvo la consideración de Organismo Autónomo.

2. El terreno sobre el que se realiza la obra tiene carácter demanial y su titular es el Estado y por tanto, éste es también el dueño de la obra que se ejecute.

A nuestro juicio, es innecesaria la distinción de titular y dueño de la obra. No es obstáculo que el terreno sobre el que se realice la obra tenga la consideración de bien demanial, para que dicha obra de halle sujeta al ICIO.

[394] El Tribunal Supremo, en su Sentencia del 16 de septiembre de 2002, resuelve el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, dictada en fecha 17-02-1997, estimatoria del recurso deducido por el ente público Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea contra Resoluciones de la Alcaldía del Ayuntamiento de Manises de 14-02-1994, 30-05-1994, 01-06-1994 y 10-10-1994, relativas a liquidaciones tributarias giradas en concepto de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Y desestima el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Manises, con imposición de las costas.

3. De no aplicarse la exención a AENA, estaríamos ante un proceso vacío de contenido: si el legislador declaró exentas las obras realizadas en los aeropuertos y estas se realizan siempre por AENA, si no incluimos en la exención a este ente no existiría tal exención.

Nos parece excesivo interpretar que sea cual sea su naturaleza, la entidad que gestione los aeropuertos (o las obras hidráulicas, ferrocarriles, puertos…) siempre vaya a beneficiarse de la exención.

4. Un último argumento es apuntado por el Tribunal *obiter dicta* sin haber sido planteado por la parte interesada, y referido a las obras realizadas a partir del 1 de enero de 1997, y trae causa del artículo 166.3 de la Ley13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que eximió del control urbanístico municipal a las obras realizadas por AENA en el aeropuerto de Barajas. Este argumento se basa en la tradición jurisprudencial de que las grandes obras públicas son consideradas como ordenación territorial y no como ordenación urbanística. Teniendo en cuenta el citado artículo 166.3 de la Ley 13/1996, las obras de nueva construcción, reparación y conservación que se realicen en el ámbito del aeropuerto y su zona de servicio por Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea no estarán sometidas a los actos de control preventivo municipal a que se refiere el artículo 84.1.b) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local, por constituir obras públicas de interés general.

Conviene hacer notar que el Tribunal Constitucional, mediante Sentencia núm. 204/2002 de 31 de octubre de 2002[395] (RTC 2002, 204) anuló el referido artículo, ya que el mismo había omitido un mínimo de intervención urbanística municipal, que sí fue contemplado en otras leyes, como la Ley de Puertos, consistente en el

[395] El Consejero Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña interpuso el recurso de inconstitucionalidad en relación con los arts. 24 y 166 de la Ley 13/1966, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Y el Tribunal Constitucional estimó parcialmente el recurso declarando lo siguiente:

- Estimación parcial: inconstitucionalidad y nulidad del inciso "en todo el territorio nacional" del artículo 24.
- Inconstitucionalidad y nulidad del apartado 3 del artículo 24.
- Constitucionalidad del art. 166.1 si se interpreta en el sentido señalado en el fundamento jurídico 8.
- Constitucionalidad del artículo 116.2, inciso referente a la formulación del plan especial por inconstitucionalidad y nulidad del art. 166.3.

conocimiento formal y sometimiento a informe de la Administración urbanística competente.

Mediante la Ley 53/2002, de 30 de diciembre se dio nueva redacción al párrafo tercero del artículo 166 de la Ley 13/1996, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, disponiendo que las obras que realice dentro del sistema general aeroportuario deberán adaptarse al plan especial de ordenación del espacio aeroportuario o instrumento equivalente. Para la constatación de este requisito, deberán someterse a informe de la Administración urbanística competente, que se entenderá emitido en sentido favorable si no se hubiera evacuado de forma expresa en el plazo de un mes desde la recepción de la documentación. Y en el caso de que no se haya aprobado el plan especial o instrumento equivalente, a que se refiere el apartado 2 de este artículo, las obras que realice AENA en el ámbito aeroportuario deberán ser conformes con el Plan Director del Aeropuerto. Y se va a añadir que las obras de nueva construcción, reparación y conservación que se realicen en el ámbito del aeropuerto y su zona de servicio por AENA no estarán sometidas a los actos de control preventivo municipal a que se refiere el artículo 84.1 b) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, por constituir obras públicas de interés general.

En la actualidad, los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo, siguen desestimando las pretensiones municipales, quizás dejándose llevar por la inercia provocada por las Sentencias del Tribunal Supremo anteriores al 1 de enero de 1999, fecha en que, como hemos comentado, AENA deja de ser ente público de los previstos en el artículo 6.3 de la Ley General Presupuestaria para convertirse en entidad pública empresarial (artículo 64 de la Ley 50/1998 de 30 de diciembre) y obviando esta circunstancia tan importante, llegando a considerar incluso que la cuestión es pacífica por parte de los Tribunales, tanto de los Tribunales Superiores de Justicia como del Tribunal Supremo, constituyendo un cuerpo de doctrina homogéneo.

Según nuestro punto de vista, este criterio ya no es aplicable a las obras iniciadas por AENA después del 1 de enero de 1999, ya que deja de ser ente público para convertirse en "entidad pública empresarial" con todas las obligaciones fiscales que dicho carácter conlleva, y como hemos comentado anteriormente, en el Impuesto

de Sociedades, por ejemplo, este cambio ha supuesto que AENA tiene la obligación de liquidar este impuesto. Por tanto, podemos llegar a la conclusión de que ya no le es de aplicación la exención tributaria de la que venía disfrutando quedando sujetas al ICIO las construcciones, instalaciones y obras que realice.

VI.1.2.1.2. La Iglesia Católica

El Acuerdo del Estado Español con la Santa Sede de 3 de enero de 1979 sobre Asuntos Económicos, ratificado por instrumento de 4 de diciembre de 1979, contempló en el artículo IV a favor de la Iglesia Católica los beneficios fiscales aplicables a la misma, de modo que la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y obras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas tendrán derecho a estas exenciones:

A) Exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana de los siguientes inmuebles:

1) Los templos y capillas destinados al culto, y asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.

2) La residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas.

3) Los locales destinados a oficinas, la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.

4) Los Seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.

5) Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada.

B) Exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre patrimonio.

Esta exención no alcanzará a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas ni a los derivados de su patrimonio, cuando su

uso se halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta.

C) Exención total de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales, siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad.

D) Exención de las contribuciones especiales y de la tasa de equivalencia, en tanto recaigan estos tributos sobre los bienes enumerados en la letra A) de este artículo.

Además de lo anterior, y según el artículo VI, en el caso de que pudieran surgir dudas en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informan, la Santa Sede y el Gobierno español procederán de común acuerdo en la resolución de las posibles dudas o dificultades. Y, atendiendo en lo dispuesto en el artículo 2 del Protocolo Adicional, ambas Partes, de común acuerdo, señalarán los conceptos tributarios vigentes en los que se concretan las exenciones y los supuestos de no sujeción enumerados en los artículos III a V del Acuerdo. Y siempre que se modifique sustancialmente el ordenamiento jurídico-tributario español, ambas Partes concretarán los beneficios fiscales y los supuestos de no sujeción que resulten aplicables de conformidad con los principios del Acuerdo.

La cuestión de la exención del ICIO de las obras realizadas por la Iglesia Católica, en virtud del referido Acuerdo, generó un gran volumen de reclamaciones judiciales ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, con resultados muy dispares:

Sin embargo, una vez llegamos al Tribunal Supremo, encontramos un criterio más homogéneo. Así, en las Sentencias de 17 de mayo de 1999 y las de 19 y 31 de marzo de 2001, este Tribunal reconoce la exención del ICIO a favor de la Iglesia Católica.

Nos parece interesante el razonamiento seguido por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 19 de marzo de 2001[396] (RJ 2002, 10288), por cuanto parece ser el

[396] En esta Sentencia el Tribunal Supremo resuelve el recurso interpuesto contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Castilla-La Mancha -Sección Primera-, dictada en fecha 06-11-1999, estimatoria en parte del recurso interpuesto por el Obispado Priorato de las Ordenes Militares de Ciudad Real contra la Resolución de la Comisión de Gobierno del

seguido actualmente por el legislador. En ella se razonaba al respecto del siguiente modo: "(…) si el resultado de la construcción, instalación y obra (es decir, el inmueble) se halla exento del IBI, Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en cuanto el mismo está considerado, expresa indubitadamente, como un impuesto real ("ex" artículo 61 de la propia Ley 39/1988) y comprendido, consecuentemente, en el artículo IV.1.B) del Acuerdo 3 de enero de 1979, y esto no lo discute ninguna de las partes aquí litigantes, es obvio que, lógica y necesariamente debe estar, también, exento del ICIO, objeto de controversia -aunque no se exija expresamente el proceso (o sea, la construcción, la instalación o la obra) por el que, a consecuencia del mismo, se desemboca en aquel resultado.

El segundo apartado del Protocolo Adicional del Acuerdo de 1979 tiene, no un carácter constitutivo de las exenciones reconocibles, sino meramente declarativo, ya que sólo tiene normas complementarias para una más adecuada aplicación del Acuerdo y, aun cuando sería un elemento de gran clarificación el que las partes signatarias del mismo se reunieran periódicamente para determinar cuál es su secuencial y concreto alcance, parece excesivo, en ausencia de ello, el privar de eficacia a preceptos tan expresivos como los artículos III y IV del citado Tratado y prohibir a los Tribunales que hagan una interpretación de su contenido, de modo que, como secuela de la citada labor hermenéutica, cabe inferir que la Iglesia Católica está exenta del ICIO, pese a que no se hayan concretado los beneficios fiscales actualmente vigentes."

Mediante la Orden Ministerial de 5 de junio de 2001 se establece la exención total y permanente del ICIO a las obras realizadas por la Iglesia Católica, disponiendo que el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, regulado en los artículos 101 a 104 de la Ley 39/1988 de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, está incluido entre los impuestos reales o de producto a que hace referencia la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979.

Después de esta Orden Ministerial, se ha planteado la cuestión de si la exención alcanza o no las obras ajenas a actividades religiosas realizadas por la Iglesia Católica.

Ayuntamiento de Manzanares de 27-12-1996, relativa a liquidación en concepto de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Y el Tribunal desestima el recurso de casación en interés de la ley interpuesto por el Ayuntamiento.

A este respecto, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en la Sentencia de 3 de marzo de 2003 (JUR 2004, 45983), remitiéndose a la doctrina sentada en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, concluyó que la exención sólo abarca a los inmuebles que tienen una finalidad específica consonante con las Congregaciones titulares de ellos.

En abril de 2007, a instancias de un grupo político español, se planteó en el Parlamento europeo, la cuestión de la legitimidad de la exención de las obras realizadas por la Iglesia Católica, aduciendo que dicha exención se extiende a actividades que no son puramente religiosas.

La Comisión Europea preguntó al Gobierno español sobre la exención de la Iglesia Católica en el ICIO, por si pudiera incurrir en competencia desleal con empresas que desarrollan actividades ejercidas por la Iglesia tales como hospitales privados, colegios privados, etc., que en el fondo pueden constituir una ayuda de Estado, al quedar exentas obras ajenas al culto católico y a las actividades religiosas.

MORÓN PÉREZ[397] trata este asunto diciendo que "hay que partir de la regla general contenida en el artículo 87 del Tratado de Roma, de acuerdo con la cual son contrarias al mercado común las ayudas de cualquier tipo -incluyendo las tributarias-, que permitan abaratar los costes empresariales. (…) para que el beneficio fiscal a un ente religioso pueda ser configurado como una ayuda de Estado, sería imprescindible que aquel desarrollara una actividad comercial compitiendo en el mercado con el resto de las empresas. (…) En el caso de España sería conveniente que la exención en el ICIO se limitara, siguiendo el ejemplo italiano, declarándola aplicable únicamente cuando la actividad económica desarrollada fuera de interés general o no se explote exclusivamente con fines empresariales.".

CALVO SALES[398] opina que si bien está bastante clara la exención respecto a la Iglesia Católica en lo que respecta a los bienes adscritos a actividades religiosas, no está tan claro que el instrumento utilizado por el legislador para establecer y delimitar dicha exención (inicialmente un Acuerdo y posteriormente una Orden Ministerial) sea válido e incluso constitucional, ya que en virtud del artículo 133.3 de la Constitución

[397] MORÓN PÉREZ, M. C.: *Los beneficios tributarios de las entidades eclesiásticas en el Derecho,* Atelier, Barcelona, 2009, págs. 98 y ss.
[398] CALVO SALES, T., op. cit., pág. 526.

se establece el principio de legalidad tributaria, manifestándose expresamente que todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberán establecerse en virtud de ley. Según la autora, parece que se está evitando a través de esta técnica legislativa el debate parlamentario sobre los beneficios fiscales de la Iglesia Católica.

Para completar la regulación de esta cuestión, hay que referirse a la Orden Ministerial de 15 de octubre de 2009 donde se aclara que el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, en la letra B) del apartado 1 de su artículo IV reconoce la exención total permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y el patrimonio. Aunque a la fecha de la firma de este Tratado Internacional no existía el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en el ordenamiento tributario español, ello no obsta para que una vez creada dicha figura impositiva se le pueda aplicar alguno de los beneficios fiscales regulados en el Acuerdo.

Además, la Orden del Ministerio de Hacienda 5 de junio de 2001 interpretó que la citada exención es aplicable al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, ya que las Sentencias del Tribunal Supremo de fechas 17 de mayo de 1999; 19 y 31 de marzo de 2001, esta última en recurso de casación en interés de ley, y 3 de octubre de 2003, reconocen el carácter real del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, al tiempo que determinan que la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas, disfrutan de exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

No obstante, se considera necesaria la equiparación del contenido de la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles para los inmuebles de la Iglesia Católica con el contenido de la exención en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras para las construcciones, instalaciones u obras que se lleven a cabo en dichos inmuebles. Es cierto que no parece lógico que en un inmueble que no esté exento del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, por no tener como destino ninguno de los exigidos en la letra A) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo, las obras que en él se realicen sí gocen de exención en el Impuesto sobre Construcciones,

Instalaciones y Obras, exención que se aplica conforme a lo dispuesto en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo, "por mor" de la interpretación dada a la misma por la citada Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001.

Así, la letra A) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos establece la exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana (actualmente, Impuesto sobre Bienes Inmuebles) de los siguientes inmuebles: los templos y capillas destinados al culto, y, asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral; la residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas; los locales destinados a oficinas, la Curia diocesana y a oficinas parroquiales; los seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas; y los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones Religiosas e Institutos de Vida Consagrada.

Y como consecuencia de lo anterior, se modifica el apartado segundo de la citada Orden de 5 de junio de 2001, de modo que, aclarando la inclusión del ICIO en la letra B) del apartado 1 del artículo IV, del Acuerdo, se va a establecer que la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas, disfrutan de exención total y permanente en el ICIO, para todos aquellos inmuebles que estuviesen exentos de la Contribución Territorial Urbana -actualmente, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles-.

El principio en el que se basa la precitada Orden Ministerial es el de la necesidad de equiparación fiscal del tratamiento de los bienes de la Iglesia Católica, ya que los mismos se hallan exentos por la Ley en relación con el IBI, haciéndose extensiva dicha exención al ICIO para las construcciones, instalaciones u obras que se lleven a cabo en dichos inmuebles.

Parece que la Orden Ministerial referida se inspira en las sentencias anteriormente reseñadas, que nos remiten a la regulación del IBI, en el citado artículo

IV 1.A)[399] del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, en el que los bienes detallados se hallan adscritos a actividades propias de la Iglesia Católica, no debiéndose extender, por tanto, dicha exención a otros bienes destinados a finalidades diferentes a las inherentes de la Iglesia.

VI.1.2.1.3. Las obras hidráulicas.

La exención de las "obras hidráulicas" viene expresamente recogida en el artículo 100.2 TRLHL, en virtud del cual va a estar exenta del pago del impuesto la realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sea dueño el Estado, las Comunidades Autónomas o las entidades locales, que estando sujeta al impuesto, vaya a ser directamente destinada a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos, tanto si se trata de obras de inversión nueva como de conservación.

Por su parte el Texto Refundido de la Ley de Aguas (TRLA), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, regula el régimen jurídico de las "obras hidráulicas" en su Título VIII (artículos 122 a 135).

El concepto de "obra hidráulica" viene claramente definido en el artículo 122 TRLA, según el cual se va a entender como tal la construcción de bienes que tengan naturaleza inmueble destinada a la captación, extracción, desalación, almacenamiento, regulación, conducción, control y aprovechamiento de las aguas, así como el saneamiento, depuración, tratamiento y reutilización de las aprovechadas y las que tengan como objeto la recarga artificial de acuíferos, la actuación sobre cauces, corrección del régimen de corrientes y la protección frente avenidas, tales como

[399] El Artículo IV 1. A) del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, dispone lo siguiente:
"Exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana de los siguientes inmuebles:

1) Los templos y capillas destinados al culto, y asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.
2) La residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas.
3) Los locales destinados a oficinas, la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.
4) Los Seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y a las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.
5) Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada."

presas, embalses, canales de acequias, azudes, conducciones, y depósitos de abastecimiento a poblaciones, instalaciones de desalación, captación y bombeo, alcantarillado, colectores de aguas pluviales y residuales, instalaciones de saneamiento, depuración y tratamiento, estaciones de aforo, piezómetros, redes de control de calidad, diques y obras de encauzamiento y defensa contra avenidas, así como aquellas actuaciones necesarias para la protección del dominio público hidráulico.

Por su parte, el artículo 123 TRLA contempla la posibilidad de que existan obras hidráulicas de carácter público y obras hidráulicas de carácter privado, estableciendo, además, que no podrá iniciarse la construcción de una obra hidráulica que comporte la concesión de nuevos usos de agua, sin que previamente se obtenga o declare la correspondiente concesión, autorización o reserva demaniales, salvo en el caso de declaración de emergencia o de situaciones hidrológicas extremas.

Y además, se consideran obras hidráulicas públicas las destinadas a garantizar la protección, control y aprovechamiento de las aguas continentales y del dominio público hidráulico y que sean competencia de la Administración General del Estado, de las Confederaciones Hidrográficas, de las Comunidades Autónomas y de las Entidades locales.

Esta distinción nos recuerda que, para que opere la exención, se exige un doble requisito: además de tratarse de una obra hidráulica (exigencia objetiva), la misma debe ser realizada por el Estado, Comunidades Autónoma o Entidades Locales (exigencia subjetiva), por tanto, la exención no afectaría a las de carácter privado.

Para el disfrute de esta exención se requiere la concurrencia de dos requisitos[400], uno objetivo, consistente en que las construcciones, instalaciones u obras de que se trate estén directamente destinadas a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, siendo indiferente que se esté en presencia de obras de inversión nueva o de obras de mera conservación; y otro subjetivo, consistente en que el dueño de la obra sea una

[400] CHECA GONZÁLEZ, C.: "Exención del ICIO a favor de las obras hidráulicas", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 22, 2000 (BIB/2001/330).

Administración pública territorial, si bien cabe, sin perderse por ello la exención, que la gestión se lleve a cabo por Organismos Autónomos.

Esta doble exigencia nos lleva a los supuestos en los que se emplea la figura de la "encomienda de gestión" a favor de comunidades o juntas centrales de usuarios, que podrán ser beneficiarios directos de concesiones de construcción o explotación de obras hidráulicas. Se trata de corporaciones de derecho público cuya finalidad es la gestión autónoma de los bienes hidráulicos necesarios para los aprovechamientos colectivos de los usuarios de aguas públicas, como ocurre en el caso de las Comunidades de Regantes, si bien, en estos casos, tampoco se da el presupuesto para que pueda operar la exención. Esta posibilidad viene contemplada en el artículo 125 TRLA, al establecer que el Ministerio de Medio Ambiente y las Confederaciones Hidrográficas, en el ámbito de sus competencias, podrán encomendar a las comunidades de usuarios, o juntas centrales de usuarios, la explotación y el mantenimiento de las obras hidráulicas que les afecten. A tal efecto, se suscribirá un convenio entre la Administración y las comunidades o juntas centrales de usuarios en el que se determinarán las condiciones de la encomienda de gestión y, en particular, su régimen económico-financiero. Y asimismo, las comunidades de usuarios y las juntas centrales de usuarios podrán ser beneficiarios directos, sin concurrencia, de concesiones de construcción o explotación de las obras hidráulicas que les afecten.

En lo que se refiere a otros entes, habrá que estudiar cada caso concreto, mediante el análisis de sus circunstancias particulares. Vamos a centrarnos en dos de ellos: los Consorcios y las sociedades estatales.

En cuanto a los Consorcios, debemos mencionar una interesante Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, de 11 de junio de 1999[401] (JT 1999, 1220), bastante ilustrativa. Esta Sentencia dispone que según el artículo 102 de la Ley de 28 de diciembre de 1988, de Haciendas Locales entonces vigente, dado el carácter indirecto del tributo en cuanto que grava la realización de la obra, la obligación de pago como contribuyente viene impuesta al titular o dueño de la obra que, con

[401] La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, por medio de esta sentencia, desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra Resolución del Ayuntamiento de Oviedo de 24-10-1996, relativa a liquidación girada en concepto de precio público por estacionamiento de vehículos de tracción mecánica.

independencia de la condición de propietario de los inmuebles sobre la que se efectúa, se corresponda con quien deba satisfacer como contraprestación el precio de la misma, bien asumiendo directamente, caso de ser el propio ejecutor, o abonándolo a un tercero, sujeto pasivo o dueño de la obra que en este caso es el Consorcio, aquí recurrente, sin que al mismo le alcance la exención preconizada en el art. 29.2 de la Ley de 29 de junio de 1990, pues el mismo no está incluido en la catalogación que de las Entidades Locales hace el artículo 3 de la Ley de Bases de Régimen Local de 2 de abril de 1985. Así, puede por otra parte dársele carácter institucional, ya que el consorcio nace de la voluntad negocial de sus socios fundadores, a cuyo pacto está previsto pueden añadirse nuevos socios, y esa base personal del ente es la negación misma de la institucionalidad, por lo que no es más que una sociedad y, como tal, no puede gozar de la exención prevista para las Administraciones Públicas Territoriales, razones ellas que conducen a la desestimación del recurso interpuesto.

En relación a las sociedades estatales, éstas vienen reguladas en el artículo 132 TRLA, según el cual se autoriza al Consejo de Ministros a constituir una o varias sociedades estatales de las previstas por el artículo 6.1.a) del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 109/1988, de 23 de septiembre, cuyo objeto social sea la construcción, explotación o ejecución de las obras públicas hidráulicas que al efecto determine el propio Consejo de Ministros. Y asimismo, dichas sociedades podrán tener por objeto la adquisición de obras hidráulicas, públicas o privadas, previo cumplimiento de los trámites y requisitos establecidos por la normativa vigente, y en especial el de desafectación del demanio público cuando corresponda, para su integración en sistemas hidráulicos con el fin de conseguir un mejor aprovechamiento de los recursos hídricos y una gestión más eficaz de los mismos.

Las citadas sociedades estatales no son claramente ni el Estado, ni las Comunidades Autónomas, ni Entes Locales y por supuesto tampoco pueden ser consideradas como “organismos autónomos”, son tal como los define la ley, “sociedades estatales” y por tanto, no se podría aplicar la exención (artículo 100.2 TRLHL).

Por otro lado, conforme a lo dispuesto en el artículo 127 TRLA, las obras hidráulicas de interés general y las obras y actuaciones hidráulicas de ámbito supramunicipal, incluidas en la planificación hidrológica, y que no agoten su funcionalidad en el término municipal en donde se ubiquen, no estarán sujetas a licencia, ni a cualquier acto de control preventivo municipal a los que se refiere el párrafo b) del apartado 1 del artículo 84 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local. Por lo tanto, el procedimiento para la realización de estas obras está sometido al trámite del informe previo de las entidades locales afectadas, que se ceñirá a los aspectos relacionados con el planteamiento urbanístico (el informe previo será emitido, a petición del Ministerio de Medio Ambiente o sus organismos autónomos, por las entidades locales afectadas por las obras. Este informe deberá pronunciarse, exclusivamente, sobre aspectos relacionados con el planeamiento urbanístico y se entenderá favorable si no se emite y notifica en el plazo de un mes, artículo 127.2 TRLA).

En caso de ser preciso, requerirá la modificación del planeamiento urbanístico municipal para adaptarlo a la implantación de las nuevas infraestructuras o instalaciones, de acuerdo con la legislación urbanística que resulte aplicable en función de la ubicación de la obra, a requerimiento del Ministerio de Medio Ambiente (artículo 127.3 TRLA).

La redacción de este artículo nos remite a la regulación de las obras realizadas por la Administración Pública, pero sin dejar de plantear si no se trata más bien de un supuesto de "no sujeción", más que de exención.

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 19 de febrero de 2000[402] (RJ 200, 1647), va a señalar que una vez declarado el interés general de una obra hidráulica, ya no existe obligación de solicitar licencia de obras, independientemente de que la titularidad de esas obras no sea pública. Transcribimos a continuación la parte de esta Sentencia que resulta de interés a efectos de este comentario:

[402] En esta sentencia el Alto Tribunal resuelve el recurso impuesto contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha dictada en fecha 22-03-1995, estimatoria del recurso deducido por la entidad mercantil "Repsol Petróleo, SA" contra una liquidación tributaria girada en concepto de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, por importe de 42.765.299 pesetas. El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Mestanza.

"En el supuesto que plantea el presente recurso debe afirmarse, sin lugar a dudas, que por una parte, la construcción de un acueducto para el trasvase de aguas en la cuenca es una obra de marcado interés público, no sujeta, por tanto, a licencia, tratándose de uno de los casos típicos que originaron la jurisprudencia invocada, y por otra, al afectar al dominio público hidráulico existe una reserva competencial en favor del Estado o de las Comunidades Autónomas.

La sentencia recurrida se ajusta, de manera impecable, a la doctrina expuesta, como puede observarse en el Fundamento Cuarto, en la que se afirma paladinamente que la jurisprudencia ha excluido del régimen anterior a las grandes obras de marcado interés público, que siendo de la competencia estatal, por su gran trascendencia para la sociedad no pueden quedar frustradas por la voluntad municipal. En tales casos -continúa diciendo-, partiendo de una distinción conceptual entre ordenación urbanística y ordenación del territorio, se ha mantenido que su ejecución ni está sometida a la previa licencia municipal ni a su previa comunicación al Ayuntamiento correspondiente".

Y en el Fundamento Quinto concluye que "de las concordes alegaciones de las partes y pruebas practicadas se desprende que estamos en presencia de unas obras de marcado interés público, llevadas a cabo para la construcción de un acueducto para la conexión de los embalses de los ríos MONTORO y JÁNDULA, atraviesa varios términos municipales desde la provincia de Jaén a la de Ciudad Real, entre ellos, el del Ayuntamiento recurrido, al objeto de incrementar los recursos hídricos de la comarca de Puertollano, declaradas de utilidad pública por Real Decreto de 7 de mayo de 1993 (BOE 27 de mayo), al amparo de lo dispuesto en el artículo 56 de la Ley de Aguas, que faculta al Gobierno, en circunstancias de sequías extraordinarias, de sobreexplotación de acuíferos, o en similares estados de necesidad, urgencia o concurrencia de situaciones anómalas o excepcionales, para adoptar medidas que sean precisas en relación con la utilización del dominio público hidráulico, constituyendo por los antecedentes disponibles el acueducto descrito una gran obra hidráulica que excede de las potestades municipales urbanísticas para encajar de lleno en el concepto de marcado interés general, acometidas por razones de excepcionalidad en situación de grave sequía para aprovechamiento del dominio público hidráulico, trasladando el

agua de una cuenca a otra, a fin de remediar la escasez de recursos de este tipo en aquella comarca, y por consiguiente en el ámbito de la competencia estatal de la ordenación territorial o, más específicamente, de los recursos hidráulicos, evidenciando una gran trascendencia para la sociedad, por lo que no puede quedar en ningún caso frustrada por la voluntad municipal, excediendo de las previsiones de los artículos 242 y 244 de la Ley del Suelo y no precisando de la licencia municipal, conclusión a la que no se opone el hecho de que no esté aclarada exactamente la titularidad o propiedad de las obras, o que se lleven a cabo, al menos en parte, y lo que toda (sic) al término municipal de Mestanza, por una empresa privada, Sociedad Anónima, aunque de capital público en parte, como es la señalada, ya que lo decisivo es la propia naturaleza de las obras, de evidente interés público y declaradas por el gobierno de utilidad pública por las razones comentadas”.”

En cuanto a la extensión de la exención a otras actuaciones relacionadas con las obras hidráulicas, no podemos hacer una interpretación extensiva de dicho privilegio fiscal, si bien, dada la necesidad de vigilancia permanente que requiere un canal (dominio público hidráulico), hace que la construcción de la vivienda del vigilante, como construcción directamente afecta a dicho dominio público, esté exenta. Así lo manifestó el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en la Sentencia de 31 de marzo de 2000 (JUR 2000, 796), la cual va a disponer que, entrando en el fondo del asunto, este se contrae a verificar la procedencia de la exención introducida en nuestro ordenamiento jurídico por el Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre, artículo 32.2, luego establecida por la Ley 5/1990, de 29 de junio, artículo 29.2, en favor de las construcciones de las que sea dueño, entre otros, el Estado y vayan directamente destinadas a obras hidráulicas, aunque su gestión se lleve a cabo por Organismos Autónomos. Y siendo indubitado que concurre el requisito subjetivo para el disfrute de la exención de referencia, la polémica se centra en el carácter de accesoria o de necesaria de la vivienda construida para con el dominio público hidráulico. A juicio de la Sala, la necesidad de vigilancia permanente que el canal requiere, y el carácter de obra inherente e inseparable del mismo, acreditada en autos, que tiene la vivienda del vigilante, conducen a estimar la pretensión deducida en el recurso, vista la afección directa de la construcción realizada al dominio público hidráulico, que hace procedente

la exención pretendida, sin que ello implique, en modo alguno, una interpretación extensiva ni analógica de la forma de exención, que debe ser interpretada con arreglo a los criterios admitidos en Derecho, “ex” artículo 23 LGT, y no con criterios extensivos ni restrictivos.

VI.1.2.1.4. Compañía Telefónica Nacional de España (Telefónica de España S.A.).

La Compañía Telefónica Nacional de España se encuentra en una situación peculiar respecto al ICIO, ya que, a nuestro juicio, no estamos ni ante un caso de exención, ni ante un caso de no sujeción, sino de un régimen especial de compensación anual, que posteriormente comentaremos.

La doctrina suele indicar que se encuentra exenta de este impuesto, si bien, no se trata de una de las exenciones recogidas en el artículo 100.2 TRLRHL, sino que dicha exención se deriva del régimen especial al que la misma se halla sometida y que está regulado en los artículos 3 y 4 de la Ley 15/1987, de 30 de julio, de tributación de la Compañía Telefónica Nacional de España, que declara que dicha compañía no pagará los impuestos locales (a excepción del IBI) mediante una compensación establecida en un porcentaje sobre los ingresos brutos de la compañía; se trata de una compensación en metálico de periodicidad anual, que se cuantifica en función de los ingresos brutos procedentes de la facturación que se obtenga en cada término municipal y en cada demarcación provincial (1,9% y 0,1% respectivamente).

La Ley 15/1987 de tributación de la Compañía Telefónica Nacional es anterior a la Ley 39/1988 Reguladora de las Haciendas Locales, si bien, el legislador en este caso, fue previsor e incluyó en la Disposición Adicional 8ª una modificación a la Ley 15/1987, adecuándola a los nuevos impuestos. Y de este modo, se va a establecer que respecto a los tributos locales, la Compañía Telefónica Nacional de España estará sujeta al Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente a los bienes de naturaleza rústica y urbana de su totalidad, con arreglo a la legislación tributaria del Estado y a las normas reguladoras de dicho impuesto y por lo que se refiere a los restantes tributos de carácter local y a los precios públicos de la misma naturaleza, las deudas tributarias o contraprestaciones que por su exacción o exigencia pudieran corresponder a la Compañía Telefónica Nacional de España se sustituyen por una compensación en metálico de periodicidad anual.

Según FERNÁNDEZ MARÍN y FORNIELES GIL[403] no estaríamos ante una exención, sino ante un modo peculiar de gestión de impuesto, ya que la deuda tributaria existe (no es no sujeción) y tiene el valor que le correspondería, pero se compensa por el porcentaje citado. Y en esta misma línea, ÁLVAREZ ARROYO[404] opina que no estamos en realidad ante una exención tributaria, sino ante un tratamiento fiscal diferenciado, pues la Compañía Telefónica Nacional de España no está exenta del pago de los diversos tributos locales, sino que lo hace a través de una compensación anual, lo cual no siempre le va a resultar favorable, pues lógicamente habrá períodos en los que pagaría menos si estuviese acogida al régimen normal.

VI.1.2.1.5. Las Universidades Públicas

Las Universidades se regían, a la entrada en vigor de la LRHL, por la Ley Orgánica 6/1983, de 25 de agosto, de Reforma Universitaria, en cuyo artículo 53.1 se establecía, a favor de las mismas, una exención tributaria genérica.

La Ley 39/1988 Reguladora de las Haciendas Locales, en su Disposición Adicional 9ª establecía que a partir del 31 de diciembre de 1989 quedarán suprimidos cuantos beneficios fiscales estuvieren establecidos en los tributos locales, tanto de forma genérica como específica, en toda clase de disposiciones distintas de las de Régimen Local, sin que su actual vigencia pueda ser invocada respecto de ninguno de los tributos regulados en la Ley.

Existen varias Sentencias del Tribunal Supremo que han tratado el tema de la exención tributaria de la Universidad y la derogación de la misma por la Ley 39/1988. En este sentido cabe mencionar, por ejemplo, la Sentencia de 16 de diciembre de 1996, asunto en el que la Universidad recurrente argumentaba que una ley ordinaria (como lo es la 39/1988) no podía ir en contra de una ley orgánica. Sin embargo, el tribunal consideró que el artículo 9 de la Ley regulaba el régimen de exenciones y beneficios fiscales concedibles a partir de1 de enero de 1989, fecha de entrada en vigor de la Ley de Haciendas Locales en todas las materias en las que sus disposiciones transitorias no establezcan un régimen diferente, sin que se haya acordado por Ley Presupuestaria

[403] FERNÁNDEZ MARÍN, F. y FORNIELES GIL, A. (DIR. CARRASCO PARRILLA, P.J.): *Derecho Tributario….*, op. cit., pág. 249.
[404] ÁLVAREZ ARROYO, F.: *Impuesto Municipal sobre….*, op. cit., pág. 139.

alguna exención de ninguna clase en favor de las universidades, como sujetos pasivos generales de tributación, desde entonces; además, la derogación explícita de la disposición adicional 9ª.1 suprime cualesquiera disposiciones, entendiendo por tales todo tipo de normas, cualquiera que sea su rango, dado el carácter de ley -especialmente dirigida, además, a regular la materia tributaria local- de la de 28 de diciembre 1988; y el argumento básico esgrimido por el recurrente de que una ley ordinaria no puede derogar el contenido de una ley de carácter orgánico, no es admisible en absoluto. Las leyes orgánicas -sometidas efectivamente a una aprobación en virtud de "quorum" superior al de las leyes ordinarias- son normas dictadas para regular aspectos concretos de nuestro panorama legislativo, pero no normas de rango superior a las leyes ordinarias, y de la misma manera que no toda prescripción contenida en las mismas tiene carácter orgánico, siendo superabundantes los ejemplos prácticos de esta afirmación, la modificación de los aspectos legislados en concreto que no han de revestir ese carácter, tampoco necesitan ajustarse a las mayorías específicas contempladas en el artículo 81 de la Constitución, con lo que resulta perfectamente factible que las exenciones o bonificaciones tributarias puedan regularse o alterarse, en virtud de ley ordinaria.

Con la Ley Orgánica 6/2001 de 21 de diciembre, de Universidades (LOU), cambia de nuevo el panorama tributario de las Universidades, de modo que ante todo, y según su artículo 80, se va a considerar que constituye el patrimonio de cada Universidad el conjunto de sus bienes, derechos y obligaciones. Los bienes afectos al cumplimiento de sus fines y los actos que para el desarrollo inmediato de tales fines realicen, así como sus rendimientos, disfrutarán de exención tributaria siempre que los tributos y exenciones recaigan directamente sobre las Universidades en concepto legal de contribuyentes, a no ser que sea posible legalmente la traslación de la carga tributaria.

Y respecto a los beneficios fiscales de las Universidades públicas, se estará a lo dispuesto para las entidades sin finalidad lucrativa en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General y las actividades de mecenazgo en favor de las Universidades públicas gozarán de los beneficios que establece esta Ley.

Por su parte, la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en actividades de Interés General, a la que nos remite la LOU, en su artículo 58 va a establecer que, sin perjuicio de las exenciones actualmente previstas en la LRHL, gozarán de exención en el IBI los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en el artículo 65 de dicha Ley, las fundaciones y asociaciones que cumplan determinados requisitos, siempre que no se trate de bienes cedidos a terceros mediante contraprestación, estén afectos a las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica y no se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan su objeto o finalidad específica. Y asimismo, las fundaciones y asociaciones estarán exentas del IAE por las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.

Se entenderá que las explotaciones económicas coinciden con el objeto o finalidad específica de la entidad cuando las actividades que en dichas explotaciones se realicen persigan el cumplimiento de los fines contemplados en los artículos 2.4 y 42.1 a) de la Ley, cuando el disfrute de la exención no produzca distorsiones en la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad y sus destinatarios sean colectividades genéricas de personas.

En esta ley no se incluye ningún beneficio fiscal en el ICIO en favor ningún sujeto pasivo, por lo que la Universidad seguirá, en principio, sujeta al ICIO.

El último avance del legislador sobre este tema lo constituye la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos fiscales al Mecenazgo. Su entrada en vigor supuso la derogación del artículo 58 de la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. Por lo que se podría concluir que el régimen de exenciones de la Universidad se contiene en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos fiscales al Mecenazgo (por remisión del artículo 80.4 LOU).

En efecto, según el artículo 15 de esta Ley, estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos,

excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades. Además, las entidades sin fines lucrativos estarán exentas del IAE por las explotaciones económicas a que se refiere el artículo 7 de esta Ley, si bien dichas entidades deberán presentar declaración de alta en la matrícula de este impuesto y declaración de baja en el caso de cese en la actividad. Y estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos.

En el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención en el último impuesto citado estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el IBI. Y en relación a todas las anteriores exenciones se habrán de cumplir los requisitos y supuestos relativos al régimen fiscal especial. Y todo ello sin perjuicio de las exenciones previstas en la LRHL.

En el artículo referido tan sólo se hace referencia a los impuestos sobre Bienes Inmuebles, Actividades Económicas y sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Por tanto, no podemos entender que dicha exención se extienda al ICIO.

VI.1.2.2. Las bonificaciones tributarias en el ICIO.

La normativa reguladora del ICIO ha sido también muy parca en el establecimiento de bonificaciones tributarias. Tan sólo el artículo 103.2 TRLRHL va a contener la regulación básica de cinco posibles bonificaciones, todas ellas potestativas y que por tanto precisarán de su expresa contemplación en las ordenanzas fiscales de cada Ayuntamiento, para que puedan ser aplicadas en los términos previstos en las mismas, a su vez siempre respetuosos con la regulación legal.

No obstante lo anterior, debemos recordar que, también en el ICIO se habrá de aplicar, en virtud del art. 159.2 TRLRHL, y en las ciudades de Ceuta y Melilla, una bonificación del 50 por 100 de las cuotas tributarias de este impuesto, bonificación que tiene carácter obligatorio y que no precisará siquiera, estar contemplada en las ordenanzas fiscales reguladoras del impuesto. Y a esta bonificación habría que añadir, con carácter asimismo obligatorio, aquellas bonificaciones que, siempre establecidas por normas de rango legal, estén incluidas en programas de apoyo a acontecimientos excepcionales de interés público, y por tanto siempre con carácter coyuntural -estas bonificaciones se elevan generalmente al 95 por 100-[405]. La aplicación de estas últimas bonificaciones está condicionada a que las construcciones, instalaciones u obras tengan lugar o se inicien antes de que concluya el período señalado para el acontecimiento en la Ley especial que lo regule y, por tanto, antes de la conclusión de la vigencia de esta última[406].

Las bonificaciones potestativas habrán de ser necesariamente reguladas en las ordenanzas fiscales, en las que se fijará no sólo el montante de las mismas, que no podrá superar el límite fijado en la Ley, sino además todos los aspectos sustantivos y formales no contemplados expresamente en la Ley y, en particular, habrán de disponer si todas o algunas de estas bonificaciones potestativas serán o no aplicables simultáneamente. En concreto, las cinco bonificaciones potestativas contempladas en el art. 103.2 TRLRHL son las siguientes:

[405] Como ejemplo podríamos citar las relativas a acontecimientos como la Copa de América. Valencia 2007, o los Juegos de Pekín 2008. El artículo 27.3 de la Ley 49/2002 establece el 95 por 100 de bonificación para los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.
[406] Cfr. la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de mayo de 2003.

- Bonificación en favor de construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración.

Esta bonificación podrá establecerse en un importe máximo del 95 por 100, debiendo ser acordada, previa solicitud del sujeto pasivo, por el Pleno de la Corporación municipal, exigiéndose el voto favorable de la mayoría simple de sus miembros. Así, una vez demostrado el especial interés o utilidad municipal de las obras por concurrir alguna de las circunstancias citadas, será el Pleno el que deba decidir, en cada caso concreto, y siempre tras la expresa solicitud del sujeto pasivo -contribuyente o sustituto-, su reconocimiento y aplicación. Y por supuesto, concurriendo cualquier otro requisito o condición establecidos en la correspondiente ordenanza fiscal.

- Bonificación en favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar.

Esta bonificación, que podrá establecerse también en un importe máximo del 95 por 100, está condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación de la Administración competente.

La finalidad perseguida por esta bonificación es claramente de naturaleza extrafiscal, y más en concreto está dirigida a la protección del medio ambiente.

La regulación legal va a indicar que esta bonificación se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, la bonificación relativa a las obras de especial interés o utilidad municipal a que nos referíamos en el apartado anterior.

- Bonificación por la realización de inversiones para infraestructuras.

En tercer lugar, se prevé una bonificación, en este caso de hasta el 50 por 100, a favor de las construcciones, instalaciones u obras vinculadas a los planes de fomento de las inversiones privadas en infraestructuras. Y también se aplicará, en su caso, tras la posible aplicación de las dos bonificaciones anteriores.

- Bonificación en favor de las viviendas de protección oficial.

Esta bonificación en favor de las construcciones, instalaciones u obras referentes a las viviendas de protección oficial, es también de carácter potestativo y variable, pudiendo llegar al 50 por 100. Viene a corresponder, y manteniendo idéntica finalidad extrafiscal relativa a la protección de estas viviendas, con la bonificación del 50 por 100 en la cuota íntegra del IBI, regulada en el artículo 73.2 TRLRHL. Y también se aplicará, en su caso, sobre la cuota diferencial que resulte tras la práctica de las posibles bonificaciones anteriores que hayan podido establecerse.

- Bonificación en favor de los discapacitados.

Finalmente, se va a establecer una bonificación de hasta el 90 por 100 a favor de las construcciones, instalaciones u obras que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados. Y también aquí se establece su aplicación tras la práctica de otras bonificaciones, aludidas anteriormente, que pudieran corresponder.

Debemos destacar que, aunque la ley indique que las bonificaciones potestativas se aplicarían sucesivamente y en el orden examinado, las ordenanzas fiscales respectivas, además de añadir algunas condiciones o requisitos materiales o formales no previstos legalmente, podrán determinar que algunas de estas bonificaciones no se puedan aplicar simultáneamente.

La posibilidad de establecer todas o algunas de las bonificaciones aludidas vendrá a paliar, evidentemente, los efectos de un impuesto que incide de forma notable en la actividad de las empresas constructoras.

Precisamente, para evitar los efectos de una excesiva presión fiscal, y teniendo en cuenta que sobre la actividad constructora también habría de incidir, en su caso, el más que probable establecimiento de una tasa relativa a la concesión de licencia de obras o urbanísticas, el artículo 103.3 TRLRHL va a establecer la posibilidad de que las ordenanzas fiscales regulen, como deducción de la cuota íntegra o bonificada del impuesto, el importe satisfecho o que deba satisfacer el sujeto pasivo en concepto de tasa por el otorgamiento de la licencia urbanística correspondiente a la construcción, instalación u obra de que se trate. Esta deducción, cuyo establecimiento consideramos de estricta justicia tributaria material, será regulada en los aspectos sustantivos y formales no previstos por la ley, en la respectiva ordenanza fiscal.

VI.2. Los beneficios fiscales en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU).

En el IIVTNU, y en materia de beneficios fiscales, se puede también distinguir entre el grupo de las exenciones tributarias y el de las posibles bonificaciones, siempre dejando a un lado la regulación expresa de determinados supuestos de no sujeción, así como los que derivan de la propia descripción del hecho imponible[407]. Hay que tener, además, en cuenta que, partiendo de la consideración de que estamos ante un impuesto potestativo, lo cual implica la necesaria aprobación de la ordenanza fiscal que lo establezca, también la propia regulación contenida en la LRHL va a permitir a cada Ayuntamiento que decida su establecimiento, modular en gran medida la presión fiscal en que se va a materializar éste, bien mediante la determinación de la base imponible[408], bien mediante la fijación del tipo de gravamen[409].

VI.2.1. Las exenciones tributarias en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

El artículo 105 TRLRHL distingue, al regular las exenciones tributarias, entre dos grupos, relativos respectivamente a exenciones objetivas y exenciones de carácter subjetivo, si bien será preciso realizar algunas matizaciones respecto a algunas de

[407] Sobre estos supuestos de no sujeción y la problemática doctrinal y jurisprudencial relativa al hecho imponible del IIVTNU, vid., entre otros, CASANA MERINO, F.: *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 36-70, y 87-93; y PLAZA VÁZQUEZ, A.L.-VILLAVERDE GÓMEZ, Mª B.: *Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana* (Análisis jurisprudencial práctico), Aranzadi, Pamplona, 2005, págs. 37-73 y 93-104.

[408] El artículo 107.4 TRLRHL, al que posteriormente nos referiremos, va a permitir a los Ayuntamientos, y para la determinación de la base imponible, aplicar sobre el valor del terreno un porcentaje anual que no podrá exceder de determinados límites, atendiendo a determinadas reglas, lo cual incidirá directamente en la cuantía mayor o menor de la base imponible, que dependerá de la voluntad de cada Ayuntamiento, siempre que se respeten estas reglas. Además, el apartado 3 de este mismo artículo también prevé, en el caso de modificación de los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, la necesaria aplicación durante los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales, de una reducción con un límite mínimo del 40 por 100 y un límite máximo del 60 por 100, posibilidad que utilizarán los Ayuntamientos para modular, en la medida permitida en la ley, la presión fiscal derivada de la aplicación del impuesto.

[409] El artículo 108 TRLRHL va a permitir aplicar un tipo de gravamen que en ningún caso podrá exceder del 30 por 100. No superando este límite, los Ayuntamientos podrán fijar un solo tipo de gravamen o uno para cada uno de los períodos de generación del incremento de valor.

ellas. Y en cualquier caso, y como ha entendido la jurisprudencia, será el beneficiario de la exención, el que tenga que probar los hechos constitutivos de la misma[410].

VI.2.1.1. Exenciones de carácter objetivo.

El artículo 105.1 TRLRHL va a considerar exentos los incrementos de valor que se pongan de manifiesto como consecuencia de dos supuestos concretos, que son los siguientes:

- La constitución y transmisión de derechos de servidumbre.

Ciertamente, será necesario acreditar que estamos ante un auténtico derecho de servidumbre, de cualquier clase que sea, y no ya ante límites al derecho de propiedad que no puedan ser conceptuados como tales[411].

La exención, además de ser objetiva, tiene carácter permanente, no presentando problemas en cuanto a su interpretación.

- Transmisión de bienes enclavados dentro del perímetro delimitado como conjunto histórico-artístico, o declarados individualmente de interés cultural[412].

Para la aplicación de esta exención se va a exigir, como requisito esencial, que los propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles. Y a estos efectos, deberá ser la ordenanza fiscal, como expresamente se indica, la que establecerá los aspectos sustantivos y formales de la exención. En ningún caso bastará, para la aplicación de la exención, la calificación de un inmueble como "de protección total"[413].

---

[410] Cfr., por todas, la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 1985, recogida por R. FALCÓN en su op. "Comentario General de Jurisprudencia", Civitas**,** *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 45,1.985, pág. 158. Vid., también, sobre este tema, el artículo de SUBIRACHS MARTÍNEZ, M. titulado "El Arbitrio sobre el Incremento de Valor de los Terrenos: exenciones y prueba", *Revista de Economía y Hacienda Local*, núm. 23, 1978, págs. 443 y ss.

[411] Cfr., en este sentido, la Sentencia del TSJ de Andalucía (Granada), de 10 de diciembre de 1990. Se ha justificado esta exención en la inseparabilidad de los bienes y derechos, y en el fin de no dificultar la gestión del impuesto. Cfr. POVEDA BLANCO, Fco.: *Manual de Fiscalidad Local*, op. cit., pág. 833.

[412] En relación con la calificación como Conjunto Histórico-Artístico y a la declaración de interés cultural, se estará a lo establecido en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

[413] Cfr., en este sentido, las Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 1.998, 4 de enero de 1.999, 22 de septiembre de 2001 (RJ 2001,8924) y 16 de abril de 2002 (RJ 2002,3987). Esta línea jurisprudencial ha sido criticada por J. PEDREIRA MENÉNDEZ en su op. *La transmisión de*

Esta exención tiene, asimismo, carácter permanente, y, a nuestro entender, el hecho de que la ordenanza fiscal pueda regular aspectos sustantivos y formales de la misma, no implica que, en ausencia de esta regulación, pueda devenir inaplicable, ya que ciertamente la Ley no habilita para su establecimiento o no, sino tan sólo para su desarrollo[414].

VI.2.1.2. Exenciones de carácter subjetivo.

El artículo 105.2 TRLRHL va a regular una serie de exenciones, en relación a incrementos de valor, cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre determinadas personas o entidades, es decir, siempre que estas sean los sujetos pasivos del impuesto; todas las exenciones tienen carácter permanente. Estas personas o entidades serían las siguientes:

- El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades locales a las que pertenezca el municipio.

Ante todo, hay que indicar que esta exención se extiende expresamente a los organismos autónomos del Estado y las entidades de Derecho Público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de dichas Entidades locales[415]. La jurisprudencia no ha tenido duda en la aplicación de la exención a los Organismos Autónomos[416], si bien ha vacilado en relación a algunas Entidades de Derecho Público

---

inmuebles radicados en conjuntos histórico-artísticos y la exención o no sujeción en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, Jurisprudencia Tributaria, núm. 9/2002.

[414] Así lo han entendido también CASANA MERINO, F.: *El impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana,* op. cit., pág. 82 y PLAZA VÁZQUEZ, A.L. y VILLAVERDE GÓMEZ, M.B., en *Impuesto sobre el Incremento de Valor...,* op. cit., pág. 125, así como la Sentencia del TSJ de Valencia, de 30 de enero de 1999 (JT 1999,256). No obstante, en sentido contrario se pronunció la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de enero de 1999 (RJ 199,51), y a la vista de ésta, cambió su criterio el TSJ de Valencia, a partir de la Sentencia de 31 de marzo de 2001 (JT 2001,1457).

[415] La exención de las Comunidades Autónomas y las Entidades locales queda condicionada a que el Municipio impositor del gravamen pertenezca o esté integrado en ellas.

[416] Cfr., como ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 1994 (RJ 1994,8669), la del TSJ de Madrid, de 15 de abril de 1997, (JT 1997,1084), o la del TSJ de Castilla y León (Valladolid), de 22 de junio de 1999 (JT 1999,1233). No resultaría, por el contrario, aplicable la exención a Entidades estatales en régimen de Derecho Privado, aunque realicen actividades de interés público (STS de 15 de noviembre de 1994), y en particular, no sería aplicable a la Sociedad Estatal de Promoción y Equipamiento del Suelo, al no ser organismo autónomo (STS de 16 de noviembre de 1995). Sí se han considerado exentos los bienes que integran el Patrimonio Nacional, y en particular los de los denominados Reales Patronatos (STS de 20 de enero de 2001).

como el Banco de España[417]. Debemos indicar aquí, que con anterioridad a la Ley 51/2002, se exigía para la aplicación de la exención, que los Organismos Autónomos tuviesen carácter administrativo; a partir de esta Ley, y teniendo en cuenta la clasificación de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración del Estado, que distingue respecto a los Organismos públicos entre Organismos autónomos y Entidades públicas empresariales, debemos afirmar que sólo se excluirían de la exención las entidades públicas empresariales y las sociedades estatales autonómicas en régimen de Derecho Privado.

Por otra parte, resulta evidente que, teniendo en cuenta la alusión genérica a las Entidades locales en que pueda estar integrado el municipio, estas podrían ser las Comarcas, Áreas Metropolitanas y las Mancomunidad

- El Municipio de la imposición y demás Entidades locales integradas o en las que se integre dicho municipio.

También aquí habría que añadir, y por expresa voluntad legal, las Entidades de Derecho Público de análogo carácter a los Organismos Autónomos del Estado.

Además de reproducir lo que acabamos de indicar respecto a los Organismos Autónomos en relación a los supuestos de exclusión de la aplicación de la exención -resulta evidente que las Sociedades mercantiles municipales no están exentas[418]-, tan sólo expresar que esta exención no viene sino a plasmar la incoherencia que supondría, si no se hubiese establecido, el hecho de que el impuesto se convierta al mismo tiempo en ingreso y gasto para el Municipio[419], o lo que es igual que se produjese jurídicamente la confusión entre sujeto activo y pasivo del tributo.

[417] El Banco de España fue considerado exento, entre otras, por la STSJ de Aragón, de 25 de enero de 1992. En sentido contrario se pronunciaron, sin embargo, las STS de 22 de enero de 1997 (RJ 1997, 217) y de 30 de abril de 2001.

[418] Cfr., por todas, la Sentencia del TSJ de Cantabria, de 15 de noviembre de 1.993.

[419] En este sentido, aunque con respecto al IBI, ya se había expresado A. MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, en su op. *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales,* Lex Nova, 2ª ed., Valladolid, 1.995, pág. 82.

- Las instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes.

Destaca, respecto a esta exención, la equiparación a estas instituciones, y a todos los efectos, de las fundaciones culturales privadas[420]. Bastará, para su aplicación, la simple calificación legal o administrativa de Entidades benéficas o benéfico-docentes.

Si bien no se incluyen expresamente en este apartado, debemos indicar, por la asimilación a estas instituciones, que estarían exentas las entidades sin fines lucrativos acogidas al régimen establecido en la Ley 49/2002, así como las instituciones y entidades a las que es, igualmente, de aplicación dicho régimen; también estarían exentas las plusvalías puestas de manifiesto con ocasión de donativos, donaciones y aportaciones de terrenos a entidades beneficiarias del régimen de incentivos fiscales al mecenazgo[421].

En el caso concreto de las Cajas de Ahorro, entendemos, en el sentido manifestado por CASANA MERINO, que en la actualidad sólo quedarían exentas las plusvalías generadas por los terrenos pertenecientes a las instituciones creadas por las Cajas que tengan la consideración de benéficas o benéfico-docentes[422]. Y respecto a los centros educativos concertados, se ha declarado que deben asimilarse a las instituciones calificadas de benéfico-docentes, a los efectos del goce de idénticos beneficios fiscales[423].

---

[420] Cfr., en este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 1992, recogida en la *Revista Impuestos*, núm. 19,1992, págs. 70-71. Ya con anterioridad el TS había manifestado este mismo parecer en la Sentencia de 18 de junio de 1990 (RJ 1990,5440).

[421] Cfr. los artículos 15.3 y 23.2 de la Ley 49/2002, de 25 de diciembre de 2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y los incentivos al mecenazgo. Vid. también el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, que la desarrolla. Cfr. el estudio conjunto de estas exenciones que realizan A. PLAZA y Mª B. VILLAVERDE: *Impuesto sobre el Incremento de Valor...,* op. cit., págs. 110-114.

[422] CASANA MERINO, F.*: El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana,* op. cit., pág. 76. Cfr., además, las Sentencias del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 1994, 22 de septiembre de 1995 y, más recientemente, la de 9 de diciembre de 2000.

[423] Cfr. la Sentencia del TSJ de Cataluña de 6 de junio de 1996 (JT 1996,960).

- Las Entidades gestoras de la Seguridad Social y las Mutualidades de Previsión Social[424].

En principio, esta exención se aplicaría en relación con las Entidades gestoras, el Instituto Nacional de la Seguridad Social, el Instituto Nacional de la Salud, el Instituto Nacional de Servicios Sociales y el Instituto Nacional de Empleo[425]. Asimismo, se ha entendido que estaría exenta la Tesorería de la Seguridad Social, ya que, "…al atribuírsele la titularidad y administración del patrimonio de la Seguridad Social, por lo que, aun sin el nombre de entidad gestora, hay que reconocérsele la misma situación que la otorgada a las Entidades Gestoras..."[426]. Y por supuesto, entendemos que esta exención se extendería, en su aplicación, a los organismos autonómicos correspondientes, al haberse producido una subrogación[427].

Respecto a las Mutualidades de Previsión Social, habrá que estar, para la aplicación de la exención, a la normativa vigente que las regule, y de la que derivará su calificación e inscripción como tales[428].

- Los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto a los terrenos afectos a estas.

Esta exención debe calificarse como de carácter mixto ya que, además de la condición subjetiva del beneficiario, va exigir como requisito que los terrenos estén afectos a la concesión administrativa revertible.

Entendemos, además, que la exención se refiere a la reversión misma, constituya o no una transmisión[429] de modo que alcanzaría, de modo exclusivo, al incremento de valor que haya podido experimentar el terreno en el momento de su

---

[424] La Ley alude a la regulación contenida en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados, en relación a las Mutualidades de Previsión Social, referencia que actualmente debe entenderse realizada al Real Decreto-Legislativo 6/2004. Respecto a las Entidades gestoras de la Seguridad Social, estas se encuentran reguladas en la Ley 33/1984, de 2 de agosto.

[425] Cfr. la Sentencia del TS de 17 de julio de 1986 (RJ 1986, 4544).

[426] Cfr. la Sentencia de la Audiencia Territorial de Albacete de 16 de febrero de 1.988 (RGD, 1989, pág. 8806), las STS de 1 de octubre de 1991 [RJ 1991, 7141] y de 23 de noviembre de 1996.

[427] Cfr. PLAZA VÁZQUEZ, A.-VILLAVERDE GÓMEZ, M.B.: op. cit., pág. 110.

[428] Así, la STSJ de Baleares, de 28 de septiembre de 2001 reconoció la exención en favor de una determinada entidad, al resultar acreditado "... por las manifestaciones de la Dirección General de Seguros, que la entidad aparece inscrita en el Registro Oficial de Entidades de Previsión Social".

[429] Cfr. SÁNCHEZ GALIANA, J.A.-CALATRAVA ESCOBAR, M.J.: "El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana", en AAVV: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, op. cit. pág. 864, nota, 22.

reversión a la Administración concesionaria, independientemente de que tal reversión pueda o no ser calificada como una transmisión[430]. Se ha considerado, y como ejemplo, exenta la transmisión de una estación de servicio de venta de carburantes[431], siendo suficiente para disfrutar de la misma, la prueba de que la entidad transmitente es titular de una concesión administrativa revertible[432].

La exención está plenamente justificada, ya que, en realidad, la plusvalía obtenida no va a beneficiar al titular de la concesión, sino a la Administración a la que ha de revertir el terreno.

- La Cruz Roja española.

Realmente esta exención se podría considerar subsumida en la que afecta a las instituciones que tengan la calificación de beneficios (apartado c) del art. 105.2 LRHL). El legislador ha optado, no obstante, y al igual que en otros impuestos locales examinados, por referirse expresamente a la Cruz Roja Española como sujeto pasivo exento.

Aunque tradicionalmente se ha considerado como una exención puramente subjetiva[433], deberíamos entender como más razonable su consideración de "mixta", en el sentido de que tan sólo quedarían excluidos de tributación por este impuesto, aquellos incrementos de valor de los terrenos de naturaleza urbana transmitidos por la Cruz Roja, cuando estos terrenos estén afectos o adscritos a sus fines específicos, y no en otros supuestos[434].

- Las personas o entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en Tratados o Convenios Internacionales.

De nuevo se recoge una exención innecesaria, habida cuenta su obligado reconocimiento en virtud de lo dispuesto en los artículos 1.3 y 9.1 LRHL, tantas veces

[430] Cfr. RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURÍA: *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, op. cit, pág. 628.
[431] Cfr. las Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de julio de 1989 (RJ 1989,5854) y 9 de junio de 1995 (RJ 1995,4689).
[432] Cfr. Resolución del TEAC de 14 de diciembre de 1989, en la *Revista Impuestos*, núm. 14, 1990. El concepto de "concesión administrativa" y el término "revertible" han de ser interpretados, respectivamente, en su sentido técnico-jurídico y usual, según se señala en la STSJ del País Vasco de 16 de septiembre de 2003 (JT 2003,1486) y en la STS de 28 de mayo de 1993 (RJ 1993,3642).
[433] Cfr. las sentencias del TSJ de Madrid de 25 de septiembre de 1992 (JT 1992,313) y del TS de 16 de junio de 2000.
[434] En este sentido se ha expresado C. CHECA GONZÁLEZ, en su op. cit. *Exenciones en materia de Impuestos Locales*, pág. 132.

aludidos. Y también aquí uno de los supuestos más claros de su aplicación sería el que afecta a la Iglesia Católica, según ha puesto de manifiesto una abundante jurisprudencia sobre esta exención[435].

La exención en favor de la Iglesia Católica e instituciones de ella dependientes estará condicionada al hecho de que se acredite que el bien transmitido está afecto a actividades o fines religiosos como el culto, la sustentación del clero, sagrado apostolado y ejercicio de la caridad, médicas y hospitalarias, de asistencia social y benéfico docentes[436]. De este modo, han surgido importantes discrepancias respecto a la aplicación o no de la exención a las Congregaciones religiosas[437].

Debemos, por otra parte, entender que esta exención también alcanza a las asociaciones y entidades que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas y hospitalarias o de asistencia social creadas y gestionadas por las Iglesias y Comunidades pertenecientes a la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, a la Federación de Comunidades Israelitas de España y a la Comisión Islámica de España, así como a la propia Comisión[438].

Resulta absolutamente claro que, en los supuestos aludidos en favor de la Iglesia Católica y otras Confesiones Religiosas, la exención tributaria tiene carácter "mixto", no bastando, para su aplicación, la condición subjetiva, sino exigiéndose además la afectación de los terrenos transmitidos o sobre los que se constituyan o transmitan los derechos que originen el devengo del IIVTNV, a determinadas

[435] Vid., entre otras, las Sentencias del TSJ del País Vasco de 2 de noviembre de 1994 (JT 1994,1425), las Sentencias del TSJ de Castilla – La Mancha, de 27 de marzo de 1996 (JT 1996,275), 20 de mayo de 1996 (JT 1996,764), o la Sentencia del TSJ de Castilla-León (Valladolid), de 17 de diciembre de 2001 (JT 2002, 432), en las que se alude expresamente a la aplicación del Acuerdo del Estado español con la Santa Sede, de 3 de enero de 1.979 (arts. 4 y 5).

[436] Cfr., en este sentido, las Sentencias del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2.000 (RJ 2000,6842), 20 de noviembre de 2000 (RJ 2000,8548) y 9 de abril de 1992 (RJ 1992,3288).

[437] Así, y entre otras, se han manifestado en sentido contrario a la aplicación de la exención las Sentencias del TS de 30 de octubre de 2000, 20 de noviembre de 2000 y 5 de febrero de 2001, y con anterioridad, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de febrero de 1994 (JT 1994,89) y la STSJ de Aragón, de 3 de julio de 1993. Por el contrario, se ha considerado aplicable la exención en la Sentencia del TSJ de Andalucía (Granada) de 18 de septiembre de 1995 (JT 1995,1155) o la Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de octubre de 1993 (JT 1993,1193).

[438] Ello, según el artículo 11 de los Acuerdos de Cooperación respectivos, aprobados por las Leyes 24,25 y 26 de 1.992.

actividades o fines; por tanto, en modo alguno se podrá considerar esta exención como universal o automática.

Por último, y antes de referirnos a la cuantificación del impuesto y a las bonificaciones tributarias, debemos al menos mencionar el tratamiento especial que tienen en el IIVTNV las operaciones de reestructuración empresarial, o más en concreto, las transmisiones realizadas con ocasión de las operaciones de fusión o escisión de empresas. En un primer momento, estas operaciones, a que se refería el artículo 13 de la Ley 76/1980, de 26 de diciembre, devengaban una cuota que podía ser objeto de una bonificación de hasta el 99 por 100, contemplada en el artículo 106.3 de la LRHL de 28 de diciembre de 1988, bonificación que en la práctica se asimilaba a una exención. En la actualidad, y tras la derogación de la Ley 76/1980 por la Ley 29/1991 de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, este tratamiento cambia sustancialmente. En concreto, desaparece en la LRHL cualquier alusión explícita a estas operaciones, resultando directamente aplicable, en un primer momento, el artículo 15 de la Ley 29/1991, que va a disponer, que no se devengará el IIVTNV con ocasión de las citadas transmisiones por fusión o escisión, aunque en la posterior transmisión de los terrenos afectados se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones citadas. El contenido de este artículo fue trasladado primero a la disposición adicional octava. 3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995, y posteriormente a la disposición adicional segunda. 3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades -el régimen jurídico-tributario de estas operaciones de reestructuración empresarial se encuentra básicamente en los artículos 83 y siguientes de este último texto legislativo -[439].

[439] Vid., sobre un estudio detallado del tratamiento fiscal de estas operaciones de reestructuración empresarial en el IIVTNV, CASANA MERINO, F.: *El Impuesto sobre el Incremento de Valor...,* op. cit., págs. 83-86, y PLAZA VÁZQUEZ, A.-VILLAVERDE GÓMEZ, M.B.: *Impuesto sobre el Incremento...*, op. cit, págs. 127-131.

VI.2.2. Elementos de cuantificación de IIVTNU.

VI.2.2.1 Base imponible

El artículo 50.1 de la LGT define la base imponible de un tributo como la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible. Conforme al artículo 50.2 de la LGT, la base imponible se puede determinar por tres métodos:

a) Estimación directa.

b) Estimación objetiva.

c) Estimación indirecta.

De estos tres métodos, el TRLRHL, sigue para el cálculo de la base imponible del IIVTNU el de la estimación directa.

Conforme al artículo 107 TRLRHL, la base imponible del IIVTNU está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años. A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4 de ese mismo artículo.

Se ha dicho en numerosas ocasiones que el TRLRHL establece una ficción en cuanto a la base imponible del IIVTNU, al prescindir por completo de la realidad en cuanto al incremento de valor que experimente el terreno, ya que no es posible que el interesado pruebe lo contrario de lo señalado en el TRLRHL ni tampoco es posible que el ayuntamiento deje de aplicar el método de cálculo previsto.

Entendemos que debería someterse a tributación la plusvalía cierta y real. Se deberían de gravar sólo las ganancias o plusvalías, en ningún caso las pérdidas o minusvalías que pudieran originarse con la transmisión.

En relación con la base imponible del IIVTNU, se produjo una modificación muy importante con la Ley 51/2002, aunque pasó casi inadvertida. El artículo 108.1 de la Ley 39/1988, antes de su modificación por el artículo 38 de la Ley 51/2002, establecía que la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento **real** del valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento

del devengo y experimentando a lo largo de un periodo máximo de veinte años. La Ley 51/2002, dio nueva redacción al artículo 108.1 de la Ley 39/1988, disponiendo la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentando a lo largo de un periodo máximo de veinte años.

Vemos, pues, cómo la Ley 51/2002 suprime la palabra "real". Esta palabra había dado mucho que hablar a la doctrina y a la jurisprudencia. Las posiciones eran totalmente contradictorias. Había quien afirmaba que se trataba de una presunción *iuris tantum* (admitiendo prueba en contrario), de manera que si el contribuyente demostraba que con la transmisión del terreno no había tenido lugar un incremento de valor, no se habría realizado el hecho imponible del IIVTNU[440]. Y en el polo opuesto, encontramos a los autores que afirmaban que se trataba de una presunción *iuris et de iure*, de manera que el contribuyente no podía demostrar que no había habido un incremento de valor con la transmisión gravada o que éste era menor del que le había calculado el ayuntamiento siguiendo las reglas de la Ley[441]. Entre los que defendían que se trataba de una presunción *iuris tantum*, encontramos a RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURÍA, al afirmar que "en aquellos casos en los que la transmisión de un

[439] Véase entre otros, RUBIO DE URQUÍA, J.I. y ARNAL SURÍA, S.: *Ley reguladora de las haciendas locales*, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1989, págs. 386 a 387; SÁNCHEZ GALIANA, C.M.: *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Municipal*, Editorial Comares, Granada, 2002, pág. 225; CASANA MERINO, F. y ÁLVAREZ ARROYO, F.: *Tributos Locales*, Edersa, Madrid, 2002, pág. 123; QUESADA SANTIUSTE, F.: *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Bayer Hermanos, S.A. Barcelona, 2001, pág. 114; CALVO ORTEGA, CHECA GONZÁLEZ, FERNÁNDEZ JUNQUERA, HERNÁNDEZ LAVADO, M. GARCÍA-MONCÓ, MERINO JARA, MUÑOZ DEL CASTILLO, RODRIGO RUIZ Y SIMÓN ACOSTA: *La reforma de las haciendas locales*, Tomo II, Editorial Lex Nova, S.A., Valladolid, 1991, pág. 83; AGUNDEZ FERNÁNDEZ, A.: *El impuesto municipal sobre incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, Editorial Comares, Granada, 1990, pág. 82.*

[441] Véase, entre otros, POVEDA BLANCO, F.*: Los impuestos municipales*, Tecnos, Madrid, 2000, pág. 209; ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "El Impuesto sobre el Valor de los terrenos: de la presunción a la ficción jurídica", *Revista Gaceta Fiscal*, número 108, 1993, página 138; ORÓN MORATAL, G.*: El impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a través de cuestiones prácticas*, Editorial práctica de derecho, S.L., Madrid, 2001, página 82; GARCÍA MARTÍNEZ, A., GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., MARÍN BARNUEVO FABO, D., ORÓN MORATAL, G., ORTÍZ CALLE, E., VEGA BORREGO, F.A., ZORNOZA PÉREZ, J.: *Los tributos locales*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2005, página 673; LÓPEZ LEÓN, J.: *Gestión e inspección del Impuesto sobre el incremento de los terrenos de naturaleza urbana*, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 2002, pág. 158; PLAZA VÁZQUEZ, A. y VILLAVERDE GÓMEZ, B.: *Impuesto sobre el incremento de los terrenos de naturaleza urbana. Análisis jurisprudencial Práctico*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2005, página 142.

terreno, o la constitución o transmisión de un derecho real sobre el mismo, no ponga de manifiesto un incremento de valor, habrá que entender que el hecho imponible del impuesto no se ha realizado. Esta formulación "choca", sin embargo, con el sistema administrativo diseñado por la Ley para el cálculo de la base imponible, el cual no permite una cuantificación individualizada del incremento de valor para cada caso, sino que tal cuantificación viene dada por la aplicación de unas simples tablas de porcentajes. Esta contradicción no puede, ni debe, resolverse a favor del "método de cálculo" y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría subordinar los principios de equidad, justicia y capacidad económica a la "comodidad administrativa" en la gestión del impuesto. A partir de lo anterior, resulta necesario, pues, admitir la posibilidad de que el presunto sujeto pasivo pueda alegar la inexistencia de un incremento de valor en aquellos casos en los que, efectivamente, no se haya producido una plusvalía, pues en tales supuestos no cabe hablar de la realización del hecho imponible[442].

Pensamos que esta es la postura correcta. El artículo 108.1 de la Ley 39/1988 establecía un sistema para la determinación de la base imponible que gozaba de una presunción de legalidad. Ello no obsta para que un ayuntamiento debiese admitir prueba en contrario. Evidentemente, si el artículo 108.1 de la Ley 39/1988 empleaba la expresión *"incremento real"*, es obvio que si el incremento real fuese inferior al que resultaba de la aplicación del sistema establecido en la Ley, habría que dar prevalencia a aquél frente a éste. Dicho esto, el ayuntamiento debía de practicar la liquidación del IIVTNU conforme estaba establecido en la Ley, y el contribuyente que pudiese demostrar que ese no había sido el verdadero incremento de valor, podía recurrir la citada liquidación.

También por los tribunales se ha venido elucubrando a propósito de la naturaleza que corresponde al mandato de ese precepto, si se trataba de una presunción *iuris tantum* o una presunción *iuris et de iure*. Entre los que admitían prueba en contrario encontramos al Tribunal Superior de Justicia de las Islas Canarias, que afirmaba que no es admisible cercenar las posibilidades de defensa del contribuyente

[442] RUBIO DE URQUÍA, J. I. Y ARNAL SURÍA, S.: *Ley reguladora de las haciendas locales,* op. cit., págs. 386 a 387.

frente a la posible determinación arbitraria de unos porcentajes cuya aplicación va a suponer un claro distanciamiento de los incrementos de valor reales[443]. También mantenía esta postura el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana[444] o el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-la Mancha[445]. Pocos son los Tribunales que entendían que se trataba una presunción *iuris et de iure* como, por ejemplo, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía[446].

Suponemos que, con el fin de evitar tanta litigiosidad, la Ley 51/2002 modificó el artículo 108 de la Ley 39/1988, en los términos antes descritos. No obstante, tenemos serias dudas de que desaparezca esta litigiosidad. Entendemos que en el supuesto de que no exista ningún incremento de valor, no existe sujeción al IIVTNU, por mucho que el TRLRHL establezca unas reglas para el cálculo de la cuota del citado impuesto. Esta también es la postura de ARAGONÉS BELTRÁN, quien va a considerar que la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del "método de cálculo" y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría subordinar los principios de equidad, justicia y capacidad económica a la "comodidad administrativa" en la gestión del impuesto, advirtiendo asimismo que de ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible, el precepto habría de considerarse inconstitucional, al no posibilitar siempre que se tenga en cuenta la plusvalía real (cfr. STC 221/1992, de 11 de diciembre). Pero del juego de los apartados 1 y 4 del propio art.107 LHL cabe interpretar, para acomodar la norma a los preceptos constitucionales, que las reglas del apartado 2 son subsidiarias del principio del incremento (antes "real", y ahora "incremento" a secas, lo que no quiere decir que haya de ser irreal o ficticio) del apartado 1 y que, en definitiva, será de aplicación toda la doctrina jurisprudencial recaída sobre la determinación de la base imponible en el antiguo

[443] Véase, entre otras, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Canarias número 91/2001, de 12 de enero, RJ/2001/578.

[444] Véase, entre otras, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana número 520/1997, de 26 de mayo, JT/1997/679.

[445] Véase, entre otras, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-la Mancha número797/1999, de 3 de septiembre, JT/1999/1783.

[446] Véase, entre otras, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía número 250/2002, de 4 de marzo, JUR/2002/137474.

arbitrio sobre la plusvalía y el precedente impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos[447].

El hecho de que no se tengan en cuenta los efectos de la inflación en este impuesto ha sido objeto de crítica por parte de la doctrina. Así, por ejemplo, LÓPEZ BERENGUER entiende que "en los tributos que se exigen sobre plusvalías o incrementos de patrimonio, si dicha desvaloración no se tiene en cuenta se corre el peligro de gravar elementos puramente nominales, fruto de la inflación y no del aumento del valor real de los bienes o derechos"[448]. Por su parte, CASANA MERINO afirma: "Dado que el actual IIVT no prevé procedimiento alguno que permita tener en cuenta los efectos del aumento en el nivel general de los precios, cabe concluir que la actual normativa puede ser contraria al principio de capacidad económica, y por tanto, inconstitucional"[449].

Siguiendo con la redacción actual del TRLRHL, el valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las reglas a que brevemente nos vamos a referir a continuación.

VI.2.2.1.1 Transmisiones de terrenos.

En las transmisiones de terrenos, el valor de los terrenos en el momento de devengo será el que tenga determinado en dicho momento a efectos el IBI. Vemos, pues, como el IIVTNU se configura como dependiente del IBI, ya que su base imponible está en función directa del valor catastral que el suelo del inmueble transmitido tenía en el momento del devengo.

Conforme, acertadamente, indica QUESADA SANTIUSTE, aunque el IIVTNU no se haya configurado legalmente como un impuesto de gestión compartida, los actos de gestión catastral están encomendados a la Dirección General del Catastro a quien corresponde, fundamentalmente, la elaboración y aprobación de las ponencias de valores, así como la formación y el mantenimiento del Catastro Inmobiliario y la

[447]ARAGONÉS BELTRÁN, E.: Ponencia del IIVTNU en la ciudad de Barcelona el 27 de noviembre de 2008 organizada por el Colegio Oficial de Secretarios, Interventores y Tesoreros de dicha ciudad.
[448]LÓPEZ BERENGUER, J.: "Efectos de la inflación en el sistema impositivo y principio de no confiscatoriedad", *Diario de Jurisprudencia El Derecho*, núm. 239, pág. 1
[449] FERREIRO LAPATZA, J.J. (Director): *Tratado de derecho financiero y tributario local*, Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 908.

fijación del valor catastral de los bienes inmuebles de acuerdo con los criterios de valoración regulados en el Texto Refundido de la Ley del catastro, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo[450].

En términos similares se pronuncia MOCHÓN LÓPEZ afirmando que "aunque legalmente el IIVTNU no se haya configurado como un impuesto de gestión compartida, realmente se produce la dualidad de ámbitos de gestión típica de los impuestos censales. La posición preeminente que el valor catastral ocupa en la determinación de la base imponible implica que la gestión de este tributo debe diferenciar, al igual que en el IBI, la gestión catastral y la tributaria"[451].

Como bien se manifiesta en los Informes que el Defensor del Pueblo presentó a las Cortes Generales en relación con los años 2007[452] y 2008[453], la gestión municipal del IIVTNU depende de la actuación previa a un órgano supramunicipal (Dirección General del Catastro) y dicha actuación administrativa ajena al propio ayuntamiento genera disfunciones que perjudican a los contribuyentes.

No obstante, cuando dicho valor catastral sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planteamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente el IIVTNU con arreglo a aquél. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez que obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referida a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, estos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. Como indica ARAGONÉS BELTRÁN, "con esta previsión, la Ley -único instrumento hábil para ello- hace frente a una de las más notorias insuficiencias de la regulación anterior del impuesto, terminando con los

[450] QUESADA SANTIUSTE, F.: "Comentarios a la actual regulación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana", *Revista Tributos Locales* núm. 73, octubre 2007, pág. 84.
[451] MOCHÓN LÓPEZ, L.: *El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: una aproximación al concepto de valor catastral*, Comares, Granada, 2001, pág. 314.
[452] Informe del Defensor del Pueblo, Madrid, 2007, página 853.
[453] Informe del Defensor del Pueblo, Madrid, 2008, páginas 765 a 766.

graves perjuicios para la Hacienda Local de las disfunciones en el Catastro"[454]. Esta retroactividad en la aplicación de los valores catastrales tiene un claro límite que no podemos olvidar: la prescripción del impuesto.

Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado o un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del IIVTNU no tenga determinado valor catastral, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo. Queda así claro que en caso de construcción sobre un solar de un edificio de viviendas y posterior venta de las mismas sin referencia ni valor catastral, no es posible realizar la liquidación del IIVTNU tomando como valor catastral determinante de la base imponible, el correspondiente al valor del suelo del solar original y calcular la proporción de este valor que, según la cuota de participación en el edificio, corresponda a cada vivienda transmitida. Es interesante mencionar la Resolución de la Dirección General de Tributos de 29 de noviembre de 2007 en la que se va a recordar que en el caso de que el bien inmueble urbano transmitido carezca de valor catastral en el momento del devengo del IIVTNU, el sujeto pasivo debe presentar la declaración del impuesto que determine la ordenanza fiscal del Ayuntamiento impositor, dentro de los plazos establecidos en el apartado 2 del artículo 110 del TRLRHL, acompañando el documento en el que consten los actos o contratos que originan la imposición, pero sin practicar autoliquidación de la deuda tributaria. Posteriormente, una vez determinado el valor catastral, y dentro del plazo de prescripción, el Ayuntamiento procederá a la liquidación del IIVTNU, refiriendo dicho valor catastral al momento del devengo, mediante la aplicación a la inversa de los coeficientes de actuación fijados en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

El Ayuntamiento deberá notificar al sujeto pasivo la liquidación practicada por el IIVTNU, con indicación del plazo de ingreso y expresión de los recursos procedentes[455].

---

[454] Vid. ARAGONÉS BELTRÁN, E.: *Novedades de hacienda local*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 1999.

[455] Resolución de la Dirección General de Tributos número 2568/2007, de 29 de noviembre; JUR/2008/10771.

Es interesante destacar que, conforme ha indicado el Tribunal Supremo, la notificación del valor catastral constituye presupuesto inexcusable de eficacia de las liquidaciones tributarias, como las derivadas del IIVTNU, que pretenden apoyarse en aquél. Sostiene el citado Tribunal que "dado que por imperativo legal propio del IBI ha de tomarse en consideración a efectos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos, hemos de considerar que este tributo ha de correr igual suerte que aquél en caso de inexistencia o ineficacia de la notificación del nuevo valor catastral, puesto que la liquidación de la plusvalía se funda en el presupuesto fáctico del valor catastral"[456]. Del contenido de esta sentencia se desprende que, en los casos en que se haya determinado el valor catastral por el Catastro pero éste aún no haya sido notificado al sujeto pasivo del IIVTNU, no se podrá liquidar este último impuesto. Esto no parece muy acorde con el contenido del artículo 107.2. a) párrafo final del TRLRHL, el cual va a disponer que cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el Ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo. De este artículo se desprende que en el momento en que sea determinado el valor catastral, se podrá practicar la liquidación del IIVTNU. Pues bien, si no es esto lo que interpreta el Tribunal Supremo, para el cual no sólo debe ser determinado el citado valor catastral sino que también debe haber sido notificado, estamos de acuerdo con lo anterior ya que lo contrario podría generar cierta indefensión al contribuyente, debería modificarse en esos términos el artículo 107.2.a) párrafo final del TRLRHL. Lo que ya no estamos para nada de acuerdo es con las siguientes palabras contenidas en dicha sentencia "…se ha presentado la correspondiente reclamación económico-administrativa…, a cuyo resultado deberá estarse, con anterioridad a la práctica de las liquidaciones del IIVTNU" (Fundamento de Derecho Primero apartado D). Al leer esto nos preguntamos: ¿han de esperar los ayuntamientos a que adquiera firmeza el acto de determinación del valor catastral para poder liquidar el IIVTNU? No parece

[456] Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2008 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª); Recurso de Casación en interés con la Ley número 4/2007, RJ/2008/898.

que sea esa la intención del legislador, máxime si tenemos en cuenta el artículo 224 de la LGT, en relación con la suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición, según el cual, si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse. Y ello sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada se realice la correspondiente devolución de ingresos.

Como bien dice RUBIO DE URQUÍA, tras la citada Sentencia, la claridad del artículo 107.2.a) párrafo final del TRLRHL es más aparente que real. Reproducimos a continuación palabras del citado autor en relación con la sentencia referida:

"Aun tratándose de una doctrina densa, digámoslo así, es indudable que el Tribunal Supremo nos viene a decir, por medio de la misma, que para la validez de la liquidación del "Impuesto de Plusvalías" es requisito imprescindible que, previamente a ello, el valor catastral del terreno transmitido sea firme y esté debidamente notificado al transmitente. Y según interpretamos el último párrafo del texto transcrito, la parte de éste donde el Tribunal Supremo recuerda su sentencia de 19 de enero de 2001, es posible que el Alto Tribunal nos esté diciendo, también, que si el nuevo valor catastral no es firme y está notificado en el momento del devengo del mencionado impuesto, es decir, en el momento de la transmisión del terreno, dicho nuevo valor catastral no es aplicable en la liquidación de la plusvalía correspondiente. ¿Estamos o no ante nuevos horizontes?[457]

Tampoco está de acuerdo con el contenido de la citada sentencia ARAGONÉS BELTRÁN quien afirma que la tesis del TS no es correcta, pues no se priva de ninguna garantía al sujeto pasivo de la plusvalía por no notificarle el valor catastral antes de la liquidación y no junto con la liquidación, pudiéndolo impugnar al mismo tiempo que impugna la liquidación. Concederle el derecho a impugnar el valor catastral ante los Tribunales Económico-Administrativos, cuya resolución producirá efectos más allá del IIVTNU parece excesivo, pues el interés del sujeto pasivo de este impuesto se ciñe a éste e incluso puede ser contrario al interés del actual titular del

[457] RUBIO DE URQUÍA, J. I.: "Notificación del valor catastral y liquidación de "plusvalías": ¿nuevos horizontes?", *Revista Tributos Locales* núm. 79, abril de 2008, págs. 14 a 15.

inmueble (le puede interesar un mayor valor catastral, por ejemplo a efectos expropietarios)[458].

La citada sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2008 también es objeto de crítica en la revista La Administración Práctica de Bayer Hermanos S.A., según la cual: "La sorpresa mayúscula se ha producido al conocer la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2008, dictada en recurso de casación en interés de Ley nº 4/2007, cuyo objeto es precisamente la fijación de un valor catastral con posterioridad o la transmisión del inmueble. En nuestro criterio, como hemos comentado, debe ser suficiente la notificación del nuevo valor al titular catastral, mientras que el Alto Tribunal entiende que así mismo debió notificarse al transmitente como interesado ya que ha de satisfacer el IVTNU"[459].

a) **Transmisión de finca segregada sin tener asignado valor catastral.**

Vamos a analizar ahora el supuesto de que se produzca la segregación de una finca y, acto seguido, su transmisión. Ante esta situación nos podemos plantear dos posibles soluciones.

La primera de ella sería considerar que la parcela segregada objeto de la transmisión carece de valor catastral. En este caso, el ayuntamiento debe de esperar a liquidar el IIVTNU a que el Catastro fije a dicha parcela segregada el correspondiente valor catastral. Ello se deduce del artículo 107.2.a) del TRLRHL, conforme al cual cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo. Esta solución supone que el valor catastral es un valor administrativo en el que su determinación adquiere un alto grado de formalidad, que sólo puede ser fijado por la Administración del Estado, a través de los procedimientos legalmente establecidos.

[458] ARAGONÉS BELTRÁN, E.: Ponencia del IIVTNU en la ciudad de Barcelona el 27 de noviembre de 2008 organizada por el Colegio Oficial de Secretarios, Interventores y Tesoreros de dicha ciudad.
[459] "Gestión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles: dos hechos para la reflexión", *La Administración Práctica de Bayer Hermanos S.A.*, núm. 7, julio de 2008, págs. 484 a 490.

La segunda solución sería considerar que la finca segregada sí que tiene asignado un valor catastral, el que corresponda prorratear el valor catastral de la finca matriz. En este supuesto el ayuntamiento podría practicar la liquidación del IIVTNU.

Es esta segunda solución por la que se decantan mayoritariamente la doctrina y la jurisprudencia. Son ilustrativas las siguientes palabras del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana: "En los supuestos de segregación y venta de fincas, es obvio que la parcela segregada no puede nunca estar constituida como parcela independiente en el Catastro, pues el negocio de la segregación el que la constituye "ex novo". Pero esto no quiere decir que la parcela segregada y en concreto su suelo, que es lo que interesa a efectos de plusvalía, no tenga valor catastral. En principio, lo tiene, y puede deducirse perfectamente del valor unitario por metro cuadrado de la finca matriz. De aquí que, con pleno respeto a la valoración catastral, y precisamente en base a la misma, el valor del suelo de la porción segregada, resulta ser una simple multiplicación. Esto es, valor unitario de metro cuadrado de suelo de finca matriz; multiplicado por los metros cuadrados segregados. Con ello, se respeta no sólo la teleología o finalidad de la Ley, sino además, la literalidad de las normas que se examinan. La tesis apuntada por el recurrente, consistente en que si, la parcela segregada, no está dada de alta en el Catastro (y no puede estarlo, según hemos visto, en los supuestos en los que su creación por segregación, se produce al mismo tiempo que el hecho que determina el devengo, esto es la transmisión), no puede cobrarse plusvalía; no es de recibo, porque se dan todos los elementos del hecho imponible, y también todos los indicadores y las funciones determinadoras de la base. Así pues, en principio, si la Administración para fijar el valor de la finca segregada toma en consideración el valor catastral de la finca matriz, en los términos arriba expuestos, opera correctamente desde la perspectiva fiscal que estamos examinando"[460]. En el mismo sentido encontramos al Tribunal de Justicia de Andalucía, según el cual "es obvio que en supuestos de segregación de fincas matrices, como el de los autos, el valor catastral por metro cuadrado correspondiente a la finca matriz es aplicable a la porción de terreno segregada, a efectos del IIVTNU, puesto que la naturaleza

[460] Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana número 58/1999, de 30 de enero, JT/1999/168.

homogénea del suelo urbano integrado en una parcela originaria de las dimensiones de la finca matriz, permite establecer, sin ninguna duda, el valor catastral correspondiente a la porción segregada"[461].

b) **Adquisición de un terreno tras sucesivos negocios jurídicos.**

En casos de adquisición de un terreno en distintos momentos como consecuencia de diversos negocios jurídicos, se ha planteado la manera de determinar el período de generación del incremento de valor del terreno que se transmite. La Dirección General de Tributos se ha pronunciado al respecto el 27 de febrero de 2006[462]. El período de generación en caso de posterior transmisión del terreno adquirido en distintos momentos sería el siguiente:

Para cada cuota-parte en su día adquirida, se calcula su período de generación del incremento del valor de acuerdo con la regla 3ª del apartado 4 del artículo 107 del TRLRHL.

Seguidamente, y también para cada una de las cuotas-partes en su día adquiridas, atendiendo al número de años completos de generación, se determina el porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período. Después, para cada una de las cuotas-partes del valor catastral del terreno urbano, se aplica el porcentaje que resulte de multiplicar el número años completos por el porcentaje anual determinado anteriormente.

Hallado el incremento correspondiente a cada cuota-parte, se procederá a sumar los incrementos de cada una, en orden a determinar la base imponible sobre la que se aplica el tipo de gravamen del impuesto establecido conforme a lo dispuesto en el artículo 108 del TRLRHL.

c) **Desafectación de bienes de dominio público.**

Conforme establece el artículo 132 de la Constitución, una característica esencial de los bienes de dominio público es su inalienabilidad. Cuando un bien es de dominio público está fuera de comercio, no es posible su enajenación. Para el cálculo del IIVTNU se parte del valor catastral del terreno en el momento de la transmisión del mismo, valor catastral que se fija tomando como referencia el valor de mercado del

[461] Sentencia del Tribunal de Justicia de Andalucía número 761/2002, de 1 de julio, JUR/2002/242632.
[462] Resolución de la Dirección General de Tributos número 342/2006, de 27 de febrero, JUR/2006/103605.

terreno. Por tanto, es el momento de la desafectación del bien de dominio público (cambio de bien de dominio público a bien patrimonial) el inicial de generación del incremento de valor del terreno. El Tribunal Superior de Justicia de Andalucía llega a esta conclusión analizando una enajenación por parte de RENFE de un bien patrimonial que había sido previamente de dominio público[463].

VI.2.2.1.2. Constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio.

En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, el cuadro de porcentajes anuales, se aplicará sobre la parte del valor catastral del terreno que represente, respecto del mismo, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Veamos los supuestos más frecuentes:

El valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes en razón del 2 por cien por cada período de un año sin exceder del 70 por 100.

En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando, a medida que aumenta la edad, en la proporción de un1 por 100 menos por cada año más con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

El usufructo constituido a favor de una persona jurídica, si se estableciera por plazo superior a treinta años o por tiempo indeterminado, se considerará fiscalmente como transmisión de plena propiedad sujeta a condición resolutiva.

El valor de derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes.

En el caso de dos o más usufructos vitalicios sucesivos, el porcentaje aplicable a cada uno de ellos se estimará teniendo en cuenta la edad del respectivo usufructuario; correspondiendo aplicar en estos casos, a la nuda propiedad, cuando proceda, el porcentaje residual de menos valor.

Los cuadros de porcentajes serían los previstos en el Anexo III.

[463] Sentencia del Tribunal de Justicia de Andalucía de 21 de junio de 2001, JUR/2002/106584.

La Dirección General de Tributos en relación con una consulta sobre el usufructo del cónyuge supérstite, conforme al artículo 834 del CC aclara: "El artículo 834 del Código civil señala que el cónyuge que al morir su consorte no se hallare separado o lo estuviere por culpa del difunto, si concurre a la herencia con hijos o descendientes, tendrá derecho al usufructo del tercio destinado a mejora. Por el fallecimiento, el cónyuge supérstite adquiere el derecho de usufructo sobre un tercio de todos los bienes integrantes de la herencia. Si entre los bienes integrantes de la herencia se encuentra un bien inmueble radicado en un municipio que tenga establecido el IIVTNU, el usufructo el cónyuge supérstite constituido *mortis causa*, y por disposición de la Ley, sobre el tercio de ese inmueble urbano está sujeto al impuesto, gravándose el correspondiente incremento de valor que experimente el terreno urbano, y sin perjuicio de las obligaciones tributarias que por este impuesto tienen los herederos concurrentes por el resto de la propiedad del inmueble adquirido *mortis causa*"[464].

VI.2.2.1.3. Sustitución fideicomisaria.

El artículo 781 del Código civil, va a disponer que las sustituciones fideicomisarias en cuya virtud se encarga al heredero que conserve y transmita a un tercero el todo o parte de la herencia, serán válidas o surtirán efecto siempre que no pasen del segundo grado, o que se hagan en favor de personas que vivan al tiempo del fallecimiento del testador.

En la gran mayoría de ordenanzas fiscales reguladoras del IIVTNU que contemplan de forma expresa la institución de la sustitución fideicomisaria, establecen que en estos casos se exigirá el citado impuesto en la institución y en cada sustitución, aplicando en cada caso el porcentaje estimado para el usufructo vitalicio, salvo que el adquirente tuviera facultad de disposición de los bienes, en cuyo caso se liquidará el impuesto en plena propiedad.

Este tratamiento es precisamente el que se da en el Impuesto sobre Sucesiones. En el artículo 53.3 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se

[464] Resolución de la Dirección General de Tributos número 1286/2003, de 16 septiembre; JUR/2004/9292.

aprueba el Reglamento del ISD se va a establecer que en las sustituciones fideicomisarias se exigirá el Impuesto en la institución y en cada grado de parentesco de cada uno con el causante, reputándose al fiduciario y a los fideicomisarios, con excepción del último, como meros usufructuarios, salvo que pudiesen disponer de los bienes por actos *inter vivos* o *mortis causa* en cuyo caso se liquida por el pleno dominio, haciéndose aplicación de lo dispuesto en el artículo 47.3 del Reglamento.

No es esta la opinión que el Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados tiene sobre el tratamiento, a efectos del IIVTNU, que se le debe de dar a la sustitución fideicomisaria. Según esta revista, "la naturaleza más aproximada a la transmisión que se realiza al fiduciario es la transmisión de la propiedad de los bienes, en cuanto el heredero sucede al difunto por el solo hecho de su muerte en todos sus derechos y obligaciones. Pero la transmisión de esta propiedad es con una carga o gravamen, cual es, la prohibición de disponer de los bienes y transmitírselos a un tercero. Esto es, no se le transmite el derecho de usufructo, sino que se le transmite la propiedad, pero en prohibición de disponer y estando obligado a disponer a favor de un tercero que es el sustituto fideicomisario. Por tanto, si partimos de que lo que se está transmitiendo es la propiedad y no un derecho real limitado de goce sobre una cosa, no es tan evidente la aplicación de las normas del usufructo. En concreto, si nos atenemos al tenor literal de los arts. 104.1 y 106.1 del TRLRHL, que distingue dos conceptos distintos: por un lado, transmisión de la propiedad y, por otro, la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, nosotros entendemos que lo que se está produciendo es la transmisión de la propiedad".

MENÉNDEZ GARCÍA, RODRÍGUEZ MONTAÑÉS Y GILARTE GUTIERRÉZ[465] destacan los problemas que suscita el supuesto de sustitución fideicomisaria, afirmando que según la doctrina mayoritaria y alguna jurisprudencia, si el fiduciario debe de conservar la herencia, debe tributar como si de un usufructo se tratase. Así, por ejemplo, CASANA MERINO afirma que si el fiduciario tiene la facultad para disponer libremente de los bienes, el fideicomiso se equipara a una transmisión de pleno dominio y si, por el contrario, el fiduciario debe conservar los

[465] HERRERA MOLINA, P.M. (director) y GALÁN RUIZ, J. (coord.): *Tributos Locales y Autonómicos***,** Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2006, págs. 285 a 286.

bienes, al ser sus facultades similares a las de un usufructo, el fideicomiso se equipara a un usufructo[466].

También opinamos que, salvo que el adquirente tuviera facultad de disposición de los bienes, en los casos de sustituciones fideicomisarias, el IIVTNU se debe liquidar como si de un usufructo se tratase. A esta conclusión llegamos de la lectura del artículo 348 del CC, al establecer que la propiedad es el derecho de gozar y disponer de una cosa, sin más limitaciones que las establecidas en las leyes. Es más que evidente que el fiduciario no puede disponer de los bienes plena y libremente conforme a la definición que de la propiedad establece el Código Civil. Esta postura ha sido también defendida por algunos defensores del pueblo[467].

VI.2.2.1.4. Constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie.

En la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho a realizar la constitución bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 del artículo 107 del TRLRHL, se aplicarán sobre la parte del valor catastral del terreno que represente, respecto de aquél, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificados una vez construidas aquéllas.

VI.2.2.1.5. Expropiaciones forzosas.

En los supuestos de expropiaciones forzosas, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 del artículo 107 del TRLRHL, se aplicarán sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor del terreno a efectos del IBI fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio.

[466] CASANA MERINO, F.: *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana***,** op. cit., págs. 59 a 60.

[467] Véase, entre otros, el Informe del año 2006 que el Defensor del Pueblo Andaluz presentó el 31 de mayo de 2007 al Parlamento de Andalucía (páginas 214 a 215).

A este respecto, MENÉNDEZ GARCÍA, RODRÍGUEZ MONTAÑÉS Y GILARTE GUTIÉRREZ, afirman que "aquí el legislador introduce un mecanismo corrector del automatismo en la identificación de la base imponible y el valor catastral de los terrenos. Con ello se evitan posibles situaciones de gravamen de incrementos de valor puramente ficticios puestos en evidencia cuando el justiprecio fijado en la expropiación resultase inferior al valor catastral asignado al terreno.

La previsión legislativa merece, por tanto, una crítica favorable, aunque no se comprenden las razones por la que se limita esta corrección a los supuestos de expropiación forzosa y no a otros en los que subyace una situación semejante y digna de consideración, como ocurre cuando la transmisión del terreno se produce de forma forzosa o en virtud de mecanismos que permiten establecer su valor de mercado (ejecuciones judiciales, subastas públicas, etc.)"[468].

En el caso de que se produzca la reversión de los terrenos objeto de la expropiación forzosa, se produciría una doble sujeción al impuesto, como ha reconocido el Tribunal Supremo en Sentencia de 4 de abril de 1997[469].

El artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa de 16 de diciembre de 1954 (en adelante LEF) establece que el pago del justiprecio estará exento de toda clase de gastos, de impuestos o gravámenes o arbitrios del Estado, Provincia o Municipio. En aplicación de esta previsión, la Jurisprudencia del Tribunal Supremo ha señalado que "el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa no es de aplicación ya, a los tributos locales, a tenor de lo expresado en la DA 9ª de la Ley 39/1988, que expresamente deroga todo beneficio fiscal en materia de tributación local contenido en cualquier disposición legal distinta de las de Régimen Local, tanto de forma genérica como específica. Y así se infiere, igualmente, de una interpretación sistemática de la propia Ley 39/1988, pues, si la exención establecida en el artículo 49 de la LEF continuara en vigor, carecería de sentido fijar unas normas o criterios para determinar el incremento de valor en los supuestos de expropiación, como hace el mencionado artículo 108.6 de la misma"[470].

[468] HERRERA MOLINA, P. M. (director) y GALÁN RUIZ, J. (coordinador): *Tributos Locales y Autonómicos,* op. cit., pág. 323.
[469] Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de abril de 1997, RJ/1997/2982.
[470] Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 1997, RJ/1997/4820.

Por su parte, la Dirección General de Tributos ha afirmado, en relación con el citado artículo 49 de la LEF, que el IIVTNU no grava el justiprecio de la expropiación forzosa, sino el incremento de valor que experimenta dicho terreno puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión[471]. Por tanto, con las expropiaciones forzosas de terrenos urbanos se produce el devengo del IIVTNU.

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana no admite que la expropiación forzosa sea objeto de gravamen por este impuesto. Sostiene el citado Tribunal, en Sentencia de 12 de marzo de 2003, que "en la expropiación forzosa se produce una privación de la propiedad particular de la que no puede legalmente derivar para el expropiado perjuicio ni beneficio patrimonial alguno, en armonía con ello se satisface el justo precio para conseguir que el valor del patrimonio del expropiado antes y después de la actuación expropiatoria sea idéntico. Cualquier gravamen tributario que tuviera por objeto el justiprecio, traería consigo que el expropiado no quedara indemne a consecuencia de la expropiación, conculcándose el art. 33.3 de la CE, porque al quedar mermado el justiprecio ya no podría sostenerse que el expropiado haya recibido una indemnización correspondiente al despojo patrimonial sufrido. Como ha reiterado el TC (vg. Sentencia 149/1991), la expropiación forzosa supone "un sacrificio patrimonial individualizado que sólo pude materializarse mediante la correspondiente indemnización". Quebraría el sistema de garantías que la intuición de la expropiación supone si fallara una de ellas, como es la que consiste en que el expropiado reciba la indemnización correspondiente.

En efecto, el artículo 31.1 de la Constitución reconoce el derecho de propiedad, y si bien en su apartado 2 se establece que la función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las Leyes, dicha función se concreta en el apartado 3 para el caso de expropiación forzosa en la fórmula general de que nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las Leyes. Esto es, al propietario, en virtud de la función social del derecho de propiedad se le puede privar de su derecho, a cambio de la

[471] Resolución de la Dirección General de Tributos número 2378/2007, de 7 de noviembre; EDD 2007/241719.

“correspondiente indemnización”, que según la doctrina ha de suponer el equivalente económico, de tal suerte que aquél pueda sustituir el bien expropiado por otro semejante. Pero este valor de sustitución desaparece si el justiprecio se somete a los correspondientes tributos que gravan las transmisiones voluntarias, de donde al ciudadano expropiado se le sometería a un doble sacrificio.

Uno, justificado, el de la privación coactiva de su bien en función de un interés público o social superior; y otro, no justificado, consistente en la minoración del justiprecio (que retendría además en muchos casos el propio expropiante) que impediría al actor sustituir el bien expropiado (en numerosos casos, la propia vivienda habitual), imponiéndole una carga tributaria que rompe con los principios de igualdad y justicia establecidos en el artículo 31.1 de la Constitución, pues no debe olvidarse que a tenor de lo dispuesto en el artículo 10.5 (sic) de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales se desprende que el hecho imponible del IIVTNU no puede ser identificado con el incremento de valor del terreno en sí mismo considerado (puesto que no grava las plusvalías latentes, producidas en los bienes, sino que hasta que voluntariamente se decide realizarlas mediante la transmisión), ni tampoco con la transmisión de la propiedad en sí misma considerada.

Sino que, por el contrario, el hecho imponible se da en la interconexión de sus dos elementos: el objetivo, que se refiere al incremento de valor más la transmisión, y el subjetivo que es la manifestación o realización del incremento de valor como expresión de riqueza en un sujeto determinado. Pudiéndose afirmar, por tanto, que en dicha interconexión es donde se localiza la manifestación de capacidad económica que pretende gravarse con el impuesto.

Dado que si el expropiado es gravado, no queda indemne de la expropiación, dejando de ser económicamente neutral para el mismo, es por lo que constitucional y legalmente no puede afirmarse que la expropiación pueda generar riqueza en el expropiado. Hacer tributar una expropiación significaría hacer contribuir ante una capacidad económica inexistente, lo cual, como ha reiterado el Tribunal Constitucional, es contrario a la Constitución.

Más realista sería afirmar que en cuanto el justiprecio no se identifica con el valor de mercado sino que se fija por debajo de él (particularmente evidente en las

expropiaciones urbanísticas, la mayoría), el expropiado sufre una merma en su patrimonio, en suma, una disminución de su riqueza efectiva"[472].

Mediante Auto de 10 de junio de 2002, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana planteó cuestión de constitucionalidad acerca del artículo 108 de la Ley 39/1988 (actual artículo 107 del TRLRHL). El Tribunal Constitucional, por providencia de 20 de mayo de 2003, admitió a trámite la cuestión de inconstitucionalidad número 5380-2002, planteada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en relación con el artículo 108.6 de la Ley 39/1988, por presunta vulneración de los artículos 31.1 y 33.3 de la CE (BOE número 132/2003, de 3 de junio de 2003). Mediante Sentencia de 18 de mayo de 2009 se ha inadmitido la citada cuestión de inconstitucionalidad ya que se plantea en relación con un precepto que no es aplicable al caso. Sostiene el citado Tribunal que "es cierto -como también señala el Abogado del Estado- que parece que el órgano judicial cuestiona el artículo 108.6 LHL, en la redacción dada por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, en la medida que es ésta la redacción que transcribe en el Auto de planteamiento. Sin embargo, esa redacción estuvo vigente a partir del 1 de enero de 1999 y, en el caso de autos, la expropiación se llevó a cabo en el año 1990 (expediente núm. 56-1990), fijándose el justiprecio mediante acta de convenio suscrita el 21 de septiembre de 1990 y girándose la liquidación con fecha de 12 de septiembre de 1997". Recordemos que el artículo 35.1 Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, exige que la norma con rango de Ley de la que tenga dudas un Juez o Tribunal debe ser aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo. A este argumento hay que añadir que "la norma cuestionada no es la que establece los supuestos de sujeción o no al pago del tributo, o los de exención como forma de neutralización de la obligación tributaria previamente nacida, sino que acoge una regla de determinación de la base imponible que nada tiene que ver con la posible sujeción -o no exención- al pago del impuesto de las transmisiones forzosas de bienes inmuebles, al señalar que el porcentaje anual fijado por el Ayuntamiento para el cálculo del incremento del valor de los terrenos

[472] Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de12 de marzo de 2003, JT/2003/717.

transmitidos, en lugar de aplicarse sobre el valor catastral del suelo se aplicará sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno[473].

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ya había planteado esta cuestión de inconstitucionalidad en otra ocasión, pero el Tribunal Constitucional declaró, mediante Auto de 18 de julio de 2001, la inadmisión por un defecto formal en la legitimación procesal: "…aun cuando el Auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad aparece dictado formalmente por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, según resulta de su propio encabezamiento, sin embargo, existen tres datos que conducen a entender que su verdadero promotor ha sido el Pleno de dicha Sala de forma conjunta, cuando, por el contrario, el recurso contencioso-administrativo debía ser decidido, mediante la correspondiente Sentencia, únicamente por la Sección Primera del mencionado órgano jurisdiccional, a cuyo conocimiento le venía atribuido. En efecto, en primer lugar, bajo el rótulo de dicha Sección, se identifican los nombres de hasta trece magistrados, los cuales integran la Sala de lo Contencioso-Administrativo, que no la Sección Primera de dicha Sala; en segundo término, se hace constar expresamente que el antecedente tercero que fue el Pleno de esa Sala quien acordó resolver sobre el planteamiento o no de la cuestión de inconstitucionalidad; y finalmente, es la Sala y no la Sección la que termina promoviendo la cuestión como así se dice en la parte dispositiva del Auto de planteamiento…"[474].

No obstante, hay que tener en cuenta que, conforme acertadamente afirmaba el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, mientras estaba pendiente de resolverse la citada cuestión de inconstitucionalidad, "el hecho de que se haya planteado una cuestión de inconstitucionalidad por parte del Tribunal Superior de Justicia de Valencia sobre el artículo 108.6 de la LHL no es motivo suficiente para que quede en suspenso la resolución del contencioso planteado, no suspendiendo tampoco la

[473] Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Constitucional número 115/2009, de 18 de mayo; Cuestión de Inconstitucionalidad número 5380/2002, RTC/2009/115.
[474] Auto del Pleno del Tribunal Constitucional número 221/2001, de 18 de julio; Cuestión de Inconstitucionalidad número 984/2000, RTC/2001/221.

vigencia ni la aplicación de la Ley, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional"[475].

VI.2.2.1.6. Modificaciones de los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general.

Conforme al apartado tercero del artículo 107 del TRLRHL, cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, se tomará, como valor del terreno, o de la parte de éste que corresponda según las reglas contenidas en el apartado segundo del mismo artículo, el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales la reducción que en cada caso fijen los respectivos ayuntamientos. Dicha reducción se aplicará respecto de cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales.

Esta reducción introducida en la Ley 39/1988 por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, tiene como fin evitar un aumento de la carga fiscal de forma brusca como consecuencia de la entrada en vigor de los nuevos valores catastrales. Conforme indicó la Dirección General de Tributos de 27 de julio de 2001, la mencionada reducción requería para su aplicación que los nuevos valores catastrales hubieran entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1995[476].

La reducción tendrá como límite mínimo el 40 por ciento y como límite máximo el 60 por ciento, aplicándose, en todo caso, en su límite máximo en los municipios cuyos ayuntamientos no fijen reducción alguna. Los ayuntamientos podrán fijar un tipo de reducción distinto para cada uno de los cinco años de aplicación de la reducción. POVEDA BLANCO afirma que "con ello se determina el intervalo legal en el que deberán situarse los acuerdos municipales, evitando la discrecionalidad que podría haberse derivado de su omisión, y el posible pronunciamiento de inconstitucionalidad a la concesión sin límite alguno de dicha potestad, y ello, aunque

[475] Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña número 166/2006, de 16 de febrero, JT/2006/683.
[476] Resolución de la Dirección General de Tributos número 1531-01, de 27 de julio.

se podría abogar en su favor que se trata de un impuesto potestativo y que de esta forma reafirmaría el mayor alcance del principio de autonomía municipal"[477].

La reducción prevista en este apartado no será de aplicación a los supuestos en los que los valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva a que aquél se refiere sean inferiores a los hasta entonces vigentes. Este párrafo fue añadido a la Ley 39/1988 por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Con anterioridad a la introducción de este párrafo, muchos contribuyentes exigían que se le aplicara la reducción a pesar de que los nuevos valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva fuesen inferiores a los vigentes con anterioridad al mismo. La Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, mediante Resolución de fecha 6 de noviembre de 1998, vino a aclarar que la reducción únicamente era aplicable en aquellos casos en que como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva, los nuevos valores resultan superiores a los hasta entonces vigentes ya que la reducción estaba pensada para suavizar el impacto en la base imponible del impuesto como consecuencia del caso más habitual de que el nuevo valor fuese superior al antiguo. Así pues, la Ley 50/1998 introdujo el párrafo comentado con una clara vocación aclaratoria en la línea de la doctrina emanada de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales.

El valor catastral reducido en ningún caso podrá ser inferior al valor catastral del terreno antes del procedimiento de valoración colectiva. Este párrafo fue añadido a la Ley 39/1988 por la Ley 51/2002.

Es interesante aclarar que, conforme se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en Resolución de 19 de enero de 2001, la reducción resulta aplicable incluso a las unidades urbanas que se incorporen por primera vez al Catastro después de la revisión[478].

ARAGONÉS BELTRÁN resalta las diferencias entre las regulaciones para el IBI y para el IIVTNU del problema de la revisión de los valores catastrales. Como hemos dicho, la Ley 42/1994 estableció unas reglas especiales en el IIVTNU para

[477] POVEDA BLANCO, F.: *Manual de fiscalidad local*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, pág. 868.
[478] Resolución de la Dirección General de Tributos número 0090-2001; EDD2001/84079.

cuando nos encontremos en situaciones de revisiones catastrales. Afirma el citado autor que "con el nuevo sistema de reducción de la base imponible del IBI instaurado por el Real Decreto-ley 5/1997, sustituido por la Ley 53/1997, se vuelve a producir una notoria discordancia entre el IBI, pareciendo más lógico que la reducción en el IBI hubiera desplegado también sus efectos en este impuesto (IIVTNU) y que la remisión de la LHL al valor fijado en el momento del devengo "a afectos del IBI" se hubiera identificado con la base liquidable del IBI[479].

VI.2.2.1.7. Porcentajes anuales sobre el valor del terreno.

Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto anteriormente, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes:

a) Período de 1 hasta 5 años: 3,7%.
b) Período de hasta 10 años: 3,5%
c) Período de hasta 15 años: 3,2%
d) Período de hasta 20 años: 3%

Parece, pues, que la intención del legislador es gravar más cuanto menor sea el período generacional con el fin de no favorecer la especulación.

La Ley 51/2002 suprimió las diferencias existentes en los porcentajes anuales de determinación del incremento de valor en función de la población de cada municipio, con fijación de un porcentaje único por cada período de generación.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

1ª El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.

2ª El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por

[479] ARAGONÉS BELTRÁN, E.: Ponencia del IIVTNU en la ciudad de Barcelona el 27 de noviembre de 2008 organizada por el Colegio Oficial de Secretarios, Interventores y Tesoreros de dicha ciudad.

el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.

3ª Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme la regla 1ª y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2ª, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período. Como ha indicado el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, no cabe entenderlo como años naturales completos, sino años enteros existentes de fecha a fecha[480].

Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Conforme se indica en un estudio encargado por la Federación española de Municipios y Provincias (FEMP) para analizar la situación financiera de los gobiernos locales españoles, el IIVTNU "excluye explícitamente a las plusvalías más claramente especulativas, como son las generadas en un período inferior al año"[481]. En el Informe de la Ponencia de la Ponencia de estudio de la financiación local, constituida en el seno de la Comisión de Entidades Locales en el año 2007, ya se dijo que debería revisarse este impuesto ya que no debería excluir a las operaciones producidas en un lapso inferior a un año.

A este respecto, POVEDA BLANCO afirma: "La regla del redondeo por defecto comporta un efecto perverso en cuanto al alcance del Impuesto, y que obliga a que no haya de liquidarse cuando dicho período ofrezca como resultado un tiempo transcurrido entre la anterior transmisión y la inferior actual al año, pues la consecuencia del redondeo conduce a que se habrá de computar cero años, y como resultado no procederá pagar el IIVTNU.

La consecuencia enervante que produce esta regla, se hace más difícil de entender si se considera que de esta forma no solo no se penaliza la especulación inmobiliaria, sino que, se le premia con la exoneración del gravamen, razón ésta que

[480] Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sevilla) de 1 de febrero de 2001, JT/2001/1202.

[481] SUÁREZ PANDIELLO, J. (Director del estudio): *La financiación local en España: radiografía del presente y propuestas de futuro*, FEMP, Madrid, 2008, pág. 292.

debería motivar la intervención del legislador para que estableciese la cautela mímica del cómputo de un año cuando el período de generación fuese inferior a él"[482].

VI.2.2.2. Tipos de gravamen.

Conforme al artículo 108.1 del TRLRHL, el tipo de gravamen del IIVTNU será el fijado por cada ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del 30%.

La Ley 51/2002 suprimió los diferentes tipos de gravamen en función de la población del municipio, con fijación de un tipo máximo único para todos los municipios. Entendemos que esta modificación estuvo muy acertada ya que no tenía demasiado sentido que la Ley impusiera un tipo mínimo encontrándonos con un tributo de carácter potestativo para los ayuntamientos. No es lógico que un ayuntamiento tenga autonomía para decidir si establece o no este impuesto y, en caso de que así lo decida, tuviese que fijar un tipo mínimo de gravamen en función de la población del municipio.

Dentro del límite señalado anteriormente, los ayuntamientos pueden fijar un solo tipo de gravamen o uno de los períodos de generación del incremento de valor indicados en el apartado 4 del artículo 107 del TRLRHL. POVEDA BLANCO opina que los ayuntamientos, en caso de establecer diferentes tipos de gravamen por cada escala quinquenal, éstos fueran decrecientes para actuar contra la especulación[483].

Es interesante en esta materia una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 30 de mayo de 1997 en la que declara que "…el mencionado artículo permite fijar un solo tipo de gravamen o varios, pero siendo varios habrá de ser uno por cada período de generación del incremento de valor, y en el supuesto objeto de recurso el período de generación del incremento es de entre 5 y 10 años, por tanto no pueden aplicarse dos tipos de gravamen diferentes, como se ha hecho con base en el art. 13 de la mencionada Ordenanza Fiscal…"[484].

También conviene recordar que el Tribunal Constitucional ha analizado la posible vulneración del principio de igualdad como consecuencia de la diversidad de

[482] POVEDA BLANCO, F.: *Manual de fiscalidad local*, op. cit., pág. 874.
[483] POVEDA BLANCO, F.: *Manual de fiscalidad local*, op. cit., pág. 882.
[484] Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 30 de mayo de 1997 (Sala de lo contencioso-administrativo), JT/1997/1017.

tipos impositivos en los distintos municipios de España. Así, en su Sentencia 19/1987, de 17 de febrero, va a determinar que es verdad que la disposición legal hace posible un trato tributario diferenciado entre los contribuyentes del país, a causa de los tributos de referencia y en virtud de los Acuerdos que adopten para sus respectivos ámbitos territoriales los plenos de las corporaciones municipales. Diversidad, sin embargo, no es discriminación, ni es situación por sí sola que contravenga el artículo 14, según una constante doctrina del Tribunal. Puede el legislador diferenciar los efectos jurídicos que haya de extraer de supuestos de hechos disímiles, en atención a la consecución de fines constitucionalmente lícitos. Y tratándose de tributos de carácter local, nada impide que las normas que los ordenen, atiendan a esta diferenciación de situaciones y de finalidades a conseguir, estableciendo regímenes jurídicos que pueden ser, por lo menos parcialmente, distintos[485].

VI.2.2.3. Cuota íntegra.

Conforme al artículo 108.2 TRLRHL, la cuota íntegra del IIVTNU será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.

VI. 2.3. Las bonificaciones tributarias en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Las bonificaciones tributarias en el IIVTNV contenidas en el TRLRHL van a reducirse en la práctica a las establecidas en el artículo 108, apartados 4 y 5[486], si bien habría que añadir la que deriva, implícitamente, del art. 159.2, tantas veces aludida, y que permitirá reducir en un 50 por 100 las cuotas tributarias de todos los impuestos municipales exigidos en las ciudades de Ceuta y Melilla, bonificación que, en caso de haberse establecido el impuesto, tendrá siempre carácter obligatorio. Y también habría que añadir, aunque ya fuera del ámbito normativo de la LRHL, la bonificación del 95 por 100 de la cuota aplicable, también con carácter obligatorio, en relación a los

[485] Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional número 19/1987, de 17 de febrero, RTC/1987/19.

[486] El artículo 108.6 LRHL va a establecer, como se hace en la práctica totalidad de los beneficios fiscales de carácter potestativo, que la regulación de los aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones, no contemplados en este artículo, se establecerá en la ordenanza fiscal. Y las bonificaciones se aplicarán, según el art. 108.3, a la cuota íntegra, resultando así la cuota líquida del impuesto.

programas de apoyo a acontecimientos de especial interés público, a que se refiere el art. 27.3 quinto de la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo[487].

VI.2.3.1. Bonificación en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.

La Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las haciendas locales, en su informe de fecha 3 de julio de 2002[488], echó en falta la existencia en la Ley 39/1988 de alguna exención en las transmisiones realizadas a favor del cónyuge y los hijos. Al menos, consideraba conveniente la posibilidad de introducir exenciones o bonificaciones que afectasen a la transmisión hereditaria de la vivienda familiar y de los inmuebles incluidos en un negocio familiar.

La Ley 51/2002 introdujo la bonificación a la que ahora haremos referencia en relación con supuestos de transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes, bonificación que se ha mantenido, en los mismos términos, en el TRLRHL.

La cuota líquida del impuesto será conforme al artículo 108.3 TRLRHL, el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra, en su caso, las bonificaciones a que se refieren los apartados siguientes.

El artículo 108.4 TRLRHL va establecer, en concreto, la posibilidad de que los Ayuntamientos, a través de sus ordenanzas fiscales, regulen una bonificación de hasta el 95 por 100 de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio,

[487] En el año 2015, y como ejemplo, estaría vigente el programa relativo a los Juegos del Mediterráneo 2017.

[488] Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las haciendas locales, Madrid, 2002, pág. 125.

realizadas a título lucrativo por causa de muerte en favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.

Esta bonificación, en la práctica, va a ser de aplicación muy limitada, y siempre, por supuesto, si el Ayuntamiento en cuestión ha decidido establecerla, ya que se reduciría a la vivienda habitual o bien a terrenos urbanos -normalmente locales- afectos a la actividad económica desarrollada por el fallecido, beneficiando a los herederos o legatarios que sean descendientes o adoptados, cónyuges, o ascendientes y adoptantes del transmitente, afectando, pues, a las que comúnmente se consideran empresas familiares.

La bonificación, introducida en correspondencia con la aplicable en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones[489], sería susceptible de una sustancial mejora. Así, y aunque se mantuviese siempre en el ámbito estricto de la transmisión en el ámbito familiar, la bonificación podría establecerse con carácter obligatorio; podría fijarse en el 95 por 100 en todo caso, y no ya como máximo; y finalmente, podría extenderse también a las donaciones, no aplicándose ya exclusivamente a los supuestos de transmisiones por causa de muerte. Se conseguiría, así, una mayor aproximación a la normativa estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con el único objetivo, en este caso, de favorecer fiscalmente a determinadas transmisiones efectuadas entre miembros de la familia[490]. A través de la ordenanza fiscal respectiva, y en el sentido que acabamos de expresar, tan sólo cabría la posibilidad de establecer la bonificación en su porcentaje máximo, pero en ningún caso ampliarla a las donaciones, teniendo en cuenta la estricta aplicación del principio de reserva de ley en materia tributaria[491]. Y evidentemente, entendemos que ningún Ayuntamiento podrá, mediante su ordenanza

[489] Cfr. el art. 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

[490] SÁNCHEZ GALIANA, J.A.-RANCAÑO MARTÍN, A.: "Las PYMES y los impuestos locales", *Tributos locales*, núm. 51, 2005, pág. 28.

[491] Tampoco cabría la posibilidad de extender el ámbito subjetivo de la bonificación a otras personas distintas a los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes o adoptantes. No obstante, sí se ha extendido este ámbito en la normativa foral vasca a los supuestos de parejas de hecho, en línea con la plena equiparación entre parejas casadas y de hecho, que recoge la normativa foral vasca en la Ley 2/2003, de 7 de mayo; esto afectaría tan sólo, y en la actualidad, a los Municipios vascos. Cfr., en este sentido, los arts. 5.4 de la NF 8/1989, de Vizcaya; 5.4 de la NF 16/1989, de Guipúzcoa y 5.4 de la NF 46/1989, de 19 de julio, de Álava.

fiscal, restringir los términos de la bonificación, establecidos en el art.108.4 LRHL, ni en su ámbito subjetivo ni objetivo[492].

Nos parece interesante, respecto a esta bonificación, comentar brevemente una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia del 12 de abril de 2002, que enjuiciaba el artículo 4 de la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Santiago de Compostela, publicada en el Boletín Oficial de la Provincia número 298, de 30 de diciembre de 2000, reguladora del IIVTNU. El artículo 4.3 de la citada ordenanza establecía una bonificación del 95% en la cuota del IIVTNU, en los casos de transmisión a título lucrativo por causa de muerte de los terrenos que constituyan la residencia habitual del causante cuando concurriesen los siguientes requisitos:

a) Que los sujetos pasivos del impuesto sean descendientes en primer grado o cónyuge del causante y

b) Que los sujetos pasivos no sean titulares de otros bienes inmuebles en el momento del devengo del impuesto de un valor catastral superior a 25.000.000 de pesetas.

Sostiene el citado Tribunal que el artículo 4 de la ordenanza restringe el ámbito objetivo del beneficio fiscal a "la transmisión a título lucrativo por causa de muerte de los terrenos" a diferencia de la LHL, que añade, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, los realizados a título lucrativo por "causa de muerte". Y asimismo el artículo 4 de la ordenanza restringe el ámbito subjetivo del beneficio fiscal por cuanto que los destinatarios de la bonificación son los descendientes en primer grado o cónyuge del causante, mientras en la LHL, también lo son los "…adoptados, los ascendientes y los adoptantes". Además, el artículo 4 de la ordenanza introduce innovaciones en el régimen jurídico del beneficio fiscal relativas a la "residencia habitual del causante" y a la necesidad de que los sujetos pasivos no sean titulares de otros bienes inmuebles en el momento del devengo

[492] Así se establece en la Sentencia del TSJ de Galicia de 12 de abril de 2002 (JT 2002,1505) que anuló una Ordenanza por haber limitado la aplicación de la bonificación a la vivienda habitual, y añadiendo, por otra parte, y respecto al ámbito subjetivo, como requisitos que la adquisición se realizase por descendientes en primer grado y cónyuges, y que los sujetos no fuesen titulares de otros bienes inmuebles con valor catastral superior a 25.000.000 de pesetas. En sentido contrario se pronunció, sin embargo, la STSJ de Cataluña, de 19 de noviembre de 2004 (JT 2005,111). Compartimos los comentarios a estas dos sentencias realizados por A. PLAZA VÁZQUEZ y Mª B. VILLAVERDE GÓMEZ, en su op. cit. *Impuesto sobre el Incremento...*, pág. 169.

del impuesto de un valor catastral superior a 25.000.000 de pesetas -hoy 150.000 euros-. Y se pretende justificar la disposición impugnada en que la falta de concreción no constituye vicio de ilegalidad.

La LHL en su art. 9 establece que no podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos sin las normas con rango de Ley, lo que unido al párrafo segundo permite concluir que la Ordenanza usual dentro del respeto a la configuración legal de los elementos esenciales de la exacción puede complementar y desarrollar la norma que los establezca.

En el presente caso la Ordenanza Fiscal en el precepto impugnado no complementa sino que introduce una restricción -tanto en su ámbito objetivo como en el ámbito subjetivo- como queda señalado, pues el hecho de que la reserva de Ley en el ámbito local no sea de carácter absoluto sino relativo como señaló el TC, en sentencia de 13 de diciembre de 1999 (RTC 1999, 233), sobre el alcance de ese principio, la labor complementaria y de desarrollo de la norma estatal en materia tributaria puesto que las Corporaciones locales no poseen potestad legislativa para establecer tributo mediante Ley (art. 133 de la CE), ha de respetar la configuración legal de los elementos de la exacción a la que tiene que estar subordinada la Ordenanza, ya que si con tal reserva relativa de Ley se permite a una Corporación local colaborar en la ordenación de sus propios tributos no se le permite sin embargo que cree *ex novo* y menos que los restrinja tanto en un ámbito subjetivo como objetivo pues, en este caso, la restricción repercutiría en elementos esenciales y básicos de su régimen, si bien, sólo por Ley estatal pueden acordarse tales restricciones, pues aunque las normas tributarias pudieran interpretarse con arreglo a los criterios admitidos en Derecho (art. 23.1 LGT que remite de este modo al art. 3.1 del CC), la interpretación por vía reglamentaria sobre la base de lo que dispone el art.18 de la LGT no puede tener más alcance que el meramente complementario o aclaratorio de las normas que contemplan los elementos del tributo ya que de tener un alcance meramente restrictivo, como acontece en el caso que se somete a consideración en el que se arguye sólo falta

concreción, sería menester integrar la norma y la integración es sinónimo de suplir, llenar (sic) por lo que este procedimiento no es aplicable en materia tributaria[493].

La argumentación de la citada sentencia resulta, sin duda, criticable. Según el TRLRHL, los ayuntamientos pueden establecer o no establecer una bonificación en el IIVTNU. En caso de que deseen establecerla, pueden fijar una bonificación dentro de un amplio margen ya que ésta puede ser de hasta el 95%. Y en cambio, según el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, no pueden limitarla a los casos de transmisión a título lucrativo por causa de muerte de los terrenos que constituyan la residencia habitual del causante, siempre que los sujetos pasivos del impuesto sean descendientes en primer grado o cónyuge del causante y que no sean titulares de otros bienes inmuebles en el momento del devengo del impuesto de un valor catastral superior a 25.000.000 de pesetas.

QUESADA SANTIUSTE opina que "nada impide que la Ordenanza fiscal limite su ámbito de aplicación previendo, por ejemplo, que tan sólo será aplicable a los descendientes y ascendientes de primer grado de consanguinidad o cuando el sujeto pasivo acredite que sus rentas y patrimonios no excedan de cierta cuantía, o que tan sólo serán bonificables los terrenos que constituyan la vivienda habitual del transmitente"[494].

La postura sostenida por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, no es compartida por el Tribunal Supremo el cual va a afirmar que debe señalarse que el artículo 109.4 de la Ley 39/1988, en su redacción derivada de la Ley 50/1998, prevé que las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por 100 de la cuota del impuesto en las transmisiones de terrenos y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes. Tanto en el caso de las viviendas en las que el valor catastral del suelo no exceda de 1.500.000 pesetas como en el de las viviendas en las que el valor del suelo sea superior a esta cifra el porcentaje de bonificación previsto

[493] Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia número 412/2002, de 12 de abril, JT/2002/1505.

[494] QUESADA SANTIUSTE, F.: *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana***,** op. cit., pág. 122.

por la Ordenanza Fiscal que se recurre, se halla dentro del límite previsto en el art. 109.4 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, pudiendo el Ayuntamiento demandado ejercer su autonomía dentro de este límite[495].

Existen numerosos ayuntamientos que han condicionado la bonificación a ciertas circunstancias, así por ejemplo, en el artículo 8 de la Ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU del Ayuntamiento de Valencia, el cual dispone que cuando el incremento de valor se manifieste por causa de muerte, respecto de la transmisión de la propiedad de la vivienda habitual del causante, o de la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo de dominio sobre la misma, a favor de los descendientes o ascendientes, por naturaleza o adopción y del cónyuge, la cuota del impuesto se verá bonificada en función del valor del suelo correspondiente a la vivienda, con independencia del valor atribuido al derecho, mediante la aplicación de los siguientes porcentajes reductores:

a) El 95 por 100 si el valor del suelo es inferior o igual a 12.020,24 euros.
b) El 50 por 100 si el valor del suelo es superior a 12.020,24 euros y no excede de 18.030,36 euros.
c) El 25 por 100 si el valor del suelo es superior a 18.030,36 euros.

En todo caso, para tener derecho a la bonificación, el adquirente deberá acreditar una convivencia con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento, que se acreditará mediante certificado de empadronamiento y mantener la citada adquisición durante los cuatro años siguientes, salvo que falleciese dentro de ese plazo. Y de no cumplir el requisito de permanencia referido, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la bonificación practicada y los intereses de demora.

Han sido, asimismo, numerosos los ayuntamientos que han equiparado, en sus ordenanzas fiscales reguladoras del IIVTNU, la bonificación introducida por la Ley 51/2002 a las parejas de hecho. Como ejemplo, el artículo 48.2 de la Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid dispone que a los efectos del disfrute de la bonificación, se equiparará al cónyuge a quien hubiere convivido con el causante con análoga

[495] Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de mayo de 2008, JUR/2008/23277.

relación de afectividad y acredite en tal sentido, en virtud de certificado expedido al efecto, su inscripción en el Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid.

Resulta cuando menos dudoso que a través de ordenanzas fiscales se puedan equiparar las parejas de hecho a los cónyuges en relación con la aplicación de esta bonificación. Recordemos que el artículo 14 de la LGT prohíbe la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de los beneficios fiscales. Entendemos, por tanto, que debe ser el legislador estatal, y no los ayuntamientos, el que regule dicha equiparación ya que según el artículo 8.d) de la LGT se debe regular por ley el establecimiento de las bonificaciones.

VI.2.3.2. Bonificación en favor de transmisiones de terrenos en que se desarrollen determinadas actividades económicas declaradas de especial interés o utilidad municipal.

En correspondencia con la bonificación establecida en otros impuestos locales, el artículo 7.1 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, añadió el apartado 5 del artículo 108 LRHL, introduciendo la bonificación potestativa relativa a las transmisiones de terrenos o a la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio de terrenos, sobre los que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento de empleo que justifiquen tal declaración.

Esta bonificación también podrá llegar hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, correspondiendo la declaración de especial interés o utilidad al Pleno de la Corporación, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros. Destaca el hecho de su carácter rogado, por lo que en modo alguno se aplicará si el sujeto pasivo no lo solicita. Habrá que estar, pues, ante todo a su regulación en la ordenanza respectiva para, en su caso, solicitar su aplicación en el momento de la declaración del impuesto.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

Tras el estudio desarrollado sobre la vigente normativa reguladora de los tributos locales, y en especial la regulación de su cuantificación y los beneficios fiscales, teniendo en cuenta la mayor o menor aproximación al necesario respeto a los principios materiales de justicia tributaria, podríamos extraer, entre otras muchas conclusiones a que nos hemos referido a lo largo de este trabajo, las siguientes:

PRIMERA.- Ante todo, y a un nivel general, debemos manifestar que una de las principales manifestaciones de la autonomía financiera de las Entidades locales la constituye, sin lugar a dudas, el establecimiento de beneficios fiscales, bien con la finalidad de conseguir una mayor aproximación a lo que supondría el hacer efectivos los principios de justicia tributaria, y en especial el de la capacidad económica, bien por la voluntad de alcanzar determinados fines extrafiscales, entre los que, en la actualidad, destacan los relacionados con las políticas medioambientales.

No obstante lo anterior, se ha de partir en todo caso de los límites impuestos al poder tributario local, que, en respeto al principio de legalidad tributaria, plenamente aplicable en materia de beneficios fiscales, habrá de ser siempre respetuoso, en su ejercicio, con el marco legalmente establecido.

Así las cosas, resulta que el legislador estatal no sólo, como hemos examinado, regula determinados beneficios fiscales, que habrán de ser necesariamente reconocidos por las Entidades locales, y en la mayoría de los casos, sin establecer ninguna compensación económica al respecto -a pesar de lo dispuesto en el artículo 9.2 TRLRHL-, sino que incluso, cuando establece la posibilidad de que libremente los Ayuntamientos regulen otros beneficios fiscales, en pleno ejercicio de su autonomía tributaria, lo hace imponiendo una serie de condiciones o requisitos que, en gran medida, vienen a encorsetar en exceso dicha autonomía. El resultado de esta situación vendría a ser el de una autonomía financiera bastante limitada, que conlleva una escasa suficiencia financiera, y en definitiva, un mantenimiento de los ancestrales problemas de la financiación local.

Es cierto que la autonomía tributaria "concedida" a los Entes locales va a permitir incluso establecer o no determinados tributos como el ICIO o el IIVTNU, y

respecto a los considerados "de exacción obligatoria", y en algunos supuestos concretos, amplias posibilidades de modular la "carga tributaria", que se ponen de manifiesto, y como ejemplo, en la determinación de los mínimos exentos en el IBI o la fijación de las tarifas en el IVTM. Y además, y como hemos examinado, resulta patente, y en relación a prácticamente todas las figuras tributarias locales, la ampliación de las posibilidades de regulación de los beneficios tributarios "de carácter potestativo", y especialmente las bonificaciones, pudiendo atender a diversas circunstancias que van desde la consideración de las viviendas de protección oficial o la creación de empleo, a las nuevas tecnologías o la utilización de determinados carburantes.

Teniendo en cuenta la gran repercusión que los beneficios fiscales, y en este caso en los tributos locales, tienen para las empresas, será preciso, y atendiendo a las características de éstas -empresario persona física o jurídica, PYME o gran empresa, distintas actividades a desarrollar…-, y dependiendo del ámbito territorial en que se desarrolle la actividad, conocer las ordenanzas fiscales vigentes en el municipio en cuestión en cada ejercicio, ya que destaca, como hemos tenido ocasión de examinar, el carácter rogado de un buen número de beneficios fiscales. La carga tributaria de las empresas podrá verse disminuida con un adecuado conocimiento, en aras de su posterior aplicación, de las ordenanzas reguladoras de los tributos locales. Y es más, a veces los propios Ayuntamientos aprueban y aplican ordenanzas cuya legalidad ha de ser contrastada con la LRHL, dando lugar a no pocos recursos que, como hemos tenido ocasión de ver, se han resuelto en favor de los contribuyentes.

Las Entidades locales pueden, en principio, desarrollar, en el marco de la ley vigente, una auténtica política fiscal municipal, que permitiría beneficiar a un gran número de ciudadanos y empresas, consiguiendo aplicar criterios de justicia material, y alcanzar, además, determinados objetivos extrafiscales. Pero este ejercicio de la autonomía tributaria en el establecimiento de beneficios fiscales tendría, como contrapartida, un importante coste recaudatorio, que no todas las Entidades locales estarían dispuestas a asumir. Y ello conduce inevitablemente a un serio planteamiento sobre el ejercicio de la "responsabilidad fiscal municipal" como expresión de la autonomía financiera local. En todo caso, será ineludible el adecuado conocimiento

por ciudadanos y empresas de la normativa fiscal que les resulta de aplicación en el ámbito local.

SEGUNDA.- A pesar de la dificultad de adaptación de las tasas al principio esencial de justicia tributaria que como examinamos, es el de capacidad económica, no cabe duda de que las Ordenanzas fiscales reguladoras de las tasas, teniendo presente el artículo 24.4 TRLRHL, deberían ser respetuosas con este principio, de modo que, en efecto, no paguen tasas quienes carezcan de capacidad económica para ello. Será preciso, para alcanzar este objetivo, que las Ordenanzas fiscales regulen las exenciones totales o parciales -bonificaciones- que sean necesarias a estos efectos. La interpretación de este precepto debería ser, en nuestra opinión, y a pesar de que se refiera a "criterios genéricos" de capacidad económica, lo más extensa posible.

La utilización de los términos "criterios genéricos" de capacidad económica han de interpretarse, como dijimos, en el sentido de que, al no estar directamente conectado el hecho imponible de las tasas a la capacidad económica, sino al beneficio obtenido por el particular, no se va a poder aplicar un beneficio fiscal basado en una manifestación sectorial, sino en índices globales o genéricos de capacidad económica, de los que el nivel de renta del sujeto obligado al pago sería el más significativo.

Por lo que las Entidades locales habrán de modular la cuantificación de las tasas que hayan establecido en relación con quienes resulten más desfavorecidos, hecho que podría ser objetivado a través de las declaraciones a presentar por el I.R.P.F., o bien de no venir obligados a ello, mediante la declaración de ingresos o propiedades del obligado al pago. Con carácter general, se deberían conectar los posibles beneficios fiscales en las tasas con el nivel de renta o la titularidad de un patrimonio como índices genéricos de capacidad económica.

Frente al criterio generalmente restrictivo de la regulación de los beneficios fiscales en el ámbito local, entendemos que se debería generalizar, en aplicación del artículo 24.4 LRHL, el establecimiento de beneficios fiscales, o bien la determinación de una graduación en las tarifas de las tasas que atienda a la capacidad económica, a través de la regulación contenida en las ordenanzas fiscales. Y sobre todo en relación con las tasas por prestación de los servicios públicos esenciales.

El ejercicio del poder tributario local respecto a las tasas, fundamentado en criterios genéricos de capacidad económica, estaría plenamente legitimado para el establecimiento de exenciones y bonificaciones, o bien para una cuantificación de las tasas respetuosa con el principio de capacidad económica.

TERCERA.- En relación con las contribuciones especiales, debemos indicar, ante todo, que, partiendo siempre de la consideración de que este tributo atiende más bien al principio del beneficio, la aplicación de los principios de justicia tributaria se deberían tener en cuenta, a un nivel general, y en un primer momento, en la propia adopción del acuerdo para establecerlas y la decisión acerca del porcentaje del coste de las obras que habrá de satisfacerse mediante el pago de este tributo. La misma decisión de que determinadas obras se sufraguen en parte mediante contribuciones especiales y otras no, podría ocasionar situaciones de, al menos, una aparente desigualdad entre ciudadanos obligados o no a su pago.

En cualquier caso, entendemos que el lugar en que se deben especialmente considerar estos principios es, sin duda, y en la medida de lo posible, el relativo a la determinación de los módulos de reparto de la base imponible, de modo que estos no den lugar a ningún tipo de discriminación, y se ajusten al beneficio realmente obtenido por los sujetos pasivos obligados a satisfacer la contribución especial. Y en este sentido, sería recomendable la aplicación simultánea de varios módulos de reparto.

CUARTA.- El Impuesto sobre Bienes Inmuebles, por su generalidad, no puede desconocer, pese a su carácter real, la existencia de determinadas circunstancias personales del sujeto pasivo que deberían ser objeto de un tratamiento favorable, siempre bajo la condición de que ha de ser el Ayuntamiento interesado el que decida sobre su aplicación o no.

En nuestra opinión, debería minimizarse el uso de beneficios fiscales en este impuesto al objeto de ampliar al máximo su capacidad recaudatoria. Ello no implica, sin embargo, privar al IBI de cualquier elemento de diferenciación justificada. Antes al contrario, existen ámbitos de actuación en la fiscalidad inmobiliaria en los que hay

razones de eficiencia y/o de equidad para tratar diferenciadamente situaciones particulares.

Así, por ejemplo, si se quiere que el IBI cumpla una función de prevención y, lucha contra la retención especulativa del suelo edificable, se deberían autorizar tipos diferenciados y progresivos en el tiempo con los que incidir sobre comportamientos especulativos, al tiempo que la vivienda habitual debería ser gravada en menor medida que otros inmuebles residenciales, al menos en aquella parte de su valor que se considere amparada por la protección que brinda el artículo 47 de la Constitución, y ello con independencia de que su régimen de tenencia sea el de propiedad o el de alquiler.

En lo que respecta al recargo relativo a los inmuebles residenciales permanentemente desocupados, tal y como está regulado en la normativa actual, resulta poco menos que inaplicable. Experiencias en este sentido vinculadas a la legislación estatal exigen desarrollar un conjunto de presunciones *iuris et de iure* que hagan posible conocer qué se debe entender por "desocupación permanente". En caso contrario, la litigiosidad en esta materia se disparará de forma incontrolable dada la estructura del parque inmobiliario español en estos momentos donde más de millón y medio de viviendas podrían estar en esta situación.

QUINTA.- También en relación con el IBI, resulta imprescindible una revisión integral del bloque de exenciones y beneficios fiscales respecto a su adecuación a los fines de interés general por el que han sido habilitados. En este sentido, y por poner dos ejemplos, la posible reducción en la tributación de la vivienda habitual podría hacer innecesario el mantenimiento de los beneficios a las viviendas de protección oficial y la evolución de las regulaciones sobre los distintos medios de transporte podrían hacer necesario revisar los beneficios fiscales a los terrenos y edificios afectos a la explotación de líneas férreas por lo que tienen de agravio comparativo y falta de neutralidad respecto a los aeropuertos.

En todo caso, la aproximación de los valores catastrales a los reales de la forma más suave y pacífica debe ser un objetivo fundamental de cualquier reforma de la Hacienda Local a medio plazo. Para ello, se deben incorporar elementos de mejora en

la gestión catastral y una cooperación interadministrativa que permita optimizar la gestión de valores y sus efectos recaudatorios. La generalidad del impuesto requiere que, en el futuro, el mantenimiento de las bases de datos catastrales descanse más intensamente en las Entidades locales (las más interesadas en su actuación), sin perjuicio de la coordinación procedimental y de la integración de la información inmobiliaria en la base de datos nacional del Catastro.

SEXTA.- Debemos destacar, y compartimos opinión con la mayoría de la doctrina, que debería revisarse el bloque de las exenciones en el IBI, y, sobre todo, que deberían reducirse los supuestos en que las mismas operan. Nos parece que esta cuestión, en general, no está bien regulada y sería conveniente reformar en este punto la Ley de Haciendas Locales con el fin de introducir mayor claridad. Concretamente, llama la atención el elevado número de pronunciamientos contradictorios dictados al respecto por los Tribunales de Justicia, en sus diferentes grados jerárquicos (recordemos, por ejemplo la exención de las Universidades, entre otros).

Y asimismo, debería revisarse la regulación de los beneficios fiscales, de modo que se ajuste en mayor medida a los fines que, en cada caso, los justifican.

SÉPTIMA.- Ante todo, y en relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas, debemos manifestar que, aunque desde diferentes sectores -fundamentalmente los de carácter empresarial- y en diversas ocasiones, se ha apuntado como una posibilidad su supresión, consideramos que sería conveniente que este impuesto continuase en vigor, fundamentalmente por la gran importancia recaudatoria que el mismo representa para los Municipios, en relación con el resto de los tributos propios de los mismos. Además, se ha de tener en cuenta que el IAE sustituyó a un conjunto de impuestos que, hasta entonces, venían desempeñando un destacado papel en lo concerniente a la financiación municipal.

El mantenimiento del IAE como un tributo propio de los Municipios, tiene una justificación razonable y coherente. En definitiva, se trata de hacer partícipes de forma directa a los Municipios, del beneficio generado por todas aquellas actividades económicas que se ejercen en sus respectivos términos municipales.

Respecto a las relaciones del IAE con el principio de capacidad económica, en nuestra opinión, la regulación actual de este impuesto supone una clara vulneración de dicho principio constitucional. Consideramos que carece de sentido, sostener argumentos sin consistencia, como el afirmar que resulta indiferente que se obtengan o no beneficios en el desarrollo de las actividades económicas, debido a que el hecho imponible del IAE se produce por el mero ejercicio de las citadas actividades.

En todas aquellas situaciones en que no se obtengan beneficios y se exija este impuesto, se estará produciendo un grave atentado al principio constitucional de capacidad económica, el cual, a nuestro juicio, debería estar presente en todas las situaciones individuales, y actuar como presupuesto legitimador de cada acto concreto de imposición sobre las mismas.

De ahí que, de cara a una reforma de este impuesto, resulta ineludible que se corrijan las graves controversias que el mismo presenta con relación al principio de capacidad económica. Dichas controversias consisten fundamentalmente, en que en la actualidad no se tienen en cuenta los supuestos en que no existe capacidad económica y en la doble imposición interna que este impuesto puede ocasionar.

Por otra parte, y a nuestro juicio, a pesar de los perfiles poco definidos del principio de no confiscatoriedad, consideramos que el IAE en ciertos supuestos, como los de aquellas actividades económicas con pérdidas o insignificantes beneficios, además de vulnerar el principio de capacidad económica, presenta un alcance confiscatorio.

OCTAVA.- Del mismo modo que consideramos que es importante que el IAE permanezca en vigor, no nos cabe la menor duda de que su regulación actual se puede calificar de sumamente deficiente y, por tanto, debe conllevar una reforma.

El principal problema que, a nuestro juicio, presenta el IAE consiste -como acabamos de apuntar- en que no tiene en cuenta la auténtica capacidad económica del sujeto gravado. No se trata de que las empresas que se encuentran establecidas en un Municipio contribuyan a su financiación, sino más bien que los Municipios sean partícipes de forma directa, como también lo es el Estado, del beneficio empresarial. Quiere decir esto, que si no hay beneficio empresarial no debería haber tributación por

este impuesto. Se trata de que tanto los Municipios como el Estado participen de forma directa del beneficio empresarial.

Para solucionar este problema, esto es, que se tribute por un beneficio cierto que obtienen las empresas, la única alternativa que desde el punto de vista científico se podría considerar correcta, sería la de que el impuesto se gestionase a través de declaración-liquidación, y se contribuyese en función del beneficio empresarial del periodo impositivo anterior.

Sin embargo, de inmediato nos encontramos con la gran dificultad ocasionada por aquellas empresas que llevan a cabo su actividad en diversos Municipios. Estas empresas presentan un único balance y cuenta de resultados, por lo que exigirles que tributen en cada Municipio en función del resultado que obtienen en el mismo, va a resultar en la mayoría de los casos excesivamente complejo, además de ocasionarle un coste a las empresas, que éstas no tienen por qué soportar.

En consecuencia, la municipalización del beneficio de las actividades económicas resulta, a nuestro juicio, inviable; de ahí que sostengamos que el IAE como tributo municipal no puede tener en cuenta el beneficio cierto que se obtiene del ejercicio de actividades económicas. De lo anterior se desprende una consecuencia fundamental, y es que el IAE debe seguir operando sobre la existencia de módulos indiciarios, esto es, utilizando el mecanismo de la presunción de ingresos, lo cual quiere decir, que por naturaleza el IAE continuará siendo un impuesto imperfecto y defectuoso. En este sentido, las mejoras que se lleven a cabo sobre el mismo deberán tener por finalidad que éste no sea excesivamente imperfecto, tal y como ocurre en virtud de la normativa vigente, por lo que será preciso proceder a una modificación general de dicha normativa.

Otra posible solución, que ha sido sugerida, consistiría en la sustitución del IAE por un recargo sobre los impuestos estatales de la misma naturaleza. Sin embargo, esta solución, a nuestro juicio, no la consideramos viable por el hecho de que el beneficio empresarial en los tributos estatales es gravado por el IRPF e IS, esto es, impuestos personales que inciden sobre la globalidad de los ingresos de los contribuyentes, y no únicamente sobre el beneficio empresarial. Para que el recargo sustitutivo del IAE se aplicase sobre los impuestos estatales de la misma naturaleza, dicho recargo habría de

operar sobre la parte de la base impositiva que corresponda al beneficio empresarial. Alternativa que descartamos, puesto que vuelve a chocar frontalmente con el problema de la municipalización del beneficio empresarial, respecto de aquellas actividades económicas que se ejercen el diversos Municipios.

NOVENA.- El IAE presenta un grave error técnico en la cuantificación del mismo. Como ya sabemos, el límite máximo de la cuota de Tarifa (cuota municipal, provincial o nacional) se encuentra en el 15 por 100 del beneficio medio presunto del sector de la actividad gravada. Y si tenemos en cuenta que a ello hay que añadirle el coeficiente de ponderación y el coeficiente municipal de situación, junto con el recargo provincial, puede resultar una deuda tributaria superior al 60 por 100 del beneficio medio presunto del sector de la actividad.

La situación anterior, sólo tiene dos explicaciones: que el legislador no tuvo en cuenta el resultado que la misma podría alcanzar; o que su intención era que el límite del 15 por 100 se aplicase con relación a la deuda tributaria. De este modo, se pueden producir situaciones que, aun estando dentro del marco de la más estricta legalidad, se podrían calificar de auténticamente confiscatorias.

En consecuencia, sugerimos que se modifique la base 4ª del artículo 85 del TRLRHL, para reducir el límite máximo del 15 por 100 del beneficio medio presunto de la cuota de Tarifa, teniendo en cuenta que sobre la misma se aplicarán el coeficiente de ponderación, el coeficiente de situación y el recargo provincial.

El módulo indiciario superficie del local presenta el gravísimo problema de su inadecuación al principio de capacidad económica. Existe un gran número de actividades económicas en las que por diversos motivos (almacenamiento de existencias, exposición de artículos, etc.), se necesita la utilización de grandes superficies, sin que exista por el contrario de forma necesaria, correlación con el rendimiento de la actividad. De ahí que, aunque sea un módulo indiciario de fácil utilización y control por parte de la Administración Tributaria, resulta a todas luces inapropiado.

Por consiguiente, consideramos que resulta necesario el establecimiento de nuevas superficies exentas y reducciones sobre las mismas, para intentar aproximarse

del mejor modo posible a la capacidad económica del sujeto gravado. O en todo caso, y como alternativa, disminuir la tributación en lo referente al módulo indiciario superficie.

DÉCIMA.- El IAE, en todo caso y a pesar de las mejoras que sobre el mismo se puedan realizar -las cuales son necesarias y, por tanto, deben llevarse a cabo de forma ineludible-, continuará siendo un impuesto problemático por su difícil adaptación al principio de capacidad económica.

Sin duda, el aspecto más positivo de la última reforma de la LRHL fue el de la práctica desaparición del IAE en relación con las PYMES. La exención, en todo caso, establecida en favor de las personas físicas -empresarios individuales-, así como la relativa a personas jurídicas y otras entidades que no alcancen determinada cifra de volumen de negocios, junto al establecimiento, en caso de tributación, de la exención temporal en los dos primeros años de ejercicio de las actividades cuyo "mero ejercicio" va a ser gravado por el impuesto, van a conseguir que, en realidad, deje de gravarse este "mero ejercicio", para someter a tributación tan sólo aquellas empresas que, con carácter general, obtendrán importantes beneficios con el desarrollo de sus actividades económicas.

Si a las exenciones indicadas se añade la modificación en el procedimiento de cuantificación del impuesto, con la introducción de los coeficientes de ponderación ligados a la cifra de negocios, y un importante número de bonificaciones, aunque con carácter potestativo, se va a garantizar, evidentemente, la aproximación de este impuesto a lo que sería un serio intento de medir los índices de capacidad económica puestos de manifiesto con el ejercicio de las actividades gravadas, y por ende, a la debida naturaleza impositiva del IAE. En cualquier caso, el hecho de que la práctica totalidad de las bonificaciones tengan carácter potestativo, incluida la que permitiría considerar la obtención de rentas o rendimientos netos de la actividad económica negativos o inferiores a determinadas cantidades, restaría alguna eficacia al acierto de una reforma en la que la prácticamente nula tributación de las PYMES habrá de venir, en cierto modo, compensada, con la más elevada tributación de las grandes empresas.

UNDÉCIMA.- Teniendo en cuenta la necesaria coordinación de la imposición estatal sobre la renta con el IAE, se ha eliminado la doble imposición entre el IRPF y el IAE respecto a las personas físicas, profesionales o empresarios individuales, al dejarlos exentos de éste. Sin embargo, permanecen supuestos en los que se sigue produciendo una doble imposición entre el IAE y la imposición estatal sobre la renta. En concreto, cuando las entidades superan una determinada cifra de negocios y están sometidas al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, y asimismo en el caso de entidades sin personalidad jurídica que superen igualmente dicha cifra, dándose en este último supuesto la doble imposición con el impuesto estatal por el que tenga que tributar como comunero o partícipe de este tipo de entidades en función de su condición, ya sea el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

En todos los supuestos en que se sigue pagando el IAE se debería permitir una deducción en la cuota de los citados impuestos estatales de las cuotas satisfechas por el Impuesto local. Incluso en el supuesto de comuneros personas físicas residentes, cuya comunidad de bienes tenga que pagar el IAE, se les debería permitir deducir en la cuota del IRPF la parte de la cuota del IAE satisfecha por la entidad, correspondiente a la participación del comunero.

Además, en aquellos casos en que que se debería permitir la deducción de la cuota del IAE en la cuota del Impuesto sobre Sociedades, en la cuota del Impuesto sobre la Renta de No Residentes o incluso en la cuota del IRPF, tal deducción se debería realizar en la cuota líquida para determinar la cuota diferencial, dado el carácter impositivo del concepto que debería dar derecho a la deducción. No obstante, en el caso de sujetos exentos del IAE no se debería establecer ninguna deducción en la cuota de los citados impuestos, ya que ello supondría un doble beneficio fiscal no justificable, al no haberse soportado el Impuesto local.

Por otra parte, cuando se tiene que pagar el IAE, ha sido el Estado el que ha provocado la doble imposición, al ser éste el que lo ha creado, aunque su titularidad sea local, por lo que para evitarla deberá centrarse en los impuestos estatales, a través del establecimiento de la deducción propuesta en la cuota de éstos. La deducción en base, como gasto, dentro de la contabilidad de la entidad, que sigue quedando para los

sujetos pasivos que continúan tributando en el IAE, no elimina la doble imposición de este Impuesto local con el correspondiente impuesto estatal, por lo que se debería avanzar en el sentido propuesto de la deducción en cuota.

Para aquellos supuestos en los que, por ausencia de cuota -positiva- en el correspondiente impuesto estatal sobre la renta, no se pudiese absorber tal deducción, entendemos que el problema podría salvarse articulando el legislador la citada deducción de forma que, si no se pudiese practicar en relación al correspondiente período impositivo, pudiese practicarse en los ejercicios siguientes, por ejemplo, y por indicar un posible plazo, en los cuatro años posteriores. Al tratarse de la deducción de la cuota de un impuesto local en la de un impuesto estatal, no creemos que tal deducción debiese estructurarse de forma que pudiese determinar, por sí misma, una cuota diferencial negativa, en el sentido de que, practicándose antes de la deducción de los pagos a cuenta, pudiese determinar una cantidad negativa a devolver, que los pagos a cuenta, en su caso, vinieran a hacer más negativa, es decir, que éstos vendrían a acrecentar la cantidad negativa. Entendemos que si se estableciese esta deducción, al practicarla, si nos diese una cantidad negativa, la cuota debería quedar a cero y, de ahí se deberían restar los pagos a cuenta, que sí determinarían, por sí mismos, una cantidad a devolver. La parte que no hubiese podido deducirse quedaría pendiente de deducción para los ejercicios posteriores. Todo ello porque tratándose de la deducción de un impuesto de un ente público en la cuota de otro, darle el mismo tratamiento que a los pagos a cuenta podría resultar, en principio, excesivo. De todos modos, no podemos olvidar que la deducción en cuota que proponemos para su articulación por el legislador, alcanzaría sólo a aquella cuota o porción de cuota que resultase de la cuantificación mínima derivada de la norma (estatal), mientras que de existir un exceso sobre ese mínimo, en función de que el correspondiente municipio hubiese aumentado los elementos de cuantificación del IAE dentro de lo que la ley le permite, en relación con tal exceso sólo se debería permitir su deducción en la base del correspondiente impuesto estatal como gasto. De esta forma quedaría evidenciada la responsabilidad política de la correspondiente Corporación Local en el aumento de los efectos económicos de la doble imposición que se haya podido generar.

La modificación apuntada implicaría la reforma de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de No Residentes e IRPF, debiendo establecerse en todos estos impuestos una deducción en cuota, al tiempo que se suprimirían las citadas exenciones en el TRLRHL. De esta forma se conseguiría una mayor neutralidad fiscal con respecto a las diferentes formas de organización empresarial.

DUODÉCIMA.- Dejando a un lado el tema de la doble imposición, y para finalizar respecto al IAE, destacamos que el problema esencial en este impuesto es el de su propia configuración como impuesto que grava rentas potenciales o presuntas, lo cual no se presenta como lo más acorde con los principios constitucionales de justicia tributaria.

El IAE continúa siendo una de las figuras más criticables de nuestro sistema tributario, y ello no sólo en relación con su configuración jurídica, sino también, como hemos visto, en relación con su falta de integración con los impuestos estatales sobre la renta. Y en este último sentido, como hemos señalado, la solución no vendría dada por la vía de la actuación sobre la normativa reguladora de este Impuesto local, sino sobre la regulación de los citados impuestos estatales.

Esta reforma sería más compleja, ya que afectaría a la modificación de la regulación de cuatro impuestos como son el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes y el IAE. Al menos, y sin perjuicio de lo anterior, podría realizarse en el TRLRHL una modificación más simple en el sentido que vamos a indicar, teniendo esencialmente en cuenta las entidades con pérdidas.

Partiendo del hecho de que en el apartado 1 del artículo 88 TRLRHL se establecen las bonificaciones que obligatoriamente tienen que aplicar los municipios en el IAE y en el apartado 2 de este mismo artículo se prevén bonificaciones facultativas para los municipios, que estos pueden decidir aplicar o no, al aprobar sus ordenanzas fiscales, entendemos que se podría añadir una nueva letra c) al apartado 1 y modificar la letra d) del apartado 2.

Así, el nuevo artículo 88.1.c) del TRLRHL podría establecer que sobre la cuota del Impuesto se aplicará, en todo caso, una bonificación del 100 por 100 de la cuota,

cuando la renta de la entidad haya sido negativa en el correspondiente ejercicio. Y dado que en los casos de renta negativa ya existía una bonificación facultativa para los municipios del 50 por 100, de establecerse esta propuesta, tales casos ya se sacarían de la letra d) del apartado 2 del artículo 88, que solamente se ocuparía de las rentas bajas, inferiores a una determinada cantidad. Así, el artículo 88.2.d), párrafo primero, del TRLRHL podría establecer que cuando las ordenanzas fiscales así lo establezcan, se aplicará una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y tengan una renta inferior a la cantidad que determine la ordenanza fiscal, la cual podrá fijar diferentes porcentajes de bonificación y límites en función de cuál sea la división, agrupación o grupo de las tarifas del Impuesto en que se clasifique la actividad económica realizada.

De todas maneras, lo limitado de esta bonificación no viene a resolver los problemas planteados, debiendo contemplarse una no tributación en el IAE en cualquier ejercicio con pérdidas. Y lo más importante y urgente para que la normativa del IAE dentro del TRLRHL se ajuste a los principios constitucionales de justicia tributaria, es sin duda que no se produzca una tributación en los casos de entidades con rentas negativas, por encima de la denominación que se le dé al instrumento que concrete esa no tributación[496].

En definitiva, los principios de autonomía y suficiencia financiera local se han antepuesto en el Impuesto sobre Actividades Económicas, y sin lugar a dudas, a los principios constitucionales de justicia tributaria, lo que resulta a nuestro entender sumamente criticable.

DÉCIMOTERCERA.- En la regulación del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, resulta evidente que el legislador perfila el hecho imponible a través de los supuestos de no sujeción y de exención tributaria. Más numerosos los segundos que los primeros y también más conflictivos, demostrándolo la gran cantidad de pronunciamientos jurisprudenciales que hemos reseñado. Esto no puede ser sino

[496] Sobre estas acertadísimas propuestas cfr. LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español*, op. cit., pág. 35 y ss.

signo inequívoco de que en la redacción de las exenciones hay lagunas o se ponen al descubierto incertidumbres que deben ser resueltas, finalmente, por los Tribunales. Se trata, por consiguiente, de una llamada de atención al legislador que ha de tomar buena nota de los apuntes que le hayan dictado, en su caso, la doctrina y la jurisprudencia para corregir las deficiencias detectadas.

Realizado el hecho imponible, habrá de procederse a la cuantificación de impuesto, materia en la que el TRLRHL se aleja del sistema tradicional, pues prescinde de una definición de la base imponible a la que deba aplicarse un tipo impositivo, determinando directamente la cantidad a pagar mediante un cuadro de tarifas, cuyas cuotas no pueden ser disminuidas, pero sí incrementadas hasta el duplo por los Ayuntamientos. En el cálculo de las mismas no se han considerado suficientemente los costes medioambientales de los vehículos.

El ejercicio de corresponsabilidad fiscal por parte de los Ayuntamientos conllevará la existencia de diferencias fiscales entre unos y otros, lo que favorecerá la huida de los titulares de vehículos hacia los municipios con cuotas más reducidas, poniéndose en marcha un arriesgado juego de competencia fiscal a la baja.

Recordamos que el período impositivo coincide con el año natural, produciéndose el devengo el día uno de enero, por lo que los cambios que puedan acaecer sobre los distintos elementos del hecho imponible surtirán efecto en el ejercicio siguiente, obviando las alteraciones que puedan darse a lo largo del período impositivo. Se antepone de nuevo la simplicidad y la eficacia en la gestión a otros principios como el de capacidad económica.

Además conviene tener presente que, a pesar de que el TRLRHL reconoce la posibilidad de efectuar un prorrateo de cuotas por trimestres en los supuestos de primera adquisición, si la misma se ha producido pasado el primer trimestre, y en los casos de baja producidas antes del último trimestre, el prorrateo, en un ejercicio de respeto al principio de capacidad económica, debería efectuarse por días.

DÉCIMOCUARTA.- En el ámbito del IVTM, las principales actuaciones locales tienen lugar sobre la cuota tributaria, bien incrementándola mediante la aplicación de un coeficiente de modulación no superior a 2 (artículo 95.2 y 4), bien

disminuyéndola a través de la aplicación de las bonificaciones potestativas del artículo 95.6 del TRLRHL.

El elevado número de Ayuntamientos distribuidos por la geografía española nos regala una casuística de lo más variada y también aquí por la forma en la que algunos entes locales han ejercido sus competencias tributarias, materializadas en las correspondientes ordenanzas fiscales, se habla de la existencia de auténticos paraísos fiscales para los titulares de vehículos de tracción mecánica. Clamorosamente, los Ayuntamientos de municipios de reducido tamaño han ganado la partida a los de municipios de gran población, utilizando en su provecho y de forma torticera la interpretación amplia y flexible que la Dirección General de Tráfico realiza en los términos "domicilio legal" empleados por el artículo 28 del RGV a efectos de señalar en qué provincia debe matricularse el vehículo adquirido o arrendado. No olvidemos, además, que es sujeto activo el Ayuntamiento del domicilio que figura en el permiso de circulación (artículo 97 TRLRHL).

Así pues, amparados en el ordenamiento y rebajando la cuota del impuesto, han ejercido un gran poder de atracción sobre muchos titulares de vehículos de tracción mecánica que, eligiendo interesadamente y en fraude de ley un domicilio determinado, han logrado el ahorro fiscal pretendido, a pesar de que el municipio por el que realmente se circula sea otro distinto, que es el que soporta todos los costes derivados de la circulación del vehículo, a pesar de ser castigado con la pérdida recaudatoria.

Los municipios disponen de una capacidad de decisión sobre sus recursos tributarios lo suficientemente amplia como para modular al alza o a la baja la carga fiscal. En la medida en que las disposiciones que minoren la cuota, incluidas en sus ordenanzas fiscales, siempre que así esté contemplado en la legislación estatal sobre Haciendas locales, sean aprobadas con la finalidad exclusiva o preferente de atraer hacia su territorio la ubicación de determinados elementos patrimoniales, como los vehículos, nos encontraríamos ante la aparición de posibles supuestos de competencia fiscal horizontal, es decir, entre entes públicos situados en una posición jurídica equivalente dentro de la estructura territorial del Estado.

A nuestro entender, sería preciso modificar el RGV, estableciendo ciertas cautelas a la hora de regularse el domicilio que, a su vez, determinará quién es el

sujeto activo, y además convertir en obligatorias las bonificaciones medioambientales que son las que tienen mayor calado.

DÉCIMOQUINTA.- La normativa del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras ha generado, desde los inicios de la aplicación de este impuesto, numerosas polémicas interpretativas que han conducido a una abundante jurisprudencia sobre la materia. Y no han sido menos las relativas a las parcas exenciones que en ella se contemplan. Sería preciso que los diversos pronunciamientos jurisprudenciales, y en especial sobre esta materia, se plasmaran finalmente en una reforma del ICIO que, además de adecuarse mejor a los principios constitucionales de justicia tributaria, consiguiese una mayor seguridad jurídica.

Por otra parte, y en relación con las pocas bonificaciones que, siempre con carácter potestativo, pudiesen establecer las Ordenanzas fiscales, destacar que la excesiva libertad en su configuración podría ocasionar importantes diferencias en la presión fiscal soportada en los distintos términos municipales.

Aunque la posibilidad de establecer todas o algunas de las bonificaciones aludidas vendrá a paliar, evidentemente, los efectos de un impuesto que incide de forma notable en la actividad de las empresas constructoras, sería conveniente, a nuestro entender, que algunas de estas bonificaciones, en caso del ejercicio de la opción de establecer el IIO -no olvidemos que es un impuesto de establecimiento potestativo-, se contemplasen como obligatorias, tales como las relativas a las viviendas de protección oficial o a las que afectan a sujetos discapacitados.

Y asimismo, consideramos que, para evitar los efectos de una excesiva presión fiscal, debería preverse, con carácter obligatorio, la deducción de la cuota íntegra o bonificada del impuesto, del importe satisfecho o que deba satisfacer el sujeto pasivo en concepto de tasa por el otorgamiento de la licencia urbanística correspondiente a la construcción, instalación u obra de que se trate. Y ello, como dijimos, por razones de estricta justicia tributaria material.

DÉCIMOSEXTA.- Finalmente, y en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana, también ha destacado la

amplia jurisprudencia sobre el mismo y, en este caso, ha sido objeto de gran polémica la propia realización del hecho imponible, dado que, como se ha dicho en numerosas ocasiones, el TRLRHL establece una ficción en cuanto a la base imponible del IIVTNU, al prescindir por completo de la realidad en cuanto al incremento de valor que experimente el terreno, ya que no es posible que el interesado pruebe lo contrario de lo señalado en el TRLRHL ni tampoco es posible que el ayuntamiento deje de aplicar el método de cálculo previsto. Esto puede conducir a gravar incrementos de valor no reales, lo cual atentaría gravemente al principio de capacidad económica.

Entendemos que debería someterse a tributación la plusvalía cierta y real. Se deberían de gravar sólo las ganancias o plusvalías, en ningún caso las pérdidas o minusvalías que pudieran originarse con la transmisión. Por lo que sería necesaria una modificación sustancial de la normativa del impuesto en esta dirección.

Por otra parte, también aquí la amplia libertad de los ayuntamientos, a través de sus ordenanzas fiscales, para establecer los porcentajes que vendrán a determinar la base imponible del impuesto, así como el amplio margen en la fijación del tipo de gravamen, ocasionará una importante diferencia en la presión fiscal municipal establecida por las distintas Entidades locales.

Por último, consideramos que las parcas bonificaciones, previstas con carácter potestativo en la vigente normativa del impuesto, deberían configurarse como obligatorias, atendiendo a estrictos criterios de justicia tributaria material.

BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA

AAVV*: Impuesto sobre Actividades Económicas*, La Ley, Madrid, 1992.

AAVV: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2008.

ABAD FERNÁNDEZ, M. y otros.: *Tasas y precios públicos en el Ordenamiento jurídico español,* I.E.F.-Marcial Pons, Madrid, 1.991.

AGUALLO AVILÉS, A.: *Tasas y precios públicos,* Lex Nova, Valladolid, 1992.

AGULLÓ AGÜERO, A.: "Principio de legalidad y establecimiento de precios públicos", en ABAD FERNÁNDEZ, M. y otros: *Tasas y precios públicos en el Ordenamiento jurídico español,* I.E.F. -Marcial Pons, Madrid, 1991.

AGULLÖ AGÜERO, A.: "Aproximación general a la Ley 51/2002, de 27 de diciembre de Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales", TOL 230211 (DMA_3) http://www.tirantonline.com.

AGÚNDEZ FERNÁNDEZ, A.: *El Impuesto municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Comares, Granada, 1990.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Los impuestos de ordenamiento económico", *Hacienda Pública Española,* Instituto de Estudios Fiscales, núm. 71, 1981.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Los impuestos potestativos en la Nueva Ley de Haciendas Locales: Notas características", La Ley, Vol. 3, 1989.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.:"Tasas, precios públicos y prestaciones patrimoniales de carácter público", *Tapia,* núm. 101, 1998.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema Tributario Español y Comparado,* Tecnos, Madrid, 1992.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M., "Jurisprudencia constitucional en materia de Haciendas locales". En AAVV, *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, (dir. J.J. Ferreiro Lapatza), Diputación de Barcelona–Marcial Pons, Madrid, 1993.

ÁLVAREZ ARROYO, Fco.: *El Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras,* Aranzadi, Pamplona, 1996.

AMATUCCI, A.: "*Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva*", en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, núm. 3, 1975.

AMATUCCI, A.: *L´Ordinamento Giuridico Finanziario,* Jovene Editore, 3ª ed., Napoli, 1985.

ANÍBARRO PÉREZ, S.: *La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas,* McGraw-Hill, Madrid, 1997.

ARAGONÉS BELTRÁN, E.: "Primeros problemas en la aplicación del nuevo Impuesto sobre Construcciones", *Gaceta Fiscal,* núm. 10, 1992.

ARAGONÉS BELTRÁN, E.: *Anuario de Hacienda Local*, tomo II, Marcial Pons, Madrid, 1998.

ARAGONÉS BELTRÁN, E.: *Novedades de hacienda local*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 1999.

ARNAL SURÍA, S. e IRANZO ALARCÓN, L.: *Los nuevos impuestos municipales y otras exacciones de Derecho público de las Entidades Locales.* Siete, Valencia, 1990.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, Elementos, Ciencias jurídicas, Editorial Mc Grau Hill, Madrid, 1999.

ASOREY, R.O.: "El principio de seguridad jurídica en el Derecho Tributario", *Civitas, REDF*, núm. 66, Madrid, 1990.

BALLESTEROS FERNÁNDEZ, M.: *Manual práctico de contribuciones especiales*, Comares, Granada, 1992.

BERLIRI, L: V.: *El impuesto justo*, I.E.F., Madrid, 1986.

BORRERO MORO, C.J.: *La materia imponible en los tributos extrafiscales. ¿Presupuestos de realización de la autonomía financiera?*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, núm. 33, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2004.

BRIONES MARTÍNEZ, I.: "Beneficios fiscales aplicables a los bienes inmuebles destinados al culto", *Crónica Tributaria*, núm. 85,1998.

CALERO GALLEGO, J. y NAVAS VÁZQUEZ, R.: "Estudio preliminar a la traducción española de la obra de F. MOSCHETTI", *El principio de capacidad contributiva*, I.E.F., Madrid, 1980.

CALVO ORTEGA, R.: "Las tasas de las Haciendas locales: aspectos problemáticos", *Crónica tributaria*, núm. 60, 1972.

CALVO ORTEGA, R.: "Las tasas de las Haciendas Locales: aspectos problemáticos", *Crónica tributaria,* núm. 61, 1973.

CALVO ORTEGA, R.: "Principios tributarios y reforma de la Hacienda municipal", en AAVV: *La Reforma de las Haciendas Locales*, vol. I, Lex Nova, Valladolid, 1991.

CALVO SALES, T.: *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. La mayoría de edad del ICIO*, El Consultor de los Ayuntamientos. Madrid. 2007.

CARROBÉ GENÉ, M.: "La valoración fiscal de los bienes inmuebles en el ordenamiento tributario español", *Revista Española de Derecho Financiero,* núm. 72, 1991.

CASADO OLLERO, G.: "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I y II)", *R.E.D.F.*, núms. 32 y 34, Madrid, 1981 y 1982.

CASANA MERINO, F.: *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Marcial Pons, Madrid, 1994.

CASANA MERINO, F. y ÁLVAREZ ARROYO, F.: *Tributos Locales,* Edersa, Madrid, 2002.

CASAS AGUDO, D.: "Aproximación a la categoría jurídico-económica del beneficio tributario". En *Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español.* Coord. J.A. SÁNCHEZ GALIANA, Marcial Pons, Madrid, 2008.

CAYÓN GALIARDO, A.: "El recurso permanente de las Cámaras de Comercio", *Civitas, Revista española de Derecho Financiero,* núm. 70, 1991.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: "Las contribuciones especiales", en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local,* Marcial Pons, Diputació de Barcelona, Madrid, 1993.

COBO OLVERA, T.: "Algunas consideraciones sobre el nuevo régimen de las tasas de las entidades locales", *Aranzadi Fiscal,* Boletín 1, 1999.

COLLADO YURRITA, M.A.: Y GIMÉNEZ-REYNA, E.: "La nueva hacienda local española", Civitas, Madrid, 1990.

COLLADO YURRITA, M.A.: "El ICIO algunas cuestiones controvertidas", *Tributos Locales,* núm. 17/2002.

CORDERO GONZALEZ, E. Mª. : "La compensación de créditos tributarios entre el Estado y la Administración Local. Problemas de reciprocidad", *Tributos locales,* núm. 29/2003.

CORS MEYA, F. Xavier.: "Precios públicos: parafiscalidad, sujeción al IVA y exacciones de efectos equivalentes a derechos de aduanas", Civitas, *Revista española de Derecho Financiero,* núm. 67.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J. Mª. : *Ordenamiento tributario español,* Civitas, Madrid, 1977.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario español,* 4ª edición, Civitas, Madrid, 1985.

CHECA GONZÁLEZ, C.: "Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional", Civitas, *Revista española de Derecho Financiero,* núm. 40, 1983.

CHECA GONZÁLEZ, C.: "El Impuesto sobre Actividades Económicas", *Impuestos,* núm. 23, 1989.

CHECA GONZÁLEZ, C.:"La interpretación de las normas tributarias en la Ley de la modificación parcial de la LGT", *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 216, 1995.

CHECA GONZÁLEZ, C.: *Exenciones en materia de impuestos locales,* Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, núm. 9, Aranzadi, Pamplona, 1998.

CHECA GONZÁLEZ, C.: "Exención del ICIO a favor de las obras hidráulicas", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi,* núm. 22, 2000.

CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: *La reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria.* Aranzadi, Pamplona 2003.

DE LA ROSA, S.: *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè, Milán, 1968.

DELGADO MERCÉ, A. J.: "Algunos aspectos problemáticos en el ICIO". *Tributos Locales*, núm. 72/2007.

D´OCON, J.: "La actividad administrativa de fomento en el ámbito local: las técnicas subvencionales y el principio de legalidad tributaria", *Revista de Hacienda Local*, núm. 89, mayo-agosto, 2000.

ENCICLOPEDIA ATLAS FISCAL, 2005.

ENTRENA CUESTA, R.: *Curso de Derecho Administrativo,* Vol. 1/1, Tecnos, Madrid 1981.

ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber de contribuir*, Civitas, Madrid, 1988.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "El Impuesto sobre bienes inmuebles y valoración catastral", en *La Fiscalidad Inmobiliaria en la Hacienda Local, Colección: Temas de Administración Local,* núm. 34/1990.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los terrenos: de la presunción a la ficción jurídica", *Revista Gaceta Fiscal*, número 108, 1993.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Valor catastral e Impuesto sobre Bienes Inmuebles", *Revista Catastro*, núm.23, 1995.

FALCÓN y TELLA, R.: "Comentario General de Jurisprudencia", Civitas, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 45,1.985.

FALCÓN y TELLA, R.: "Comentario de jurisprudencia", Civitas, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 56, 1986.

FALCÓN Y TELLA, R.*:* "La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas", *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, núm. 72, 1987.

FALCÓN y TELLA, R.: "El concepto de prestación patrimonial de carácter público y la necesidad de limitar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad respecto al artículo 24 de la Ley de Tasas y Precios Públicos", *Quincena Fiscal*, núm. 2, 1996.

FALCÓN Y TELLA, R.: "La S.T.C. 233/1999, de 16 de diciembre (I): los precios públicos locales", *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2000.

FERNÁNDEZ BUGALLAL, J.R.: *Tasas y Exacciones Parafiscales*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1965.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "Precios públicos y reserva de ley. Comentario a la sentencia 185/1995 del Tribunal Constitucional", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 243, 1996.

FERNÁNDEZ PIRLA, J.M.: "Valoración fiscal de los bienes inmuebles", *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 62, 1991.

FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

FERREIRO LAPATZA, J. J.: "Tasas y precios públicos: la nueva parafiscalidad", Civitas, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 64, 1989.

FERREIRO LAPATZA, J.J.: (Dirección): "*Tratado de derecho financiero y tributario local"*, Marcial Pons, Madrid, 1993,

FERREIRO LAPATZA, J. J.: "Tasas y precios públicos", capítulo X del *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons-Diputación de Barcelona, Madrid, 1993.

FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, 16ª edición, Madrid, 1994.

Curso de Derecho Tributario. Parte Especial, Marcial Pons, 15ª edición, Madrid, 1993.

FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Instituciones de Derecho Financiero*, Marcial Pons, Madrid, 2010.

GALLEGO PERAGÓN, J.M.: *Los principios materiales de justicia tributaria*, Comares, Granada, 2003.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: "Principio de legalidad, Estado material de Derecho y facultades interpretativas y constructoras de la jurisprudencia en la Constitución", *R.E.D.C.*, núm. 10, 1984.

GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: *El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma*, Comares, Granada, 1996.

GARCÍA FRÍAS, A.: "Los fines extrafiscales en las tasas", en ABAD FERNÁNDEZ, M. y otros: *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, I.E.F.-Marcial Pons, Madrid, 1991.

GARCÍA LUIS, T.: "Impuesto sobre Actividades Económicas", en AAVV *La Reforma de las Haciendas Locales*, vol. I, Lex Nova, Valladolid, 1991.

GARCÍA MARTÍN, J.: *La Constitución y los criterios rectores de distribución de los tributos*, Hacienda y Constitución, I.E.F., Madrid, 1979.

GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGUERO, F. A.: *El Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica*, Ed. Comares, 2004.

GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *Los tributos locales*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2005.

GARCÍA NOVOA, C.: "El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Hecho imponible. Sujetos pasivos. Exenciones", en AAVV, *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, (dir. J.J. Ferreiro Lapatza), Diputación de Barcelona– Marcial Pons, Madrid, 1993.

GIANNINI, A.D.: *Instituciones de Derecho Tributario*, Edersa, Madrid, 1957.

GIARDINA E.: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva, Giuffrè*, Milano, 1961.

GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Concepto actual de tributo: análisis de jurisprudencia*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, 2, Aranzadi, Pamplona, 1996.

GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: "La problemática constitucional del recargo municipal sobre el IRPF", Civitas, *REDF*, núm. 52, 1986.

GONZÁLEZ PUEYO, J. Mª.: *Manual de ingresos locales tributarios y no tributarios.* Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1990.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: "El principio de no confiscación y las Haciendas Locales", en *El sistema económico y la Constitución española*, vol. II, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994.

GRIZIOTTI, B.: "Il principio della capacità e le sue aplicazzioni", en *Saggi sul rinnovamento dello Studiod della scienza delle finanze e del diritto finanziario,* Giuffrè, Milán, 1953 (publicado anteriormente en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1949, I).

HERRERA MOLINA, P.*: Los precios públicos como recurso financiero,* Civitas, Madrid, 1991.

HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTÓN, F.: "Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación medioambiental (especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía", Civitas, *Revista española de Derecho Financiero,* núm. 83, 1994.

HERRERA MOLINA, P.M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del Derecho español a la luz del Derecho alemán,* Marcial Pons, Madrid, 1998.

HERRERA MOLINA, P.M.: *Tributos Locales y Autonómicos,* Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2006.

HERRERO DE LA ESCOSURA, P.: "Las tarifas portuarias: naturaleza y régimen", en M. ABAD y otros: *Tasas y precios públicos en el Ordenamiento jurídico español*, I.E.F.-Marcial Pons, Madrid, 1991.

IZARD ANAYA, B.: *Las exenciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles: el RD Leg. 2/2004 y demás normas de aplicación*, Cuadernos de Aranzadi, Jurisprudencia Tributaria, núm. 40, Aranzadi, Pamplona, 2006.

LAGO MONTERO, J. Mª. : "Un apunte sobre el principio de capacidad contributiva en algunas tasas y precios públicos", en AAVV, *Tasas y precios públicos en el Ordenamiento jurídico español*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1991.

LAGO MONTERO, J.Mª.: "Adecuación del RD Leg. 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se adaptaron las tarifas y la instrucción del Impuesto Sobre Actividades Económicas a la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas locales. Comentario a la Sentencia del TS de 2 de julio de 1992", *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 5, enero 1993.

LAGO MONTERO, J.Mª.- GUERVÓS MAÍLLO, Mª de los Ángeles.: *Tasas locales: cuantía*, Marcial Pons, Madrid, 2004.

LASARTE ÁLVAREZ, J.: "La formulazione della lege tributaria ed il principio della capacitá contributiva", *Diritto e Pratica Tributaria I*, 1965.

"Funcionalidad del sistema fiscal y exigencia de cambio", *R.E.D.F.*, número 37, Madrid, 1983.

El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia de Sevilla, 1993.

LASARTE ÁLVAREZ, J. y RAMOS PRIETO, J.: "El Impuesto sobre Actividades Económicas: un tributo local con síntomas de inconstitucionalidad", *Tributos Locales*, núm. 97, 2010.

LEJEUNE VALCÁRCEL, E: "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", en AAVV, *Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario,* Editoriales de Derecho Reunidas S.A. Madrid, 1980.

LITAGO LLEDÓ, R.: "Doctrina constitucional sobre los precios públicos: aproximación a la categoría de las prestaciones patrimoniales de carácter público ex artículo 31.3 C.E.", Civitas, *Revista española de Derecho Financiero,* núm. 102, 1999.

LLISET BORRELL, F.: "Las cuotas de urbanización", *Revista de Derecho Urbanístico,* núm. 46, 1976.

LÓPEZ BERENGUER, J.: *Comentario a la Ley de Reforma del sistema tributario,* Inspección General del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1965.

LÓPEZ BERENGUER, J.: "Las tasas fiscales", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública,* núm. 67, 1967, págs. 2063-2117.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.* Documento núm. 15/06, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006.

"La cifra de negocios frente a la renta en la articulación del Impuesto sobre Actividades Económicas", *Crónica Tributaria*, número 110, 2004.

«Análisis sobre la conveniencia de nuevos enfoques en la confluencia del poder tributario estatal con los impuestos municipales», en *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales,* núm. 15, 2011, págs. 1 y ss.

LÓPEZ LEÓN, J.: *Gestión e inspección del Impuesto sobre el incremento de los terrenos de naturaleza urbana*, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 2002.

LOZANO SERRANO, C.: "La concesión de exenciones de tributos municipales", Civitas, *REDF*, núm. 44, 1984.

LOZANO SERRANO, L.: "Ordenación de las tasas de las Comunidades Autónomas", *Palau 14,* núm. 4, 1988.

LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1.988.

MANZONI, I.: *Il principio della capacità contributiva nell´ordinamento costitucionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1965.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: "Teoría y Práctica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras", *Colex*, Madrid, 2001.

MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J.: "Sobre el fundamento y el carácter afectado de las contribuciones especiales en las Haciendas locales: una nota", *Revista de Hacienda Autonómica y Local,* núm. 61, 1991.

MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: *Las Cooperativas y su régimen tributario*, La Ley, Madrid, 1994.

MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: *Tasas y precios públicos en el Derecho español*, I.E.F.-Marcial Pons, 1995.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Régimen tributario del mecenazgo en España*, La Ley-Actualidad, Madrid, 1996.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J.-ANEIROS PEREIRA, J.: *Ley 8/1989, de 13 de abril, de tasas y precios públicos*, Edersa, Madrid, 2004.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: "Algunas reflexiones sobre el hecho imponible de las tasas locales", *Quincena fiscal*, núm. 14, 2010.

MARTÍN QUERALT, J.: "El Impuesto sobre Actividades Económicas", en AAVV: *El Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988.

MARTÍN QUERALT, J.: "Reflexiones en torno a la adecuación de las tasas a la Constitución", *Palau 14*, núm. 4, 1989.

MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 3ª edic., Editorial Tecnos, Madrid, 1992.

MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A., *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los Valores Catastrales*, Lex Nova, 2ª ed., Valladolid, 1.995.

MARTÍNEZ LAGO, M.A.: "Los fines no fiscales de la imposición y la problemática de la confiscatoriedad", *Gaceta Fiscal*, número 81, 1990.

"Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad", R.E.D.F, número 60, Madrid, 1988.

MATEO RODRIGUEZ, L.: *La tributación parafiscal*, Colegio Universitario de León, Public. 11, 1978.

MATEO RODRÍGUEZ, L.: "Principios rectores de la cuantificación de las tasas y precios públicos en el Derecho español", en AAVV, *Tasas y precios públicos en el Ordenamiento jurídico español*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1991.

MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: "Las modificaciones de la Ley 51/2002 en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica", en *Tributos locales*, núm. 28/2003.

MERINO JARA, I.: "Contribuciones especiales", en *La Reforma de las Haciendas Locales*, tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991.

MERINO JARA, I.: "El proyecto de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Comentarios al Informe del Instituto de Estudios Económicos", *Impuestos II*. 1998.

MERINO JARA, I.: *Contribuciones especiales*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, núm. 26, Aranzadi, 2002.

MICHELI, G.A.: "Profili critici in tema di potestà di imposizione", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. XXIII, Milán, 1964.

MOCHÓN LÓPEZ, L.: *El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: una aproximación al concepto de valor catastral*, Comares, Granada, 2001.

MONASTERIO ESCUDERO, C. y SUÁREZ PANDIELLO, J.: *Manual de Hacienda Autonómica y Local*, Ariel economía, Barcelona, 1999.

MORENO CASTEJÓN, T.: "El Impuesto sobre Actividades Económicas", en *Análisis de la nueva Ley de Haciendas Locales,* Santiago de Compostela, 1988.

MORÓN PÉREZ, M.C.: *Los beneficios tributarios de las entidades eclesiásticas en el Derecho,* Atelier, Barcelona, 2009.

MOSCHETTI, F.: *El principio de la capacidad contributiva,* ed. IEF, Madrid, 1980.

NAVARRO HERAS, R. A.: "Novedades en el Impuesto sobre vehículos de Tracción Mecánica, Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras e Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana", *Revista de Contabilidad y Tributación,* CEF, núm. 244/2003.

NAVEIRA DE CASANOVA, G.J.: *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina,* McGraw-Hill, Madrid, 1996.

NEUMARK, F.: *Principios de la imposición,* IEF, Madrid, 1994, 2ª edición.

NIETO, A.: *Bienes Comunales,* Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1964.

OLAÑETA FERNÁNDEZ-GRANDE, R.: "Impuesto sobre Actividades Económicas", *el Fisco,* núm. 84, 2003.

OLIART, A.: "Tasas y exacciones parafiscales", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública,* Editorial de Derecho Financiero, núm. 41, 1961.

ORÓN MORATAL, G.: "Los precios públicos en la Hacienda Local tras la Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de diciembre de 1995 (a propósito de la

sentencia del TSJ de Extremadura de 22 de enero de 1996)", *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 74, 1996.

ORÓN MORATAL, G.: *El impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a través de cuestiones prácticas,* Editorial práctica de Derecho, S.L., Madrid, 2001.

PAGÉS Y GALTÉS, J.: "Elementos cuantificadores del precio público", en ABAD FERNÁNDEZ, M. y otros: *Tasas y precios públicos en el Ordenamiento jurídico español,* I.E.F.-Marcial Pons, Madrid, 1991.

PAGÉS I GALTÉS, J.: *Manual del Impuesto de Actividades Económicas,* Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995.

PALAO TABOADA, C.: "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro,* volumen II, Tecnos, Madrid 1976.

PALAO TABOADA, C.: "La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario", *Hacienda y Constitución,* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

PALAO TABOADA, C.: "Los precios públicos y el principio de legalidad", *Quincena Fiscal,* núm. 17, 1996.

PEDRAZA BOCHÓNS, J.V.: "El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica", *Palau 14,* núm. 18/1992.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: "La transmisión de inmuebles radicados en conjuntos histórico-artísticos y la exención o no sujeción en el Impuesto sobre el

Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana", *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 9/2002.

PEÑUELAS REIXACH, Ll.: "Parafiscalidad urbanística", en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993.

PÉREZ DE AYALA, J.L.: "Las cargas pública: principios para su distribución", *H.P.E.*, número 59, Madrid 1979.

PÉREZ DE AYALA, J.L, y GONZALEZ GARCÍA, E.: *Curso de Derecho Tributario español,* tomo 1, editorial Edersa. 2ª, edición, Madrid, 1978.

PÉREZ MATEOS, H. y ORENES BASTIDA, J.M.: *Alegaciones contra el IAE,* Bosch, Barcelona, 1994.

PÉREZ ROYO, J.: "Las fuentes del Derecho en el nuevo ordenamiento constitucional", *en Hacienda y Constitución,* Ed. IEF, Madrid 1979.

PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario, Parte General,* Ed. Civitas Madrid 1992.

PÉREZ ROYO, F.: "El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica", en AAVV *Tratado de Derecho Financiero y Local*, (dir. J.J. Ferreiro Lapatza), Diputación de Barcelona–Marcial Pons, Madrid, 1993.

PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas Ediciones, Madrid, 2004.

PÉREZ ROYO, I.: "Las Haciendas Locales", en *Manual del Sistema Tributario Español,* Ed. Civitas, Madrid, 1993.

PITA GRANDAL, A. Mª. : "El precio público en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional", *Quincena Fiscal*, núm. 7, 1996.

POTITO, E.: *L´ordinamento tributario italiano*, Giuffrè, Milano, 1978.

PLAZA VÁZQUEZ, A.L.-VILLAVERDE GÓMEZ, Mª B.: *Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana (Análisis jurisprudencial práctico)*, Aranzadi, Pamplona, 2005.

POVEDA BLANCO, F.: *El Impuesto sobre Actividades Económicas,* Ed. Deusto, Bilbao, 1994.

POVEDA BLANCO, F.: *Los impuestos municipales,* Tecnos, Madrid, 2000.

POVEDA BLANCO, F.: *Manual de Fiscalidad Local*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 2005.

QUESADA SANTIUSTE, F.: *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Bayer Hermanos, S.A., Barcelona, 2001.

QUESADA SANTIUSTE, F.: "Comentarios a la actual regulación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana", *Revista Tributos Locales*, Nº 73, octubre 2007.

RAMALLO MASSANET, J.: "Derecho constitucional y Derecho Financiero". *Revista de Direito tributario*, números 15-16, 1981.

RAMÍREZ GÓMEZ, S.: "Análisis de la futura legislación en materia de precios públicos y su adecuación a los principios constitucionales en materia financiera", *Alcabala*, núm. 2, 1988.

RANCAÑO MARTÍN, M.T.: "Aspectos controvertidos relativos a la aplicación del ICIO", *Tributos Locales,* núm. 91, 2009.

RODRIGO RUIZ, M.A.: "Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica", en AAVV *La reforma de las Haciendas Locales*, II, Lex Nova, Valladolid, 1.991.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: "Derecho Financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución", en *Estudios sobre el proyecto de Constitución,* C.E.C., Madrid, 1976.

"Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", en *Dirección General del Servicio Jurídico del Estado. XV Jornadas de Estudio. El sistema económico en la Constitución española*, volumen II, Ministerio de Justicia. Secretaría General Técnica. Centro de Publicaciones, Madrid, 1994.

ROSEMBUJ, T.: "Los impuestos ambientales en las Comunidades Autónomas", *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2007.

RUBIO DE URQUÍA, J. I.: *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Abella, Madrid, 1.989.

RUBIO DE URQUÍA, J .I.: *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, Publicaciones Abella, Madrid 1993.

RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURÍA.: *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, I, 2ª ed., Abella, Madrid, 1996.

RUBIO DE URQUÍA, J. I.: "El IBI reformado: una adherencia del Catastro con pretensiones de instrumento de política fiscal". *Tributos Locales,* núm. 28/2003.

RUBIO DE URQUÍA, J.I.: "Notificación del valor catastral y liquidación de "plusvalías": ¿nuevos horizontes?", *Revista Tributos Locales* nº79, abril de 2008.

RUBIO DE URQUÍA, J. I.: "Los tipos de gravamen del IBI: empieza a expresarse la motivación política de algunas actuaciones jurídicas", *Tributos Locales*, núm. 88/2009.

SÁINZ DE BUJANDA, F.: (Seminario de Derecho Financiero): *Notas de Derecho Financiero,* Tomo I, vol. 2º, Facultad de Derecho, Universidad de Madrid, 1976.

Lecciones de Derecho Financiero (9ª edición), Facultad de Derecho-Universidad Complutense, Madrid, 1991.

SÁNCHEZ GALIANA, C.M.: *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda municipal*, Comares, Granada, 2002.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A.-CALATRAVA ESCOBAR, M.J.: "El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana", en AAVV: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, (dir. J.J. Ferreiro Lapatza), Diputación de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1993.

SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: "Tasas y precios públicos que afectan a los bienes inmuebles en el ámbito local", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 257, 2000.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A.-RANCAÑO MARTÍN, A.: "Las PYMES y los impuestos locales", en *Tributos locales*, núm. 51, mayo 2005.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: "Los impuestos municipales voluntarios", *Revista de Estudios Locales (Cunal)* núm. extraordinario julio/2000.

SARASA PÉREZ, J.: "El valor catastral: su relación con el valor de mercado y su presencia en el ordenamiento tributario", *Revista de Hacienda Local*, núm. 82, 1998.

SERRANO ANTÓN, F., "Algunas reflexiones en torno a la ética fiscal; los medios de comunicación; y el marketing tributario", en AAVV, *La conciencia fiscal y el marketing tributario en las Haciendas Locales*, Thomson-Civitas, Aranzadi, Pamplona, 2007.

SIMÓN ACOSTA, E., "Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas locales", *Hacienda Pública Española*, núm. 35, 1975.

SIMÓN ACOSTA, E.: *El Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1988.

SIMÓN ACOSTA, E.: "Tributos locales", en *Tratado de Derecho Municipal*, tomo II, Civitas, Madrid, 1988.

SIMÓN ACOSTA, E.: "El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras", *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 57/1989.

SIMÓN ACOSTA, E.: "El Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles", *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 55-56, 1989.

SIMÓN ACOSTA, E.: "Las tasas de las Entidades locales (el hecho imponible)", *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria 12*, Aranzadi, Pamplona, 1999.

SOLER ROCH, M.T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983.

SUBIRACHS MARTÍNEZ, M.: "El Arbitrio sobre el Incremento de Valor de los Terrenos: exenciones y prueba", *Revista de Economía y Hacienda Local*, núm. 23, 1978.

TORRES LÓPEZ, V.: "Los tributos parafiscales", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 67, 1967.

VALERO RODRÍGUEZ, L.: "El Impuesto sobre Actividades Económicas", en AAVV: *Guía de las Haciendas Locales.* Ed. *CISS*, 1ª edición, Bilbao.

VAQUERA GARCÍA, A.: *La compensación por beneficios fiscales locales*, Lex Nova, Valladolid, 2001.

VARONA ALABERN, J. E.: "Gestión catastral y autonomía financiera local", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 220. 1992.

VEGA HERRERO, M.: *Las contribuciones especiales en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975.

VEGA HERRERO, M.: "Las contribuciones especiales de la Hacienda municipal: Análisis crítico", en *Fiscalidad municipal sobre la propiedad urbana*, Lex Nova, Valladolid, 1983.

VEGA HERRERO, M.: *Inconstitucionalidad del recargo municipal sobre el I.R.P.F*, Editorial La Ley, 1.986.

VELARDE ARAMAYO, M.S.: *Beneficios y minoraciones en Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1.997.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: "Notas de Derecho Financiero a la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26 de diciembre de 1958", *Revista de Administración Pública*, núm. 29, 1959.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: "Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo 4º de la Ley General Tributaria", *Hacienda Pública Española*, núm. 32, 1975.