



**UNIVERSIDAD DE JAÉN**

**FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y  
JURÍDICAS**

**DEPARTAMENTO DE DERECHO CIVIL,  
DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO**

**TESIS DOCTORAL**

**LA DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE LOS  
IMPUESTOS DE ÍNDOLE ESTATAL Y LOCAL**

**PRESENTADA POR:  
MARÍA DOLORES CHICA PALOMO**

**DIRIGIDA POR:  
DR. D. CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR**

**JAÉN, 17 DE DICIEMBRE DE 2007**

**ISBN 978-84-8439-426-6**

Nombre y apellidos del autor:

MARÍA DOLORES CHICA PALOMO

Título de la Tesis Doctoral:

LA DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE LOS IMPUESTOS DE ÍNDOLE ESTATAL Y LOCAL

I.S.B.N.:

978-84-8439-426-6

Fecha de Lectura:

17 DE DICIEMBRE DE 2007

Centro y Departamento en que fue realizada la lectura:

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS

*Departamento de Derecho Civil, Derecho Financiero y Tributario*

Composición del Tribunal/Dirección de la Tesis:

Dirección de la Tesis    Dr. D. Carlos María López Espadafor

Presidente/a del Tribunal    Dr. D. Juan Herrero de Madariaga

Vocales    Dr. D. Gerardo Ruiz-Rico Ruiz

Dr. D. Antonio Emilio Ureña López

Dr. D. Germán González Sánchez

Secretario/a    Dr. D. Carlos María Sánchez Galiana

Calificación Obtenida:

SOBRESALIENTE CUM LAUDE



UNIVERSIDAD DE JAÉN

# tesis doctoral



## Resumen

En este trabajo se va analizar el problema ocasionado con motivo de la doble imposición entre los impuestos estatales y los impuestos locales. Se ha realizado una profunda revisión bibliográfica y jurisprudencial de la materia de la doble imposición internacional, y de la doble imposición entre los impuestos estatales y autonómicos y los impuestos autonómicos y locales, tomándolos como punto de partida en el análisis del concepto de la doble imposición interna. Se analizan pormenorizadamente las situaciones en las que se produce una colisión entre los impuestos estatales y los impuestos locales. Se obtienen una serie de conclusiones y reflexiones acerca de la necesidad de un cambio en el sistema financiero local, permitiendo que se acuda a otras vías de financiación complementarias diferentes de las puramente impositivas.

## Abstract

The double taxation between state and local taxes is researched in this thesis. The general and particular framework is established by means of a wide literature and jurisprudence review that has been developed at the following levels: national versus international, national versus regional and regional versus local. All the problematic situations, where there is a collision between state and local taxes, are studied. Some practical examples are given to illustrate these situations. Finally some conclusions are derived, the more important is that a change in the local tax-incoming system is needed in order to satisfy the local financial sufficiency that the Spanish Constitution recognizes for the local administration. We propose the use of alternative sources for financing the local needs.



UNIVERSIDAD DE JAÉN

# LA DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE LOS IMPUESTOS DE ÍNDOLE ESTATAL Y LOCAL

**MARÍA DOLORES CHICA PALOMO**

tesis doctoral

## **AGRADECIMIENTOS**

Deseo expresar mi más sincero agradecimiento a todas las personas e instituciones que han contribuido a la realización de este trabajo de investigación. Contribuciones y aportaciones de conocimiento, de material y de afecto, todas ellas indispensables para la culminación de un esfuerzo lleno de luces y sombras, de ilusión y agobios, de alegría y tristeza, de buena compañía y de gran soledad.

En especial me gustaría expresar mi gratitud al Dr. Don Carlos María López Espadafor, director de esta investigación, por su magisterio en el desarrollo de la misma, paciencia, confianza, continuo apoyo y prestanza. Le agradezco lo mucho que me ha enseñado a lo largo de estos años.

A todos los miembros del Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Jaén por las muestras de interés y de apoyo manifestadas durante el desarrollo de esta tesis.

Al Director del Departamento de Derecho Civil, Derecho Financiero y Tributario Dr. D Eladio Aparicio Carrillo y a todos los miembros del Departamento por su total disponibilidad y ayuda cada vez que la he necesitado.

A mis padres y hermana por el ánimo que me han infundido y su aliento en algunas horas difíciles.

Por último, mi más sincera y cariñosa gratitud a mi marido, por su sufrida ayuda, por su infinita e inestimable paciencia, por la lectura de todos los borradores de este trabajo, desde un punto de vista profano en la materia, y sus lógicas sugerencias en el tratamiento de algunos temas. Pero además por haber aguantado con comprensión, cariño y alegría las renunciaciones y los agobios que todo trabajo de investigación supone.

A todos ellos, mi gratitud, cariño, amistad y alegría.

**ÍNDICE**

|                                                                                                |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| AGRADECIMIENTOS .....                                                                          | 2   |
| ÍNDICE .....                                                                                   | 3   |
| TABLA DE ABREVIATURAS .....                                                                    | 6   |
| INTRODUCCIÓN .....                                                                             | 8   |
| CAPÍTULO I:                                                                                    |     |
| DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA DE LA DOBLE IMPOSICIÓN .....                                         | 14  |
| 1.Cuestiones Preliminares .....                                                                | 15  |
| 2.El problema de la financiación local.....                                                    | 16  |
| 3 Principios constitucionales del sistema tributario español .....                             | 32  |
| 4 Aspectos generales de la tributación .....                                                   | 44  |
| 5.La doble imposición .....                                                                    | 50  |
| A. Definiciones doctrinales .....                                                              | 50  |
| B. Concepto de doble imposición .....                                                          | 54  |
| 6. Contemplación legal problema doble imposición interna.....                                  | 63  |
| 7. La diversidad de poderes tributarios como base del problema<br>de la doble imposición ..... | 66  |
| CAPÍTULO II:                                                                                   |     |
| IMPUESTOS QUE INCIDEN EN EL PROBLEMA, PRIMERA APROXIMACIÓN ..                                  | 81  |
| 1.Cuestiones Preliminares .....                                                                | 82  |
| 2.Impuestos Locales.....                                                                       | 82  |
| A. Impuesto Bienes Inmuebles .....                                                             | 82  |
| B. Impuesto Actividades Económicas.....                                                        | 96  |
| C. Impuesto Vehículos de Tracción Mecánica .....                                               | 104 |

|                                                                                                                                                                 |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| D. Impuesto Construcciones Instalaciones y Obras.....                                                                                                           | 109 |
| E. Impuesto Incremento Valor T N U .....                                                                                                                        | 112 |
| F. Impuesto Municipal Gastos Suntuarios: aprovechamientos<br>cotos caza y pesca.....                                                                            | 118 |
| 3. Tributos Estatales.....                                                                                                                                      | 120 |
| A Impuesto Renta Personas Físicas .....                                                                                                                         | 120 |
| B. Impuesto Renta No Residentes .....                                                                                                                           | 124 |
| D. Impuesto Sobre Patrimonio.....                                                                                                                               | 131 |
| E. Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones.....                                                                                                                  | 136 |
| F. Impuesto sobre el Valor Añadido .....                                                                                                                        | 142 |
| G. Impuesto especial sobre determinados medios de transporte ....                                                                                               | 147 |
| CAPÍTULO III:                                                                                                                                                   |     |
| COEXISTENCIA DE IMPUESTOS LOCALES CON LOS IMPUESTOS                                                                                                             |     |
| ESTATALES SOBRE LA RENTA .....                                                                                                                                  | 150 |
| 1. Introducción .....                                                                                                                                           | 151 |
| 2. Colisión entre el IBI e Impuestos Estatales .....                                                                                                            | 151 |
| 3. El Impuesto sobre Actividades Económicas y su coexistencia<br>con los impuestos estatales sobre la renta.....                                                | 165 |
| 4. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos<br>de Naturaleza Urbana y la imposición estatal .....                                               | 168 |
| CAPÍTULO IV:                                                                                                                                                    |     |
| COEXISTENCIA DE LOS IMPUESTOS LOCALES CON OTROS IMPUESTOS:                                                                                                      |     |
| ESPECIAL ATENCIÓN AL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO .....                                                                                                         | 178 |
| 1. El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y su<br>coexistencia con el Impuesto sobre el Patrimonio .....                                              | 179 |
| 2. El Impuesto sobre Gastos Suntuarios en la modalidad de los<br>Aprovechamientos de Cotos de Caza y Pesca y su colisión con otras<br>figuras impositivas ..... | 186 |

CAPÍTULO V:

COEXISTENCIA ENTRE EL IMPUESTO DE CONSTRUCCIONES

INSTALACIONES Y OBRAS Y EL IMPUESTO DE VALOR AÑADIDO.....189

1. Aspectos Preliminares .....190

2. Alcance de la colisión .....190

CONCLUSIONES .....195

BIBLIOGRAFÍA .....206

LISTADO DE PÁGINAS WEB: .....214

LISTADO CRONOLÓGICO DE SENTENCIAS CONSULTADAS.....215

**LISTADO DE ABREVIATURAS**

|               |                                                                                      |
|---------------|--------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>AAVV</b>   | Autores Varios                                                                       |
| <b>BI</b>     | Base Imponible                                                                       |
| <b>BL</b>     | Base Liquidable                                                                      |
| <b>BOE</b>    | Boletín Oficial del Estado                                                           |
| <b>CCAA</b>   | Comunidades Autónomas                                                                |
| <b>CE</b>     | Constitución Española de 27 de Diciembre de 1978                                     |
| <b>CCLL</b>   | Corporaciones Locales                                                                |
| <b>FEMP</b>   | Federación Española de Municipios y Provincias                                       |
| <b>IAE</b>    | Impuesto Sobre Actividades Económicas                                                |
| <b>IBI</b>    | Impuesto Sobre Bienes Inmuebles                                                      |
| <b>ICIO</b>   | Impuesto Sobre Construcciones, Instalaciones y Obras                                 |
| <b>IEDMT</b>  | Impuesto Especial Sobre Determinados Medios de Transporte                            |
| <b>IIEE</b>   | Impuestos Especiales                                                                 |
| <b>IIVTNU</b> | Impuesto Sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana.              |
| <b>IMGS</b>   | Impuesto Municipal Sobre Gastos Suntuarios                                           |
| <b>IP</b>     | Impuesto Sobre el Patrimonio                                                         |
| <b>IRPF</b>   | Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas                                      |
| <b>IRNR</b>   | Impuesto Sobre la Renta de los No Residentes                                         |
| <b>IS</b>     | Impuesto Sobre Sociedades                                                            |
| <b>ISD</b>    | Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones                                               |
| <b>IVA</b>    | Impuesto Sobre el Valor Añadido                                                      |
| <b>IVTM</b>   | Impuesto Sobre Vehículos de Tracción Mecánica                                        |
| <b>LGT</b>    | Ley 58/2003 de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria                               |
| <b>LOFCA</b>  | Ley Orgánica 8/1980 de 22 de Septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas |
| <b>LRBRL</b>  | Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local                 |

---

|                 |                                                                                                                                              |
|-----------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>OCDE</b>     | Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico                                                                                   |
| <b>STC</b>      | Sentencia Tribunal Constitucional                                                                                                            |
| <b>STS</b>      | Sentencia Tribunal Supremo                                                                                                                   |
| <b>TC</b>       | Tribunal Constitucional                                                                                                                      |
| <b>TS</b>       | Tribunal Supremo                                                                                                                             |
| <b>TRLRIRPF</b> | Texto Refundido Ley Reguladora Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004 de 5 de Marzo |
| <b>TRLRIRNR</b> | Texto Refundido Ley Reguladora Impuesto Sobre la Renta de los No Residentes aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004 de 5 de Marzo    |
| <b>TRLRHL</b>   | Texto Refundido Ley Reguladora de Haciendas Locales aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de Marzo.                           |
| <b>UE</b>       | Unión Europea                                                                                                                                |

# Introducción

El presente trabajo se origina en la búsqueda de soluciones al problema ocasionado con motivo de la doble imposición entre los impuestos estatales y los impuestos locales. Esta duplicidad de gravamen aparece provocada sobre una misma materia imponible, gravada por ambos tipos de impuestos.

La problemática de la doble imposición de carácter internacional y de la duplicidad impositiva entre Poder Estatal y Autonómico, ha sido objeto de estudio pormenorizado y detallado por parte de numerosos autores. A ellos nos referiremos de manera continuada, tomándolos como marco de referencia conceptual y comparativo al analizar el problema que a nosotros nos interesa y que es el de la concurrencia impositiva, sobre una misma materia entre el Poder Tributario Estatal y el Poder Tributario Local. Este último fenómeno no ha recibido tanta atención por la doctrina, frente a la prestada a la problemática internacional y a la problemática autonómica.

Para lograr el objetivo marcado, realizaremos una revisión bibliográfica de las investigaciones y publicaciones desarrolladas en el ámbito de la doble imposición en todas sus acepciones. Estudiaremos las leyes que regulan los impuestos estatales y el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales<sup>1</sup>, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. A ello habrá que unir el correspondiente análisis jurisprudencial.

El presente documento se estructura en esta introducción y cinco capítulos. El primero de ellos lo hemos dedicado a la delimitación del problema de la doble imposición y se organiza en siete secciones. En este primer capítulo procederemos a presentar, de manera breve, cuál es la situación en la que actualmente se encuentra la financiación de las Corporaciones Locales<sup>2</sup>. También efectuaremos unas breves pinceladas sobre los principios constitucionales del sistema tributario español y sobre los aspectos

---

<sup>1</sup> En adelante TRLRHL.

<sup>2</sup> En adelante CCLL.

generales de la tributación. Continuaremos en este capítulo con el análisis de la doble imposición en el ámbito internacional y finalmente procederemos a estudiar por qué se origina la doble imposición de carácter interno y para ello debemos hacer mención de los diferentes Poderes Tributarios que existen en nuestro Ordenamiento jurídico.

El capítulo segundo muestra una primera aproximación de forma genérica a los impuestos que inciden en el objeto de esta investigación. Lo hemos estructurado en dos secciones, la primera de ellas presenta los impuestos de índole local, tanto obligatorios como potestativos, analizando cuál es el hecho imponible, cuál es realmente su objeto de gravamen y la cuantificación de los mismos. La sección segunda engloba los impuestos de naturaleza estatal que ocasionan o pueden ocasionar doble imposición, así hablaremos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, Impuestos de Sociedades, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, volviendo para todos ellos a analizar el hecho imponible, el objeto real de su gravamen y su forma de cuantificación.

Los capítulos III a V constituyen el núcleo principal de nuestro trabajo, puesto que iremos analizando, caso por caso, dónde y en qué momento se produce la colisión entre impuestos locales y estatales. Así, el capítulo tercero versará sobre la coexistencia entre los impuestos locales que gravan la manifestación de riqueza a través de la renta y los impuestos estatales que inciden sobre la misma.

El capítulo III lo hemos estructurado en tres secciones. En la primera de ellas estudiaremos la doble imposición que puede generarse entre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.

En la segunda sección nos detendremos en el Impuesto sobre Actividades Económicas, rescatando también su antigua disciplina, y estudiaremos como colisionaba y cómo colisiona con los impuestos estatales y cuál es la solución que principalmente apuntaba la doctrina.

En la sección tercera mostraremos cómo se solapa el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con los impuestos de naturaleza estatal, como son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Sociedades.

Dedicaremos el capítulo cuarto a estudiar la confluencia que se produce entre los impuestos locales y aquellos impuestos estatales que inciden sobre patrimonio o riqueza como índice de capacidad económica. Este capítulo lo hemos dividido en dos secciones. En la primera de ellas estudiaremos la posible doble imposición generada entre el Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica y el Impuesto sobre el Patrimonio.

Para finalizar con este capítulo, en la sección segunda analizaremos la posible colisión que pueda tener el Impuesto sobre Gastos Suntuarios con el IP y con el resto de impuestos de nuestro sistema tributario estatal.

En el capítulo quinto analizaremos cuál es la coexistencia que tiene el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Esta tesis se completará con unas conclusiones orientadas a una mejor coordinación entre los impuestos estatales y los locales, para que nuestro ordenamiento tributario funcione como un verdadero sistema.

Ante una elevada presión fiscal en muchos casos, ocasionada por la colisión de impuestos estatales e impuestos locales, iremos delimitando a lo largo de nuestro trabajo de quién debe ser la responsabilidad de mitigarla, si es

que debe mitigarse. En una primera aproximación todo apunta a una responsabilidad esencialmente estatal, dado que, tanto los impuestos estatales como los locales son creados por el Estado, ante la bien sabida carencia de capacidad legislativa en los municipios y la reserva de ley en materia tributaria<sup>3</sup>.

La finalidad de los distintos Gobiernos es lograr que los contribuyentes hagan frente al cumplimiento de sus obligaciones tributarias de forma consciente. Es decir, han de actuar con conciencia fiscal y esto no es más que cumplir con la obligación de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos.

No obstante por mucho que se intente implantar esta conciencia fiscal, los impuestos realmente deben imponerse puesto que nunca se pagan con ganas. Con carácter general, se grava todo lo que produce ganancia porque parece que de esa manera, la obligación onerosa puede resultar menos gravosa y costosa de lo que en realidad es.

Los últimos informes del Centro de Estudios Sociológicos<sup>4</sup> determinan en una primera impresión que los españoles se sienten realmente abrumados con la carga fiscal existente. Pero esta carga fiscal apenas se fundamenta en el nivel objetivo de presión fiscal ya que casi todas las críticas se derivan de la situación política.

No obstante hemos de dejar clara una premisa: no porque se aumenten los impuestos con la consiguiente presión fiscal que conlleva se incrementarán los gastos públicos y mejorarán los servicios. Los ciudadanos sienten que realmente están soportando unos impuestos muy elevados en proporción con los servicios que perciben.

---

<sup>3</sup> Artículos 31.3 y 133 de la Constitución Española de 27 de Diciembre de 1978, BOE. de 29 de Diciembre de 1978. En adelante CE.

<sup>4</sup> Estudio nº 2.727 «Opinión Pública y Política Fiscal (XXIV)» 7 julio 2007 en [www.cis.es/cis/opencms/ES/Novedades/Documentación\\_2727.html](http://www.cis.es/cis/opencms/ES/Novedades/Documentación_2727.html)

Son gravados por el Estado, son gravados por la Comunidad Autónoma, son gravados por la Corporación Local en la que residen, generando todo ello una elevada carga fiscal, que habría de cuestionarse a partir de que límite resultaría confiscatoria, produciendo una plurimposición entre los impuestos de las diferentes esferas territoriales, pero el ciudadano no percibe mejoras en los servicios que le rodean y de los que es usuario.

Como bien indica AMANDO DE MIGUEL<sup>5</sup>, al ciudadano lo que más le duele es el despilfarro y la mala gestión de los caudales públicos con los que ha contribuido a través de sus impuestos.

Una mala praxis en la gestión de los tributos por la Administración Pública vulnera directamente lo dispuesto en el artículo 31 apartado 2 de la CE.

---

<sup>5</sup> DE MIGUEL, A.: «La conciencia fiscal de los españoles» en *Libertad digital*, nº5, Diciembre 1999-Enero 2000.

# CAPÍTULO I

## Delimitación del problema de la Doble Imposición

## 1. CUESTIONES PRELIMINARES.

En este primer capítulo realizaremos un análisis del concepto de doble imposición. Comenzaremos reflejando la situación en la que se encuentra la financiación local, viendo cuáles son los recursos con los que cuentan, cómo se puede obtener una mayor financiación y de qué manera afecta al tema objeto de este trabajo. En segundo lugar presentaremos los principios constitucionales del sistema tributario.

Continuaremos comentando brevemente los aspectos generales de la tributación, prestando especial atención al hecho imponible, al objeto de gravamen y a la finalidad del tributo.

Seguidamente estudiaremos la doble imposición interna aproximándonos a su concepto desde la perspectiva más estudiada, es decir, su vertiente internacional.

Finalizaremos este capítulo contemplando el problema de la doble imposición de índole interna desde un punto de vista legal y cómo influyen los diferentes poderes tributarios que existen en el Estado español en materia de doble imposición. Es conveniente clarificar que no todo lo que en principio pueda ser entendido como doble imposición, conlleve realmente dicha práctica.

Cómo bien se cuestiona EINAUDI<sup>6</sup>, en relación con el ordenamiento italiano, hay que reflexionar si supone una doble imposición el obligarse a pagar al Estado un impuesto sobre terrenos, otro complementario sobre renta y posteriormente gravar los bienes de consumo que se han obtenido haciendo uso de esa renta. La respuesta que ofrece el autor italiano es negativa ya que el legislador puede optar por exigir una única cuantía de una sola vez o

---

<sup>6</sup> *Miti e paradossi Della giustizia tributaria, seconda edizione*, Giulio Einaudi Editore, Torino, 1967, páginas 38 a 46. Citado por LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. en: *La doble imposición interna*, Lex Nova, Valladolid, 1999, páginas 18 y 19.

repartir su recaudación en varias alícuotas. Por lo tanto, no se está ante una doble imposición sino ante un fraccionamiento de un mismo gravamen.

## **2. EL PROBLEMA DE LA FINANCIACIÓN LOCAL.**

Como hemos indicado anteriormente, partiremos del estudio de la estructura de la financiación de carácter local. Nuestra CE, dispone en su artículo 137 que «el Estado se organiza territorialmente en municipios, provincias y en las Comunidades Autónomas<sup>7</sup> que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía propia para la gestión de sus respectivos intereses». El artículo 142 CE señala que «las Haciendas Locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones Locales respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los tributos del Estado y de las CCAA».

La premisa que debemos dejar clara es que los municipios y provincias pueden exigir tributos, pero siempre dentro del marco fijado por la Constitución y por las leyes. Es decir las CCLL no pueden originariamente crear tributos ya que en virtud del artículo 133 apartado 1 de la CE dicha «potestad originaria le corresponde al Estado mediante ley». Por lo tanto las CCLL, a tenor de la reserva de ley que viene recogida en los artículos 31 apartado 3 («sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley») y 133 apartado 1 CE sólo tendrían derecho a recaudar los tributos en el TRLRHL y a concretar en sus Ordenanzas Locales los elementos de cuantificación entre el máximo y el mínimo establecidos en dicho Texto Refundido.

Las CCLL deben tener medios financieros necesarios para poder hacer frente a la gestión de sus respectivos intereses, y ¿cuáles son estos intereses?, ¿qué servicios son los que deben ser desempeñados por las CCLL?. El

---

<sup>7</sup> En adelante CCAA.

artículo 25 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local<sup>8</sup>, establece una serie de servicios que han de ser prestados por los municipios; así, entre otros podemos señalar: seguridad en los lugares públicos; ordenación del tráfico de vehículos y de personas en las vías urbanas; protección civil, prevención y extinción de incendios; patrimonio histórico-artístico; protección de medio ambiente; abastos, mataderos, ferias, mercados y defensa de consumidores y usuarios; protección y salubridad pública; cementerios; servicios sociales; suministro de agua, alumbrado público, servicios de limpieza viaria, recogida y tratamiento de residuos, alcantarillado, tratamiento de aguas residuales.

El artículo 26 de la LRBRL fija una serie de servicios que todos los municipios han de prestar y considera incluso la posibilidad de que los municipios puedan asociarse unos con otros para desempeñarlos: alumbrado público, cementerio, recogida de basuras, limpieza viaria, abastecimiento domiciliario de agua potable, alcantarillado, acceso rodado a los núcleos de población, pavimentación de las vías públicas y control de los alimentos y bebidas. Como mínimo todos los municipios deben prestar dichos servicios, el resto dependerá del nivel de los medios financieros de que se disponga y del número de habitantes que tenga ese municipio. Pero, lógicamente, para poder hacer frente a las funciones anteriormente contenidas en el artículo 26 de la LRBRL es necesario contar con los recursos suficientes para poder ejercitarlos.

Además de estos servicios, los municipios también asumen una serie de competencias en las que sustituyen a la Administración del Estado y a la de las CCAA y que ellos mismos financian suponiendo un coste de un 30% de los ingresos municipales, según estimación de la Federación Española de Municipios y Provincias<sup>9</sup>.

Nos planteamos a continuación dos cuestiones: a la primera de ellas, ¿cómo obtenemos los recursos financieros necesarios para hacer frente a la gestión

---

<sup>8</sup> En adelante LRBRL.

de la esfera de la autonomía local?, responden el artículo 142 de la CE, y el artículo 4 apartado 1 letra b de la LRBRL. El artículo 142 de nuestra Carta Magna contempla la suficiencia financiera y el artículo 4 establece que los municipios, provincias e islas, dentro de la esfera de sus competencias gozarán de «potestad tributaria y financiera». Pero dicha potestad no podemos entenderla al mismo nivel que la potestad reconocida al Estado por el artículo 133 apartado 1 de la CE, la potestad a la que hace referencia la LRBRL en su artículo 4 es de carácter derivado o secundario. A la segunda pregunta, ¿Cuáles son los medios de financiación de índole local?, contesta el artículo 2 del TRLRHL el cual relaciona los instrumentos de financiación. En primer lugar los ingresos procedentes de su propio patrimonio y demás de Derecho privado. También sus propios tributos, que aparecen clasificados en tasas, contribuciones especiales, impuestos y los recargos sobre los impuestos de las CCAA o de otras CCLL. Otro instrumento de financiación lo constituyen las participaciones en los tributos del Estado y de las CCAA, además de las subvenciones y los percibidos en concepto de precios públicos. También se obtiene financiación del producto de las operaciones de crédito, de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias y de las demás prestaciones de derecho público.

La lista precedente es una relación bastante heterogénea ya que engloba una serie de fuentes de financiación de las CCLL de muy diferente naturaleza. De un lado nos encontramos con ingresos que proceden del ejercicio de una actividad impositiva propia. También vemos como hay mecanismos de financiación que se basan en la obtención de ingresos de índole privada o patrimonial. En ocasiones las CCLL también recibirán préstamos bancarios y por supuesto, como carecen de autonomía financiera, deberán obtener financiación que provenga de los entes que sí tienen la competencia legislativa necesaria para obtener los recursos financieros, de ahí que puedan participar en los tributos del Estado y en los de las CCAA y además también recibir subvenciones.

---

<sup>9</sup> Página Web de la Federación Española de Municipios y Provincias, [www.femp.es](http://www.femp.es)

Pues bien, una vez que hemos visto cuáles son los medios por los que ha de garantizarse la suficiencia financiera de las CCLL vamos a proceder a comentar brevemente los más representativos.

### **Los ingresos procedentes de su patrimonio y de Derecho privado.**

En primer lugar tenemos que dejar claro qué tipo de bienes son los que poseen las Administraciones Públicas, y la respuesta la hallamos en la propia Exposición de Motivos de la Ley 33/2003 de 3 de Noviembre del Patrimonio de las Administraciones. Así en su epígrafe II define que el patrimonio de los entes públicos puede estar sujeto a un doble régimen. Por un lado nos encontramos con los bienes de carácter jurídico público, que son los bienes y derechos de dominio público o demaniales y, por otro lado, tenemos a los bienes de carácter jurídico privado, es decir, los patrimoniales. El artículo 7 de esta Ley establece que «serán bienes y derechos de dominio privado o patrimoniales los que, siendo de titularidad de las Administraciones públicas no tengan el carácter de demaniales»

Los ingresos patrimoniales de los Entes Públicos han sido ampliamente estudiados por la doctrina italiana. Hacer un estudio completo de todos los trabajos que los autores italianos han realizado sobre esta materia se desvía en gran medida del propósito de esta tesis. No obstante, a modo de ejemplo, valga citar a DI RENZO y a INGROSSO.

DI RENZO considera que «en las Haciendas Privadas el patrimonio está constituido por todos los bienes a disposición del sujeto titular de las mismas, mientras que en las Haciendas Públicas, o mejor, en algunas de ellas, y precisamente en las Corporaciones de tipo político-administrativo (Estados, regiones, municipios y provincias), el Patrimonio comprende sólo aquellos bienes poseídos, como cualquier particular, a título de propiedad, con exclusión por tanto, de todos los bienes destinados a una pública

utilidad, los cuales mientras dura tal afectación, no pueden ser alienados ni prescritos»<sup>10</sup>.

Para INGROSSO, «el concepto de Patrimonio en Derecho Financiero no coincide con el propio de Derecho Privado y se aproxima más al concepto económico, que entiende el patrimonio de una persona como riqueza estática, en torno a la cual, como punto firme inicial, se desarrolla el flujo de la riqueza en movimiento. Coincide con el concepto de patrimonio en Derecho Privado solamente en la parte que se refiere a los bienes disponibles. Pero aún esta coincidencia no es total. Como se ha visto, su régimen jurídico no es, en primer lugar, el dispuesto para los bienes pertenecientes a los particulares, sino el establecido en la propia ley, y sólo donde éstas faltan, éste último»<sup>11</sup>.

DI RENZO defiende una concepción restringida del Patrimonio estatal. Para este autor, es «el conjunto de bienes inmuebles pertenecientes al Estado, no destinados a servicio público y los derechos y las acciones, de ellos derivadas, así como el conjunto de títulos (llamado "demanio mobiliario") representativo de los valores invertidos por el Estado, bajo una forma de participación, en las empresas privadas»<sup>12</sup>.

En el ámbito español el Patrimonio de la Administración Pública ha sido estudiado de forma rigurosa y pormenorizada por BAYONA DE PEROGORDO. Este autor considera que «el fundamento del Patrimonio del Estado radica en la necesidad de conservar unos medios económicos puestos a disposición del ente público, a la vez que con su producto se concurre a la financiación de las necesidades económicas. Puede afirmarse que el Patrimonio del

---

<sup>10</sup> DI RENZO, FRANCO. *Contributo alla determinazione del concetto di Patrimonio dello Statu*. Ed. Jovene, Napoli, 1957, página 19, citado por BAYONA DE PEROGORDO, J.J.: *El Patrimonio del Estado*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977, página 14.

<sup>11</sup> INGROSSO, GUSTAVO, *Diritto Finanziario*. Ed. Jovene, Napoli, 1956, página 75, citado por BAYONA DE PEROGORDO, J.J.: *Cit.*, página 14.

<sup>12</sup> DI RENZO, FRANCO. *Cit.*, página 102, citado por BAYONA DE PEROGORDO, J.J.: *Cit.*, página 16.

Estado constituye una riqueza ahorrada que proyecta su función sobre la actividad financiera del presente»<sup>13</sup>.

Este mismo autor piensa que «hay que mantener la unidad como característica del Patrimonio, incluso cuando se refiere al Estado, y aunque no descartemos la posibilidad de que pueda ser titular de un patrimonio separado, creemos que tal supuesto no se produce respecto a lo que se ha dado en llamar "Patrimonio del Estado", el cual no agrupa el conjunto de derechos de contenido económico del Estado, sino que es uno de los elementos del verdadero Patrimonio del Estado, el cual se extiende hasta coincidir con la noción tradicionalmente conocida de Hacienda Pública»<sup>14</sup>.

En palabras de FERREIRO LAPATZA<sup>15</sup>, tienen la consideración de ingresos de carácter privado aquellos que los entes públicos obtienen cuando «actúan como un particular», sometiéndose en todas las relaciones con los administrados que sean susceptibles de generar este tipo de ingresos a las normas de Derecho privado. Se trata de ingresos que se derivan del conjunto de bienes muebles, bienes inmuebles rústicos y/o urbanos, bienes industriales, y relaciones comerciales que conforman el patrimonio de las Administraciones públicas y que se consiguen de la misma manera en que los lograría un particular, enajenando o constituyendo derechos reales de goce y disfrute sobre los mismos.

Ciñéndonos al ámbito territorial que nos atañe, las CCLL obviamente, como Administración pública que son, también son titulares de bienes de carácter patrimonial, el propio Código civil regula en su artículo 343 que «los bienes de las provincias y de los pueblos se dividen en bienes de uso público y

---

<sup>13</sup> BAYONA DE PEROGORDO, J.J.: *Cit.*, página 16.

<sup>14</sup> BAYONA DE PEROGORDO, J.J.: *Cit.*, página 22.

<sup>15</sup> Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*. Volumen I, 24ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2004, páginas. 164 y siguientes. Comparativamente con la problemática local, en materia estatal puede verse también FERNÁNDEZ DE MOYA ROMERO, J.E.: *El Patrimonio como recurso financiero de la Hacienda Estatal*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Jaén, 2002.

bienes patrimoniales». Los denominados bienes de dominio público vienen definidos en la misma norma, así en el artículo 344 el Código civil, relaciona una serie de bienes que tienen esta consideración, «los caminos provinciales y vecinales, las plazas, calles, fuentes y aguas públicas, los paseos y las obras públicas de servicio general, costeadas por los mismos pueblos o provincias». Si continuamos leyendo este precepto vemos que el apartado 2 establece qué bienes son de índole patrimonial, pero lo hace de forma residual puesto que utiliza la siguiente fórmula, «todos los demás bienes que unas y otros posean son patrimoniales».

También la propia LRBRL en su artículo 79 apartados 1 y 2 determina que el «patrimonio de las CCLL está constituido por el conjunto de bienes, derechos y acciones que les pertenezcan, y que estos bienes, derechos y acciones son de dominio público o patrimoniales».

Concretando ya en la materia de carácter financiero acudiremos al TRLRHL, en cuyo artículo 3 dispone que «constituyen ingresos de Derecho Privado de las CCLL los rendimientos o productos de cualquier naturaleza, derivados de su patrimonio, así como las adquisiciones a título de herencia, legado o donación. Se considerará patrimonio de las CCLL el constituido por los bienes de su propiedad, así como por los derechos reales o personales, de que sean titulares, susceptibles de valoración económica, siempre que unos y otros (bienes y derechos) no se hallen afectos al uso o servicio público».

Recapitulando y siempre en virtud de los artículos 2 apartado 1º letra a) y 3 apartado 1º del TRLRHL, las CCLL pueden obtener recursos financieros derivados de la gestión de forma privada de su propio patrimonio, la única limitación son las normas del derecho privado y el no destinar los ingresos que se generen de la enajenación de bienes patrimoniales a la financiación de los gastos corrientes de las CCLL.

**Los tributos propios: impuestos, tasas y contribuciones especiales.**

Otro de los medios de financiación de las CCLL son sus propios tributos, pero recordemos que dichas entidades no pueden crearlos, tan sólo pueden establecerlos y recaudarlos. Estos tributos son creados por el Estado a través del TRLRHL quedándole a la CL tan sólo la potestad, la competencia para desarrollarlos y regularlos a través de las Ordenanzas Fiscales.

Estos tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales, respetarán los principios reconocidos en el TRLRHL. Así pues, no podrán gravar bienes situados, actividades desarrolladas, rendimientos que se originen, ni gastos que se realicen fuera del territorio de la propia CL. Tampoco podrán someter a gravamen, actos, negocios, hechos celebrados fuera del territorio de la entidad impositora. Por último, la existencia de estos tributos, no podrá suponer en ningún caso un freno a la libre circulación de mercancías, servicios o capitales, ni afectar a la fijación de la residencia de personas o situación de empresas dentro del territorio español.

Estos principios son la plasmación en la esfera local del contenido del artículo 139 apartado 2 de la CE donde se reconoce que ninguna autoridad podrá, ya sea de forma directa o indirecta, adoptar medidas que obstaculicen la libre circulación y establecimiento de personas en todo el territorio español o la libre circulación de bienes o mercancías en dicho territorio.

Hemos dicho que las CCLL pueden establecer y exigir tributos, vamos a ver cuales son estos:

- a. Tasas: El artículo 57 del TRLRHL reconoce a los «Ayuntamientos establecer y exigir tasas por la prestación de servicios o la realización de actividades de su competencia y por la utilización privativa o aprovechamiento especial de los bienes de dominio público municipal».

Recordemos aquí, que las Administraciones públicas son titulares de dos tipos de bienes, los de dominio público que son los que originan la aplicación de la tasa por su utilización privativa o aprovechamiento de carácter especial y los bienes patrimoniales a los que ya hemos hecho referencia anteriormente.

En particular, y siempre siguiendo el contenido del artículo 20 del TRLRHL, las CCLL podrán fijar tasas por utilización del dominio público local o prestación de servicios de carácter público cuando se desarrollen algunas actuaciones como el colocar sacas de arena y otros materiales de construcción en el dominio público local. La existencia de balnearios y otros disfrutes de aguas que no consistan en el uso común de las aguas públicas. Las 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. El aparcamiento o instalación de vehículos de la vía pública. El tránsito de ganados sobre vías públicas o terrenos de dominio público local. El otorgamiento de licencias o autorizaciones administrativas de autotaxis y demás vehículos de alquiler, la guardería rural y el otorgamiento licencia aperturas establecimientos<sup>16</sup>.

- b. Contribuciones especiales: en el artículo 58 del TRLRHL se contempla que los ayuntamientos podrán establecer y recaudar tributos de esta índole, por la realización de obras o por el establecimiento o ampliación de servicios municipales. Para ello es necesario que el contribuyente que tiene que soportar la aplicación de estas contribuciones especiales haya obtenido un beneficio o un aumento del valor de sus bienes como consecuencia directa de la ejecución de obras de carácter público o de la nueva creación o ampliación de algún servicio de carácter público local. No obstante, las cantidades que por este concepto hayan sido recaudadas deberán ser destinadas de forma exclusiva y directa a financiar la obra o el servicio que dio origen a su fijación.

---

<sup>16</sup> La selección es propia, ya que este precepto contiene una amplia relación de los casos en los que se produce la aplicación de este tributo.

- c. Impuestos: esta figura, tanto a nivel estatal como local es siempre utilizada como "arma" por todas las tendencias políticas, además es la que a nosotros más nos interesa puesto que el problema de la doble imposición interna se fundamenta en la confluencia de los impuestos estatales con los impuestos locales.

De acuerdo con el artículo 59 del TRLRHL los ayuntamientos recaudarán el Impuesto sobre Bienes Inmuebles<sup>17</sup>, el Impuesto sobre Actividades Económicas<sup>18</sup>, el Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica<sup>19</sup>. Estos impuestos han de exigirse obligatoriamente por todos los ayuntamientos, pero además y siempre con carácter potestativo, estas CCLL podrán exigir, de acuerdo con el TRLRHL, con las disposiciones que la desarrollen y con sus propias ordenanzas fiscales otras figuras impositivas como son: el Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras<sup>20</sup> y el Impuesto sobre el Incremento sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana<sup>21</sup>.

De todos los impuestos citados anteriormente, la última reforma financiera en el ámbito de las CCLL, realizada por la Ley 51/2002 de 27 de Diciembre, de reforma de la Ley 39/1988 de 28 de Diciembre Reguladora de las Haciendas Locales, ha afectado de manera especial al IAE. Ha sido una modificación de este impuesto que ha obedecido a criterios de carácter político más que a motivos de índole financiero.

Brevemente comentaremos cómo ha influido este cambio en la aplicación del impuesto sobre actividades económicas en la suficiencia financiera de las CCLL.

---

<sup>17</sup> En adelante IBI.

<sup>18</sup> En adelante IAE.

<sup>19</sup> En adelante IVTM.

<sup>20</sup> En adelante ICIO.

<sup>21</sup> En adelante IIVTNU. Los impuestos locales serán analizados de una forma más detallada en el capítulo II de esta tesis.

En el artículo 78 del TRLRHL se contempla y define la naturaleza y el hecho imponible de este Impuesto; es un tributo directo, real, con un hecho imponible constituido por el mero ejercicio en territorio español de actividades empresariales, profesionales o artísticas.

La reforma ha incidido sobre todo en la exención en el pago de este Impuesto, además de considerar exentos del cumplimiento de la obligación por esta figura impositiva al Estado, a las CCAA, a las CCLL y a las entidades de derecho público de análogo carácter de las CCAA y CCLL, también ha dejado exentos a los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros periodos impositivos de este impuesto y a las personas físicas y a las personas jurídicas con un volumen neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros.

A simple vista, como el impuesto no ha desaparecido podría pensarse que las CCLL siguen teniendo intactas sus fuentes de financiación pero comprobaremos que esto no es del todo cierto.

Ante la evidente pérdida de financiación que han sufrido las CCLL el legislador ha querido paliar este efecto mediante un sistema de compensación que se recoge en la disposición adicional 10 de la Ley 51/2002 de 27 de Diciembre, disposición que no ha sido derogada por el Real Decreto Legislativo que aprueba el TRLRHL.

CHECA GONZÁLEZ<sup>22</sup> ha realizado un estudio pormenorizado de este mecanismo de compensación llegando a una serie de conclusiones bastante interesantes.

---

<sup>22</sup> Cfr. CHECA GONZALEZ, C. «La insuficiente compensación económica, derivada de las reformas en el IAE, establecida para las Corporaciones Locales por la Disposición Adicional 10 de la Ley 51/2002, de 27 de Diciembre. Vía de defensa contra tal situación por el cauce de la interposición de reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador», publicado en la página web de la Federación Española de Municipios y Provincias, [www.femp.es](http://www.femp.es)

La primera conclusión a la que llega este autor es a destacar que la compensación reflejada no cubre la pérdida real de financiación que las CCLL han soportado.

El mecanismo de compensación que se prevé se basa en la diferencia entre la recaudación líquida que se produjo en el año 2003 y la recaudación líquida que se produjo en el año 2000. El problema nos lo encontramos en la recaudación líquida del año 2003, y es que en ese momento ya había entrado en vigor la exención que se reconocía en la derogada ley 51/2002 de 27 de Diciembre, con lo que la recaudación líquida ya estaba muy por debajo de la que realmente se hubiese producido si la exención no se hubiese establecido.

¿Qué medida de compensación hubiese sido la correcta?, lo adecuado según este autor, y además lo lógico sería calcular la cantidad que cada Entidad Local podría haber obtenido si el IAE no se hubiese reformado y esa cuantía compararla con la cantidad obtenida recaudada en el año anterior y en base a esta diferencia proceder a la compensación.

LÓPEZ ESPADAFOR<sup>23</sup> manifiesta y argumenta de forma pormenorizada que en vez de proceder a considerar una exención tan amplia en este Impuesto, más acertado hubiese sido permitir una deducción en la cuota del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>24</sup> o del Impuesto Sobre Sociedades<sup>25</sup> en la misma cantidad que se pagase por el IAE y así los ayuntamientos no hubiesen perdido una vía de financiación de gran importancia.

Cuando se empezó a debatir la procedencia de la modificación del IAE surgieron voces que aseguraban que los municipios intentarían paliar la pérdida de recaudación que se originaría con una subida del IBI. En

---

<sup>23</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: «La evolución de la doble imposición en relación al Impuesto sobre Actividades Económicas», en *Nueva Fiscalidad*, nº 1, 2004 página 11.

<sup>24</sup> En adelante IRPF.

<sup>25</sup> En adelante IS.

respuesta a esta alarma social, los expertos y políticos que estudiaban la reforma concluyeron que la modificación de un impuesto no supondría el aumento de los tipos impositivos del otro, sin perjuicio de la subida normal y proporcional correspondiente a la actualización de tipos y valores catastrales. Pero esto no es del todo cierto, se ha producido un aumento del gravamen por el IBI, aunque no de forma explícita. Antes de producirse la reforma, la LRHL dejaba exento del pago del impuesto a aquellos bienes inmuebles urbanos con una base imponible inferior a 600€ y rústicos con una base imponible inferior a 1200€. Con la nueva redacción del IBI recogida en el TRLRHL esta exención ha dejado de recogerse de forma expresa. Ahora se deja esta exención al arbitrio de los municipios, ya que si los ayuntamientos lo desean podrán, y subrayo podrán, establecer en aras de economía en la gestión recaudatoria exención del pago del IBI en aquellos bienes con una cuota inferior a la que se fije mediante Ordenanza Fiscal<sup>26</sup>.

Una vez vistas las tres clases de tributos propios que pueden utilizar las CCLL como medios de financiación, concluiremos el análisis de los mismos incidiendo en la importancia que tienen como fuente de financiación local, ya que el propio artículo 142 de la CE señala que serán uno de los mecanismos fundamentales de financiación.

### **Participación de los tributos del Estado.**

Atendiendo al artículo 142 de la CE vemos que este es el otro tipo de recurso financiero de las CCLL considerado como de índole fundamental.

---

<sup>26</sup> En el año 2002, el Ministerio de Hacienda convocó un concurso público para encargar la realización de un estudio de mercado con el objeto de conocer la cotización real, precio de venta de los bienes inmuebles rústicos y en base a estos datos proceder a elaborar las ponencias de valores que conduzcan a actualizar los valores catastrales de dichos bienes. Durante los años 2003 y 2004 la Universidad de Jaén ha sido una de las Universidades españolas que han desarrollado este estudio. Sobre el valor catastral es sobre el que se calcula el IBI rústico, y lógicamente si el valor es más alto más cuota recaudarán las CCLL. Fíjense que casualidad, deciden preocuparse de conocer los datos necesarios para actualizar el Catastro Rústico justo cuando hay pérdida recaudatoria debido a la exención por el IAE.

El artículo 39 del TRLRHL reconoce a las CCLL el derecho a participar en los tributos recaudados por el Estado y CCAA, en la cuantía y criterios que se reconocen en la LRHL respecto al Estado y en las leyes de las asambleas legislativas de las CCAA respecto a estas últimas.

El modelo de participación en los tributos del Estado también ha sido objeto de reforma. La Ley de Presupuestos Generales del Estado introdujo entre sus novedades el desarrollo de un nuevo modelo de participación de las CCLL en los tributos del Estado y que comenzó a producir efectos desde el día 1 de Enero 2004.

La nueva estructura del sistema de participación en los tributos del Estado se divide en dos esquemas diferentes para el cálculo de las transferencias dependiendo del tipo de municipio en que nos encontremos.

Por un lado nos encontramos con las capitales de CCAA, capitales de provincias y municipios con una población superior a 75000 habitantes. Estos entes tienen una doble financiación, por un lado y según se desprende del artículo 112 del TRLRHL recibirán un porcentaje de los rendimientos recaudados por el Estado en el IRPF; Impuesto Sobre el Valor Añadido<sup>27</sup>, Impuestos Especiales<sup>28</sup> de Fabricación, porcentaje que será más pequeño en el IRPF, 1'6%, un poco mayor en el IVA, 1'7% y mayor en los IIEE de Fabricación, 2'0%. Estos porcentajes se aplicarán sobre la parte de los impuestos antes citados que no hayan sido objeto de cesión a las CCAA. Este tipo de modelo se conoce como cesión.

Estos municipios también tendrán como financiación la participación en el Fondo Complementario de Financiación, en el año 2007, a cada uno de los entes, que cumplan con los requisitos citados supra, les corresponderá una financiación equivalente a la que obtengan en el año 2006 pero

---

<sup>27</sup> En adelante IVA.

<sup>28</sup> En adelante IIEE.

incrementada en la misma proporción en la que aumenten los ingresos tributarios del Estado en 2007 respecto de 2006.

¿Y que sucede con los municipios que tienen una población inferior a 75000 habitantes? La cuantía percibida por estos entes en el año 2007 se obtendrá incrementando la cantidad que reciban para el año 2006 en la misma proporción en la que se incrementen los ingresos tributarios del Estado en 2007 en relación con el año anterior, 2006. Pero la financiación total así conseguida no se distribuirá entre todos los municipios por igual sino que dependerá del nivel de población de derecho, del esfuerzo fiscal medio por habitante y de la inversa de la capacidad tributaria<sup>29</sup>.

El resto de recursos financieros que faltan por analizar constituyen ingresos que reciben las CCLL pero que no son los que se consideran principales a tenor del artículo 142 CE. Me estoy refiriendo a las subvenciones, a las operaciones de crédito, al producto de las multas y sanciones.

Respecto de las subvenciones hemos de especificar que no dejan mucho margen de maniobra financiera a las CCLL que las perciben, ya que aparecen otorgadas de una manera vinculada y han de ser destinadas a la financiación de las obras o servicios que generan el derecho a su percepción. Es más, las CCLL deben de permitir un control por parte del organismo o entidad que ha otorgado la subvención de forma que si no se han destinado a los fines especificados puede ser que se pida su reintegro o su compensación con cargo a futuras ayudas o subvenciones.

En cuanto a las operaciones de crédito hemos de tener en cuenta que constituyen un mecanismo de financiación pero no son un derecho, más bien constituyen una obligación o carga futura, por eso si una CCLL solicita

---

<sup>29</sup> Respecto de los dos tipos de municipios, hemos de decir que estudios realizados por la Federación Española de Municipios y Provincias concluyen que la Participación en los Ingresos del Estado este año 2007 será menor con respecto a la del año 2006. No obstante hay que dejar claro que se trata de previsiones y que hasta el año 2008 no sabremos los datos reales acerca de la liquidación de los Presupuestos Generales de 2006.

financiación por esta vía es por necesidades perentorias e inaplazables de liquidez, así que es un instrumento para conseguir fondos al que no se debe de recurrir con frecuencia.

Por ultimo, haremos referencia al producto de las multas y sanciones en el desarrollo de su propia competencia. Se trata del ejercicio de la actividad de policía por parte de las CCLL, constituyen una fuente de financiación segura, pero no puede ser ejercida de forma excesiva por parte de las CCLL, ha de estar respaldada por ley, y regulada su ejecución mediante ordenanza fiscal<sup>30</sup>.

En las líneas precedentes se ha reflejado brevemente cual es la situación financiera en la que se encuentran las CCLL. Cómo ha podido observarse, los dos tipos de recursos económicos a los que hace referencia el artículo 142 de la CE, los propios tributos de las CCLL y la participación en los tributos del Estado y de las CCAA, constituyen los dos medios de obtención de capital más importantes. No obstante, en las dos vías de financiación es necesaria la presencia activa del Estado y de las CCAA. Cómo ya se destacó al principio de esta investigación, las CCLL no tienen capacidad legislativa y por lo tanto, de acuerdo con el principio de legalidad tributaria no pueden crear ninguna prestación patrimonial de carácter público.

Como hemos puesto de manifiesto a lo largo de esta sección, los impuestos de índole local constituyen uno de los mecanismos fundamentales de financiación de las Haciendas Locales. Pero este medio de financiación no puede ser tratado de forma arbitraria. Ya se ha comentado con anterioridad el hecho de que las CCLL no pueden crear tributos ya que no poseen capacidad normativa. A las CCLL tan sólo se les otorga la posibilidad de

---

<sup>30</sup> En relación a este medio de financiación hemos de constatar el aumento de las multas por aparcamiento que se ha producido en comparación con épocas anteriores. Es verdad que cada vez hay más coches, y que todos somos muy cómodos y queremos andar lo menos posible y colocamos el coche en ocasiones donde podemos aunque no debemos, pero antes no se veía tanta policía local poniendo multas por aparcamiento como en el último año. Este recurso ha pasado de ser considerado como un ingreso extraordinario a constituir un medio fundamental en la obtención de financiación.

recaudar y exigir tributos, siendo necesario contar con una ley estatal que tutele y refrende dicha potestad secundaria.

Las preguntas que podríamos plantearnos ahora serían las siguientes, ¿Cómo es que el legislador estatal ha permitido una ley de Haciendas Locales en las que el Poder Tributario Estatal y el Poder Tributario Local se solapan? ¿Por qué nos encontramos con situaciones en las que un mismo hecho imponible es gravado por dos impuestos de diferentes Administraciones? A estos interrogantes trataremos de dar respuesta a lo largo de esta investigación.

### **3. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.**

La sección que comenzamos la vamos a dedicar al análisis de los principios de la justicia tributaria y su influencia en la doble imposición. Los principios constitucionales constituyen el fundamento en el que se basa el ordenamiento financiero y los pilares en los que se asientan las distintas instituciones financieras. El carácter normativo y vinculante de estos principios y su aplicabilidad por parte de los Tribunales de Justicia, sobre todo por el Tribunal Constitucional conforman las innovaciones más sustanciosas introducidas por la CE<sup>31</sup>.

El Poder Tributario, como poder público que es, se encuentra sometido y limitado de manera precisa por el artículo 9 apartado 3 de la CE, que como es bien sabido, enumera los principios constitucionales que han de ser respetados por todos los poderes públicos y por los ciudadanos. Así, la legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la

---

<sup>31</sup> Cfr. MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 15ª ed., Tecnos, Madrid, 2004, página 97.

responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, quedan garantizados constitucionalmente en el precepto indicado.

Precisamente, en las situaciones en las que se produce la doble imposición el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos puede resultar lesionado y vulnerado a juicio de los perjudicados por el doble gravamen. Ello es así porque parece que se incurre en una arbitrariedad cuando por un mismo hecho imponible, dos poderes públicos tributarios diferentes deciden gravarlo de forma independiente.

En relación a esta cuestión es necesario destacar la Sentencia del Tribunal Constitucional 242/2004 de 16 de Diciembre de 2004. En ella se plantea una conculcación del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos debido a la posible existencia de doble imposición tributaria por la liquidación de dos tasas que gravan la autorización para realizar obras y para utilizar el dominio público<sup>32</sup>.

La postura que adopta el Tribunal Constitucional es clara y determinante, declarando la «inexistencia de doble imposición tributaria por dos tasas que graven la autorización para realizar obras y para utilizar el dominio público».

La CE en su artículo 31 apartado 1 establece que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo e igualitario y que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio». Continúa diciendo en el apartado 3 de este mismo precepto que «sólo podrán establecerse prestaciones patrimoniales y/o personales de carácter público con arreglo a la ley». El artículo 133 apartado 1º indica que el Estado es el Ente que detenta la potestad originaria para establecer tributos mediante ley y en el apartado

---

<sup>32</sup> Adelantamos aquí la importancia de la sentencia citada sin perjuicio de su posterior análisis en otra sección, a nuestro juicio, más adecuada de este documento.

2º señala «que todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá de establecerse en virtud de ley».

Estos preceptos constitucionales comprenden todos los principios de justicia tributaria de nuestro ordenamiento financiero. Así, cuando se indica que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, nos hallamos ante el principio de generalidad. El principio de capacidad económica se deduce claramente del propio texto. Los principios de igualdad, de justicia y de no confiscatoriedad se derivan de los caracteres "justo e igualitario" del sistema tributario y de la negación del carácter confiscatorio del mismo. En el apartado 3 del artículo que estamos comentando se contiene una clara referencia al principio de legalidad tributaria o de reserva de ley.

Antes de profundizar en el alcance de cada uno de estos principios, debemos detenernos a observar el efecto, que de manera conjunta, producen dichos postulados en el sistema tributario y en el contribuyente. La finalidad que tiene el artículo 31 apartado 1 de la CE es la de diseñar un sistema tributario justo y además despertar en los contribuyentes la deseada conciencia fiscal para así lograr un cumplimiento eficaz de las obligaciones tributarias.

Los distintos entes con poder tributario tienen entre sus principales objetivos motivar la concienciación fiscal en el pago del tributo. Este tipo de conciencia «tiene por objeto que los ciudadanos contribuyan a sufragar el gasto público según su capacidad contributiva y en un sistema regido por los principios de igualdad, generalidad, progresividad y no confiscatoriedad»<sup>33</sup>.

Estos son los valores que han de estar presentes en un sistema tributario ético, moral y justo y por ello las leyes han de contemplarlos cuando crean tributos. Si estos valores no están presentes en las normas tributarias, el

---

<sup>33</sup> ALARCÓN GARCÍA, G. y TIPKE, K.: «La conciencia fiscal» en *La conciencia fiscal y el Marketing tributario en las Haciendas Locales*, Aranzadi, Navarra, 2007, página 46.

legislador estará colaborando en la creación de leyes tributarias que conducirán a un sistema fiscal inadecuado y con efectos negativos y falsos en la sociedad. En este sentido, SERRANO ANTÓN considera que «nos hallamos en un momento en el que la sociedad demanda transparencia en la actividad pública, planteándose una relación polémica entre la ética, la Administración Tributaria y el contribuyente que siempre se saldará con la aplicación de la máxima *in dubio, pro fisco*»<sup>34</sup>

Como bien señalan ALARCÓN GARCÍA y TIPKE «la construcción de una adecuada conciencia fiscal colectiva no podrá realizarse si los valores que se reconocen constitucionalmente no se aplican por las Administraciones, los Tribunales y los contribuyentes.

Además como consecuencia de que el pago de los tributos constituye una detracción del patrimonio privado del contribuyente a favor del sector público, con la finalidad de subvenir los gastos públicos, generados por la prestación de actividades y servicios públicos, los contribuyentes demandan del Estado que grave equitativamente a los ciudadanos y que gaste con eficacia lo recaudado.

La equidad en la contribución y la eficacia en el gasto hacen que surja la confianza del contribuyente en el sistema, y ésta es otra de las bases en las que se sustenta la conciencia fiscal<sup>35</sup>.

Diversas encuestas realizadas por el Observatorio Fiscal del Instituto Universitario de Estudios Fiscales y Financieros de la Universidad de Murcia<sup>36</sup> han medido el grado de satisfacción que tienen los contribuyentes acerca de los servicios prestados por las diferentes Administraciones Públicas. Así, sobre un campo de estudio de 1500 individuos, se observa que tanto en la

---

<sup>34</sup> SERRANO ANTÓN, F.: «Algunas reflexiones en torno a la ética fiscal; la educación fiscal y los medios de comunicación; y el marketing tributario» en *La conciencia fiscal el Marketing Tributario en las Haciendas Locales*, Aranzadi, Navarra, 2007, páginas 68 y 69.

<sup>35</sup> ALARCÓN GARCÍA, G. y TIPKE, K.: «cit», página 47.

<sup>36</sup> ALARCÓN GARCÍA, G. y TIPKE, K.: «cit», página 61.

Administración estatal, como en la autonómica y en la local el grado de satisfacción por los servicios recibidos como contraprestación a los impuestos pagados es escaso. No obstante, también se observa que el grado de satisfacción, aunque bajo es más elevado en la valoración de la esfera local. Con lo cual podemos determinar que la conciencia fiscal de los contribuyentes es más alta en el ámbito local, quizás por la cercanía de la Administración a los mismos, pero también es el ámbito local donde la doble imposición está más generalizada.

**A. El principio de generalidad** se manifiesta en la expresión constitucional «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos». Encontramos una clara referencia a este principio en el artículo 3 apartado 1 de la Ley 58/2003 de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria<sup>37</sup>, puesto que «la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad». Históricamente la finalidad de este principio consistía en erradicar los privilegios e inmunidades que dirimieran de la obligación de pagar tributos. La CE utiliza el vocablo "todos" con una intención global ya que incluye, además de las personas físicas españolas y extranjeras, a las personas jurídicas españolas o extranjeras, residentes o no residentes.

Este principio contiene una exigencia al legislador para que tipifique como hecho imponible toda actividad, acción o negocio jurídico que muestre una capacidad económica e intenta evitar que se concedan exenciones fiscales que no tienen ninguna base real ni legal para otorgarse. Con el principio de generalidad se intenta evitar la discriminación y a la arbitrariedad<sup>38</sup>.

---

<sup>37</sup> En adelante LGT.

<sup>38</sup> Cfr. MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; CASADO OLLERO, G.; *Cit*, página 99.

En relación a este principio el Tribunal Supremo, en la sentencia de 2 de Junio 1986 de lo Contencioso Administrativo, la Sala 3<sup>a</sup>, Marginal RJ 1986/3317, matiza cual debe ser el alcance del mismo y así vemos que «La generalidad, como principio de la ordenación de los tributos, no significa que cada figura impositiva haya de afectar a todos los ciudadanos. Tal generalidad, característica también del concepto de Ley, es compatible con la regulación de un sector o de grupos compuestos de personas en idéntica situación. Sus notas son la abstracción y la impersonalidad: su opuesto, la alusión *intuitu personae*, la acepción de las personas. La generalidad, pues, se encuentra más cerca del principio de igualdad y rechaza en consecuencia cualquier legitimación». En definitiva, la finalidad de este principio consiste en evitar que situaciones que son idénticas puedan ser tratadas de forma diferente pero si acepta y legítima que dichas situaciones iguales sean contempladas en su totalidad de forma diferente, aunque ello suponga una separación de la conducta habitual y de la aplicación estricta del principio de generalidad.

B. **El principio de capacidad económica** se deduce claramente del artículo 31 apartado 1º de la CE ya que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica». El uso de este principio en nuestro ordenamiento jurídico se origina en la primera mitad del siglo XIX, desde la Carta de Bayona hasta la CE de 1978 todas las Cartas Magnas han considerado la capacidad económica como base de la justicia tributaria.

Cómo indica FERREIRO LAPATZA la CE sitúa la capacidad económica en el núcleo de todas las figuras tributarias. Así el legislador sólo puede tener en cuenta como hechos que originen la obligación de contribuir aquellos que muestren o indiquen una clara capacidad económica<sup>39</sup>.

Ha sido práctica habitual en nuestro ordenamiento tributario vincular de forma exclusiva el nacimiento de una obligación tributaria con la existencia

---

<sup>39</sup> Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Cit* página.58.

de una capacidad económica, de manera que esta capacidad se entiende como fundamento y limitación para soportar el tributo. Este principio presupone una idoneidad para participar en el sostenimiento del gasto público y dicha idoneidad se deduce del nivel económico que se detente<sup>40</sup>. Así, cuánto más rica sea la persona mayor será la cuantía con la que colaborará en el sostenimiento de las necesidades públicas.

No obstante, como bien indica PÉREZ DE AYALA, la capacidad económica sólo tiene lugar cuando el perceptor de la renta del bien inmueble o del rendimiento de la actividad económica tiene derecho a apropiarse de dicha magnitud, con independencia de que luego ese derecho se convierta o no en un ingreso.

Sin embargo, como sigue diciendo este autor, desde el punto de vista jurídico, el devengo del tributo y el nacimiento de la correspondiente obligación tributaria, quedan vinculados, no al hecho económico en el que se enriquece el sujeto sino al momento en que la ley así lo establece.

Estamos por lo tanto ante una ficción legal, puesta de manifiesto por el legislador, en la configuración del devengo jurídico del impuesto, ya que se determina la realización del hecho imponible en un momento, en el que económicamente no coincide con la existencia real de la manifestación de la capacidad económica que a través del hecho imponible ha de gravarse.

Por lo tanto, estamos ante unas obligaciones tributarias que nacen, jurídicamente, para gravar una capacidad económica que aun no existe, es tan sólo una capacidad económica potencial y probable. Así desde un punto de vista ético estaríamos ante una injusticia tributaria puesto que se grava

---

<sup>40</sup> Existen cuatro expresiones que indican la existencia de riqueza y por lo tanto de capacidad económica: la renta, el patrimonio, el tráfico o el movimiento de bienes y el consumo. Estas situaciones serán objeto de un análisis más detallado en otra sección de este capítulo.

un hecho presunto aunque jurídicamente no se vulnera el artículo 31 de la CE<sup>41</sup>.

C. **Principio de igualdad**<sup>42</sup>. Según este principio todos son iguales cuando hay que contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado, no pudiendo existir ningún privilegio ni tratamientos diferenciadores. No obstante, hay que matizar la acepción genérica que en el ámbito tributario conlleva este principio. La idea de igualdad, *strictu sensu*, es acertada y demuestra justicia siempre que estemos ante unas circunstancias idóneas, donde todos los individuos sean iguales entre sí, pero desgraciadamente esta situación idílica no es real. La observancia de nuestro entorno nos muestra más desigualdades y realidades diferentes, por lo tanto, exigir que todos los ciudadanos contribuyan de forma igualitaria estaría conformando un sistema tributario injusto. La igualdad consiste realmente en la idea de actuar de forma desigual a los que sean desiguales. Es cierto que todos tienen que pagar tributos, pero lo harán todos los que realmente estén en disposición de hacerlo, todos los que con su actividad hayan demostrado que tienen la capacidad suficiente y la riqueza necesaria para hacer frente al pago de un tributo, para todo el que pueda existirá la obligación de contribuir.

D. **El principio de progresividad** debemos entenderlo relacionado con el principio de capacidad económica, es una forma de obedecer el mandato constitucional de contribuir de acuerdo con la capacidad económica. Se

---

<sup>41</sup> PÉREZ DE AYALA, J.L. «la ética fiscal en los contribuyentes de la Hacienda Local» en *La Conciencia fiscal y el Marketing Tributario en las Haciendas Locales*, Aranzadi, Navarra, 2007, páginas 27 y 28.

<sup>42</sup> El principio de igualdad no es sólo y estrictamente de índole financiera y tributaria. La primera acepción que tenemos del mismo viene fijada en la CE en el art. 1 apartado 1 indicándose que «España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores fundamentales de su ordenamiento jurídico, la libertad, la igualdad, la justicia y el pluralismo político». También lo encontramos en el art. 9 apartado 2 de nuestra Carta Magna ya que propugna la igualdad al decir que «corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en los que se integra sean reales y efectivas, remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social». En el art. 14 de la CE es donde se establece que «los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social».

proclama para todo el sistema tributario, es decir, no hay impuestos progresivos sino un sistema tributario que se inspira en dicho principio.

Este principio, viene a reflejar una graduación en la contribución al sostenimiento de las cargas públicas, de forma que quien demuestre que no posee ninguna capacidad económica no estará obligado a contribuir y quien con su actitud y aptitud cotidiana indique la existencia de capacidad tendrá obligación de contribuir pero en el nivel ajustado a su riqueza.

Si todos contribuyen de acuerdo con su capacidad económica pero en la misma proporción se estarían vulnerando casi todos los principios de justicia tributaria, no tendríamos un sistema tributario justo, ni igualitario y posiblemente tendría alcance confiscatorio. Si hay que soportar una obligación tributaria de 10 unidades, estas no supondrán ni el mismo esfuerzo ni el mismo sacrificio a quien tiene 100 unidades que a quien es titular de 500 unidades. La progresividad del impuesto intenta evitar precisamente esta situación, de forma que el tributo sea proporcional a la riqueza poseída y así quien es titular de 100 unidades contribuya sólo con 5 unidades y quien lo es de 500 unidades lo haga con 25 unidades.

Destacar finalmente que para una mayor eficacia del principio de progresividad el grado de la misma debe fijarse en función de la base imponible y no del sujeto contribuyente. Es decir, la progresividad sólo se basará en aspectos puramente económicos, objetivos y contables, mientras que la capacidad económica tiene en cuenta circunstancias personales, subjetivas y económicas.

E. **El principio de no confiscación** podemos entender que encierra una protección y un reconocimiento del derecho constitucional de propiedad. Mediante este principio se pone en práctica la prohibición, reconocida en la CE en el artículo 33, de que el Estado se apropie, por medio de la vía fiscal, de las rentas y patrimonio del individuo. La no confiscatoriedad se propugna tanto para todo el sistema tributario en su conjunto, como para todas y cada una de las figuras tributarias que lo

integran, puesto que puede darse el caso de que con un solo tributo se produzca la confiscación de todo el patrimonio de un sujeto.

No obstante, conviene recordar que lo que se prohíbe en la CE no es la confiscación, sino que la imposición tenga alcance confiscatorio. En este sentido LÓPEZ MARTÍNEZ considera que «la operatividad del principio debe ser observada en el ámbito práctico, en la interconexión de los distintos tributos que componen el sistema y en la aplicabilidad de sus diferentes técnicas tributarias, de manera que al actuar sobre una misma materia imponible supongan la desaparición del patrimonio preexistente del haber del administrado»<sup>43</sup>. Pero como en todas otras ocasiones, son palabras vagas que no conducen a nada y el límite no debe fijarse tan alto.

En el mismo sentido se manifiesta AGULLÓ AGÜERO cuando indica que «la prohibición a la confiscatoriedad sólo confirma con mayor rotundidad el principio con arreglo al cual deben ser distribuidos los impuestos: el principio de capacidad». Continúa diciendo esta autora que no «se puede afirmar sin más que la prohibición de confiscatoriedad suponga una prohibición de la imposición sobre el patrimonio, o incluso sobre las ganancias de capital. La prohibición hay que entenderla sin menoscabo de la justicia del sistema y en articulación con los principios de capacidad económica y de igualdad. El principio de no confiscatoriedad supone un límite, no a la justicia, sino a la progresividad del sistema, siendo la idea de justicia la que debe marcar la línea fronteriza entre lo progresivo y lo confiscatorio. La prohibición de confiscatoriedad debe ser contemplada en función de la justicia del sistema tributario y no en función de la defensa de la propiedad, no es una garantía directa del mismo»<sup>44</sup>.

Frente a esta opinión, JIMÉNEZ AMBEL considera que «la única forma de evitar que un tributo sea confiscatorio es integrándolo dentro del sistema».

---

<sup>43</sup> Cfr. LÓPEZ MARTÍNEZ, J. «La doble imposición interna en nuestro ordenamiento constitucional: un problema de reparto del poder tributario» en *Estudios sobre Fiscalidad Inmobiliaria y doble imposición interna*. Comares, Granada, 2000, página 449.

<sup>44</sup> AGULLÓ AGÜERO, A. «Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario» en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 36, 1982, páginas 555 a 561.

Además «el conjunto de la justicia exige que todos sus elementos participen de su nota definitoria, con lo cual, no podemos hablar de un sistema no confiscatorio si alguno de sus elementos lo es»<sup>45</sup>.

Para este autor «en el orden tributario, resulta diáfano que la renta es el único objeto imponible, que los tributos y el sector público deben existir en simbiosis con las propiedades y el sector privado. Así, el sistema tributario no debe producir, ni sobre el sector privado, ni sobre un ciudadano en concreto, una erosión tan grande, en todo o en alguna parte de su renta, que la extinga, que la merme tan sustancialmente que impida su regeneración, o que fuerce al titular de la renta de que se trate a tener que enajenarla para hacer frente a las cargas tributarias. Todo propietario debe poder seguir siendo propietario al nivel previo al hecho fiscal y cualquier ciudadano que no lo sea tiene que poder llegar a serlo, sin que el sistema fiscal se oponga a ello»<sup>46</sup>.

La opinión sustentada por este autor la compartimos desde esta tesis. El sistema tributario no debe ser confiscatorio en ninguno de sus elementos analizados individualmente. Por ello, acudiremos a una expresión coloquial «si una manzana está podrida, el resto se pudre». Esto es lo que sucede con el sistema tributario español, si un impuesto rebasa el límite de la confiscatoriedad podemos decir que ha contagiado su mal al resto de del sistema impositivo.

Para GONZÁLEZ SÁNCHEZ, este principio se presenta «como un límite al Poder Tributario y aparece conectado con el resto de principios constitucionales, representando así una garantía para la propiedad privada y ofreciendo un contenido concreto y específico que puede afectar tanto a los impuestos que gravan el patrimonio como a los que recaen sobre la renta. Este principio tiene pleno alcance en aquellos casos en los que la

---

<sup>45</sup> JIMÉNEZ AMBEL, F. «El alcance confiscatorio como límite del sistema tributario español» en *Palau* 14, nº 7, 1989, páginas 210 y 211.

<sup>46</sup> JIMÉNEZ AMBEL, F. cit, página 218.

imposición sobre la renta y sobre el patrimonio pueden pagarse con la afluencia normal de renta en un periodo impositivo. En estos casos los impuestos han de pagarse con renta acumulada de ejercicios anteriores, lo cual implica una privación de bienes integrantes de la economía particular. Por lo tanto esto nos coloca ante un atentado inconstitucional contra la propiedad privada»<sup>47</sup>

F. **El principio de legalidad tributaria** sienta como premisa que no puede recaudarse ningún tributo sin una ley previa que lo reconozca. La preponderancia de la ley alcanza su cota más alta en el ámbito tributario ya que esta parcela de nuestro ordenamiento jurídico es la que afecta de forma directa el derecho de propiedad del individuo<sup>48</sup>. Lo que se quiere evitar con este principio es la discrecionalidad de la Administración a la hora de fijar tributos.

Este principio aparece vinculado y coordinado con los principios de jerarquía normativa y seguridad jurídica,<sup>49</sup> y supone la traslación tributaria de estos principios. Por lo tanto, la ley desempeña una función esencial con relación a las instituciones financieras. Hay determinadas materias que forman parte del ordenamiento tributario y que se encuentran sujetas a la regulación mediante ley orgánica<sup>50</sup>, aunque con carácter general la reserva de ley hace

---

<sup>47</sup> Cfr. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. «El principio de no confiscación y las Haciendas Locales» en *El sistema económico en la Constitución Española*, vol. II, XV Jornadas de Estudio, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, Madrid, 1994, página 1539.

<sup>48</sup> El derecho a la propiedad privada y a la herencia se reconoce en el artículo 33 de la CE. La reserva de ley en materia tributaria tiene su origen en el papel que tenía la misma para limitar el poder real antes de la constitucionalidad del Estado.

<sup>49</sup> Principios que se incluyen dentro del art. 9 apartado 3 de la CE. Este precepto dispone que «la Constitución garantiza el principio de legalidad, de jerarquía normativa, de publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad, y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos».

<sup>50</sup> La Ley Orgánica aparece definida en el art. 81 de la CE: «Serán leyes orgánicas las relativas al desarrollo de los derechos fundamentales y de la libertades públicas, las que aprueban los Estatutos de Autonomía, el régimen electoral general y las demás previstas en la CE». En el apartado 2 este precepto regula el modo de aprobación de una ley de este tipo, así que «la aprobación, modificación o derogación de leyes orgánicas exigirá mayoría absoluta del Congreso, en una votación final sobre el conjunto del proyecto».

referencia a una ley ordinaria. La ley orgánica hace acto de presencia en situaciones como la firma de Tratados Internacionales con trascendencia en materia tributaria, la organización composición y funcionamiento del Tribunal de Cuentas, la regulación de las competencias financieras de las CCAA.

No obstante, en nuestro sistema jurídico, la reserva de ley en el ámbito tributario tiene una importancia relativa, es decir, no juega sobre toda la materia sino que sólo se tiene presente en el establecimiento de las figuras tributarias y de los beneficios fiscales. Las materias que en todo caso se regulan por ley aparecen recogidas en una relación plasmada en el artículo 8 de la LGT.

En esta sección hemos comentado, brevemente los principios constitucionales en los que se sustenta nuestro sistema tributario. De todos ellos hay dos que tienen especial relevancia en el ámbito de la doble imposición interna, nos estamos refiriendo a los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad<sup>51</sup>.

#### **4. ASPECTOS GENERALES DE LA TRIBUTACIÓN.**

El contenido de este apartado tratará los aspectos genéricos de la tributación. Son numerosas las referencias que iremos realizando a elementos como el tributo, el hecho imponible, el objeto de gravamen, la exención, la no sujeción, el sujeto pasivo, es por ello por lo que creemos conveniente, antes de dedicar nuestra atención al tema de la doble imposición, clarificar estos conceptos.

En una primera aproximación entendemos por tributo la obligación de dar una cantidad de dinero, que se encuentra contemplada en la ley. Dicha

---

<sup>51</sup> Sobre la materia de los principios constitucionales de justicia tributaria véase, entre otros: SÁNCHEZ SERRANO, L., *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, Tomo I, Marcial Pons, Madrid, 1997.

cuantía se entregará a favor de una entidad pública y su destino será el sostenimiento de los gastos públicos. La LGT en el artículo 2 define los tributos como «aquellos 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».

Existen tres categorías o figuras tributarias, las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos. Estas tres clases de tributos vienen recogidas en el artículo 2 apartado 2 de la LGT. «Las tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o 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». Por contribuciones especiales entendemos aquellos «tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos. Los impuestos son los tributos exigidos sin ninguna contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente».

Analizando las definiciones de los distintos tributos contempladas en la LGT vemos que tanto las tasas como las contribuciones especiales fundamentan su exigibilidad en los beneficios que los contribuyentes obtienen, ya sea porque han recibido un servicio que ha prestado la Administración Pública, o porque de alguna forma privativa han utilizado algún bien de dominio público. En cambio los impuestos son los únicos tributos que se ejercen coactivamente, sin que exista ningún tipo de beneficio previo por parte del

obligado tributario. En el caso de los impuestos los beneficios se obtendrán luego vía uso de los servicios públicos, infraestructuras.

La obligación tributaria puede considerarse como una obligación *ex lege* debido al principio de legalidad, tiene su fundamento en la propia ley, se origina por ley. Es además una obligación de carácter público ya que tanto el contenido de ésta, como el régimen jurídico que se aplica, quedan fuera de toda injerencia particular, en ello se diferencian de las obligaciones de derecho privado, en que no hay lugar para la intervención de la voluntad de las partes. Por último vemos que esta obligación se basa en un compromiso de dar o entregar una suma de dinero.

El origen de la obligación tributaria lo encontramos en una situación o supuesto de hecho que en nuestro ordenamiento jurídico también recibe el nombre de hecho imponible, ambas expresiones son las más utilizadas en el ordenamiento jurídico tributario español para identificar el hecho que hace que nazca la obligación. La LGT, en su artículo 20 lo define como «el supuesto fijado por la ley para configurar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal». Este precepto genérico nos está remitiendo a la norma propia de cada tributo, así que el hecho imponible será aquel que se recoja como tal en las Leyes que regulan cada tributo y por lo tanto lo que no aparezca plasmado en la Ley no debe considerarse gravado.

Siguiendo a FERREIRO vemos que es necesario distinguir dos elementos dentro del propio hecho imponible, por un lado nos encontramos con un elemento objetivo, que también constituye el elemento material del hecho imponible y un elemento subjetivo o personal. Respecto del elemento objetivo, debemos destacar su independencia y falta de vinculación personal, nos encontramos con un hecho aislado, por ejemplo la existencia de un inmueble que pueda producir algún rendimiento. Por elemento subjetivo o personal entendemos que es el nexo de unión entre el elemento

objetivo del hecho imponible y la persona que adquiere la condición de sujeto pasivo<sup>52</sup>.

Junto al hecho imponible hallamos otro elemento del tributo que será de gran importancia cuando estudiemos con detenimiento el tema de la doble imposición interna. Nos estamos refiriendo al objeto de gravamen. La primera idea que hemos de destacar es que una cosa es el objeto de gravamen y otra muy distinta es el elemento material u objetivo del hecho imponible. Por objeto de tributo, de gravamen, imponible, nos estamos refiriendo a la materia que es sometida a gravamen, a la riqueza que se grava. Llegados a este momento hemos de apuntar una breve reflexión, nosotros hemos utilizado las acepciones objeto de gravamen y objeto de tributo donde otros autores usan la terminología objeto del gravamen u objeto del tributo. Aunque a simple vista apenas hay diferencias entre una expresión y otra, la distinción se encuentra en la palabra "de", en un lugar se ha usado "del" y en el otro se ha usado "de". No debemos escatimar importancia a este detalle, pues aunque minúsculo tiene su razón. Cuando se usa la formulación "objeto del gravamen" el significado que se le otorga a la palabra objeto no es "materia" sino objetivo, fin. El objetivo del tributo, el objeto del tributo, es gravar una materia determinada, una riqueza que se ha manifestado mediante la realización de un hecho imponible y por lo tanto nace la obligación de soportar el tributo. Cabría entonces formularse la siguiente cuestión ¿cómo referirnos entonces a la riqueza, a la materia que se somete a imposición, al inmueble, a la renta, al patrimonio? Nosotros pensamos que la terminología más adecuada sería la formulación "objeto de tributo" en vez de objeto del tributo que, como ya hemos indicado anteriormente, indica finalidad del tributo<sup>53</sup>.

De lo expuesto hasta ahora en esta sección llegamos sin duda a una idea clara: la realización del hecho imponible identificativo de capacidad económica origina el nacimiento de la obligación tributaria. Pero en

---

<sup>52</sup> Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J.: cit, página,54

ocasiones, se producen circunstancias en las que las leyes tributarias establecen que no hay sujeción al hecho imponible y por lo tanto no existe obligación tributaria. En este sentido la LGT en su artículo 20 apartado 2 considera «que la ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción». Quizás el ejemplo más ilustrativo de la no sujeción tributaria lo encontramos en el artículo 92 del TRLRHL donde claramente se dice que «el IVTM es un tributo directo que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría». El hecho imponible de este impuesto es la titularidad de un vehículo que puede circular por la vía pública. Pero en el apartado 3 de dicho artículo se dice que «no estarán sujetos al impuesto: 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 los de esta naturaleza». Así vemos que aunque en principio, el uso de automóviles o demás vehículos antiguos para concentraciones lúdicas o expositivas, podría originar el nacimiento de la obligación de tributar por el IVTM, la ley excluye tal posibilidad al especificar claramente la no sujeción al impuesto de estos supuestos.

En ocasiones puede confundirse la no sujeción tributaria, a la cual hemos hecho referencia en el párrafo anterior, con la exención tributaria. Aunque de parecidos efectos, ambas situaciones tienen un fundamento diferente. En los casos de no sujeción la obligación tributaria no se produce porque no se ha realizado el hecho imponible, y no se ha realizado porque una ley previamente ha considerado que justo en esas circunstancias no hay sujeción a la norma habitual. En cambio, cuando estamos ante una exención, la obligación tributaria existe, ha nacido, se ha realizado el hecho imponible, pero por medio de una ley se establece que cuando concurren determinadas circunstancias la obligación no tiene porque realizarse, es decir se exime al obligado tributario del cumplimiento de la misma. Los

---

<sup>53</sup> FERREIRO LAPATZA se sitúa en la misma línea, él considera que el objeto fin del tributo es la finalidad del tributo, en cambio reserva el término objeto material del tributo a la materia, riqueza que se somete a imposición. Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J., Cit páginas 56 a 60.

ejemplos mas gráficos y abundantes de la exención tributaria los encontramos en el artículo 7 de la LIRPF, así vemos que se consideran rentas exentas, las becas públicas, las prestaciones públicas y condecoraciones recibidas por la lucha contra el terrorismo, los sorteos extraordinarios de Lotería de Navidad, ONCE.

Para finalizar este breve repaso de los conceptos más genéricos de la tributación nos referiremos a los sujetos que intervienen en toda obligación tributaria. En toda relación jurídica, y una obligación en definitiva es eso, nos encontramos con dos partes subjetivas, dos individuos, entes, sujetos entre los que se genera un vínculo, un nexo que es la obligación misma, uno de estos sujetos detentará una posición acreedora y el otro ocupará una posición deudora. En el caso del tributo destacamos la existencia de un sujeto activo que es la parte acreedora, y de la propia definición de tributo como ingreso de carácter público, deducimos que tiene que ser un Ente Público, la Administración Tributaria, que es quien recibe la suma en la que consiste la obligación tributaria. En la posición deudora nos encontramos con el sujeto pasivo que es la persona que realiza el hecho imponible y por lo tanto está obligado al cumplimiento de la obligación tributaria. El artículo 36 de la LGT comprende la definición de sujeto pasivo al decir que «es el obligado tributario, que según la ley, debe cumplir con la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. El contribuyente es quien realiza el hecho imponible, el sustituto es quien por imposición de la ley y en el lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal y las obligaciones formales inherentes a la misma»<sup>54</sup>

---

<sup>54</sup> En el art. 35 de la LGT se establece una lista con los obligados tributarios. No hemos de confundir obligado tributario con sujeto pasivo. El sujeto pasivo ha realizado el hecho imponible pero el obligado tributario puede no haber realizado el hecho imponible y quedar obligado por otros motivos, es el caso de los sucesores, los retenedores.

## 5. LA DOBLE IMPOSICIÓN

### A. Definiciones Doctrinales.

La imposición múltiple es uno de los aspectos más problemáticos de todos los que se derivan del ejercicio del Poder Tributario. Toda tributación es onerosa, incómoda y poco grata al contribuyente, por ello el que existan algunos casos en que aquella ocurre de forma múltiple supone una fuente de deslegitimación del Poder Tributario y un origen de contenciosos.

La primera cuestión que hay que destacar en este ámbito es que normalmente se habla de doble imposición, aunque en algunos casos puede ocurrir en mayor grado, lo que debería llevarnos a hablar con mayor propiedad de múltiple imposición.<sup>55</sup>

Se ha realizado una extensa revisión bibliográfica para aclarar este concepto y su alcance jurídico y social. De esta búsqueda se destacan tres aspectos. En primer lugar hemos de señalar que en España no existe una definición legal de doble imposición. En segundo lugar, el interés por la doble imposición no es muy antiguo, pues las fuentes encontradas son todas relativamente recientes y no existe comentario alguno sobre aspectos históricos de esta circunstancia. En tercer lugar las referencias sobre el tema se centran en el aspecto internacional del problema.

Por todo lo anterior, se va a realizar una primera aproximación al concepto desde las fuentes que la analizan en la vertiente de su problemática internacional y, de una forma más concreta, desde el estudio de la doctrina y del contenido de los Modelos de Convenio de doble imposición que firman los diferentes Estados para evitar los efectos de la misma.

---

<sup>55</sup> No obstante lo dicho, dado que en la mayoría de los casos reales la múltiple imposición es una doble imposición, y a que las principales fuentes se refieren a ella mayoritariamente como tal (doble), en este trabajo se utilizará el término doble imposición, aclarando aquellas circunstancias en que su grado sea mayor.

En líneas generales la doble imposición consiste en que dos Estados consideran, en principio, que tienen competencia debido a su soberanía fiscal para someter a gravamen un mismo hecho imponible<sup>56</sup>. Sin embargo, con el auge de los intercambios económicos a lo largo del siglo XX los propios Estados, y Organizaciones Internacionales (Organización de Naciones Unidas, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico<sup>57</sup>, Pacto Andino), han entendido que la doble imposición es un lastre para el desarrollo de las economías de mercado más liberales.

Desde la perspectiva del Modelo de Convenio de doble Imposición de la OCDE (1963, 1977, 1992) se establece que se produce doble imposición como «resultado de la percepción de impuestos semejantes en dos o varios Estados, de un mismo contribuyente, sobre la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo».

En España las referencias sobre doble imposición en el ámbito de la doctrina son aun más recientes que algunos de los convenios citados anteriormente. A continuación, en orden cronológico, se incluyen las definiciones e ideas que presentan las fuentes más consideradas al respecto.

Como bien pone de manifiesto FERREIRO los diferentes criterios de vinculación al Poder Tributario, establecidos en el artículo 11 de la LGT, y el

---

<sup>56</sup> El hecho de que dos o más Estados se consideren competentes para gravar un hecho determinado puede tener su origen en los conflictos ocasionados en la aplicación internacional del derecho tributario. Dos interrogantes importantes surgen cuando se piensa en la aplicación espacial del derecho tributario. El primero de ellos obedece a la delimitación del espacio territorial en el que una norma tributaria puede tener efectos y la segunda cuestión planteada es ¿hasta dónde se extienden los efectos de esta norma tributaria?.

La respuesta que la actual LGT ofrece en su artículo 11 a esta problemática no es suficiente, ya que sólo soluciona una de las cuestiones formuladas, la de la extensión de la ley, estableciendo los criterios de residencia y territorialidad. El artículo 11 de la LGT dispone «Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado». La anterior regulación de esta materia, en el artículo 21 de la antigua Ley 230/1963 de 28 de Diciembre, era mucho más completa ya que también contenía la regulación necesaria respecto de la eficacia de la ley en el espacio, puesto que según este precepto las normas tributarias obligaban en todo el territorio nacional. Cfr. LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *Incidencia del derecho internacional general en materia tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, página 31.

<sup>57</sup> En adelante OCDE.

diferente entramado de los impuestos que se aplican sobre un mismo objeto generan que los entes que ostentan el poder tributario «impongan a un mismo sujeto por un mismo hecho y en el mismo período varias obligaciones tributarias»<sup>58</sup>.

Para FALCÓN Y TELLA, la doble imposición se produce cuando «una misma manifestación de capacidad contributiva da lugar a varias obligaciones tributarias a cargo del mismo sujeto pasivo, durante el mismo periodo o evento. Se exigen como requisitos del concepto: identidad objetiva, identidad subjetiva e identidad temporal»<sup>59</sup>.

Determina CHECA GONZÁLEZ que existe doble imposición internacional «siempre que varios países soberanos ejercen su soberanía para someter a una misma persona a impuestos de naturaleza similar por un mismo periodo impositivo y por un mismo objeto impositivo»<sup>60</sup>.

Si comparamos las definiciones que anteceden, vemos que CHECA GONZÁLEZ y FALCÓN Y TELLA amplían el alcance de lo que se debe entender por doble imposición ya que el primero se refiere a un mismo objeto impositivo y el segundo habla de capacidad contributiva en vez de a un mismo hecho imponible como establece FERREIRO<sup>61</sup>.

Considera LÓPEZ ESPADAFOR que «la doble imposición internacional se produce en aquellos casos en que por el mismo hecho imponible se debe tributar en dos Estados distintos. En este fenómeno concurren puntos de conexión entre diversos Estados. Puede suceder que un sujeto, en cuanto es residente de un determinado Estado, deba tributar en este por sus rentas

---

<sup>58</sup> Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J. *Curso de derecho financiero español*. 13ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1991, Página 89.

<sup>59</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: *Análisis de la transparencia tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, página 199.

<sup>60</sup> Véase CHECA GONZÁLEZ, C.: «Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional», en *Impuestos*, nº 12, 1988, páginas 206 a 219.

<sup>61</sup> El estudio de la distinción entre hecho imponible y objeto impositivo o de gravamen será realizado de forma pormenorizada en otro epígrafe de este mismo capítulo.

mundiales, y luego, si este sujeto ha obtenido rentas en el extranjero, deberá tributar por las mismas también en el Estado donde las ha obtenido. Así, por lo que ha ganado en un Estado distinto al de su residencia, deberá tributar en dos Estados distintos, produciéndose la doble imposición»<sup>62</sup>.

Define RUBIO GUERRERO este tema «como aquella situación caracterizada por la existencia de un supuesto gravable que determina el nacimiento de diversas obligaciones tributarias por el mismo, o análogo concepto y por el mismo periodo»<sup>63</sup>.

También SAINZ DE BUJANDA estableció un concepto de doble imposición internacional. Según este autor se produce dicho fenómeno cuando «el mismo presupuesto de hecho da lugar a obligaciones tributarias en varios Estados, por el mismo o análogo título y por el mismo periodo o evento»<sup>64</sup>.

En el mismo sentido se expresa ALBI IBÁÑEZ considerando que la doble imposición se produce siempre que se «apliquen a un mismo contribuyente impuestos similares sobre la misma materia imponible y por idéntico periodo de tiempo, tanto por el Estado donde radica su residencia fiscal como por los Estados en los que realiza sus actividades»<sup>65</sup>.

Señala BARRADO MUÑOZ que la doble imposición puede ocasionarse por la incidencia de dos o más potestades o soberanías fiscales internacionales exigiendo un impuesto similar, a un mismo contribuyente, sobre una misma materia imponible y durante un periodo de tiempo coetáneo<sup>66</sup>.

---

<sup>62</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C M<sup>a</sup>. *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*. 1ª ed., McGraw-Hill, Madrid 1995, página 118.

<sup>63</sup> RUBIO GUERRERO, J.J. *Manual de fiscalidad internacional*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, página 14.

<sup>64</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. 8ª ed, Universidad Complutense de Madrid, 1990, página 55.

<sup>65</sup> ALBI IBÁÑEZ, E; GARCIA ARIZNAVARRETA, J.L. *Sistema fiscal español*. 15ª ed, Ariel, Barcelona, 2000, página 595.

<sup>66</sup> Véase, BARRADO MUÑOZ A. «La deducción por doble imposición interna de los dividendos», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 235, página 102.

Dispone PÉREZ DE AYALA BECERRIL, que el «fenómeno de la doble imposición será aquel a través del cual, dos o más figuras tributarias, recaigan sobre un mismo objeto imponible»<sup>67</sup>.

Tras la presentación de las diversas aportaciones que realizan a esta doctrina los estudiosos españoles puede sacarse una conclusión de interés y es que el tema es relativamente reciente tomando mayor auge tras la entrada de España en la Unión Europea<sup>68</sup>.

## **B. Concepto De Doble Imposición**

### ***a. Doble Imposición Internacional***

Si observamos las definiciones recogidas anteriormente vemos con claridad que la mayoría de los autores considera necesario que para que pueda hablarse con rigor y exactitud de doble imposición internacional han de existir una serie de requisitos:

- Identidad de sujeto pasivo.
- Identidad temporal.
- Identidad de materia gravada.
- Naturaleza similar de las figuras impositivas que son de aplicación.

Para evitar que se produzca este doble gravamen se han de adoptar una serie de medidas de forma conjunta en todo el panorama internacional. Por una parte los Estados pueden de manera particular tomar decisiones de índole interna, sin embargo producen más efectos las medidas que se adoptan en el ámbito internacional para evitar la doble imposición y la

---

<sup>67</sup> PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: «El objeto del impuesto: la doble imposición y el artículo 6.2 de la Ley Orgánica de Financiación de Comunidades Autónomas» en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 240, 1996, página 394.

<sup>68</sup> En adelante UE.

evasión fiscal. Como indica FERREIRO, hay que hallar soluciones ecuanímes en el enfrentamiento de dos principios opuestos, el principio de territorialidad, por el cual se someten a gravamen las rentas obtenidas en el país de la fuente, es decir, donde se hayan generado o donde se sitúen los bienes inmuebles que las han producido, y el principio de residencia que estima que las rentas y capitales obtenidos por el sujeto pasivo deben gravarse en el lugar donde éste tiene su residencia fiscal efectiva. Como norma común, la praxis fiscal de los Estados tiene su fundamento en la aplicación conjunta de ambos principios: los residentes de un país tendrán que rendir cuentas por la renta mundial obtenida y los no residentes deberán hacerlo sólo por la renta que hayan generado en dicho país. No obstante, como señala RUBIO GUERRERO<sup>69</sup>, el principio de territorialidad es considerado como preferente en comparación con el de residencia, esto supone que será este último país el encargado de aplicar las medidas correctoras para evitar que se produzca la doble imposición internacional. La mayoría de los países que son importadores de capital, en vías de desarrollo, suelen encontrar más cercano a sus intereses el principio de territorialidad, por el contrario los países que exportan capital, países desarrollados, encuentran que el principio de residencia les es más favorable.

Hemos indicado anteriormente que será el Estado de residencia del obligado tributario el que deberá aplicar las medidas necesarias para que se corrija el problema de la doble imposición internacional, así que vamos a analizar como se aplican estos mecanismos correctores. Estos métodos aparecen recogidos en el Modelo de Convenio de doble Imposición de la OCDE en los artículos 23-A y 23-B, pero en defecto de Convenio aplicable con algún Estado en concreto acudiremos a lo que dispone la normativa reguladora del impuesto en cuestión.

---

<sup>69</sup> Cfr. RUBIO GUERRERO, J.J. «Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional», en *Manual de fiscalidad internacional*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, página 45.

Son dos las medidas que se desarrollan en el Modelo de Convenio de la OCDE. De una parte nos encontramos con el método de exención, el cual supone que la cantidad que se ha obtenido en un determinado Estado y que ya ha resultado gravada en dicho lugar por un impuesto similar o de análoga naturaleza, no se tenga en cuenta para nada a la hora de determinar la cuota tributaria que le corresponde pagar en el país de residencia al contribuyente que la ha percibido. Este mecanismo que hemos descrito ha sido denominado como exención íntegra, pero existe otra variedad de este método el cual recibe el nombre de exención con progresividad y que consiste en que si bien los rendimientos dinerarios percibidos en un determinado Estado no se tienen en cuenta para hallar la cuota tributaria en el Estado de residencia del contribuyente, sí se integran en la base imponible a fin de establecer el tipo de gravamen que corresponde en dicho Estado, aunque luego ese tipo de gravamen resultante se aplique al resto de las rentas.

El otro instrumento que contempla el Modelo de Convenio de la OCDE es el denominado método de imputación, en el cual también, como ocurre con el método de la exención podemos encontrar dos variedades. En primer lugar nos encontramos con la imputación íntegra, que consiste en someter a gravamen en el Estado de residencia del contribuyente todas las rentas mundiales que haya generado para luego deducir de la cuota tributaria la cuantía que haya pagado efectivamente como consecuencia del impuesto similar o de naturaleza análoga en el país en el que haya percibido las rentas extranjeras. La segunda modalidad del método de imputación recibe el nombre de ordinaria y conlleva el integrar todas las rentas mundiales del contribuyente en la base imponible y aplicar el tipo de gravamen que corresponda, pero de la cuota tributaria resultante, en este caso se va a deducir no la cuantía que efectivamente ha pagado en el país de la fuente, sino la cantidad que se obtenga de aplicar a la renta obtenida en el extranjero el tipo de gravamen que en el país de la residencia corresponda a ese nivel de renta.

### ***B. Doble Imposición Interna.***

Una vez realizada una breve aproximación acerca de la materia de la doble imposición internacional hemos de recordar que el objeto del presente trabajo no es el estudio de este tema. Hemos recurrido a algunas de las definiciones doctrinales existentes en el ámbito de la materia de la doble imposición internacional para desde ahí abordar el tema propio de este trabajo, la doble imposición de carácter interno, es decir la que se produce entre el Poder Tributario de índole estatal y los Poderes Tributarios de los entes territoriales.

La autonomía financiera se reconoce a las CCAA en el artículo 157<sup>70</sup> de la CE. Tanto a las CCAA como a las CCLL el texto constitucional le otorga la posibilidad de poder establecer sus propios tributos, pero dicha capacidad aparece limitada en el caso de las CCAA ya que el artículo 6 apartado 2 de la Ley Orgánica 8/1980 de 22 de Septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas<sup>71</sup> es claro al respecto: «los tributos que establezcan las CCAA no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado».

En cambio, en el TRLRHL, no encontramos ningún precepto que recoja la misma cláusula limitativa que se formula con relación a los tributos propios de las CCAA. Esta es una situación a la que no responde el TRLRHL de 2004 ni tampoco la ley de la que partió decía nada en relación con la materia.

Si bien se pretende que los tres niveles de la administración posean una suficiencia financiera, el marco jurídico afecta de manera distinta a cada

---

<sup>70</sup> El artículo 157 de C.E. establece en su apartado 1 «que los recursos de las CCAA estarán constituidos por:

- Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.
- Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- Transferencias de un fondo de compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.
- Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.
- El producto de las operaciones de crédito».

uno de estos niveles. Por una parte, tanto el Estado como los Gobiernos de las CCAA poseen capacidad de establecer, vía ley, impuestos, pero existe una salvaguarda para que las CCAA no caigan en doble imposición sobre aquellos hechos imponible que ya están gravados por el Estado. Por otra parte, las Haciendas locales disponen de capacidad recaudatoria e impositiva pero no legislativa (no pueden crearlos), lo cual queda a merced de las leyes de carácter estatal.

Esta última circunstancia es la que lleva a que la doble imposición entre impuestos estatales y locales realmente no es un problema de falta de acuerdo o de desconocimiento entre dos niveles distintos de la administración; todo lo contrario, es un problema que genera el propio Estado en su afán recaudador orientado a satisfacer las necesidades de los fiscos.

De esta forma la doble imposición a nivel local se puede considerar como la consecuencia de la búsqueda, por parte del Estado, de recursos financieros para que las CCLL hagan frente a sus competencias, pero en unas circunstancias de saturación impositiva sobre los cuatro modos indicativos de riqueza (patrimonio, renta, tráfico y consumo de bienes y servicios).

Merece atención el hecho de que frente a los contenciosos puede considerarse que existe una prelación en los impuestos que conforman la doble imposición. Así, es común que los de carácter estatal prevalezcan sobre aquellos que han propuesto las CCAA o que financian a las corporaciones locales, por lo que podría considerarse que el Estado dispone de un monopolio fiscal que comparte en posición dominante con las otras administraciones.

---

<sup>71</sup> En adelante LOFCA.

### ***C. Distinción entre el Hecho Imponible del Impuesto y el Objeto del Gravamen***

Como ya se ha indicado en el apartado «a» de ésta sección, para que se origine la doble imposición es necesario que se produzcan de forma conjunta tres requisitos: mismo sujeto pasivo, mismo hecho imponible y mismo periodo impositivo. De estos tres elementos, dos son claramente identificables, es sencillo saber quién es el sujeto pasivo de una relación tributaria y también es fácil ver si dos impuestos coinciden en el tiempo o no. El problema se plantea ante el hecho imponible, ya que en numerosas ocasiones es difícil saber realmente que es lo que en realidad se está sometiendo a gravamen.

La distinción entre hecho imponible y objeto de tributo es un tema de crucial importancia en nuestro trabajo. El sistema tributario estatal está conformado de manera que sobre un mismo objeto pueden articularse diversos tributos prohibiéndose, para evitar la doble imposición, la duplicidad de hechos imposables. Por lo tanto ha de quedar muy claro qué es lo que se entiende por hecho imponible y que es lo que se considera como objeto de tributo.

El tema abordado en este epígrafe ha sido tratado ampliamente y de forma pormenorizada por la doctrina, la cual ha manifestado que es lo qué se entiende por hecho imponible y que es lo que debemos entender por objeto del tributo.

Así, SAINZ DE BUJANDA, establece que el hecho imponible «es el presupuesto objetivo de la obligación tributaria, es el elemento que hace que surja la misma», mientras que por objeto del tributo entiende que es la manifestación de la realidad económica sometida a imposición.

Distingue FERREIRO LAPATZA entre un objeto material y un objeto fin del tributo. Para este autor, el objeto material de tributo viene conformado por

la riqueza efectivamente gravada por cada tributo, por objeto fin considera que es la riqueza que se quiere gravar.

MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO Y TEJERIZO LÓPEZ, consideran que con el término objeto de tributo «se hace referencia al elemento o hecho de la realidad que soporta el tributo, tratándose en todo caso de un hecho o aspecto de la realidad con existencia previa a la definición de hecho imponible, el cual tiene su origen en la norma».

Pero como bien establece PÉREZ DE AYALA BECERRIL<sup>72</sup>, «hay que partir de un concepto diferenciable del hecho imponible: el objeto del impuesto». La tendencia habitual es que se consideren validos y certeros todos los elementos que el legislador considere como propios de una relación jurídico tributaria, es decir hecho imponible, sujeto pasivo, etc. No obstante hay otros elementos que aparecen en un segundo orden y aunque en un principio son descartados y se considera que no son necesarios para que surja la relación tributaria son indispensables para el tema que nos ocupa. Así hay que tener en cuenta el objeto del impuesto que viene a constituir el fundamento, la base en la que sustenta la imposición.

Para este autor, el objeto del impuesto, «es una realidad económica prejurídica, que se da con independencia de la ley positiva» y que además deberá ser indicativo de la capacidad económica del contribuyente, en cambio, el hecho imponible es «una realidad jurídica que necesita la existencia de una ley que defina sus circunstancias y regule sus efectos»<sup>73</sup>. Ahora bien, aunque se hable de realidad económica previa, el objeto del impuesto no se encuentra desvinculado totalmente de la norma, no es extraño a ella, sino que se encuentra en el seno de la misma<sup>74</sup>.

---

<sup>72</sup> Cfr. PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: «El objeto del impuesto: la doble imposición interna y el artículo 6.2 de la LOFCA» cit. página 386.

<sup>73</sup> PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: Fundamentos del derecho impositivo estatal, Edersa, Madrid, 1995, página. 42.

<sup>74</sup> Cfr. PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: «El objeto del impuesto: la doble imposición interna y el artículo 6.2 de la LOFCA» cit; páginas 387 y 388.

El problema de las diferencias y similitudes entre el objeto del impuesto y del hecho imponible ha trascendido del ámbito de la discusión doctrinal y ha tenido repercusión en el campo judicial. Así la Sentencia del Tribunal Constitucional, Sentencia 37/1987, de 26 de Marzo, en su fundamento 14º establece que *por* «materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. En cambio, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que en atención a determinadas circunstancias la ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. De ahí, que en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes».

La diferencia entre hecho imponible y objeto de gravamen será más o menos nítida, más o menos precisa, dependiendo del tipo de impuesto en el que nos encontremos. La Ley 35/2006 de 28 de Noviembre del IRPF establece en su artículo 2 cual es el objeto del impuesto, determinando que se trata de la obtención de renta por parte del contribuyente, entendida ésta como la totalidad de los rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta establecidas por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. En este mismo texto legal, en el artículo 6 se regula el hecho imponible configurado por la obtención de renta por parte del contribuyente y que estará formada por los rendimientos de trabajo personal, rendimientos de capital mobiliario e inmobiliario, rendimientos de actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones a rentas que se establezcan en la ley.

Como bien puede verse en el párrafo que antecede, en el caso del IRPF, la distinción entre objeto de impuesto y hecho imponible es tan sólo cuestión

de matices, es una línea muy sutil la que distingue ambos conceptos. Pero como hemos puesto de manifiesto antes, hay otras figuras impositivas en las que la diferencia entre ambos conceptos se perfila más nítidamente, es el caso del IVA. El objeto del impuesto se establece en el artículo 1 de la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre diciendo de forma genérica que este impuesto recae sobre el consumo, siendo en el artículo 4 en el que se regula el hecho imponible, donde se detallan las operaciones que en concreto originan el nacimiento de este impuesto y que son las adquisiciones de bienes y las prestaciones de servicios<sup>75</sup>.

Hemos partido de la consideración de que el objeto del impuesto y el hecho imponible son dos conceptos distintos, que uno es previo al otro, que el objeto de impuesto se deriva de la capacidad económica del contribuyente y que el hecho imponible es la versión jurídica y concreta del objeto de impuesto. Pero ahora debemos plantearnos algunas cuestiones, ¿cómo se evidencia la capacidad económica?, ¿es capacidad económica igual que riqueza?, ¿es la riqueza económica el fundamento del impuesto?

Según ALBIÑANA<sup>76</sup>, el ordenamiento jurídico ha de destacar la capacidad económica que fundamenta la existencia del impuesto. El objeto imponible es la concreción legal de la capacidad económica que se ha de someter a gravamen.

Para LÓPEZ ESPADAFOR el objeto del tributo se mueve en el plano jurídico, ya que tanto la riqueza que se grava, como la que se intenta gravar por parte del legislador, aparecen realmente fijadas en la ley, siendo entonces poco acertada la teoría que defiende el TRIBUNAL CONSTITUCIONAL al incluir al objeto del tributo en la realidad de hecho en vez de en la vertiente jurídica.

---

<sup>75</sup> Cfr. CHECA GONZALEZ, C.: «Hecho imponible y objeto del tributo. El problema de la doble imposición interna», página 109. LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *La doble imposición interna*. Lex Nova, Valladolid, 1999, páginas 17 y 18.

<sup>76</sup> ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: *Sistema tributario español y comparado*, 2ª Edición, Tecnos, Madrid, 1992, página 76.

Existen cuatro índices generales de capacidad económica y por lo tanto susceptibles de producir gravamen sobre los mismos. Estos cuatro indicadores manifiestan riqueza y por lo tanto muestran que puede llevarse a cabo una contribución. Nos estamos refiriendo a la renta, al patrimonio, al consumo y al tráfico de bienes, ejes sobre los que se fundamenta todo nuestro sistema tributario, por lo tanto, el gravamen ha de recaer sobre ellos.

Índice de capacidad económica es algo que existe en la realidad jurídica y cuando este es considerado y moldeado jurídicamente en la descripción de cada ley tributaria, entonces ya se empieza a hablar de objeto de gravamen. En definitiva, índice de capacidad económica y objeto de gravamen podemos decir que son prácticamente sinónimos.

Desde esta tesis defendemos el concepto jurídico de objeto de gravamen. Además, las actuales leyes del IVA y del IRPF distinguen en su articulado entre hecho imponible y el objeto de gravamen.

## **6. LA CONTEMPLACIÓN LEGAL DEL PROBLEMA DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA**

En este epígrafe se va a proceder a analizar el tema de la doble imposición interna desde la perspectiva legal. Nos encontramos referencias a este tema incluso en los inicios del siglo pasado, cuando FASOLIS<sup>77</sup> planteó una distinción entre doble imposición material y doble imposición formal. La doble imposición material hace referencia al caso en que se produce una acumulación de gravámenes que pueden resultar contrarios a los principios de justicia tributaria. En cambio, la doble imposición formal, se presenta como deseada y bien vista por parte del legislador. La doble imposición formal no constituye algo injusto, sino que es un medio técnico y fiscal para

---

<sup>77</sup> FASOLIS, G.: *Le doppie imposizioni*, Casa Editrice S. Lapi, Città di Castello, 1914, páginas 15 a 16 y 24 a 25. Citado por LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. en: *La doble imposición interna*, cit, página 29.

obtener una mayor presión tributaria al contribuyente que se significa a través de una mayor capacidad contributiva. Así la doble imposición formal obedece a un doble objetivo, por un lado tiene una finalidad financiera y de justicia tributaria, pero por otro tiende a cumplir un fin de carácter socioeconómico<sup>78</sup>.

La doble imposición a la que se irá haciendo referencia a lo largo del presente trabajo y que es la que nos interesa tiene su fundamento en el cumplimiento de los mandatos comprendidos en la ley, ya que puede derivarse de la aplicación de la misma el pago de varios impuestos por una única manifestación de riqueza. Pero junto a esta doble imposición, podemos encontrarnos con otra «doble imposición» por una incorrecta instrumentalización de la ley, es decir, los órganos tributarios administrativos, o incluso el propio contribuyente, provocan una doble imposición fáctica, bien porque se pague dos veces un tributo o bien porque se paguen dos tributos cuando en realidad sólo se tiene obligación de hacer frente a uno sólo.

En realidad estamos ante una falsa doble imposición, puesto que lo que realmente ha ocurrido han sido errores de procedimiento, que pueden ser fácilmente subsanables mediante la aplicación de los mecanismos que en nuestro ordenamiento tributario se regulan para poder paliar situaciones de este tipo: por ejemplo el procedimiento de ingresos indebidos<sup>79</sup>.

LÓPEZ ESPADAFOR considera que la doble imposición interna se muestra con un carácter jurídico ya que se produce por la confluencia de dos leyes tributarias sobre un mismo suceso, se origina por lo tanto la coincidencia de una serie de impuestos sobre una misma materia dando lugar a consecuencias de índole jurídica. No obstante, aunque en nuestro ordenamiento jurídico no hay un reconocimiento expreso de este problema,

---

<sup>78</sup> Cfr. LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. en: *La doble imposición interna*, cit, páginas 29 a 30.

<sup>79</sup> El procedimiento de devolución de ingresos indebidos aparece regulado en los artículos 14 a 20 del Real Decreto 520/2005 de 13 de Mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión en vía administrativa.

sí podemos encontrarnos con una aceptación tácita de la situación ya que en algunos impuestos la cuota que se ha pagado en un impuesto puede deducirse en la cuota de otro. El ejemplo más cotidiano lo vemos en el IRPF y en el IS en cuanto a la deducción en el IRPF de la doble imposición por dividendos<sup>80</sup>. Éstos, al derivarse de las ganancias de una sociedad forman parte de la base imponible sometida a gravamen en el IS. Es obvio que el sujeto pasivo, contribuyente de este impuesto es la persona jurídica, la sociedad, formada por socios, personas físicas. Los dividendos que perciben los socios constituyen para estos un rendimiento de capital mobiliario y por lo tanto forman parte de la base imponible que se somete a gravamen en el IRPF. Nos encontramos ante una situación en la que existe un mismo hecho imponible, que es la obtención de renta, ante un «mismo» sujeto pasivo, pues aunque en el IS el contribuyente es la sociedad y en el IRPF el socio hay que tener presente que en definitiva quien está haciendo frente al pago del IS es el socio, y también estamos ante un mismo periodo impositivo. Por lo tanto estamos ante un claro caso de doble imposición interna entre dos impuestos estatales y la solución que propone nuestro ordenamiento jurídico es que la cuantía percibida por cada socio en forma de dividendo se integre como rendimiento de capital mobiliario en la base imponible del IRPF pero luego se deduzca una parte en la cuota de dicho impuesto.

También hemos de tener en cuenta que en nuestro derecho positivo se ha producido un retroceso. La anterior Ley General Tributaria<sup>81</sup>, en su artículo 57 reconocía la posibilidad de deducir de la cuota de un tributo la cantidad correspondiente al pago de otro de carácter previo. Este precepto ha desaparecido en la vigente Ley General Tributaria ocasionándose una involución en la materia.

---

<sup>80</sup> Se entiende por dividendos la cuota correspondiente a una acción y proporcional a su importe al dividir los beneficios de una sociedad.

<sup>81</sup> La antigua Ley General Tributaria era la Ley 230/1963, de 28 de Diciembre.

## **7. LA DIVERSIDAD DE PODERES TRIBUTARIOS COMO BASE DEL PROBLEMA DE LA DOBLE IMPOSICIÓN**

En esta sección estudiaremos de manera conjunta la relación existente entre el Poder Tributario de las CCAA y el del Estado y la confluencia con las CCLL.

Aunque el centro de nuestra atención es el eje Estado-Corporaciones Locales, para dar una visión completa del problema es necesario que hagamos algunas referencias a la situación que ocupan las CCAA en esta materia.

En primer lugar se definirá y acotará la extensión material del Poder Tributario de las CCAA, a continuación procederemos al análisis del Poder Tributario del Estado y terminaremos con el estudio del Poder Tributario de las CCLL.

Para GONZÁLEZ SÁNCHEZ en determinadas ocasiones «la diversidad tributaria correspondiente a las diferentes Administraciones puede ocasionar doble imposición interna. Ello puede producir un agotamiento de la fuente tributaria, situación que se aprecia más concretamente en la conexión de los impuestos locales con los impuestos estatales»<sup>82</sup>

La CE establece en el artículo 133 apartado 2 el poder que tienen las CCAA para establecer y exigir tributos de acuerdo con ella misma y con el resto del ordenamiento jurídico. También en la CE, un poco más adelante, el artículo 156 apartado 1 dispone que las CCAA gozarán de autonomía financiera necesaria para poder hacer frente al ejercicio de las competencias que le corresponden respetando siempre dos principios de carácter esencial como son la coordinación con la Hacienda del Estado y potenciar la solidaridad entre los territorios de las distintas CCAA.

---

<sup>82</sup> Cfr. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. cit, página 1539.

El artículo 157 de nuestra CE<sup>83</sup> en su apartado 1º nos presenta una relación de los recursos financieros con los que cuentan las CCAA para el desarrollo de las competencias que les corresponden, no obstante en el apartado 2º fija los límites al Poder Tributario de éstas al establecer la prohibición de adopción de medidas tributarias sobre bienes que se encuentran situados fuera del territorio físico propio de la CA o que dificulten la libre circulación de mercaderías o de prestación de servicios. Respecto al contenido de este artículo 157 apartado 2 de la CE hemos de tener en cuenta la sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990 de 4 de Octubre. En esta sentencia el TC considera constitucional un recargo, que hoy ya está derogado, sobre el IRPF que se estableció por la Ley 15/1984 de 19 de Diciembre de la Asamblea de la Comunidad Autónoma de Madrid, del Fondo de Solidaridad Municipal de Madrid.

La cuestión que el TC tenía que resolver consistía en si el recargo instaurado por la ley era conforme con el límite comprendido en el artículo 157 apartado 2 de la CE según el cual las CCAA no pueden aplicar medidas tributarias a los bienes situados fuera de su territorio. En el Fundamento Jurídico V de la sentencia anteriormente citada, argumentaban los recurrentes que el «IRPF grava los rendimientos derivados de la propiedad o posesión de bienes inmuebles rústicos o urbanos que puedan estar situados fuera del lugar de residencia habitual del sujeto pasivo, pero lo que se considera, según estos recurrentes como rendimiento no es una renta o un incremento patrimonial, sino la simple propiedad o posesión de dicho bien». Esto supone que mediante el recargo autonómico se están sometiendo a gravamen bienes que se hayan localizados fuera del territorio físico de la Comunidad de Madrid, pero que pertenecen a contribuyentes que tienen su domicilio fiscal en la Comunidad madrileña.

A tenor de los motivos que presentaban los recurrentes el TC llega a la conclusión de no aceptar la causa en la que se basa la impugnación ya que

---

<sup>83</sup> Ya hemos hecho referencia a este precepto en la sección 5ª de este capítulo cuando hemos apuntado el concepto de doble imposición interna.

el IRPF no somete a gravamen los bienes sino la renta del contribuyente, y ésta se forma por el total de sus rendimientos netos y las ganancias patrimoniales. Además, lo que en el artículo 157 apartado 2 de la CE se considera es la prohibición de someter a gravamen bienes situados fuera del territorio de las CCAA, pero no se prohíbe la aplicación de medidas tributarias a los contribuyentes con domicilio fiscal en una CA aunque parte de su renta no se haya generado en esa CA.

En la sentencia que nos ocupa también se plantea la posible vulneración de la propia LOFCA puesto que en su artículo 12 apartado 2 se establece que los recargos que las CCAA puedan fijar sobre los tributos estatales «no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos, ni desvirtuar la estructura o naturaleza de los mismos». Los recurrentes fundamentaban su reclamación en la posibilidad que establecía el artículo 19 de la Ley 44/1978 del IRPF de permitir deducir los tributos y recargos no estatales que incidiesen en el cómputo del rendimiento neto del capital inmobiliario<sup>84</sup>.

Entre los diferentes recursos tributarios que el artículo 157 apartado 1 de la CE enumera para las CCAA, podemos encontrarnos con sus propios tributos. La LOFCA, dedica su artículo 6 a garantizar que las CCAA podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la CE y con las leyes. El apartado 2 de este precepto acota el alcance de este precepto al fijar los límites de este poder tributario autonómico, así, las CCAA no podrán someter a gravamen situaciones ocasionadas por hechos impositivos ya gravados por el Estado.

---

<sup>84</sup> En la actualidad el precepto que permite la deducción de tributos y recargos no estatales en el IRPF es el art. 21, apartado 1º, letra a, del LIRPF.

No obstante, como se deduce de la lectura de la sentencia TC 150/1990 de 4 de Octubre en el Antecedente 1º apartado d, el Consejo de Estado dictaminó de manera urgente el día 3 de Diciembre de 1984 que dicho recargo no podía ser objeto de deducción en el Impuesto de Renta de las Personas Físicas. La negativa del Consejo de Estado puede deberse al hecho de que la deducción que se permite de recargos no estatales en el IRPF se aplica solamente a aquellos que se hayan soportado necesariamente para poder obtener el rendimiento en cuestión. En este caso el recargo autonómico se obtiene mediante la aplicación de un 3% sobre la cuota íntegra, una vez que ya se han sometido a gravamen los rendimientos netos.

Acerca de este tema, el Tribunal Constitucional con su sentencia 37/1987 de 26 de Marzo, ha dejado clara su posición al respecto<sup>85</sup>. En el recurso de inconstitucionalidad que origina el dictamen de esta sentencia por el TC, los recurrentes planteaban la posible conculcación del artículo 149 apartado 1 sección 14 donde se establece que el Estado tiene la competencia exclusiva sobre la Hacienda General y la Deuda del Estado<sup>86</sup>. Los recurrentes basaron su recurso de inconstitucionalidad en los siguientes fundamentos, por un lado consideraron que la CA andaluza era incompetente para adoptar una medida de este tipo, ya que no se trata en realidad de un impuesto sino de es un arbitrio con finalidad no fiscal. La LOFCA y la CE en sus artículos 4 y 157 respectivamente autorizan y permiten el establecimiento de tributos propios, pero no arbitrariedades sin finalidad fiscal. En segundo lugar, los recurrentes concluyeron que el Impuesto sobre tierras infrautilizadas era contrario al artículo 6 apartado 2 de la LOFCA que pretende evitar la doble

---

<sup>85</sup> La Ley de 3 de Julio de 1984 de Reforma Agraria hizo que la Comunidad Autónoma de Andalucía introdujese un Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas al que se aludía en el artículo 3 in fine. Se insta a la adopción de un impuesto sobre la producción potencial que podrían generar las tierras si se gestionasen con eficacia. El hecho imponible del impuesto estaba originado por la infrautilización de las fincas rústicas que no obtengan en el periodo impositivo el rendimiento óptimo por hectárea fijado en el Decreto de Actuación comarcal, para cada comarca. La base imponible de este Impuesto viene determinada por la diferencia entre el rendimiento óptimo y el rendimiento obtenido en el año natural, o bien el rendimiento medio actualizado obtenido por el sujeto pasivo en los cinco años anteriores si esta cantidad resulta ser mayor. Los tipos de gravamen se aplican en tanto por ciento, el mínimo es de 2% y se aplica a las Bases Imponibles que supongan hasta el 30% del rendimiento óptimo y el 10'70% para aquellas otras que representen hasta un 100% del citado rendimiento. Las cuotas obtenidas se entregarían al Instituto Andaluz de Reforma Agraria y son recursos afectados al cumplimiento de los fines para la reforma agraria. Contra este impuesto se planteó recurso de Inconstitucionalidad que ha sido resuelto por la sentencia 37/1987 de 26 de Marzo. Cfr. CHECA GONZÁLEZ, C. «El Impuesto sobre tierras infrautilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza. Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987 de 27 de Marzo (BOE 89/1987 de 14 de Abril)» en *Impuestos* 1987, Tomo I, páginas 661 a 676.

<sup>86</sup> Según los recurrentes, los motivos por los cuales podría ser vulnerado el artículo 149 apartado 1º sección 14ª serían los siguientes:

- Se otorgan por parte de las Comunidades Autónomas subvenciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.
- Se reconoce un derecho a obtener beneficios previstos en la legislación del Estado que se refieran a la exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. El Presidente del Parlamento de Andalucía presentó un escrito de alegaciones en el cual señalaba que ninguno de los dos motivos indicados antes vulneraban la CE ni tampoco incidían sobre la Hacienda General ya que de una parte no se ampliaban las situaciones que se establecían en la ley general y de otra lo único que se hacía era contemplar la mismos supuestos que la ley estatal aunque desde otra óptica. Cfr. CHECA GONZÁLEZ, C. «El Impuesto sobre tierras infrautilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza. Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987 de 27 de Marzo (BOE 89/1987 de 14 de Abril)» en *Impuestos* 1987, Tomo I, páginas 661 a 676

imposición. Los recurrentes consideraron que el gravar dos hechos imponible diferentes jurídicamente hablando pero que recaían sobre idénticas fuentes de riqueza era contrario al espíritu de la LOFCA y al artículo 31 de la CE, el cual entre otros principios recoge el de capacidad económica. Si la finalidad del Impuesto sobre tierras infrautilizadas consistía en el gravamen de la posesión de un patrimonio, se estaría gravando un hecho imponible, la simple propiedad de un bien, ya gravado por el Estado a través del Impuesto sobre el Patrimonio. Junto a esto los recurrentes consideraban que el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas tenía un alcance confiscatorio.

Al recurso de inconstitucionalidad presentado por los recurrentes, el Parlamento Andalúz, a través del Presidente del mismo, contestó mediante escrito de alegaciones, entre otras cosas «que lo que realmente prohíbe el artículo 6 apartado 2 de la LOFCA es la imposición de hechos imponibles ya gravados por el Estado pero no la doble imposición puesto que entonces no podrían existir los recargos autonómicos sobre Impuestos Estatales».

Según el Parlamento lo que se somete a imposición no es una propiedad, ni tampoco una renta, lo que se grava es un rendimiento no producido. También alega que los recurrentes confunden hecho imponible con materia imponible y que si se considera que lo que se prohíbe es el someter a imposición la materia ya gravada por el Estado, entonces no tendrían las CCAA la posibilidad de establecer tributos<sup>87</sup>.

---

<sup>87</sup> Cfr. CHECA GONZÁLEZ, C. «El Impuesto sobre tierras infrautilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza. Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987 de 27 de Marzo (BOE 89/1987 de 14 de Abril)» en *Impuestos* 1987, Tomo I, páginas 661 a 676. También sobre la colisión del Poder Tributario Estatal con el Poder Tributario Autonómico debemos tener en cuenta la Sentencia del Tribunal Constitucional de 7 de Junio de 1993, ya que en este documento nos encontramos con una situación similar a la que se planteó en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de Marzo de 1987. El documento con fecha 7 de Junio del 93 resuelve el recurso de inconstitucionalidad interpuesto a tenor de la Ley 1/1986 de 2 de Mayo de la Dehesa, dictada en el Marco de la Reforma Agraria por la Asamblea Extremeña. En esta normativa, se establecía el Impuesto sobre Dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento el cual planteó el recurso de inconstitucionalidad basándose en los mismos motivos que hemos comentado cuando nos hemos referido al Impuesto de Tierras Infrautilizadas de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Se aduce que el Impuesto extremeño, al igual que el andalúz, no puede ser considerado como un verdadero impuesto y se considera la posible violación del contenido del artículo 6 apartado 2 de la LOFCA.

El Tribunal Constitucional tanto en la Sentencia de 26 de Marzo de 1987 como en la de 7 de Junio de 1993, en relación a la antigua Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, hoy sustituida por el Impuesto de Bienes Inmuebles de naturaleza rústica, ha establecido que el artículo 6 apartado 2 de la LOFCA tan sólo contempla la prohibición de la duplicidad de hechos imponibles entre el Estado y las Comunidades Autónomas pero no desciende a la relación entre Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, por lo tanto, el Tribunal Constitucional no emite juicio alguno por esta cuestión. ¿Es esto justo?, la respuesta debe ser negativa.

Como ya hemos indicado anteriormente, la posible colisión que se suscita entre el Poder Tributario Estatal y el autonómico viene solventada por el contenido del artículo 6 apartado 2 de la LOFCA. En esta sección estudiaremos como solucionar el solapamiento que pueda existir entre el Poder Tributario Autonómico y el Poder Tributario Local. A esta concatenación de poderes, responde el artículo 6 apartado 3 de la LOFCA, el cual contempla la posibilidad de que las CCAA puedan fijar y gestionar tributos en materias que son de competencia de las CCLL, pero a su vez, es necesario que las CCAA presenten mecanismos de compensación y de coordinación para que las CCLL no puedan ver minorada su recaudación impositiva.

El profesor LÓPEZ ESPADAFOR indica en este sentido, que parece que en la medida en que la CA establezca tributos propios de las CCLL, desaparece del panorama fiscal el tributo que sobre esa materia debería imponer dicha corporación<sup>88</sup>.

En la Disposición Adicional 1ª del TRLRHL se contempla que en relación al contenido del artículo 6 apartado 3 de la LOFCA, las CCAA podrán establecer y exigir un impuesto sobre la materia imponible que ya está gravada por el IVTM. Seguidamente, se observan cuales son las medidas que han de compensar dicha actuación por parte de la CA, y para ello se

---

<sup>88</sup> Cfr. LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. en: *La doble imposición interna*. cit. página 83.

acude a las subvenciones, que se otorgarán sin ningún tipo de condición y a la participación en los tributos de la CA beneficiada<sup>89</sup>.

Avanzando en el análisis de la citada Disposición Adicional 1<sup>a</sup>, vemos que el establecimiento de este nuevo tributo por parte de la CA supondrá la desaparición del tributo de índole local, con lo cual no podemos decir que esté existiendo una doble imposición puesto que uno de los dos tributos desaparece.

En el apartado 6 de la misma Disposición Adicional se reconoce a las CCAA la posibilidad de crear y exigir un impuesto propio sobre la materia imponible gravada por el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios<sup>90</sup>, en la modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca. En este caso sí estamos ante una situación de doble imposición entre un impuesto local y otro estatal. La solución a este solape impositivo la muestra la propia disposición Adicional cuando permite la deducción de la cuota pagada en el impuesto municipal en la del impuesto autonómico.

Como se ha puesto de manifiesto, la relación entre las Haciendas autonómicas y locales es controvertida. Son numerosos los conflictos planteados entre ellas, y al hilo de la interpretación del artículo 6 apartado 3 de la LOFCA y del problema de la doble imposición, algunos de los cuales han llegado hasta el TC, tal es el caso de las SSTC 168/2004 de 3 de Octubre y 179/2006 de 13 de Junio, las cuales pasamos a comentar.

El análisis de estas sentencias se va a realizar a efectos de configurar lo que es el objeto de gravamen. De esta forma obtendremos más datos jurisprudenciales de relevancia en el enfoque de la doble imposición entre los impuestos estatales y locales.

---

<sup>89</sup> Dicha participación es independiente a la contenida en el artículo 142 de la CE.

<sup>90</sup> En adelante IMGS.

En la STC 168/2004 de 3 de Octubre, se plantea la constitucionalidad del gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a determinadas actividades de las que se puede derivar la activación de planes de protección civil y situados en el territorio de Cataluña, y se analiza si este gravamen vulnera la prohibición de la doble imposición contenida en el artículo 6 apartado 3 de la LOFCA en relación al IBI y al IAE.

Entre los fundamentos jurídicos que aduce el recurso de inconstitucionalidad planteado por el Abogado del Estado destaca por su importancia la invocación del artículo 6 apartado 3 de la LOFCA. Se considera este apartado 3 mucho más riguroso que el apartado 2 del mismo precepto ya que, según se deduce de la propia sentencia «cuando se trate de tributos que recaigan sobre materias que la legislación de régimen local reserve a las corporaciones locales la competencia tributaria autonómica se restringe extraordinariamente, hasta el punto de que sólo pueden establecerse tributos autonómicos cuando exista una habilitación legal expresa». Además, es necesaria la adopción de unos mecanismos de compensación, siendo posible la creación de tributos autonómicos cuando concurren estos requisitos, habilitación expresa y compensación.

También argumenta el Abogado del Estado que «el artículo 6 apartado 3 de la LOFCA, se refiere a cualquier tributo que grave o recaiga sobre materias imponibles gravadas por impuestos locales. Lo que se quiere prohibir o limitar es la doble imposición material, es decir, que existan elementos materiales de riqueza que se encuentren simultáneamente por un impuesto local y otro autonómico».

El objeto del tributo de la CA catalana lo constituyen «los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de los planes de protección civil situados en el territorio de Cataluña», por lo tanto, dicha exacción recae sobre elementos que ya se encuentran gravados por dos impuestos locales, que son el IBI y el IAE.

La conclusión que presenta el Abogado del Estado es que el gravamen autonómico se aplica sobre elementos materiales que ya se encuentran gravados en su totalidad por impuestos locales y que no se ha solicitado la correspondiente habilitación necesaria para ello.

A las argumentaciones presentadas por el Abogado del Estado, se formularon las alegaciones correspondientes por el Abogado del Consejo de Gobierno de la Generalidad de Cataluña.

En primer lugar, se fundamenta la constitucionalidad del gravamen catalán en que deriva del ejercicio del poder tributario reconocido en el artículo 133 apartado 2 de la CE. Además se acusa al Estado de que hay impuestos estatales como el IS, el IRPF y el IP en los que se gravan materias que ya aparecen gravadas por los impuestos locales, y ello, como dice el Abogado de la Generalidad es lógico puesto que «las manifestaciones de riqueza no pueden ser infinitas. La tenencia de bienes, la realización de actividades económicas o la obtención de rentas, la existencia de bienes situados o actividades que se realizan en un término municipal» todo ello, fácilmente conduce a que cualquier tributo que se establezca tanto por el Estado como por las CCAA, incidirá de forma directa o indirecta en elementos patrimoniales que ya han sido objeto de imposición por la Hacienda Local.

Una vez expuestos los Antecedentes de hecho de la cuestión de inconstitucionalidad planteada conviene que nos detengamos en la exégesis de los Fundamentos Jurídicos.

En el Fundamento Jurídico nº4 de esta sentencia destaca que «el análisis de la cuestión debe realizarse desde la perspectiva de la autonomía financiera de las CCAA al ser ésta el instrumento indispensable para la consecución de la autonomía política». Posteriormente, en el Fundamento Jurídico nº6 incide en la distinción entre «materia reservada, materia imponible y hecho imponible». Para el TC, el término materia reservada, que se deduce del artículo 6 apartado 3 de la LOFCA, no debe ser entendido como «materia

competencial», no se trata de un conjunto de competencias propias de las CCLL. El TC considera que la «materia reservada» ha de ser entendida de forma sinónima a la «materia imponible u objeto del tributo».

Por «materia imponible», este Tribunal, entiende «toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición. Estamos ante una realidad que pertenece al plano de lo fáctico». En relación al hecho imponible, el TC entiende que es «un concepto estrictamente jurídico, que en atención a determinadas circunstancias, la ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria». Sentados estos conceptos, el TC, considera que «en relación con una misma materia impositiva, el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a diferentes hechos imponibles, que sean determinantes de figuras tributarias diferentes». No obstante la potestad tributaria autonómica tiene una limitación, la comprendida en el ya destacado artículo 6 apartado 3 de la LOFCA, que consiste en la prohibición de la doble imposición en aquellas materias efectivamente gravadas por un tributo, independientemente de la redacción que el legislador use para describir el hecho imponible.

Continúa el TC, en los Fundamentos Jurídicos n<sup>os</sup> 7, 8 y 9 con un estudio comparado entre el gravamen autonómico de Cataluña, los impuestos locales IBI e IAE y el gravamen autonómico sobre las Instalaciones que incidan en el medio ambiente de las Islas Baleares, declarado inconstitucional por Sentencia 289/2000 de 30 de Noviembre.

La conclusión a la que llegó el TC fue a desestimar el recurso de inconstitucionalidad presentado por el Abogado del Estado, considerando que el gravamen autonómico no conculca el artículo 6 apartado 3 de la LOFCA y por lo tanto no procede admitir la existencia de doble imposición.

Para adoptar esta decisión, el Tribunal, se basa en las diferencias que existen entre el Impuesto balear y el gravamen catalán. Para el alto

Tribunal, la materia imponible del impuesto de la Comunidad Balear sí gravaba la materia que ya había resultado exigida por el IBI, en cambio, en relación con el gravamen autonómico de Cataluña esto no sucede. La finalidad del tributo catalán, su producto, se destina íntegramente «a las actividades de previsión, prevención, planificación, información y formación, pudiendo constituirse un fondo de seguridad, que se nutre del producto del gravamen, sin perjuicio de las aportaciones públicas y privadas». A juicio del TC, la materialización de este gravamen se realiza de una forma totalmente coherente y respetuosa con el artículo 6 apartado 3 de la LOFCA.

La sentencia que acabamos de comentar, refleja la posición del TC negando la existencia de doble imposición entre los gravámenes estudiados de las haciendas autonómicas y locales. Sin embargo, en la sentencia que a continuación analizaremos el TC mantiene la posición opuesta, es decir, constata la existencia de la doble imposición. La sentencia del TC 179/2006 de 13 de Junio constata el solapamiento de un tributo autonómico con la materia imponible del IBI vulnerando así la prohibición de la doble imposición contenida en la LOFCA.

A continuación nos centraremos en el análisis de los antecedentes de hecho más relevantes de esta resolución.

El origen de la situación se encuentra en la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997 de 29 de Mayo, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan en el medio ambiente. Sobre dicha normativa se eleva cuestión de inconstitucionalidad para dirimir sobre la posible vulneración del artículo 6 apartado 3 de la LOFCA.

El primer argumento que esgrime la parte actora al promover la inconstitucionalidad es la similitud de naturaleza y contenido del impuesto de la ley extremeña con el impuesto regulado en la ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991 de 20 de Diciembre, ley a la que ya nos hemos

referido con anterioridad al comentar la sentencia anterior. El impuesto extremeño «no grava directamente los deterioros que se puedan causar en el medio ambiente sino que incide sobre la misma materia imponible, la misma capacidad económica del IBI», con lo cual se produce una duplicidad de hechos imponibles entre los impuestos autonómicos y locales produciéndose una conculcación del artículo 6 apartado 3 de la LOFCA.

El Consejo de Gobierno de la Junta de Extremadura presenta escrito donde se recogen las razones por las cuales niega la similitud entre las leyes balears y extremeña. En primer lugar, según el Gobierno extremeño, la ley de esta Comunidad no grava la simple titularidad de elementos patrimoniales, como hacen el IBI y el Impuesto balear, sino la afectación de los mismos a unas actividades productivas que de alguna manera inciden en el medio ambiente.

La segunda diferencia entre los impuestos balear y extremeño se aprecia en la determinación de la base imponible. En el impuesto balear, la base imponible viene determinada por el valor de los elementos patrimoniales, en cambio, en el impuesto extremeño la cuantificación de la misma se deriva del valor productivo de dichos elementos patrimoniales.

Otra diferencia significativa, según el Consejo de Gobierno de Extremadura, se encuentra en el destino del producto del impuesto. En el gravamen extremeño se aprecia una finalidad extrafiscal, ya que «prima su vertiente retributiva, al corresponsabilizar a los agentes perturbadores o creadores de riesgo para el medio ambiente del coste económico que soporta la sociedad como consecuencia de dicha perturbación o riesgo». Por lo tanto el motivo por el que se establece este gravamen es el mismo que se aprecia en la exacción del tributo catalán comentado anteriormente, disuadir de prácticas que sean perjudiciales para el medio ambiente.

En los antecedentes de hecho de esta sentencia también se recoge el escrito presentado por el Fiscal General del Estado mostrándose favorable a

la estimación de la cuestión de inconstitucionalidad y a la consiguiente declaración de nulidad de la Ley de la Asamblea de Extremadura. El principal motivo en el que se basa la Fiscalía General para adoptar esta postura es la vulneración del artículo 6 apartado 3 de la LOFCA y considera de gran importancia la distinción efectuada por el TC entre "materia reservada" y "hecho imponible" en la sentencia que declaró la inconstitucionalidad de la Ley del Parlamento de las Islas Baleares. A juicio del fiscal, la situación es de naturaleza paralela y homogénea a la acontecida en Baleares y por lo tanto ha de estimarse la inconstitucionalidad de la norma extremeña.

Tras el breve comentario de los antecedentes de hecho de la sentencia analizada, es preciso detenernos en los Fundamentos Jurídicos de la misma. Merecen una atención pormenorizada los argumentos comprendidos en los Fundamentos Jurídicos nºs 3, 6, 9, 10 y 11.

El nº3 comienza prestando atención a la autonomía financiera de las CCAA, acudiendo para ello a los preceptos 137 y 156 de la CE y al artículo 1 de la LOFCA. Para conseguir esta autonomía, tal y como recoge el TC en este Fundamento, es necesario contar con un conjunto de tributos propios derivados del ejercicio de su poder tributario. Pero dicho Poder no es absoluto, se encuentra condicionado por una serie de límites establecidos desde el propio texto constitucional. Uno de los límites que han de ser considerados es la prohibición de la doble imposición, con lo cual, los tributos autonómicos no podrán derivarse de hechos imponibles que ya aparezcan gravados por el Estado, y aunque pueden exigirse en materias propias de las Corporaciones Locales, es necesario que se trate de los supuestos que especialmente se prevean en la legislación local y con las modalidades contempladas en ella. Los supuestos a los que se refiere el TC son los que se indican en la Disposición Adicional 1ª del TRLRHL, es decir, toda la materia relativa al Impuesto sobre Vehículos de tracción mecánica y al Impuesto sobre Gastos Suntuarios en la modalidad de aprovechamientos de cotos de caza y pesca.

Como bien puede observarse los elementos patrimoniales inmobiliarios de empresas que realicen actividades que incidan o perjudiquen al medio ambiente no forman parte de las materias contenidas en dicha Disposición Adicional 1ª.

El Fundamento Jurídico 6º plantea si el impuesto extremeño grava la materia imponible propia de las Corporaciones Locales llegando a la conclusión de que «se trata de un impuesto de idéntica concepción al impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, que gravaba las instalaciones afectas a determinadas actividades que se presumía que incidían en el medio ambiente por dedicarse a la producción, transformación, almacenamiento de combustibles sólidos, líquidos o gaseosos, actividades eléctricas por incidir en la prohibición prevista en la LOFCA al invadir la materia imponible del IBI».

El Fundamento Jurídico 9º enlaza con el 6º al considerar que «aunque excepcionalmente pudiera dudarse de si algunas específicas instalaciones gravadas por el impuesto extremeño cabe calificarlas en rigor como bienes inmuebles afectos a un tributo municipal, teniendo en cuenta que basta ser titular de una instalación para quedar sometido al citado tributo, así como la amplitud con la ley define los bienes inmuebles, no cabe duda de que el solapamiento en cuanto a materia imponible entre ambos impuestos se produce en la absoluta generalidad de los supuestos imaginables».

En el Fundamento Jurídico 10º el TC considera «que el impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente se solapa con el IBI y que dicha conclusión no se desvirtúa por el hecho de que los ingresos que se recauden por el mismo se destinen a la financiación de medidas y programas de carácter medio ambiental».

Todos los fundamentos jurídicos que hemos constatado conducen a la estimación por parte del TC de la cuestión de inconstitucionalidad y la

declaración de nulidad de la ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997 de 29 de Mayo, por la que se creó el impuesto sobre instalaciones con incidencia en el medio ambiente. No obstante acompañando a dicho fallo se emitieron tres votos particulares, uno de ellos contrario a las argumentaciones esgrimidas y al fallo favorable de la cuestión de inconstitucionalidad. Otro de ellos también contrario a las argumentaciones presentadas pero acorde con la decisión adoptada y otro tercero contrario a las argumentaciones y al resultado planteado.

## CAPÍTULO II

### Impuestos que Inciden en el Problema, una Primera Aproximación

## **1. CUESTIONES PRELIMINARES**

El presente capítulo constituye una visión global de los impuestos que influyen en nuestra investigación. Lo hemos organizado en dos secciones. En primer lugar nos centraremos en los impuestos de naturaleza local, ya sean obligatorios como potestativos, para ello estudiaremos su hecho imponible, que es lo que en realidad conforma su objeto de gravamen y la cuantificación de los mismos.

En la sección segunda analizaremos los impuestos de índole estatal que originan o pueden originar doble imposición, así estudiaremos el IRPF, IRNR, IS, IP, IVA y el IEDMT, volviendo para todos ellos a analizar el hecho imponible, el objeto real de su gravamen y su forma de cuantificación.

## **2. IMPUESTOS LOCALES.**

### **Impuesto Sobre Bienes Inmuebles**

Por medio de este impuesto local se someten a gravamen tanto el derecho de propiedad de los inmuebles como el derecho real de usufructo o de superficie y de concesión administrativa, ya sea sobre bienes o sobre los servicios públicos a los que están afectados los bienes.

Este impuesto se creó ex novo por la anterior Ley 39/1988 de 28 de Diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales y sustituyó a la Contribución Territorial Rústica y a la Contribución Territorial Urbana. Estas dos figuras contaban con unas bases imponibles muy relacionadas con el valor catastral de los bienes inmuebles, pero estos valores normalmente obsoletos, difícilmente podían indicar la verdadera capacidad tributaria.

### **a. Naturaleza y hecho imponible**

En el artículo 60 del TRLRHL se considera que este impuesto es un tributo directo, de carácter real, que grava el valor de los bienes inmuebles en los términos establecidos en la ley.

Decimos que el IBI es un impuesto directo porque grava las manifestaciones directas de riqueza y no se ha previsto que éstas puedan ser repercutidas o trasladadas a terceros diferentes al sujeto pasivo. Es un impuesto real ya que el cálculo de la cuota se realiza según criterios de carácter objetivo y sin tener en cuenta circunstancias personales del obligado a ello. Es decir, se tiene en consideración el lugar donde se encuentra físicamente situado el bien inmueble, pero no tiene ninguna incidencia el nivel de renta o el patrimonio del que sea titular el sujeto pasivo. Además es un impuesto de titularidad municipal ya que tan sólo los Ayuntamientos, de entre todas las Entidades Locales son las que pueden exigir el impuesto.

El hecho imponible se regula en el artículo 61 del TRLRHL y viene constituido por la titularidad de determinados derechos sobre los bienes inmuebles urbanos, rústicos y de características especiales. Así, quien sea titular de una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a los que se hallen afectos dichos bienes, de un derecho real de superficie, de un derecho real de usufructo o de un derecho real de propiedad, habrá realizado el hecho imponible y por lo tanto surgirá la obligación tributaria, que es hacer frente al pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Acerca del hecho imponible, siguiendo al profesor SIMÓN ACOSTA<sup>68</sup>, se debe destacar la ausencia de determinadas formas de disfrute de bienes

---

<sup>68</sup> Cfr. SIMÓN ACOSTA E., «Los impuestos sobre la riqueza inmobiliaria», en el *Proyecto de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Ed. Institutos de Estudios Económicos, Col. Informes, Madrid, 1988, páginas. 89 y 90. Citado por MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A., «El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles» en *La reforma de las haciendas locales*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991, página 305.

inmuebles que podrían haber sido incluidas en la relación de derechos que hacen que se produzca la obligación tributaria, nos referimos, en concreto, al derecho de uso y habitación. Lo más certero sería haber establecido que el hecho imponible surge cuando se es titular del derecho real de propiedad, titular de concesión administrativa sobre bienes inmuebles y servicios públicos a que se hallen afectos y titular de derechos de reales de goce y disfrute. La justificación de la ausencia del derecho de uso y habitación en la configuración del hecho imponible no puede basarse en la escasa representatividad que tiene este derecho en el panorama de los derechos reales de goce y disfrute.

Hay diversas situaciones en las que aunque parezca que se ha realizado el hecho imponible la ley no se manifiesta en el mismo sentido y para ella dicho hecho no se ha realizado y por lo tanto no se ha originado la obligación tributaria. En este sentido, no estarán sujetos al impuesto, tal y como se recoge en el artículo 61 del TRLRHL, las carreteras, caminos, vías terrestres, bienes de dominio público marítimo-terrestre e hidráulico, siempre que sean de aprovechamiento público y gratuito; los bienes de dominio público afectos al uso o servicio público, siempre y cuando estos últimos sean gestionados directamente por el Ayuntamiento en cuestión, es decir, que no se trate de inmuebles que hayan sido cedidos a terceras personas mediante contraprestación; los bienes de carácter patrimonial que no hayan sido objeto de ninguna cesión mediante contraprestación.

Junto a las situaciones de no sujeción al hecho imponible, comentadas en el párrafo que antecede, nos encontramos con diversos casos en los que, aunque el hecho imponible se ha realizado y la obligación tributaria resulta exigible, el legislador, de forma graciable considera que no se haga frente al pago del tributo, es decir, declara una exención. La obligación tributaria existe pero mediante ley se dispensa de soportar el gravamen.

En el caso del IBI, las exenciones se regulan en el artículo 62 del TRLRHL. De entrada, se encuentran exentos:

1. Los bienes inmuebles 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 y penitenciarios, y los del Estado afectos a la Defensa Nacional.
2. Los bienes comunales y los montes vecinales de mano común.
3. 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, los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos en virtud del artículo 16 de la Constitución Española.
4. Los de la Cruz Roja española.
5. Los inmuebles a los que sea de aplicación la exención en virtud de los convenios internacionales, en vigor, y a condición de reciprocidad, los de los Gobiernos extranjeros destinados a su representación diplomática, consular, o a sus organismos oficiales.
6. La superficie de los montes poblados con especies de crecimiento lento reglamentariamente determinadas, cuyo principal aprovechamiento sea la madera o el corcho, siempre que la densidad del arbolado sea la propia o normal de la especie de que se trate.
7. Los terrenos ocupados por las líneas de ferrocarril y los edificios enclavados en los mismos terrenos, que estén dedicados a estaciones, almacenes o a cualquier otro servicio indispensable para la explotación de dichas líneas.

Además de las situaciones de exención enumeradas supra pueden existir otras siempre que se haya solicitado la misma previamente. Es el caso de los siguientes bienes inmuebles:

1. Los que se destinen a la enseñanza por centros docentes acogidos, total o parcialmente al régimen de concierto educativo, tan sólo a la superficie afectada por el concierto educativo. En este caso la pérdida de recaudación originada en el Ayuntamiento afectado será compensada por la Administración competente, que en este caso será la Comunidad Autónoma.

2. Los declarados de manera expresa e individualizada como monumento o jardín histórico de interés cultural. En este caso para que se proclame la exención es necesario que, además de la solicitud previa, se cumplan una serie de requisitos:

- La declaración como monumento o jardín ha de realizarse mediante Real Decreto, en la forma establecida por el artículo 9 de la Ley 16/1985 de 25 de Junio, del Patrimonio Histórico Español, y han de figurar inscritos en el registro general a que se refiere su artículo 12 como integrantes del mismo, así como los comprendidos en las disposiciones adicionales, primera, segunda, y quinta de dicha ley.
- Esta exención no alcanzará a todos los bienes urbanos situados dentro del perímetro delimitativo de las zonas arqueológicas y sitios y conjuntos históricos, sino sólo y exclusivamente a los que reúnan las siguientes condiciones:
  - ❖ En las zonas arqueológicas, los incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico a que se refiere el artículo 20 de la Ley 16/1985 de 25 de Junio de Patrimonio Histórico Español.
  - ❖ En sitios o conjuntos históricos, los que cuenten con una antigüedad igual o superior a 50 años y estén incluidos en el Real Decreto 2159/1978 de 23 de Junio por el que se aprueba el Reglamento de planeamiento para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre el Régimen de Suelo y Ordenación Urbana, como objeto de

protección integral en los términos previstos en el artículo 21 de la Ley 16/1985, de 25 de Junio.

3. La superficie de los montes en que se realicen repoblaciones forestales o regeneración de masas arboladas sujetas a proyectos de ordenación o planes técnicos aprobados por la Administración forestal. Esta exención tendrá una duración de 15 años, contados a partir del periodo impositivo siguiente a aquel en que se realice su solicitud.

Puede ser que por medio de Ordenanza Fiscal se establezca una exención a favor de los bienes inmuebles de que sean titulares los centros sanitarios de titularidad pública, siempre que estén directamente afectados al cumplimiento de los fines específicos de los centros en cuestión.

De lo expuesto anteriormente deducimos que sólo se consideran exentos los bienes inmuebles que se encuentren exclusivamente en algunas de las situaciones previstas por la ley. No se puede hacer una labor interpretativa de la norma para buscar situaciones a las que extender sus efectos. No se puede usar la técnica de la analogía, la exención se reconoce por ley y se retira por ley.

Para saber que tipo de bienes son los que originan la realización del hecho imponible es necesario acudir al Real Decreto Legislativo 1/2004 de 5 de Marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Catastro Inmobiliario<sup>69</sup>. Así, siguiendo el contenido de los artículos 6 a 8 de dicho texto normativo, tienen la consideración de bienes inmuebles «la parcela o porción de suelo de una misma naturaleza, enclavada en un término municipal y cerrada por una línea poligonal que delimita, el ámbito espacial del derecho de propiedad de un propietario o de varios pro indiviso y las construcciones emplazadas en dicho ámbito, cualquiera que sea su dueño, y con independencia de otros derechos que recaigan sobre el inmueble».

---

<sup>69</sup> En adelante TRLCI. Para un estudio más profundo en la materia del Catastro y de las tasaciones y valoraciones catastrales véase: ALCAZAR MOLINA, M.G., *El Catastro en España*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Valencia, 1999. También del mismo autor, ALCAZAR MOLINA, M.G., *Valoración Inmobiliaria*, Montecorvo, Madrid, 2003.

Los bienes inmuebles se clasifican catastralmente en urbanos, rústicos y de características especiales. El carácter urbano o rústico dependerá de la naturaleza del suelo.

Se considera suelo urbano el clasificado por el planeamiento urbanístico como tal, los terrenos que tengan la consideración de urbanizables según el planeamiento y estén incluidos en sectores, así como el resto del suelo clasificado como urbanizable a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que lo desarrolle, y el que reúna las características contenidas en el artículo 8 de la Ley 6/1998 de 13 de Abril, sobre Régimen de suelo y valoraciones. También se considerarán como suelos urbanos aquellos en los que puedan ejercerse facultades urbanísticas según la legislación autonómica. No obstante, no se considerará como suelo urbano aquel que forme parte de los bienes inmuebles de carácter especial.

El suelo de naturaleza rústica es aquel que no tiene la consideración de suelo urbano, pero que tampoco puede ser integrado dentro de la categoría de bienes inmuebles de características especiales.

Respecto de los bienes de características especiales, estos conforman un grupo separado y de uso especializado integrado por suelo, construcciones, instalaciones y obras de urbanización que debido a su finalidad y funcionamiento, se consideran a efectos catastrales como un único tipo de bien. Como ejemplo de estos bienes podemos citar, entre otros, los destinados a la producción de energía eléctrica, gas y refino de petróleo, centrales nucleares, las presas, saltos de agua, embalses, aeropuertos, puertos comerciales.

### **b. Objeto de gravamen**

El IBI es un impuesto de carácter patrimonial, es decir grava la riqueza. La antigua Contribución Territorial<sup>70</sup> gravaba las rentas producidas o que se podían producir, en cambio, el IBI grava el valor de los bienes inmuebles.

No obstante, hay que tener en cuenta que es muy elevado el nivel de presión fiscal que en el ámbito impositivo español soportan los titulares de bienes inmuebles, como bien dice CASADO OLLERO, la sobreimposición existente roza asiduamente el punto en que la tributación empieza a ser considerada como confiscatoria<sup>71</sup>. No se debe olvidar, que la simple propiedad de un bien inmueble tendrá que tributar por el IBI y si se observan determinadas condiciones por el IP y por el IRPF.

Como hemos indicado supra, el IBI tiene un carácter netamente patrimonial. Así, es por esto por lo que se originan inconvenientes en cuanto a la coordinación y compatibilidad con otros impuestos en los que la propiedad o titularidad de un determinado derecho real sobre un bien inmueble es sujeta a imposición. Esto nos hace ver que todos los tributos recaen sobre una misma materia, los bienes inmuebles, constituyendo el objeto ideal de gravamen en la esfera local debido a la inamovilidad y la dificultad para ocultarlos indicando así, de manera inmediata y evidente, la riqueza<sup>72</sup>.

---

<sup>70</sup> Reconvertida en IBI cuando entro en vigor la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, Ley 39/1988 de 28 de Diciembre.

<sup>71</sup> Cfr. CASADO OLLERO, G. «Presentación» en la *Fiscalidad Inmobiliaria en la Hacienda Local*. Temas de Administración Local, CEMCI, Granada, 1990, página. 13.

<sup>72</sup> Cfr. JABALERA RODRIGUEZ, A. «Tratamiento tributario de los bienes inmuebles en la Ley Reguladora de Haciendas Locales» en *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*. Comares, Granada, 2000, página 173.

### **c. Cuantificación**

Una vez que hemos comentado la naturaleza, el hecho imponible, el tipo de bienes gravados por el impuesto y el sujeto pasivo, debemos dedicar nuestra atención al aspecto numérico del impuesto, es decir, su cuantificación.

En el IBI, la base imponible viene regulada en el artículo 65 del TRLRHL y aparece constituida por el valor catastral<sup>73</sup> de los bienes inmuebles, el cual se determinará, notificará y podrá ser impugnado de acuerdo con las normas contenidas en el TRLCI<sup>74</sup>. El valor catastral no podrá superar el valor de mercado<sup>75</sup>.

---

<sup>73</sup> Es lógico que el gravamen recaiga sobre el valor del bien y no sobre el rendimiento que se obtenga, en su caso, por el citado inmueble, ya que el IBI es un impuesto patrimonial.

<sup>74</sup> El artículo 22 del TRLCI considera que el valor catastral se determina atendiendo objetivamente y para cada inmueble a los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario y será integrado por el valor catastral del suelo y por el valor catastral de las construcciones. Para la determinación del valor catastral se tendrán en cuenta una serie de circunstancias:

- Localización del inmueble, cuales son las circunstancias urbanísticas que les afectan y si hay aptitud para la producción.
- El coste de ejecución material de las construcciones, los beneficios de la contrata, honorarios profesionales y tributos que gravan la construcción, el uso, la calidad, la antigüedad del edificio, el carácter histórico artístico.
- 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.
- Circunstancias y valores de mercado.
- Cualquier otro factor relevante que reglamentariamente se determine.

La forma más normal de determinar el valor catastral es la aplicación de la correspondiente ponencia de valores, la cual recogerá según los casos y conforme a los valores que se establezcan reglamentariamente, los criterios, los módulos de valoración, el planeamiento urbanístico y demás elementos precisos para llevar a cabo la determinación del valor catastral y se ajustará a las directrices dictadas para la coordinación de valores. Las ponencias serán de ámbito municipal salvo que por circunstancias de carácter territorial, económico, administrativo o de otra índole justifiquen una extensión territorial mayor.

<sup>75</sup> El valor de mercado será el precio más probable por el cual podría venderse, entre particulares independientes, un inmueble libre de cargas, a cuyo efecto se fijará, mediante orden de ministerio de hacienda, un coeficiente de referencia al mercado para los bienes de la misma clase.

Cuando se trate de bienes inmuebles con un precio de mercado limitado administrativamente, el valor catastral no podrá superar dicho precio.

La base liquidable del IBI consistirá en aplicar a la base imponible una reducción muy específica<sup>76</sup>, regulada en los artículos 67 a 70 del TRLRHL. En principio, y según se establece en la Disposición Transitoria 9<sup>a</sup> del TRLRHL lo dispuesto en cuanto a la reducción de la base imponible del IBI sólo será de aplicación a los inmuebles urbanos. La reducción se aplicará de oficio, durante nueve años y consistirá en un coeficiente reductor que irá disminuyendo en cuantía, año tras año, hasta su desaparición.

El tipo de gravamen aplicable a este impuesto lo regula la ley en el artículo 72 del TRLRHL. Se establecen varios tipos de gravamen en función de la clase de inmueble.

TABLA 1: TIPOS DE GRAVAMEN IBI

|        |                            | TIPOS DE GRAVAMEN |             |
|--------|----------------------------|-------------------|-------------|
|        |                            | TIPO MÍNIMO       | TIPO MÁXIMO |
| BIENES | URBANOS                    | 0.4%              | 1.10%       |
|        | RÚSTICOS                   | 0.3%              | 0.9%        |
|        | CARACTERÍSTICAS ESPECIALES | 0.6%              | 1.3%        |

Fuente: Texto Refundido Ley Reguladora Haciendas Locales

Respecto de los bienes de características especiales debemos matizar que los Ayuntamientos tienen la posibilidad de aplicar un tipo de gravamen diferenciado y alternativo al que subsidiariamente se prevé en la ley. Este tipo de gravamen oscilará entre el 0.4%, no pudiendo ser inferior y el 1.3%, no pudiendo ser superior.

Además los Ayuntamientos podrán aumentar los tipos previstos en el cuadro precedente cuando se den una serie de circunstancias. Si coexisten varias de ellas se podrá optar por aumentar el gravamen de una de las opciones o de todas ellas. La siguiente tabla nos muestra las situaciones a tener en cuenta y los puntos porcentuales.

<sup>76</sup> La reducción se aplicará sólo a los inmuebles urbanos que hayan visto incrementar su valor catastral ocasionado por unas actuaciones catastrales específicas.

TABLA 2: SITUACIONES Y PUNTOS PORCENTUALES

| SITUACIONES                                                | B. URBANOS | B. RÚSTICOS |
|------------------------------------------------------------|------------|-------------|
| Municipios capital de provincia o Comunidad Autónoma.      | 0.07%      | 0.06%       |
| Municipios con transporte público colectivo de superficie. | 0.07%      | 0.05%       |
| Municipios que soporten gastos impropios <sup>77</sup>     | 0.06%      | 0.06%       |
| Municipios con más 80% superficie de naturaleza rústica    | 0.00%      | 0.15%       |

Fuente: Texto Refundido Ley Reguladora de Haciendas Locales

Si coexisten varias de las circunstancias previstas en el cuadro anterior, el Ayuntamiento podrá optar por aumentar el gravamen por una de las opciones o por todas ellas.

Ejemplo: Una vivienda familiar en Jaén podría finalmente soportar un tipo impositivo del 0.6% que estaría conformado por un tipo mínimo del 0.4% (ver cuadro nº1) y un aumento porcentual del 0.2% derivado de las siguientes circunstancias: 0.07% por ser un inmueble situado en una capital de provincia, al que añadiremos otro 0.07% por ser un inmueble situado en un municipio donde existe transporte público colectivo de superficie, y otro 0.06% más al tratarse de un municipio que soporta más servicios de los que en realidad le corresponden. (ver cuadro nº2)

Sin que pueda exceder el tipo máximo previsto para los bienes inmuebles urbanos (1.10%) ni ser inferior al mínimo previsto, los Ayuntamientos pueden establecer tipos diferenciados para los inmuebles urbanos de uso no residencial. Si los inmuebles sirven a más de un uso, se atenderá entonces al uso de la edificación principal.

Ejemplo: Un cine en la ciudad de Jaén, al ser un inmueble con un uso no residencial, puede ser gravado por parte del Ayuntamiento con un tipo diferente a una vivienda urbana. Tener en cuenta que al tipo fijado por el Ayuntamiento habrá que añadir el 0.2% que se deriva de las circunstancias

previstas en el cuadro nº2, así que como máximo, el tipo diferenciado que puede fijar el Ayuntamiento para los bienes inmuebles urbanos no residenciales será de 0.9%.

La ley en el artículo 72 regula también otra serie de situaciones a las que es conveniente que nos refiramos.

Podemos encontrarnos con inmuebles urbanos de uso residencial pero que se encuentran desocupados de forma permanente. En estos supuestos, la ley faculta a los Ayuntamientos para que puedan exigir un recargo de hasta un 50% de la cuota líquida.

En municipios donde entren en vigor nuevos valores catastrales derivados de una valoración colectiva de carácter general, los Ayuntamientos podrán fijar durante un periodo máximo de seis años, tipos de gravamen de carácter reducido, que no podrán ser inferiores al 0.1% para los bienes urbanos ni al 0.075% para los bienes rústicos.

De todo lo expuesto en relación a los tipos impositivos deducimos que el legislador tiende a gravar de manera más elevada a los bienes inmuebles urbanos.

Esta diferenciación puede deberse al hecho de que el legislador considera que el bien rústico, en general, supone una menor capacidad contributiva que el bien inmueble urbano. Este fundamento no tiene ninguna base científica, además la mayor o menor capacidad contributiva dependerá de otra serie de factores como son el rendimiento obtenido, la localización, la extensión del inmueble. No es igual una finca tipo latifundio rústico que una vivienda urbana de tipo medio, pero comparativa y proporcionalmente, esta vivienda soporta un gravamen más elevado que la finca.

---

<sup>77</sup> Se trata de gastos ocasionados por hacer frente a más servicios de los que le corresponden al municipio en virtud del artículo 26 de la Ley 7/1985 de 2 de Abril.

Las diferencias de gravamen entre los bienes rústicos y los urbanos constituyen sin duda un tema muy controvertido e interesante, no obstante, detenernos en un estudio pormenorizado de ello escapa a nuestra visión global de las Haciendas Locales<sup>78</sup>.

Respecto a la cuota tributaria, el artículo 71 del TRLRHL contempla la existencia de dos clases de cuota, la íntegra y la líquida. La cuota íntegra se deriva de la aplicación del tipo de gravamen a la base liquidable. La cuota líquida se obtiene minorando la cuota íntegra en la cuantía de las bonificaciones previstas en la ley.

Estas bonificaciones las clasificamos en dos grupos, de un lado nos encontramos con las bonificaciones obligatorias y por otro con las bonificaciones potestativas, reguladas respectivamente en los artículos 73 y 74 del TRLRHL.

En primer lugar comentaremos brevemente las bonificaciones de tipo obligatorio:

Se reconoce el derecho a una bonificación entre un 50% y un 90% de la cuota íntegra, a solicitud del interesado, en los casos de construcciones, promociones inmobiliarias, rehabilitaciones. Los interesados en estos casos son las empresas de urbanización, constructoras, promotoras inmobiliarias. Los bienes bonificados deberán constituir el objeto propio de la actividad de estas empresas, es decir no puede tratarse de bienes que pertenezcan al inmovilizado empresarial. La bonificación no podrá superar tres ejercicios impositivos.

---

<sup>78</sup> Este tema aparece concienzudamente tratado en MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ A. «El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles» en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991, páginas 389 a 403. Aunque el estudio se realizó tras la entrada en vigor de la anterior Ley 39/1988 de 28 de Diciembre Reguladora de las Haciendas Locales, las diferencias que esta ley tiene con el actual TRLRHL en materia de tipos impositivos del IBI apenas son significativas y por lo tanto las conclusiones presentadas en su momento por el profesor GARCÍA-MONCÓ aún mantienen su vigencia.

Derecho de bonificación del 50% de la cuota integra durante los tres ejercicios siguientes a aquel en que se ha recibido de manera definitiva la calificación de viviendas de protección oficial y otras calificaciones que resulten equiparables a las mismas por las normas de las CCAA. Se concede a petición del interesado durante alguno de los tres periodos bonificados y surte efectos en el ejercicio siguiente a aquel en el que se solicita.

Bonificación del 95% de la cuota integra para los bienes rústicos de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra.

Todas las bonificaciones se regularán de forma pormenorizada en las Ordenanzas fiscales, donde se especificarán los aspectos sustantivos y formales de los mismos.

En cuanto a las bonificaciones potestativas en el artículo 74 se presentan varias situaciones en las que se faculta a los Ayuntamientos para la aplicación de las mismas.

Hay una bonificación reconocida en las Ordenanzas Fiscales de un 90% de la cuota integra a favor de bienes inmuebles urbanos que, según la legislación, se encuentren en lugares de población agrícola, ganadera, forestal, pesquera o análoga y que dispongan de un nivel de servicios inferior a otras zonas del municipio que tienen un carácter más asentado. Nos estamos refiriendo a entidades de ámbito territorial inferior al municipio como son las aldeas y los villorrios.

A la cuota integra se le podrá aplicar una bonificación que será equivalente a la diferencia positiva entre la cuota integra del ejercicio en cuestión y la cuota líquida del ejercicio inmediatamente anterior, multiplicada dicha cuota líquida por un coeficiente de incremento máximo anual de la cuota líquida que establezca la Ordenanza Fiscal para cada uno de los tramos del valor catastral.

Se podrán aplicar bonificaciones de hasta un 90% de la cuota íntegra a favor de los contribuyentes titulares de familia numerosa.

La misma bonificación del 90% de la cuota íntegra podrá ser aplicada para cada uno de los grupos de bienes que posean características especiales.

Por último podrá existir una bonificación de hasta un 50% de la cuota íntegra para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar. Esta bonificación se aplicará en las cuotas del IBI durante el tiempo en que el inmueble cuente con tal sistema y no sólo en el ejercicio correspondiente a la instalación del mismo.

Conviene volver a recordar que estas últimas bonificaciones son de tipo potestativo y que su aplicación dependerá de la voluntad de los Ayuntamientos. No obstante, esta última bonificación debería ser aplicada en todos los Municipios en aras de una mayor protección y respeto al medio ambiente.

### **Impuesto Sobre Actividades Económicas**

Se encuentra regulado en los artículos 78 a 91 del TRLRHL. Es uno de los impuestos que han de exigirse de forma obligatoria por todas las Corporaciones locales.

#### ***a. Naturaleza y hecho imponible***

Es un tributo directo de carácter real. Decimos que es un tributo directo porque recae sobre la renta o el patrimonio y no sobre el consumo y es un tributo real ya que tiene como presupuesto objetivo el mero desempeño de una actividad de tipo económico que puede ser perfectamente definida de

manera abstracta, sin que sea necesario tener en cuenta las situaciones personales del sujeto<sup>79</sup>.

Su hecho imponible se regula en el artículo 78 del TRLRHL y se constituye por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades profesionales, empresariales o de artistas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto.

A todos los efectos de este impuesto, se consideran como actividades empresariales las ganaderas con carácter independiente<sup>80</sup>, las mineras, industriales, comerciales y de servicios. En cambio, no tienen tal consideración las actividades agrícolas, las ganaderas dependientes, las forestales y las pesqueras. Por estas últimas no se entiende realizado el hecho imponible.

La actividad sometida a gravamen será aquella que se ejerza con carácter empresarial, profesional o artística y que suponga una ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos, o tan sólo uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios.

La ley contempla una serie de situaciones en las que considera que no se entiende realizado el hecho imponible, es decir, estamos ante supuestos de no sujeción y son los siguientes:

---

<sup>79</sup> La naturaleza de este impuesto ha sido analizada de forma pormenorizada por PAGES y GALTES J., Manual del impuesto sobre actividades económicas, Marcial Pons, Madrid, 1995, páginas 39 a 50.

<sup>80</sup> Se considera ganadería independiente la que se encuadre en cualquiera de las siguientes situaciones:

- Aquella que pade o se alimente fundamentalmente en tierras que no sean objeto de explotación agrícola ni forestal por el dueño del ganado.
- El que se encuentre resguardado en establos situados fuera de las fincas rústicas.
- Aquel que se desarrolle en trashumancia.
- Aquel que se alimente fundamentalmente con piensos no producidos en la finca en que se críe.

1. Enajenación de bienes integrados en el activo fijo de las empresas que hubieran figurado debidamente inventariados con una antelación mínima de dos años antes de proceder a su transmisión.
2. Venta de bienes de uso particular y privado del vendedor siempre que llevasen en el patrimonio del mismo más de dos años.
3. Venta de productos que se reciban en pago a trabajos personales o servicios profesionales.
4. Exposición de artículos con el fin exclusivo de adorno de establecimiento.
5. En los casos de venta al por menor no estará sujeta la realización de un solo acto u operación de tipo aislado.

### ***b. Objeto de gravamen***

Una vez que hemos visto cual es el hecho imponible y cuales son los supuestos de no sujeción de este impuesto, es necesario que nos planteemos las siguientes preguntas ¿Qué es lo que realmente se grava con este impuesto?, ¿Qué manifestación de capacidad económica se exterioriza por el simple hecho de ejercer una actividad económica? Parece lógico pensar que la mera realización de una actividad, en si misma considerada, no pone de manifiesto ningún indicador de capacidad económica. La idea del legislador parece que apunta hacia la consideración del simple desempeño de actividad como un requisito indispensable para la obtención de beneficios, pero en vez de someter a gravamen el resultado del ejercicio, lo cual entraría en un grave problema de doble imposición con el IRPF, lo que entiende tipificado y por lo tanto constitutivo de hecho imponible es el medio por el cual se obtienen los beneficios, es decir la actividad cotidiana de tipo económico<sup>81</sup>.

---

<sup>81</sup> Cfr. PAGÉS y GALTÉS J., cit, 1995, páginas 75-76. También sobre este mismo tema GARCÍA LUIS, T. «Impuesto Sobre Actividades Económicas» en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991, página 450 a 457. Véase también HERRERO DE MADARIAGA, J.; RANCAÑO MARTÍN A.; GONZÁLEZ SANCHEZ, G.: *Impuesto Sobre Actividades Económicas. Normativa básica y doctrina administrativa concordada*. Comares, Granada, 1994.

De todos los impuestos de titularidad local, la última reforma financiera ha afectado de manera especial al IAE. Ha sido una modificación de este impuesto que ha obedecido a criterios de carácter político más que a motivos de índole financiero.

Como hemos indicado con anterioridad, la reforma de la hacienda local, sobre todo en lo que afecta al impuesto de actividades económicas obedece a criterios más políticos que de carácter financiero o económico<sup>82</sup>, por lo tanto en vez de considerar una exención tan amplia en este impuesto más acertado hubiese sido permitir una deducción en la cuota del IRPF o del IS en la misma cantidad que se pagase por el IAE y así los Ayuntamientos no hubiesen perdido una vía de financiación de gran importancia<sup>83</sup>.

### **c. Cuantificación**

En relación a la cuantificación de este impuesto hemos de destacar que se rompe la estructura clásica presente en la mayor parte de los impuestos. No nos encontramos con una base imponible a la que se aplique un tipo de gravamen y se obtenga una cuota, sino que ésta última se obtiene mediante la aplicación de las tarifas del impuesto y los coeficientes y bonificaciones previstos en el TRLRHL y en su caso por las Ordenanzas fiscales propias de cada Ayuntamiento. Las tarifas del impuesto se establecerán siguiendo las pautas comprendidas en el artículo 85 del TRLRHL, fijando las cuotas mínimas y las instrucciones para su aplicación y aprobándose mediante Real Decreto Legislativo.

---

<sup>82</sup> No obstante, debemos constatar que el 18 de Julio de 2005 se firmó un Acuerdo sobre Medidas Urgentes de Financiación Local entre el Gobierno y la FEMP mediante el cual las CCLL recibirán un total de 120 millones de Euros como compensación adicional por la modificación del IAE. Estos 120 millones de Euros se suman a los 611 millones que el gobierno calculó que sería la compensación en materia de IAE.

<sup>83</sup> Sobre la pérdida de la autonomía financiera de las CCLL con la reforma del IAE, véase LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: «La evolución de la doble imposición en relación al Impuesto sobre Actividades Económicas», en *Nueva Fiscalidad*, nº1, 2004, páginas 9 y siguientes, y del mismo autor véase también «La cifra de negocios frente a la renta en la articulación del Impuesto sobre Actividades Económicas», en *Crónica Tributaria*, nº110, 2004, páginas 9 y siguientes.

Estas tarifas se fijarán de acuerdo con las siguientes bases:

1. «El contenido de las actividades gravadas se delimitará de acuerdo con las características de los sectores económicos, tipificándolas, con carácter general, mediante elementos fijos que deberán concurrir en el momento del devengo del IAE». La redacción de esta base muestra una gran vaguedad y se otorga un amplio margen de discrecionalidad al gobierno ya que no se deja claro que ha de entenderse por contenido de una actividad ni cuales son los elementos fijos que han de considerarse con carácter general.
2. «Los epígrafes y las rúbricas que clasifiquen las actividades sujetas se ordenarán con arreglo a la Clasificación Nacional de Actividades Económicas» regulada por el RD 1560/1992, de 18 de Diciembre y que ha sido modificado por el RD 330/2003 de 14 de Marzo.
3. «Determinación de aquellas actividades o modalidades de estas a las que por su escaso rendimiento económico se les señale la cuota cero». Realmente en esta base lo que se está indicado es una exención de carácter objetivo para aquellas actividades que generen escaso rendimiento.
4. Las cuotas resultantes de la aplicación de las tarifas no podrán exceder del 15% del beneficio medio presunto de la actividad gravada, y en su fijación se tendrá en cuenta, además de las características propias del sector económico, la superficie del local en el que se realice la actividad gravada.
5. «Las tarifas del impuesto podrán fijar cuotas provinciales o nacionales indicando las condiciones en que las actividades podrán tributar por ellas y fijando su importe y teniendo en cuenta el ámbito espacial respectivo». Dada la territorialidad del impuesto, una empresa que realice la misma actividad en varios municipios mediante locales situados en cada uno de ellos debe pagar la cuota correspondiente en cada uno de estos municipios, por ello es por lo que se prevé que el Gobierno pueda fijar cuotas de carácter provincial o nacional y pagando la que corresponda se habilite para el ejercicio de la actividad en el espacio geográfico que corresponda.

La cuota mínima municipal corresponde recaudarla a los Ayuntamientos en cuyo término municipal se haya desarrollado la actividad que la genera. Las cuotas de carácter provincial se recaudarán por la Delegación Provincial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en cuyo ámbito territorial tenga lugar la realización de las actividades correspondientes. Las cuotas nacionales se exigirán por la Delegación Provincial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en cuyo ámbito territorial tenga su domicilio el sujeto pasivo.

Hemos indicado en líneas anteriores que la cuantía del impuesto se fijará en atención a las tarifas y a los coeficientes y bonificaciones.

En relación a los coeficientes, el TRLRHL establece la aplicación de dos, el coeficiente de ponderación y el coeficiente de situación. El primero de ellos, el coeficiente de ponderación se regula en el artículo 86 del TRLRHL, indicando este precepto que sobre las cuotas municipales, o en su caso provinciales o nacionales que fijen las tarifas del impuesto se aplicará un coeficiente de ponderación, determinado en relación con el importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo. Recordar que aquellos sujetos pasivos con una cifra neta de negocios inferior a un millón de Euros están exentos.

TABLA 3: DETERMINACIÓN DEL COEFICIENTE DE PONDERACIÓN

| IMPORTE NETO 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 negocios               | 1.31        |

Fuente: Texto Refundido Ley Reguladora de Haciendas Locales

La referencia a la cifra neta de negocios del sujeto pasivo se entenderá realizada al conjunto de todas las actividades ejercidas por éste.

Sobre las cuotas del impuesto ya ponderadas los Ayuntamientos podrán establecer una escala de coeficientes de situación atendiendo a la categoría de la calle en que radique el local donde se ejercita la actividad tal y como prevé en el artículo 87 del TRLRHL. Este coeficiente tendrá un valor mínimo de 0.4 y un valor máximo de 3.8. No obstante para una aplicación justa del coeficiente, en todo municipio existirán como mínimo dos categorías de calles y como máximo nueve categorías, no pudiendo aplicarse este coeficiente en los supuestos en los que sólo exista una categoría de calle. Las categorías se diferenciarán de la inferior y de la superior en un valor que no podrá ser inferior a 0.10

Al igual que en el IBI, en este impuesto también existen bonificaciones obligatorias y potestativas que se aplicarán sobre la cuota del impuesto. Ambas clases de bonificaciones se regulan en el artículo 88 del TRLRHL. Obligatoriamente se aplicarán las siguientes:

1. Las cooperativas, las uniones, federaciones y confederaciones de aquellas y las sociedades agrarias de transformación, tendrán la bonificación del 95% de la cuota que se prevé en el artículo 33 apartado 4a de la ley 20/1990 de 19 de Diciembre por el que se aprueba el Régimen fiscal de Cooperativas.
2. Al término del periodo de exención de los dos ejercicios siguientes al inicio de nueva actividad profesional previsto en el TRLRHL, se aplicará una bonificación del 50% de la cuota durante los cinco años siguientes.

Además de estas dos bonificaciones de tipo obligatorio, las Ordenanzas Fiscales de los Ayuntamientos podrán establecer otras bonificaciones de carácter potestativo como las siguientes:

1. En los casos en que la cuota sea de índole municipal, y sólo para los sujetos pasivos que gocen de exención de los dos primeros ejercicios impositivos por inicio de actividad empresarial, se podrá aplicar una bonificación del 50% de la cuota, durante los cinco años posteriores al término de la exención, en este caso ponderada y modificada por los coeficientes de ponderación y de situación. Tiene que tratarse de una actividad iniciada ex novo, es decir, no puede haberse desempeñado anteriormente bajo otra titularidad ni derivarse de una fusión, escisión, ni ampliación de negocio aportando nuevas actividades al mismo.
2. Existirá también una bonificación de hasta el 50% por creación de empleo que se aplicará tan sólo a los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que hayan aumentado su plantilla de trabajadores con contrato indefinido en relación con el ejercicio anterior. La bonificación se aplicará sobre la cuota que ya haya sido beneficiada con las bonificaciones comentadas anteriormente, obligatorias y potestativa, si es que resultan aplicables.
3. Los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal tendrán una bonificación de hasta el 50% en los casos en que utilicen sistemas de aprovechamiento de energías renovables o sistema de cogeneración. Se aplicará sobre la cuota que resulte de aplicar, si procede, las bonificaciones comentadas anteriormente.
4. Por último existirá una bonificación de hasta el 50% de la cuota que resulte una vez se hayan aplicado las bonificaciones a que hubiere lugar, siempre que se trate de sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y obtengan una renta o un rendimiento neto de actividad económica negativo o inferior al previsto en las Ordenanzas Fiscales.

## **Impuesto Sobre los Vehículos de Tracción Mecánica**

A continuación dedicaremos nuestra atención al último de los impuestos que obligatoriamente tienen que exigir los municipios. El TRLRHL dedica a este impuesto los artículos 92 a 99.

La fiscalidad que rodea el automóvil ha sido siempre muy controvertida, la opinión de la mayor parte de la doctrina tributaria<sup>84</sup>, a la que nos unimos, llega a la conclusión de que los vehículos soportan un elevado grado de presión fiscal puesto que sobre un mismo objeto recaen multitud de impuestos como son el IVA, los derechos a la importación de la Renta de Aduanas, Impuestos especiales en la modalidad de hidrocarburos y el IVTM. Este impuesto no fue creado *ex novo* por la anterior LRHL puesto que sustituyó al anterior Impuesto sobre Circulación de Vehículos que aparecía regulado en el Rdleg 781/1986 de 18 de Abril por el que se aprobó el último Texto Refundido sobre el Régimen Local<sup>85</sup>.

### ***a. Naturaleza y hecho imponible.***

La naturaleza del IVTM se deduce del artículo 92 del TRLRHL donde explícitamente se define como un impuesto con carácter directo y patrimonial ya que lo que se grava es la titularidad del contribuyente sobre un determinado bien. Es además un impuesto real puesto que para la realización del hecho imponible no se tiene en cuenta ningún elemento de carácter subjetivo o personal del titular del vehículo.

El hecho imponible del impuesto se regula en el artículo 92 del TRLRHL y consiste en la titularidad de vehículos de tracción mecánica aptos para circular por vías públicas. Se entiende que un vehículo es apto para circular

---

<sup>84</sup> Cfr. RODRIGO RUIZ, M.A. «Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica» en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo II, Lex Nova, Valladolid, 1991, página 117.

<sup>85</sup> En adelante TRRL.

cuando haya sido matriculado en los registros públicos correspondientes y no haya causado baja en los mismos.

Leyendo atentamente el artículo 92 del TRLRHL, deducimos que para que el hecho imponible se entienda realizado es necesario que se cumplan tres requisitos, el primero de ellos exige la condición de titular del vehículo<sup>86</sup>, en segundo lugar tiene que tratarse de un elemento de tracción mecánica, por lo tanto las bicicletas, triciclos y carretas no cumplirían con esta condición, y tiene que estar en condiciones de aptitud para circular por una vía pública así que es necesario que se encuentre matriculado, que cuente con el correspondiente permiso de circulación y no haya causado baja en los registros respectivos.

En este mismo artículo, en el apartado tercero se contemplan una serie de supuestos en los que se declara la no sujeción a los mismos. Por lo tanto aunque parezca que el hecho imponible se ha desarrollado y generado la obligación, la ley no lo considera así y por lo tanto no nace la obligación tributaria.

Se encuentran en esta situación:

1. Los vehículos que hayan causado baja en los Registros respectivos por antigüedad del modelo pero que puedan ser autorizados para circular de manera excepcional con ocasión de exposiciones, concentraciones o carreras en los que sólo participen los de su naturaleza.
2. Los remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica con una carga útil que no sea superior a 750Kg.

Las exenciones de este impuesto se encuadran en el artículo 93 del TRLRHL, así estarán exentos del impuesto:

1. Los vehículos oficiales del Estado, CCAA y Entidades Locales adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana. Se entiende que el resto de los vehículos oficiales que no se adscriban a estos dos servicios no gozarán de exención, dando lugar a una discriminación carente de toda justificación.
2. Los vehículos de las representaciones diplomáticas, oficinas consulares, agentes diplomáticos y funcionarios consulares de carrera que tengan acreditación en España y que sean súbditos de los respectivos países, siempre que los vehículos estén externamente identificados y que exista reciprocidad por parte del otro Estado.
3. Los vehículos para los que esta exención se prevea en los tratados y convenios internacionales.
4. Las ambulancias y demás vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria o traslado de heridos o enfermos.
5. Los vehículos para personas de movilidad reducida y los matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo siempre y cuando mantengan estas circunstancias. La exención afectará a un solo vehículo por persona y es necesario que el minusválido titular lo sea en un grado igual o superior al 33%. La minusvalía ha de acreditarse mediante certificado expedido por el Tribunal Médico competente. Esta exención se concede previa solicitud del interesado justificando cumplir los requisitos necesarios para su disfrute.
6. Los autobuses, microbuses, y demás vehículos destinados o adscritos al servicio de transporte público urbano siempre que tengan una capacidad que exceda de nueve plazas, incluida la del conductor. Por lo tanto la exención no afectará al transporte de viajeros por carretera, ni al transporte escolar.
7. Los tractores, remolques, semirremolques y maquinaria provistos de Cartilla de Inspección Agrícola. Esta exención se concede previa

---

<sup>86</sup> La condición de titular del automóvil se presta a debate, la ley sólo nos habla de titularidad pero no entra a distinguir entre propietario, usuario, poseedor, arrendatario.

solicitud del interesado justificando cumplir los requisitos necesarios para su disfrute.

### ***b. Objeto de gravamen***

En este impuesto se somete a gravamen la posesión de un patrimonio, evidenciado por la titularidad de un automóvil e indicador de una capacidad económica.

### ***c. Cuantificación***

Siguiendo con la estructura del impuesto procedemos a comentar los elementos de cuantificación. Al igual que sucede con el IAE y a diferencia del IBI, en este impuesto la cuota no se obtiene aplicando el tipo de gravamen a la base imponible monetaria sino que se deriva de un cuadro de tarifas, parámetro regulado en el artículo 95 del TRLRHL

TABLA 4: TIPOLOGÍA DE VEHÍCULOS Y TARIFAS APLICABLES

| POTENCIA Y CLASE DE VEHÍCULOS                             | CUOTA € |
|-----------------------------------------------------------|---------|
| <b>TURISMOS</b>                                           |         |
| De menos de ocho caballos fiscales                        | 12.62   |
| De 8 hasta 11.99 caballos fiscales                        | 34.08   |
| De 12 hasta 15.99 caballos fiscales                       | 71.94   |
| De 16 hasta 19.99 caballos fiscales                       | 89.61   |
| De 20 caballos fiscales en adelante                       | 112.00  |
| <b>AUTOBUSES</b>                                          |         |
| De menos de 21 plazas                                     | 83.30   |
| De 21 a 50 plazas                                         | 118.64  |
| De más de 50 plazas                                       | 148.30  |
| <b>CAMIONES</b>                                           |         |
| De menos de 1.000kg de carga útil                         | 42.28   |
| De 1.000kg a 2.999kg de carga útil                        | 83.30   |
| De más de 2.999kg a 9.999kg de carga útil                 | 118.64  |
| De más de 9.999Kg de carga útil                           | 148.30  |
| <b>TRACTORES</b>                                          |         |
| De menos de 16 caballos fiscales                          | 17.67   |
| De 16 a 25 caballos fiscales                              | 27.77   |
| De más de 25 caballos fiscales                            | 83.30   |
| <b>REMOLQUES Y SEMIRREMOLQUES</b>                         |         |
| De más de 750kg y menos de 1.000kg de carga útil          | 17.67   |
| De 1.000kg a 2.999kg de carga útil                        | 27.77   |
| De más de 2.999kg de carga útil                           | 83.30   |
| <b>OTROS VEHÍCULOS</b>                                    |         |
| Ciclomotores                                              | 4.42    |
| Motocicletas hasta 125 centímetros cúbicos                | 4.42    |
| Motocicletas de más de 125 hasta 250 centímetros cúbicos  | 7.57    |
| Motocicletas de más de 250 hasta 500 centímetros cúbicos  | 15.15   |
| Motocicletas de más de 500 hasta 1.000centímetros cúbicos | 30.29   |
| Motocicletas de más de 1000 centímetros cúbicos           | 60.58   |

Fuente: Texto Refundido Ley Reguladora de Haciendas Locales

Las tarifas citadas en la tabla supra pueden ser objeto de modificación en los Presupuestos Generales del Estado. Los Ayuntamientos podrán incrementar estas cuotas mediante un coeficiente previsto en sus Ordenanzas Fiscales, dicho coeficiente podrá ser genérico o diferente para cada una de las categorías previstas, pero nunca podrá ser superior a 2.

Sobre la cuota, ya sea incrementada o no, en función de si los Ayuntamientos han aplicado el coeficiente, se podrán aplicar las bonificaciones que en su caso prevean las Ordenanzas Fiscales. Estas bonificaciones tendrán carácter potestativo para el Ayuntamiento y pueden ser las siguientes:

1. Hasta el 75% en función del uso de carburantes que consuma el vehículo y en función del impacto ambiental de dicho carburante.
2. Hasta el 75% en función de las características de los motores y su incidencia en el medio ambiente.
3. Bonificación del 100% para los vehículos históricos o que posean más de 25 años contados desde la fecha de fabricación o en su defecto desde su matriculación.

Para finalizar con este impuesto simplemente comentar que el periodo impositivo coincide con el año natural y que se devenga el primer día del año. Las cuotas se prorratearán trimestralmente si no se cumple el año natural completo.

Con el estudio del IVTM se ha finalizado el comentario de la trilogía impositiva obligatoria que ha de exigirse en todos los municipios. Quedan dos impuestos, de carácter potestativo como son el ICIO y el IIVTNU, a ellos me voy a referir a continuación.

### **Impuesto Sobre Construcciones Instalaciones y Obras**

Se trata de un impuesto creado *ex novo* por la anterior LRHL del que no existía ningún tipo de precedente en el régimen local.<sup>87</sup> El actual TRLRHL regula sus aspectos básicos en cuatro artículos desde el 100 hasta el 103.

Es un impuesto potestativo, por lo tanto su recaudación quedará al arbitrio y voluntad de los municipios y es un impuesto de carácter indirecto, a diferencia de los que hasta ahora hemos venido comentando. Al ser un impuesto indirecto, no se somete a gravamen la renta o el patrimonio, se está gravando el consumo o el tráfico de bienes. Hay que dejar patente que

---

<sup>87</sup> Si observamos el sistema tributario de los países de nuestro entorno, constatamos que no existe un impuesto similar. No existen evidencias en Francia, Portugal e Italia.

este impuesto es el único de la esfera municipal al que se le reconoce naturaleza indirecta.

***a. Naturaleza y hecho imponible.***

El TRLRHL en el artículo 100 regula la naturaleza y el hecho imponible, estableciendo, como hemos indicado que es un impuesto indirecto y que constituye el hecho imponible, la realización dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtener la correspondiente licencia y cuya expedición corresponda al Ayuntamiento de la imposición.

En el mismo precepto se declara la no sujeción al impuesto de determinadas construcciones y obras cuyo dueño sea el Estado, CCAA o Entidad Local y sean destinadas a servicio público o tengan la categoría de bien público.

Dos son los elementos que se precisan para que se realice el hecho imponible y por lo tanto surja la obligación tributaria. De un lado la propia construcción y por otro lado la condición de que la obra exija la correspondiente licencia municipal. Lógicamente podrá deducirse que aquellas obras para las que no se necesite licencia no estarán sometidas a gravamen<sup>88</sup>.

***b. Objeto de gravamen:***

El impuesto tiene como objeto una manifestación directa de la capacidad contributiva del sujeto pasivo demostrada por la posibilidad de realizar obras, instalaciones y construcciones. No obstante, autores como CORS

---

<sup>88</sup> Cfr. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. «El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras». en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo II, Lex Nova, Valladolid, 1991, página 39.

MEYA<sup>89</sup> sostienen que el ICIO no muestra ninguna capacidad económica especial que justifique su actuación.

Como bien indica el autor citado supra, «al margen de la calificación jurídica o económica del índice de riqueza que se grava, estamos ante un gravamen que pretende gravar las rentas utilizadas en la adquisición de un bien o en la recepción de un servicio, ya se llame construcción, instalación u obra»<sup>90</sup>. Este impuesto se circunscribe a un resultado determinado, la obra, la construcción, pero no tiene por objeto gravar el rendimiento generado por estas obras sino que lo realmente sometido a imposición es el valor real y efectivo del bien realizado.

### ***c. Cuantificación.***

Volvemos en este impuesto a encontrarnos el esquema clásico de cuantificación derivándose la cuota del impuesto de la aplicación del tipo de gravamen a la base imponible.

La base imponible de este impuesto viene establecida por el coste real y efectivo de la construcción, en definitiva, el coste de ejecución material de la obra. No forman parte de la base imponible ni el IVA de los materiales, ni las tasas ni precios públicos satisfechos, ni honorarios de profesionales, mano de obra, beneficio empresarial, ni ninguna otra prestación de carácter patrimonial que no derive estrictamente del coste de ejecución material.

El tipo de gravamen aplicable se deja a la voluntad de cada Ayuntamiento pero se fija el límite superior ya que no puede exceder del 4%.

---

<sup>89</sup> Cfr. CORS MEYA, F. X., «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y obras» en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993, página 836.

<sup>90</sup> Cfr. CORS MEYA, F. X., *cit.* página 841

A la cuota pueden aplicarse bonificaciones de carácter potestativo si así se prevé en las Ordenanzas Fiscales. En caso afirmativo se aplicarán las siguientes bonificaciones:

1. Hasta un 95% para las construcciones declaradas de especial interés o utilidad municipal al concurrir determinadas circunstancias sociales, históricas, culturales. Esta declaración le corresponderá al Pleno de la Corporación.
2. Hasta un 95% para aquellas construcciones en las que se incorporen sistemas de aprovechamiento térmico. Esta bonificación se aplicará, si procede a la cuota minorada, en su caso, por la bonificación anterior.
3. Una bonificación de hasta un 50% en construcciones vinculadas al fomento de inversiones privadas en infraestructuras. Esta bonificación se aplicará, si procede a la cuota minorada, en su caso, por las bonificaciones anteriores.
4. Una bonificación de hasta un 50% en construcciones calificadas como protección oficial. Esta bonificación se aplicará, si procede a la cuota minorada, en su caso, por las bonificaciones anteriores.

### **Impuesto Sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana.**

Es uno de los tributos más antiguos de la Hacienda local y uno de los que más amplia y variada problemática jurídica presenta. Es otro impuesto potestativo, y aunque no es de exacción obligatoria, es uno de los que más cuantía genera a los Ayuntamientos que deciden exigirlo.

Su origen más remoto se encuentra en Inglaterra y de allí se extendió a Norteamérica y al resto de los países de Europa occidental, su fundamento basado en la justicia consistía en gravar la riqueza de un terreno generada

como consecuencia de obras costeadas por todos los vecinos de un municipio<sup>91</sup>.

Comúnmente conocido como el impuesto de plusvalías, el TRLRHL regula este impuesto en los artículos 104 a 110. Se trata de un impuesto directo<sup>92</sup> ya que somete a gravamen una renta o un patrimonio, concretamente lo que se grava en este impuesto es una renta indicativa de una capacidad económica.

#### ***a. Naturaleza y hecho imponible.***

El hecho imponible se constituye por el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos y se pone de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

Un incremento de valor es algo que se va generando con el tiempo, es una situación que no se consume en si misma, sino que se va alimentando de forma continuada, por eso se está ante un hecho con carácter duradero. Si nos fijamos en la segunda parte del hecho imponible, la transmisión del terreno, ya no estamos ante un hecho duradero sino totalmente instantáneo.

No se considera sujeto al impuesto el incremento que se genere como consecuencia de la transmisión de terrenos rústicos, ni tampoco el que se ponga de manifiesto como consecuencia de la aportación de bienes y

---

<sup>91</sup> Cfr. HERNÁNDEZ LAVADO, A. «El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana» en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo II, Lex Nova, Valladolid, 1991, página 59.

<sup>92</sup> No obstante autores como CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I. consideran que se trata de un tributo de naturaleza indirecta. En este sentido véase, CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: *Ingresos tributarios municipales (Ordenanzas Fiscales del Ayuntamiento de Cáceres)*, Cámara Oficial de Comercio e Industria, Cáceres, 1989, página 379.

derechos de los cónyuges a la sociedad ganancial o en casos de disolución de la misma.

En el artículo 105 del TRLRHL se contemplan una serie de exenciones, quedando exentos del cumplimiento de la obligación tributaria los incrementos de valor generados en las siguientes actuaciones:

1. Constitución y transmisión de derechos de servidumbre.
2. Transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como conjunto Histórico-Artístico, o hayan sido declarados individualmente de interés general siguiendo el procedimiento regulado en la Ley 16/1985 de 25 de Junio de Patrimonio Histórico Español, cuando sus propietarios acrediten que han realizado a su cargo obras de mejora, rehabilitación, conservación. La regulación pormenorizada de esta exención quedará plasmada en la correspondiente ordenanza fiscal.
3. Se contempla exención de los incrementos de valor generados por la actuación del Estado, CCAA, Entidades Locales a las que pertenezca el municipio, así como los Organismos Autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las CCAA y de dichas entidades locales.
4. «Se contempla exención de los incrementos de valor generados por la actuación del municipio de la imposición y demás entidades locales integradas o en las que se integre dicho municipio, así como sus respectivas entidades de derecho público de análogo carácter a los Organismos Autónomos del Estado». Llegados aquí debemos plantearnos la siguiente pregunta ¿Puede quedar un municipio sujeto a sus propios tributos?. La respuesta lógicamente ha de ser negativa, por lo tanto al no estar los entes públicos sujetos a sus propios tributos, lo más adecuado es que esta situación se considere como un supuesto de no sujeción.
5. Se contempla exención de los incrementos de valor generados por la actuación de las instituciones que tengan la calificación de

benéficas o benéfico-docentes de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 49/2002 de 23 de Diciembre de Régimen Fiscal de las Entidades sin ánimo de lucro y de los Incentivos Fiscales del Mecenazgo.

6. Se contempla exención de los incrementos de valor generados por la actuación de las entidades gestoras de la Seguridad Social y las Mutualidades de previsión social reguladas en la ley 30/1995, de 8 de Noviembre, de Ordenación y Supervisión de Seguros Privados.
7. «Se contempla exención de los incrementos de valor generados por la actuación de los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto a los terrenos afectos a éstas». En las concesiones de este tipo nunca existe la propiedad del terreno por parte del concesionario, por lo tanto no puede quedar su actuación sometida al impuesto y por ello pensamos que es más adecuado considerarlo como un supuesto de no sujeción.
8. Se contempla exención de los incrementos de valor generados por la actuación de la Cruz Roja.
9. Se contempla exención de los incrementos de valor generados por la actuación de las personas o entidades a las que se les haya reconocido la misma de acuerdo con lo previsto en tratados o convenios internacionales.

### ***b. Objeto de gravamen.***

El objeto sobre el que se establece la imposición que estamos analizando es el incremento de valor de los terrenos urbanos, constituyendo un índice directo de la capacidad económica, pero matizamos que, para el legislador, dicho aumento de valor es obtenido de forma pasiva por el obligado tributario.

### ***c. Cuantificación.***

Este es otro de los impuestos en los que podemos encontrar la estructura clásica cuantificadora, es decir, base imponible, tipo de gravamen, cuota tributaria.

En cuanto a la base imponible, en el artículo 107 del TRLRHL, se identifica a la misma con el incremento de valor ocasionado con la realización del hecho imponible y experimentado a lo largo de 20 años. La base imponible se determinará en función del valor del terreno en el momento del devengo que será el que tengan los inmuebles a efectos del IBI, es decir, el valor catastral.

Cuando se trate de un derecho real de goce o disfrute o de un derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, la base imponible será el valor catastral del terreno pero se establecerá módulo de proporcionalidad derivado de las normas propias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que se fijará en la escritura.

En el caso de expropiaciones forzosas la base imponible consistirá en el valor catastral del terreno aunque el justiprecio recibido resulte una cantidad mayor.

Sobre el valor del terreno al momento de devengo se aplicará un porcentaje anual determinado por cada Ayuntamiento y sin que pueda exceder de los límites siguientes:

- Periodo de uno a cinco años: 3.7%
- Periodo de hasta diez años: 3.5%
- Periodo de hasta 15 años: 3.2%
- Periodo de hasta 20 años: 3%.

Estos porcentajes se aplicarán en el caso de la transmisión de terrenos sobre el valor del mismo en el momento del devengo; en el caso de la constitución o transmisión de derechos reales de goce y dominio sobre la parte del valor del terreno que represente el valor de estos derechos calculados según las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; en el caso del derecho de elevación de planta sobre la parte del valor del terreno que represente el módulo de proporcionalidad previsto en la escritura; y en el caso de expropiaciones forzosas sobre la parte del justiprecio que represente el valor del terreno, a no ser que el justiprecio esté por debajo del valor del terreno, aplicándose entonces sobre el justiprecio.

Estos porcentajes podrán ser modificados por la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

El tipo de gravamen aplicable a la base imponible (valor catastral del terreno incrementado por el porcentaje) será fijado por cada Ayuntamiento, sin que pueda exceder del 30%.

La cuota íntegra del impuesto se obtiene tras la aplicación del tipo de gravamen a la base imponible.

La cuota líquida se obtiene tras aplicar a la cuota íntegra una bonificación del 95% de la misma cuando la transmisión de terrenos o de derechos reales de goce y disfrute se realice a título lucrativo y mortis causa a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges, los ascendientes y adoptantes. Esta bonificación podrá ser regulada por medio de Ordenanzas Fiscales.

## **Impuesto Municipal Sobre Gastos Suntuarios: Aprovechamientos de Cotos de Caza y Pesca**

El amparo legal de este impuesto lo encontramos en la disposición transitoria sexta del TRLRHL, la cual considera que los Ayuntamientos podrán exigirlo exclusivamente en la modalidad en la que se graven los aprovechamientos de cotos de caza y pesca<sup>93</sup>. La regulación pormenorizada de esta modalidad la encontramos en el artículo 372 apartado d) del TRRL.

### **a. Naturaleza y hecho imponible**

Este impuesto puede entenderse como un impuesto potestativo sobre el gasto. Como bien establecen autores como CORS MEYA<sup>94</sup> y BANALOCHE<sup>95</sup> puede ser considerado como un impuesto directo puesto que se grava la obtención de una renta derivada del aprovechamiento de la caza y de la pesca. No obstante hay otras posiciones como la de FERNÁNDEZ JUNQUERA<sup>96</sup> que propugnan que lo que en realidad se está gravando es el uso que se permite hacer del coto, el cual se mide por el aprovechamiento y que por lo tanto estamos ante un impuesto indirecto.

El hecho imponible lo encontramos regulado, por remisión del TRLRHL, en el artículo 372 apartado d) del TRRL. Dicho precepto dispone que el IMGS se exija por el «aprovechamiento de los cotos privados de caza y pesca, cualquiera que sea la forma de explotación o disfrute de dichos aprovechamientos. Para los conceptos de coto privado de caza y pesca se

---

<sup>93</sup> El resto de las modalidades de este impuesto dejaron de tener vigencia el día 1 de Enero de 1991.

<sup>94</sup> CORS MEYA, F.J., «El principio de capacidad económica y los Impuestos Municipales en su situación actual» en *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, vol. XIV, núm. 42, septiembre-diciembre de 1984, página 476.

<sup>95</sup> BANALOCHE, J., «Impuesto sobre Gastos Suntuarios» en *Revista de Economía y Hacienda Local*, vol. VII, núm. 20, mayo-agosto de 1977, página 104.

<sup>96</sup> FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., «El Impuesto sobre gastos suntuarios», *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993, página 943.

estará a lo que disponga la legislación administrativa específica en dicha materia».

La caza y la pesca son actividades que se enmarcan dentro del volumen de competencias que el Estado ha transferido a las CCAA tal y como se desprende del artículo 148 apartado 1 subapartado 11 del texto constitucional. No obstante las CCAA, respecto de la caza y de la pesca, tan sólo desarrollan algunos aspectos de índole secundaria, valiéndose para todas las demás circunstancias de la legislación estatal.

La lectura del artículo 372 d) del TRRL nos indica que el hecho imponible se entenderá realizado cuando estemos ante cotos de caza y pesca que tengan carácter privado, por lo tanto cualquier otro tipo de terreno físico o lugar que no sea privado y en el que se practique la caza y la pesca no dará lugar a la obligación tributaria.

#### ***b. Objeto de gravamen.***

Este impuesto grava un aprovechamiento específico que evidencia la presencia de una capacidad contributiva de tipo especial, la característica de especial se debe a que no es una capacidad que se manifieste en el aprovechamiento en si mismo considerado sino en la potencialidad real de piezas de caza y de pesca que tiene dicho terreno. En definitiva, no importa que se cace o se pesque algo, puesto que en realidad este no es el objeto del impuesto, lo que sí conforma el impuesto es la posibilidad real que tiene la finca de caza y de pesca<sup>97</sup>.

**c. Cuantificación:**

La base imponible de este impuesto se regula en el artículo 374 apartado d) del TRRL, y consiste en el valor del aprovechamiento cinegético o piscícola.

**3. TRIBUTOS ESTATALES****A Impuesto de la Renta de las Personas Físicas**

El impuesto que grava la renta de las personas físicas constituye en todo el sistema tributario la clave del ordenamiento que regula las relaciones entre la Hacienda Pública y los contribuyentes. Actualmente el panorama normativo de este impuesto lo constituyen la Ley 35/2006 de 28 de Noviembre del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y el Real Decreto 439/2007 de 30 de Marzo por el que se aprueba el reglamento del IRPF. Su regulación la comparten de forma parcial, tanto el Estado como las CCAA.

**a. Naturaleza y hecho imponible.**

Estamos ante un impuesto directo, de naturaleza personal y carácter subjetivo, que grava la renta de las personas físicas, de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares, inspirado en el principio de progresividad. Decimos que es un impuesto directo puesto que se aplica sobre la renta generada por el contribuyente. Tiene carácter subjetivo porque tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente a la hora de cuantificar la obligación tributaria. Tiene carácter progresivo porque el tipo de gravamen aplicable aumenta en proporción al aumento de la renta que se somete a gravamen. Además es un impuesto

---

<sup>97</sup> Cfr. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., «El Impuesto sobre Gastos Suntuarios» *Tratado de*

que se cede parcialmente a las CCAA pero no sólo en su producto sino también en cuanto a la normativa del mismo, actualmente en un 33%, pudiendo establecer el gravamen autonómico o deducciones en la cuota autonómica.

El hecho imponible se regula en el artículo 6 de la LIRPF y consiste en la obtención de determinados rendimientos por el contribuyente durante el periodo impositivo. Estos rendimientos son los que se deriven del trabajo personal, del capital mobiliario o inmobiliario, de las actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales y las rentas imputadas. Cualquier otro rendimiento obtenido por el contribuyente no debe dar lugar al nacimiento de la obligación tributaria al no entenderse realizado el hecho imponible. Un ejemplo clásico de estas rentas lo encontramos en aquellas que se derivan de situaciones sometidas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ya que todo lo que tributa por éste no lo hace por el IRPF y viceversa.

#### ***b. Objeto de gravamen.***

En el artículo 2 del TRLIRPF se contempla el objeto de este impuesto, y no es otro que la obtención de renta por el contribuyente. Lo que el legislador busca gravar es la capacidad económica puesta de manifiesto con la obtención de renta. Pero si somete a gravamen la renta obtenida en su totalidad, no se estará midiendo realmente la riqueza real del obligado tributario. De esta forma, lo que realmente constituye el objeto de este impuesto es el conjunto de los rendimientos obtenidos pero cuando tienen el carácter de disponibles, es decir una vez que se haya minorado en el importe de los gastos que se han obtenido para su consecución y una vez tenidas en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente.

### **c. Cuantificación.**

La base imponible de este impuesto está constituida por el importe de la renta disponible del contribuyente, la cual supone la medición de la capacidad económica.

La base imponible es el resultado de un largo proceso de cuantificación, que consiste en determinar el importe de la renta del periodo impositivo partiendo de un sistema de integración de resultados positivos y negativos derivados de cada uno de los rendimientos que constituyen el hecho imponible y posteriormente aplicarle el mínimo personal o familiar por descendientes.

Sobre la base imponible se aplicarán las reducciones a las que el contribuyente tenga derecho según sus circunstancias personales y así obtendremos la base liquidable.

A esta base liquidable se le aplicarán los tipos de gravamen estatal y autonómico<sup>98</sup> que se encuentran recogidos en las escalas fijadas en los artículos 63 y 74 de la LIRPF. Ambas escalas son fiel reflejo del principio de progresividad propugnado en el artículo 31 de nuestra Carta Magna, de modo que a medida que aumenta la base liquidable aumenta el tipo de gravamen aplicable.

De la operación matemática descrita en el párrafo anterior, se derivan tanto la cuota íntegra estatal como la cuota íntegra autonómica. El legislador estatal y el autonómico permiten la aplicación de una serie de deducciones<sup>99</sup>

---

<sup>98</sup> Debemos recordar que el IRPF es un impuesto que se encuentra cedido a las CCAA en un 33%. Dicha cesión tiene alcance normativo, es decir, no sólo se cede el 33% del producto recaudado por este impuesto sino también las competencias legislativas en esta porción cedida.

<sup>99</sup> Las deducciones se derivan de la realización de determinadas actividades que el legislador considera merecedoras de tutela y protección. Respecto de la cuota íntegra estatal, las deducciones que se le aplican las encontramos en el artículo 68 de la LIRPF y son las siguientes:

- Deducción por inversión en vivienda habitual.

en sus cuotas respectivas obteniendo así las cuotas líquida estatal y líquida autonómica, las cuales se sumarán y se obtendrá de esta forma la cuota líquida total del impuesto. Sobre esta cuota líquida total se practicarán una serie de minoraciones derivadas de la deducción por doble imposición de dividendos y doble imposición internacional; de las retenciones, ingresos a cuenta y demás pagos fraccionados; del impuesto satisfecho en el extranjero por sociedad sujeta al régimen de transparencia fiscal internacional; de impuestos que procedentes de la explotación de derechos de imagen sujetos a imputación en el IRPF; de las cuotas satisfechas, retenciones, e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes en los casos en los que el contribuyente haya adquirido esta condición por cambio de residencia. El resultado de practicarle a la cuota líquida total minoración por una o varias de las circunstancias descritas será la cuota diferencial. El resultado de la misma podrá ser positivo, en cuyo caso la cantidad resultante deberá ponerse a disposición de la Hacienda Pública, o negativo, solicitando entonces esta cantidad a la Hacienda Pública.

- 
- Deducciones en actividades económicas.
  - Deducción por donativos
  - Deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla.
  - Deducción por actuaciones para la protección del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial.
  - Deducción por cuenta ahorro-empresa.

En cuanto a la cuota integra autonómica las deducciones que se aplicarán se establecen en el artículo 77 de la LIRPF, y así nos encontramos:

- El tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual.
- El 33% del importe total de las deducciones previstas para la cuota integra estatal y que hemos enumerado anteriormente.
- El importe de las deducciones establecidas por la CA respectiva en el ejercicio de las competencias previstas en la Ley 21/2001, de 27 de Diciembre por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las CCAA de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Para un estudio más pormenorizado y profundo de esta materia véase: LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. *Las deducciones en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas*. Lex Nova, Valladolid, 2001. También sobre el mismo tema MARTÍN QUERALT, J. «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas II» en *Manual de Derecho Tributario: Parte especial*. Aranzadi; Navarra, 2004, páginas 191 a 206. Véase además HERRERO DE MADARIAGA, J.; RANCAÑO MARTÍN, A.; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, G.: *Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto Sobre el Patrimonio. Normativa básica y doctrina administrativa concordada*. Comares, Granada, 1994. También de interés PEÑA VELASCO, G. de la: «La propiedad inmobiliaria en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas» en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº75, 1992, páginas 441 y siguientes.

## **B. Impuesto Sobre la Renta de los no Residentes**

En nuestro ordenamiento jurídico y tributario la tributación de las rentas obtenidas por las personas físicas o jurídicas que no tienen residencia española ha adolecido de una regulación sistemática y coherente. Tan sólo existían unos pocos artículos relativos al tipo de gravamen aplicable. Además las normas generales y propias de impuestos como el IRPF o el IS no aportaban ninguna solución a las rentas obtenidas por los no residentes, es más, se generaban más dudas y situaciones conflictivas si se tenían en cuenta dichas normas.

Este panorama no podía ignorarse durante mucho más tiempo y en una sociedad moderna e internacional, con relaciones comerciales y económicas transfronterizas era necesario adoptar medidas que favoreciesen el intercambio económico y que no causasen perjuicio en las arcas estatales.

Los primeros cambios se produjeron en los albores de la década de los años 80 y se plasmaron en el Reglamento del IS de 1982, que dedicaba al tema de los contribuyentes no residentes una parte muy importante de su articulado. No obstante, aunque la intención era buena, esta norma planteó diversos conflictos<sup>100</sup>, el primero de ellos era bastante obvio ya que sólo podía ser de aplicación a las personas jurídicas que no tenían residencia fiscal en España, además sus normas carecían del rango necesario<sup>101</sup>.

Tanto la anterior Ley 18/1991 de 6 de Junio del IRPF y la Ley 43/1995 de 27 de Diciembre del IS regularon con rigor y profundidad la materia de rentas de los no residentes, no obstante todavía se apreciaban algunas lagunas en la coordinación que debería existir entre los dos impuestos. Es por ello que se creó mediante la Ley 41/1998 de 9 de Diciembre el llamado

---

<sup>100</sup> La mayor parte de los conflictos planteados por el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 se dirimieron con la promulgación del Real Decreto Ley 24/1982 de 29 de Diciembre, que fue convertido con posterioridad en la Ley 5/1983 de 29 de Junio.

<sup>101</sup> Cfr. TEJERIZO LÓPEZ, J.M. «El Impuesto sobre la Renta de los no Residentes» en *Manual de Derecho Tributario: Parte especial*. Aranzadi; Navarra, 2004, página 346.

Impuesto de la Renta de los no Residentes<sup>102</sup>. Desde ese momento el impuesto se ha ido afianzando y puliendo y por ello ha sido objeto de continuas modificaciones que culminaron refundidas en la actual regulación del impuesto mediante el Real Decreto Legislativo 5/2004 de 5 de Marzo por el que se aprueba el TRLIRNR, el Reglamento que lo desarrolla es el Real Decreto 1776/2004 de 30 de Julio.

#### **a. Naturaleza y hecho imponible.**

En relación a este tema debemos dejar patente la existencia de dos modalidades dentro de este impuesto que dependerá de la actuación en nuestro territorio con o sin establecimiento permanente<sup>103</sup>.

Si el tributo recae sobre no residentes que actúen en nuestro en nuestro país a través de un establecimiento permanente podemos considerar que tiene un carácter directo, periódico, objetivo y personal. En cambio, si el tributo se exige a sujetos no residentes que no actúan por medio de establecimiento permanente en el territorio español lo consideraremos como directo, instantáneo, objetivo y real.

También hemos de tener en cuenta la distinción que se produce en relación al país de residencia propio de estos contribuyentes. Si no se posee residencia española pero sí se es residente de alguno de los países de la UE, debemos tener en cuenta el contenido de los preceptos 56 y 58 del Tratado

---

<sup>102</sup> En adelante IRNR.

<sup>103</sup> Por establecimiento permanente entendemos cualquier lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza total o parcialmente su actividad. En relación al concepto de establecimiento permanente, BAENA AGUILAR, dispone que tiene su origen en el ámbito del derecho internacional tributario, y puede definirse como la delegación en un determinado país, con fines económicos de una empresa que reside en otro Estado distinto. Engloba una serie de bienes y medios, tanto materiales como personales que carecen de capacidad jurídica propia, y que sirven de fundamento físico a los negocios que un empresario o profesional que no es residente en un país mantiene o realiza en este Estado. Cf. BAENA AGUILAR, A: *La obligación real de contribuir en el IRPF*, Aranzadi, Pamplona, 1994, páginas 123 y ss. Sobre este mismo tema véanse JUAN PEÑALOSA, J.L. «Cuestiones de fiscalidad internacional» en *Crónica Tributaria*, nº46, 1983, páginas 108; y LÓPEZ ESPADAFOR, C.Mª. *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, cit, páginas 119.

de Roma<sup>104</sup>. El primero de estos artículos destaca la prohibición de la adopción de medidas que obstaculicen la movilidad de capitales, a tenor de esto debemos destacar que precisamente las leyes tributarias podrían ser consideradas como medidas coactivas de la libre circulación de capitales. Pero por otro lado, en el artículo 58 apartado 1º nos encontramos con una excepción a la norma general anteriormente comentada, y es que precisamente los Estados de la UE pueden adoptar leyes fiscales que favorezcan a sus residentes, pero siempre y cuando dichos postulados no supongan una discriminación arbitraria o un obstáculo encubierto al intercambio y a la libre circulación de capitales<sup>105</sup>.

Para poder respetar al máximo los postulados establecidos por el Tratado de la UE, las normas españolas han adoptado las siguientes medidas:

- Los residentes de países de la UE gozarán de cuantiosas exenciones en cuanto a las rentas obtenidas en territorio español.
- Se establece la posibilidad de que un no residente en España pero sí en cualquier otro país de la UE pueda optar por tributar por el IRPF en lugar de por el IRNR siempre y cuando obtenga en territorio español la mayor parte de sus rentas.

En relación a los no residentes procedentes de terceros países, acudiremos a las medidas establecidas en los Convenios Internacionales o bien al principio de reciprocidad, teniendo ambos mecanismos su reflejo en las reglas del IRNR.

El hecho imponible de este impuesto se halla en la obtención de rentas en el territorio español por una persona física o jurídica que no es residente en el mismo.

---

<sup>104</sup> Según la numeración prevista en el Tratado de Amsterdam.

<sup>105</sup> El Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas ha dictado una abundante jurisprudencia en la materia, sentando algunas bases doctrinales sobre el tema, véase en este sentido TEJERIZO LÓPEZ, J.M. «El Impuesto sobre la Renta de los no Residentes» cit, páginas 347 a 350.

**b. Objeto de gravamen.**

Como bien indica su nombre el IRNR tiene su fundamento en el gravamen sobre la renta y esa misma premisa se postula en el artículo 1 del TRLIRNR. Es decir, se somete a imposición la capacidad económica puesta de manifiesto en territorio español por una persona no residente.

**c. Cuantificación.**

En el análisis de esta cuestión debemos volver a tener presente la distinción entre las rentas que se obtienen por mediación de establecimiento permanente y las que se obtienen obviando dicha intermediación, ya que la determinación de la base imponible y de la cuota tributaria será diferente para uno y otro caso.

El TRLIRNR regula en el Capítulo III el tratamiento establecido para las rentas que se obtienen mediante establecimiento permanente<sup>106</sup> y, en su artículo 18, remite para la determinación de la base imponible al régimen general fijado para el IS. No obstante, a esta cláusula genérica se presentan algunas excepciones como la aplicación de las normas del IRPF cuando la renta se ha obtenido a través de un establecimiento permanente que pertenece a un ente sin personalidad jurídica constituido fuera de España y en dicho ente confluyan socios físicos residentes o no y socios jurídicos, puesto que si sólo se tratase de personas jurídicas acudiríamos directamente a las reglas del IS.

Aunque acudamos al régimen general del IS para la estimación de la base imponible, es necesario que tengamos en cuenta una serie de matizaciones y peculiaridades. Así, las operaciones y relaciones que se realicen entre el

---

<sup>106</sup> En materia de cuantificación conviene tener presente que en el Estado español los establecimientos permanentes de personas jurídicas no residentes están obligados a llevar un régimen de contabilidad separada referida sólo y exclusivamente a la actividad que se realice y a los bienes patrimoniales afectos a la misma. Cfr. TEJERIZO LÓPEZ, J.M. «El Impuesto sobre la Renta de los no Residentes» cit, páginas 373.

establecimiento permanente y la sede matriz no residente, entre establecimientos permanentes de la misma sociedad principal situados en Estados distintos, o con sociedades que pertenezcan al mismo grupo, se valorarán al precio de mercado. Además, no tendrán la consideración de deducibles los gastos que en concepto de cánones, intereses, comisiones realice el establecimiento permanente al ente matriz, o a otros establecimientos permanentes del mismo grupo de empresas. Tampoco se pueden estimar como deducibles los intereses y las cargas financieras de la entidad matriz no residente de la que depende el establecimiento permanente.

En cambio, si podemos considerar que tienen carácter deducible aquellos gastos de dirección y administración de tipo general que tengan reflejo en los estados contables del establecimiento, existiendo constancia de los mismos mediante memoria informativa presentada con la declaración y siempre que la imputación se haya realizado de forma racional y continuada.

Podemos apreciar también la posibilidad que se otorga el establecimiento permanente de compensar las bases imponibles negativas con las positivas que se generen por las rentas afectas a dicho establecimiento permanente. Es decir, lo que ha de evitarse es la compensación entre bases imponibles positivas y negativas que pertenezcan a distintos establecimientos permanentes de una misma empresa matriz no residente.

En cuanto a la cuota íntegra derivada de las rentas que se obtienen por intermediación de un establecimiento permanente el cálculo de la misma se obtendrá de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen del 35% exceptuando las actividades de investigación y explotación de hidrocarburos en las que el tipo aplicable será del 40%.

Además el TRLIRNR contempla un gravamen adicional del 15% cuando las rentas que se hayan obtenido a través del establecimiento permanente se

transfieran fuera de España. Esta exacción se aplicará sólo sobre las cantidades que realmente se hayan transferido. Se obvia el gravamen complementario cuando el establecimiento permanente pertenezca a una empresa principal residente en otro Estado de la UE, o bien el Estado español haya suscrito el correspondiente convenio para evitar la doble imposición con el Estado al que pertenece la empresa central y exista un tratamiento recíproco con España.

En relación a las rentas que se obtienen sin establecimiento permanente, la norma reguladora dedica el Capítulo IV al tratamiento de las mismas.

De un modo genérico, tal y como se observa en el artículo 24 apartado 1 del TRLIRNR, la base imponible estará formada por el importe íntegro de los rendimientos obtenidos, remitiendo para el cálculo de los mismos al régimen comprendido en el TRLIRPF. En el mismo artículo 24 se contemplan una serie de circunstancias específicas en las que la base imponible se obtiene mediante un sistema distinto.

Tal es el caso de las prestaciones de servicios y asistencia técnica derivada de los contratos de ingeniería de las actividades o explotaciones económicas, en los que la base imponible se obtiene mediante el cálculo de la diferencia entre los rendimientos íntegros que se han generado y los gastos de personal justificados así como los gastos de material y de suministros siempre que exista factura justificativa. En el caso de los rendimientos derivados de operaciones de reaseguros, la base imponible quedará constituida por la cifra de las primas cedidas, mediante reaseguro,<sup>107</sup> al reasegurador no residente. En relación a las ganancias patrimoniales y las imputaciones de renta por inmuebles, la base imponible se determinará de acuerdo con el régimen previsto en el TRLIRPF.

---

<sup>107</sup> Por reaseguro entendemos el contrato mediante el cual una compañía aseguradora toma a su cargo, total o parcialmente, un riesgo ya cubierto por otra compañía aseguradora, pero sin que se modifique lo estipulado entre la primera compañía que tomó el seguro y el cliente.

Para el cálculo de la cuota tributaria el proceso a seguir se contempla en el artículo 25 del TRLIRNR, sobre la base imponible se aplicará un gravamen de carácter genérico del 25%. No obstante, podemos encontrarnos con algunas situaciones especiales en las que se modifica el tipo impositivo al alza, como es el caso de las ganancias patrimoniales a las que se grava en un 35%, o a la baja, tal y como se observa en la percepción de rendimientos derivados de operaciones de reaseguros (1'5%), entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero cuyos buques o aeronaves "toquen" el territorio español (4%), trabajos de temporada (2%). Las deducciones que se aplican a la cuota tributaria son escasas y taxativas, ya que tan sólo se puede minorar la cuota por los donativos realizados, las retenciones soportadas y las cantidades ingresadas a cuenta.

#### ***d. Gravamen especial sobre los bienes inmuebles de entidades no residentes.***

En el TRLIRNR observamos la regulación de una exacción especial que recae sobre bienes inmuebles de personas jurídicas que no son residentes en territorio español. Este gravamen obedece más a motivos de coherencia y de orden del sistema impositivo que de tipo recaudatorio. Tal y como indican TEJERIZO LÓPEZ y TOMÉ MUGURUZA el fin principal de esta obligación es castigar la tenencia de bienes inmuebles en España a través de figuras societarias instrumentales que no residan en nuestro país. La penalización se produce porque en la mayor parte de las situaciones estas sociedades tienen su residencia en paraísos fiscales obstaculizando la labor de control e imposición de posibles rentas derivadas de las operaciones inmobiliarias realizadas<sup>108</sup>.

Este gravamen es fijo y se aplica sobre el valor catastral del inmueble. Las condiciones en las que la exacción se desarrolla son totalmente objetivas y

---

<sup>108</sup> Cfr. TOMÉ MUGURUZA, B. «Obligación real de contribuir», en AA.VV, *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 1996. Citado por TEJERIZO LÓPEZ, J.M. «El Impuesto sobre la Renta de los no Residentes» cit, página 382.

el tipo de gravamen aplicable es del 3%, independientemente de los beneficios obtenidos por la sociedad no residente.

En defecto del valor catastral, la base imponible quedará conformada por el más elevado de los siguientes valores, o bien el valor comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio de adquisición del inmueble.

#### **D. Impuesto Sobre el Patrimonio.**

Sin duda la nota más significativa y curiosa de este Impuesto es su vida paralela con la democracia y con la Constitución Española de 1978. La primera manifestación efectiva de este impuesto se contempla en la Ley 50/1977 de 14 de Noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma del Sistema Tributario, al amparo de la cual se alumbró el entonces Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio Neto de las Personas Físicas. No obstante, pensando en la necesidad de someter a gravamen la riqueza patrimonial de los individuos que integran una comunidad, en los albores del siglo pasado, se realizaron algunos intentos de implantación de un impuesto que cumpliera con la finalidad perseguida, pero el resultado no tuvo la repercusión esperada, quedando todos los esfuerzos plasmados en proyectos circunscritos al ámbito local<sup>109</sup>.

El Impuesto sobre el Patrimonio nació con carácter extraordinario y transitorio quedando pendiente su configuración definitiva, la cual se produjo de manera efectiva con la promulgación de la vigente Ley 19/1991 de 6 de Junio, sobre el Impuesto sobre Patrimonio.

---

<sup>109</sup> Nos estamos refiriendo al Proyecto de 1907 de Impuesto complementario y supletorio sobre el Patrimonio en el ámbito de la Hacienda Local, al Proyecto de 1915 de Contribución General sobre el Patrimonio. Cfr. GARCÍA MORENO, A. «El Impuesto sobre el Patrimonio» en *Manual de Derecho Tributario: Parte especial*. Aranzadi; Navarra, 2004, página 440.

**a. Naturaleza y hecho imponible.**

Estamos ante un Impuesto directo, de naturaleza personal, estrictamente individual, con lo cual se prohíbe por ley cualquier intento de tributación de carácter conjunto, de aplicación exclusivamente a las personas físicas.

Es además un impuesto que cede a las CCAA, junto al importe de la recaudación líquida obtenida, la competencia normativa de alguno de los elementos que lo integran, tales como el mínimo exento, el tipo de gravamen aplicable, bonificaciones y deducciones en la cuota, sin embargo, ésta no es una competencia que las CCAA hayan ejercitado abundantemente.

El hecho imponible de dicho impuesto viene conformado por la titularidad, en el momento del devengo, de la masa patrimonial neta, entendiéndose que constituyen la misma todos los bienes y derechos de contenido económico sustrayéndose cargas, gravámenes, deudas y obligaciones de índole personal.

De todos los elementos que configuran el hecho imponible, sin duda el referente a la titularidad es el que ocupa un lugar destacado en la redacción normativa de este impuesto. Así, en el artículo 7 de la ley de IP se fijan las reglas para la atribución de los elementos patrimoniales, considerando que los bienes y derechos se vincularán a los sujetos pasivos según las normas de titularidad jurídica que son aplicables a cada situación y en atención a los indicios aportados por los sujetos pasivos o descubiertos por la Administración.

Como bien indica GARCÍA MORENO<sup>110</sup>, si comparamos las normas del IRPF con las del IP se deduce que «a diferencia de lo que ocurre con la individualización de las rentas en el IRPF, en el IP la atribución de los bienes

---

<sup>110</sup> Cfr. GARCÍA MORENO, A. «El Impuesto sobre el Patrimonio» en *Manual de Derecho Tributario: Parte especial*. Aranzadi; Navarra, 2004, página 445.

y con ella la obligación de tributar por el impuesto, es la que en cada caso, se desprenda de las normas de derecho civil que regulan la titularidad jurídica. Por lo tanto resultan de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en el Código Civil en relación con el régimen económico del matrimonio y en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia».

Junto a la titularidad clara y efectiva de un conjunto de bienes por parte del sujeto pasivo, tenemos que hacer referencia a las presunciones de titularidad. Éstas juegan a favor de la Administración, otorgándole dispensa para realizar pruebas de titularidad cuando se produzcan dichas situaciones. La primera de las presunciones la encontramos en el artículo 3 párrafo 2º de la ley de IP, así, se entenderá que forman parte del patrimonio del sujeto pasivo los bienes y derechos que le hubiesen pertenecido antes del devengo siempre que no se pueda acreditar la transmisión o la pérdida patrimonial.

Otra presunción nos la encontramos en el artículo 7 de la ley de IP y consiste en que cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración Tributaria considerará como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público.

Además de las presunciones existen otras situaciones en las que la titularidad de un bien o derecho de la masa patrimonial ofrece algún tipo de duda. Tal es el caso de las adquisiciones de bienes o derechos con precio aplazado o con reserva de dominio por parte del anterior titular. En estos supuestos la vinculación de un bien o derecho con su titular se efectúa según la regla genérica del derecho civil, que establece que una persona es propietaria de un bien o derecho cuando sobre éstos concurren título y modo, aunque el pago del bien se haya aplazado, y que se continúa siendo

propietario de un bien o derecho si sobre éste se ha realizado una reserva de dominio aunque ya físicamente no se posea dicho bien<sup>111</sup>.

### **b. Objeto de gravamen.**

Cómo bien dispone el artículo 1 párrafo 1º de la ley IP constituye el patrimonio neto de la persona física el conjunto de los bienes y derechos de contenido económico de los que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor y las deudas y obligaciones personales de las que deba responder.

Con el IP se alcanzan una serie de objetivos primordiales en el ámbito tributario puesto que se logra someter a gravamen la masa patrimonial del sujeto pasivo indicativa de una especial capacidad económica.

GARCÍA MORENO pone de manifiesto que la «mera existencia de un patrimonio personal es susceptible de someterse a gravamen con absoluta independencia de las rentas que puedan obtener sus titulares como resultado de su explotación productiva»<sup>112</sup> Por lo tanto se produce una separación entre la riqueza considerada como el cómo el conjunto de la globalidad del patrimonio y los rendimientos o rentas que se deriven del mismo.

El IP cumple asimismo con una función de complementariedad respecto del IRPF ya que se tiende a diferenciar la tributación de las rentas que se derivan del capital de las rentas que se derivan del trabajo, siendo más

---

<sup>111</sup> Resulta interesante conocer cómo se integran y valoran estos bienes dentro de la masa patrimonial. En el caso de las adquisiciones con precio aplazado, el titular, que es el nuevo adquirente, lo integra en su base imponible por su valor integro aunque considerará como deuda minorando el valor la cantidad que se ha dejado aplazada. Cuando se trata de transmisiones con reserva de dominio el vendedor integra en su base imponible el valor total del bien pero también incluirá como deuda el importe que ha cobrado al comprador.

<sup>112</sup> Cfr. GARCÍA MORENO, A. «El Impuesto sobre el Patrimonio» en *Manual de Derecho Tributario: Parte especial*. Aranzadi; Navarra, 2004, página 441.

elevado el gravamen que soportan las primeras, produciéndose entonces una discriminación de efectos positivos.

### **c. Cuantificación.**

En la cuantificación de este Impuesto apreciamos nuevamente la presencia de la clásica estructura presente en la mayor parte de nuestro sistema fiscal. Así, sobre la Base Imponible se aplicarán las deducciones necesarias para obtener la Base Liquidable y posteriormente someterse a la escala de gravamen, obteniendo de esta forma la cuota tributaria.

La Base Imponible de este impuesto engloba todo el Patrimonio Neto del sujeto pasivo, estando formado por el valor de todos los bienes y derechos de los que es titular dicho sujeto, minorados en el importe de las cargas, gravámenes, deudas y obligaciones personales que disminuyan su valor. No obstante las deudas han de ser afectas a los bienes sometidos a gravamen, es decir, no se tienen en cuenta las que se derivan de la adquisición de bienes y derechos exentos.

En la norma que regula este impuesto se establecen detalladamente los criterios para realizar la valoración aplicable tanto a los bienes y derechos como a todos los elementos que disminuyen su valor<sup>113</sup>.

---

<sup>113</sup> Los criterios de valoración dependerá del tipo de bien ante el que nos encontremos:

- Bienes Inmuebles: independientemente de su consideración como rústicos o urbanos, se computarán por el mayor valor de entre los siguientes: valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos como es el caso del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y el precio de adquisición, tal y como se reconoce en el artículo 10 de la LIP. También por ley se fijan otros criterios de valoración para aplicar a bienes inmuebles que se encuentran en una situación especial, tal y como es el caso de los inmuebles en construcción, los inmuebles adquiridos para su aprovechamiento por turnos o de forma temporal y los inmuebles arrendados antes de la entrada en vigor del RD 2/1985.

En el caso de los inmuebles en construcción estos se valoran por el valor del solar pero incrementado en el importe de las cantidades que efectivamente se hayan invertido en la construcción hasta la fecha de devengo.

En el caso de los bienes adquiridos por el sistema de aprovechamiento en multipropiedad o por turnos hay que tener en cuenta si la participación que detentan supone una verdadera adquisición de la titularidad del inmueble aunque sea a efectos parciales. Si esto es así se acudirá al criterio general definido para los bienes

## E. Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones

Existen determinadas situaciones en las que una persona física o jurídica adquiere de forma gratuita un elemento patrimonial haciendo que el legislador se sitúe en una disyuntiva. De un lado, pueden considerarse dichas adquisiciones gratuitas como incrementos de patrimonio y por lo tanto tributar en el IRPF, en el IS o en el IRNR, o de otro lado, pueden gravarse estas situaciones de forma independiente. El sistema que sigue nuestro ordenamiento tributario podemos decir que es mixto, de una parte las adquisiciones gratuitas que realizan las personas jurídicas quedan gravadas por el IS o por el IRNR. Pero si dichas adquisiciones las realiza una persona física, éstas no se someten a gravamen por el impuesto que grava su renta, sino que se gravan por el ISD.

---

inmuebles en el artículo 10 de la LIP, pero si no se adquiere la titularidad el valor del bien será el del precio de adquisición del certificado o título representativo de los mismos. Cuando se trate de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico, el valor que se tendrá en cuenta será el precio de adquisición.

En cuanto a los inmuebles arrendados antes del RD 2/1985 la ley establece que se tomará el menor de los dos siguientes: el resultado de capitalizar el 4% de la renta obtenida en el arrendamiento o el derivado de la aplicación del artículo 10 de la LIP.

- Elementos afectos a la actividad empresarial o profesional: se tomará en cuenta su valor contable, que se obtiene por la diferencia entre el activo y el pasivo, pero con una excepción, los bienes inmuebles ya que estos siguen la regla comentada anteriormente.
- Los depósitos bancarios se valoran por el valor que resulte más elevado de entre los siguientes: el saldo medio del último trimestre o el saldo en el momento del devengo.
- En los valores negociables en Bolsa el valor tomado a efectos del impuesto será el que corresponda con la negociación media del último trimestre del año. Este valor de negociación media será publicado por el Ministerio de Economía y Hacienda en cada año.
- Los valores representativos de cesión de capitales propios a terceros no negociados en mercados organizados se tomarán por su valor nominal.
- Para las acciones y participaciones no negociadas en mercados secundarios se tendrá en cuenta el valor teórico según balance si la entidad ha sido objeto de un proceso auditor. En caso contrario, en defecto de auditoria, se tomará el mayor de los siguientes valores: nominal, teórico según balance, el resultado de capitalizar al 20% el beneficio medio de los últimos ejercicios.
- En los seguros de vida el valor otorgado a efectos del IP es el valor de rescate que tengan en el momento de devengo. El valor de rescate es la cantidad que recupera una compañía de seguros cuando se cancela una póliza antes de que se produzca su vencimiento. Si el contrato suscrito no concede el derecho de rescate no será necesario incluir dicho valor en el IP.

El ISD es un impuesto que debe entenderse desde la óptica finalista, ya que como ponen de manifiesto autores como GARCÍA GÓMEZ se trata de un impuesto que apenas tiene importancia recaudatoria, que obedece a razones de tipo extrafiscal y que tiene un cierto componente “ético” al contribuir a evitar un excesivo grado de concentración y acumulación de riqueza<sup>114</sup>. Por lo tanto, puede afirmarse que este impuesto tiene una connotación de redistribución de la riqueza ya que al detraer en cada adquisición gratuita un porcentaje de la misma a favor de la Hacienda Pública se evita una acumulación excesiva de la riqueza en las mismas manos.

El ISD se regula por la ley 29/1987, de 18 de Diciembre del ISD y por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de Noviembre por el que se aprueba el Reglamento que la desarrolla.

#### **a. Naturaleza y hecho imponible**

El ISD es un impuesto directo, personal, subjetivo, instantáneo y progresivo que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por las personas físicas derivados de la adquisición gratuita de bienes y derechos, ya sea por actos *inter vivos*, en cuyo caso estaríamos ante una donación, o por actos *mortis causa*, en cuyo caso estaríamos ante una herencia o un legado.

Este impuesto se exige en todo el territorio nacional, sin perjuicio de lo dispuesto en los regímenes tributarios forales de Concierto y de Convenio. En Navarra y en el País Vasco el impuesto es de normativa autónoma, pero en el resto de las CCAA de régimen común estamos ante un impuesto cedido, alcanzando la cesión normativa a la cuantía del patrimonio preexistente del contribuyente y los coeficientes multiplicadores, la tarifa

---

<sup>114</sup> Cfr. GARCÍA GÓMEZ A., J. «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones» en *Manual de Derecho Tributario: Parte especial*. Aranzadi; Navarra, 2004, página 392.

del impuesto, las reducciones en la base imponible y las deducciones y bonificaciones.

El hecho imponible de este impuesto aparece regulado en el artículo 3 de la LISD, según el cual se someten a gravamen las adquisiciones de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio y las adquisiciones de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e *inter vivos*. Para evitar situaciones de doble imposición entre impuestos estatales debemos destacar que todos los incrementos patrimoniales puestos de manifiesto en el gravamen del ISD no quedarán sometidos al IRPF:

Al ser un impuesto de naturaleza personal existen dos maneras de contribuir dependiendo de la residencia habitual del contribuyente. Por obligación personal tributan aquellas personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, haciéndolo por la totalidad de los bienes independientemente del lugar geográfico en que se encuentren los mismos. En cambio, por obligación real se encuentran gravados las personas físicas que no tienen residencia habitual en territorio español pero que adquieren bienes y derechos a título de herencia en nuestro territorio.

#### ***b. Objeto de gravamen.***

Como indica el artículo 1 de la LISD el objeto de gravamen de este impuesto se encuentra en los incrementos de patrimonio obtenidos de forma gratuita o lucrativa por las personas físicas.

La sucesión hereditaria debe ser entendida, más que como derecho a suceder, como derecho a transmitir la propiedad por herencia, fomentando así el espíritu de ahorro de los ciudadanos. El incremento de patrimonio que se genera con esta práctica se ha considerado desde tiempos de Keynes como un hecho imponible que justifica claramente una imposición, pero el

panorama ha cambiado en nuestros días y cada vez son más las voces que se alzan en contra del mismo y a favor de su supresión<sup>115</sup>.

### **c. Cuantificación**

En la cuantificación de este impuesto debemos distinguir por un lado las adquisiciones *mortis causa* y por otro las adquisiciones *inter vivos*.

En las adquisiciones *mortis causa*, la base imponible de este impuesto está constituida por el valor neto del incremento patrimonial derivado de la adquisición gratuita sometida a gravamen. El valor neto se deriva del valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas deducibles. No estamos ante un impuesto que grave el patrimonio del causante de forma conjunta e indivisa, lo que se somete a gravamen es la parte individual que se adjudica a cada causahabiente o heredero.

El caudal hereditario aparece conformado por todos los bienes y derechos que conforman el patrimonio del causante, teniendo en cuenta que también se considerarán parte del mismo aquellos que aunque fueron transmitidos durante la vida del testador pueda constatarse de forma fehaciente que se transmitieron con la clara intención de eludir el pago del impuesto. Es decir que sobre determinados bienes se establece la presunción de que todavía forman parte del patrimonio del testador y por lo tanto forman parte de la masa hereditaria.

Estas presunciones tienen su justificación en evitar que el causante anticipe la sucesión transmitiendo en vida los bienes que integran su patrimonio, y posibilitando de esta forma la adquisición de los mismos por los herederos, para que soporten una carga tributaria inferior a la que correspondería si tales bienes se hubiesen incorporado a la herencia debido a la progresividad

---

<sup>115</sup> Cfr. «Impuestos sin puesto» en <http://www.notariado.org/publicaciones/escritura/numeros/16/1.htm><http://www.notariado.org/publicaciones/escritura/numeros/16/1.htm> 14/12/2006.

del impuesto. Por ello no se producirá la adición de los bienes o derechos transmitidos con anterioridad al fallecimiento en aquellas situaciones en las que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados consista en una cantidad superior a la que se derive al aplicar el ISD. Si por el contrario lo que se pague por el Impuesto sobre Transmisiones resulta ser inferior al correspondiente ISD, será éste el que se aplique, pero podrá deducirse lo que se haya pagado por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Del valor real de los bienes y derechos deben deducirse las cargas o gravámenes, deudas y gastos. Con relación a las cargas, tienen que establecerse de forma directa sobre los bienes y derechos y realmente han de disminuir su valor. De forma expresa, la ley del ISD establece que serán deducibles las deudas tributarias del causante y las de la Seguridad Social que se satisfagan por los herederos o por los albaceas del caudal hereditario. En cuanto a los gastos serán deducibles los de litigio, siempre que el testamento o la sucesión intestada se encuentren en esta situación. Los de última enfermedad si se han satisfecho por los herederos y los de entierro y funeral del causante, siempre que guarden la debida proporción con el caudal hereditario y sean consecuentes con los usos y costumbres del lugar.

Para finalizar en la determinación de la base imponible de las adquisiciones mortis causa, después de haber formado el patrimonio del causante, junto con las presunciones que se hayan traído al caudal hereditario si hubiese sido necesario, y tras haber practicado la deducción de las cargas, deudas y gastos, se procederá a determinar el importe de la base imponible individual. En el caso en el que exista un único heredero la adquisición individual de éste coincidirá con el total del caudal hereditario, pero si existen varios herederos el importe de las participaciones hereditarias se realizará en función de una cuota ideal de reparto y no en función de los bienes que realmente se le adjudiquen cuando se reparta la herencia.

En las transmisiones gratuitas *inter vivos*, es decir en las donaciones, la base imponible quedará constituida por el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, calculándose éste del mismo modo que en las adquisiciones *mortis causa*.

En el cálculo de la base liquidable, volvemos a distinguir entre las adquisiciones *mortis causa* y las adquisiciones *inter vivos*. En el caso de las sucesiones, la base liquidable resulta de aplicar una serie de reducciones a la base imponible.

No debemos olvidar que estamos ante un impuesto que se encuentra cedido a las CCAA por lo que junto con las reducciones de la ley estatal, también nos encontraremos con reducciones que han establecido las CCAA en función de su capacidad normativa, que consistirán en una mejora de las reducciones estatales o en reducciones propias. Las reducciones estatales se aplican en función del grado de parentesco, de minusvalía y edad del heredero y en función del tipo de bien que se hereda, empresa familiar, vivienda habitual del causante<sup>116</sup>.

En el ámbito de las donaciones, también nos encontramos con reducciones estatales que aplicadas a la base imponible determinan la base liquidable y en igual sentido las CCAA pueden mejorar dichas reducciones o establecer otras diferentes<sup>117</sup>.

Con relación a la cuota íntegra, ésta se obtiene tras aplicar a la base liquidable el tipo de gravamen que hayan establecido las CCAA que tienen plenas competencias normativas, en caso contrario, se aplicará la escala progresiva de gravamen estatal prevista en la LISD.

---

<sup>116</sup> Las reducciones estatales se regulan en el artículo 20 de la LISD, no obstante, no es objetivo de este trabajo proceder a enumerar y comentar las reducciones que se aplican a la base imponible para calcular la base liquidable.

<sup>117</sup> Las reducciones estatales se establecen en el artículo 42 de la LISD.

La cuota tributaria se obtiene aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador que ha fijado la CA en función de la cuantía del patrimonio preexistente del contribuyente. Estos coeficientes son establecidos por las CCAA pero si no lo han fijado, se aplicarán los establecidos en la ley estatal. De la cuota tributaria se minorarán las bonificaciones y deducciones que se recogen en la ley, teniendo también las CCAA competencia para aprobar deducciones y bonificaciones que estimen convenientes.

## **F. Impuesto Sobre el Valor Añadido**

El Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentra regulado por la Ley 37/1992 de 28 de Diciembre y por el RD 1624/1992 de 29 de Diciembre que lo desarrolla.

### ***a. Naturaleza y hecho imponible***

Es un impuesto indirecto, real, objetivo e instantáneo. Estas características fundamentan la idea de que lo que verdaderamente se grava son las operaciones económicas individualmente consideradas.

Es un impuesto que tiene vocación de universalidad y pretende gravar todas las operaciones que se realizan en su ámbito territorial de aplicación.

Se exige de forma conjunta con los Impuestos especiales, tanto los de fabricación como los de determinados medios de transporte y los de energía.

Su relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es más compleja; En relación a la vertiente de las operaciones societarias y de los actos jurídicos documentados la relación es de concurrencia y no hay problemas de doble imposición. En el caso de las

Transmisiones Patrimoniales, las operaciones sujetas a éste no se encuentran sometidas a IVA y viceversa.

Estamos ante un impuesto que tiene un presupuesto de hecho múltiple ya que somete a gravamen un gran número de hechos, actos o negocios. Hay tres grupos de operaciones que se someten al impuesto: las operaciones interiores, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones.

Las operaciones interiores, el impuesto se exige en todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, ya sea habitualmente o con carácter ocasional, siempre que las operaciones se realicen en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

De lo anteriormente expuesto se deducen dos requisitos, por un lado ha de tratarse de una operación que sea una entrega de bienes o una prestación de servicios y de otro lado, la operación ha de realizarse en el ámbito de una actividad empresarial o profesional.

Las entregas de bienes consisten en transmitir el poder de disposición sobre bienes corporales considerando a estos efectos: el calor, el frío, la energía eléctrica, y las demás modalidades de energía. Se consideran como entregas de bienes no sólo la entrega material de la misma sino la simple entrega de un mero contrato. Con la existencia de un mero contrato se devenga el hecho imponible<sup>118</sup>.

---

<sup>118</sup> Se consideran entregas de bienes las siguientes operaciones:

- Las ejecuciones de obras que tengan por objeto la rehabilitación o construcción de un edificio cuando el empresario aporte una parte de los materiales utilizados y el coste de los mismos exceda del 20%.
- Aportaciones no dinerarias efectuadas por las sujetos pasivos del IVA, de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier tipo de entidad.
- Las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o judicial, incluida la expropiación forzosa de bienes que se encuentren afectos al patrimonio empresarial o profesional.
- Las cesiones de bienes en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o con condición suspensiva.
- El suministro de productos informáticos normalizados.

Las prestaciones de servicios se definen de forma negativa, así, se consideran prestaciones de servicios todas las operaciones sujetas al impuesto que no sean entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias o importaciones<sup>119</sup>.

En cuanto a las adquisiciones intracomunitarias, según la ley del IVA, consisten en la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto con destino al adquirente, desde otro Estado miembro de la Unión Europea, cualquiera que sea la persona que los transporte.

Este hecho imponible se crea por la necesidad de adaptar la normativa reguladora del impuesto al contenido de la Directiva 91/680/CEE del Consejo de 16 de Diciembre. En esta directiva se establece un régimen general transitorio de tributación de los intercambios entre los distintos Estados Miembros, según el cual dichas operaciones se someten a tributación en destino y no en origen.

Es necesario que estas operaciones se realicen de forma onerosa, que los bienes sean adquiridos por un empresario o profesional y que la persona que los transmite también sea sujeto pasivo del impuesto y no se le aplique ningún otro régimen simplificado.

No obstante existen regímenes especiales que se aplican a personas que se encuentran en determinadas situaciones y que suponen una variación en relación con el régimen general. Es el caso, entre otros, de las adquisiciones

---

<sup>119</sup> Son prestaciones de servicios las siguientes operaciones:

- El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.
- El arrendamiento de bienes, industria, negocio, con o sin opción de compra.
- Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, marcas, patentes.
- Las obligaciones de hacer y no hacer y las abstenciones estipuladas en contratos de agencia o de venta.
- Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes.
- Los traspasos de locales de negocio.
- Transportes.
- Los servicios de hostelería.

En materia de IVA véase ADAME MARTÍNEZ, F.D.: «El Impuesto Sobre el Valor Añadido». *Manual de Derecho Tributario*. Granada, España. Comares. 2001, páginas 461-539

de medios de transporte nuevos en las cuales el impuesto se exige cualquiera que sea el adquirente, independientemente de que tenga la condición de empresario o no.

Por último, en las importaciones, el hecho imponible se constituye por la entrada de bienes procedentes de Canarias, Ceuta y Melilla y de cualquier país no comunitario en el territorio peninsular español e Islas Baleares, cualquiera que sea el fin al que se destinen y la condición del importador.

También se considera importación la entrada de un bien desde un país comunitario pero que es originario de otro Estado no miembro y no se han liquidado los correspondientes derechos de aduana.

La importación queda referida siempre a un bien, nunca a un servicio y queda gravada tanto si el bien se destina a consumo final como si se incorpora al proceso productivo.

### ***b. Objeto de gravamen***

El IVA es un impuesto que grava el consumo, que como ya se ha indicado previamente en este documento es uno de los índices que evidencian la existencia de una capacidad económica.

### ***c. Cuantificación***

Al igual que en el epígrafe en el que se ha presentado el hecho imponible, en la cuantificación del mismo también debemos distinguir entre operaciones interiores, adquisiciones intracomunitarias e importaciones.

En el caso de las operaciones interiores, la regla general indica que la base imponible de este impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de la operación sujeta. Nos referimos al gasto real que ha

soportado el adquirente para obtener un bien o recibir la prestación de un servicio. Para la determinación real hay que incluir una serie de conceptos que se exigen al cliente y excluir otros que aunque se le exigen no suponen realmente una contraprestación.

Entre los conceptos que se incluyen podemos incluir los llamados gastos accesorios, como por ejemplo: los portes, los servicios accesorios, las comisiones, los seguros. También pueden incluirse las primas por prestaciones anticipadas, las subvenciones vinculadas a determinadas operaciones y lo más importante, aquellos tributos que recaigan sobre las operaciones, como es el caso de los Impuestos Especiales y los derechos arancelarios.

En cambio, no formarán parte de la base imponible los intereses por el aplazamiento del pago, las indemnizaciones penales, los descuentos que aparecen en factura, los suplidos.

Junto con esta regla general de medición de la base imponible, nos encontramos con otras reglas especiales. En el caso de las operaciones no dinerarias, la base imponible será la acordada en condiciones normales de mercado entre partes independientes. En el autoconsumo de bienes la base imponible viene determinada por el precio de compra de los bienes. En el caso de operaciones que se hayan fijado en moneda extranjera, la base imponible se valorará según el cambio que determine el Banco de España en el momento del devengo.

En cuanto a las adquisiciones intracomunitarias e importaciones, en el primer caso, la base imponible se determinará con arreglo a las normas que rigen en las operaciones interiores y a los que nos hemos referido en líneas anteriores. En las importaciones, la base imponible se constituye por el valor en la aduana, al cual deben añadirse los derechos de arancel aduanero, otros tributos que se hayan originado por la importación y los

gastos accesorios y complementarios que se produzcan hasta el primer lugar de destino en el interior del país.

En relación con el tipo de gravamen hemos de destacar la existencia de un triple tipo. Dicha trilogía se debe a un doble motivo, en primer lugar a la adaptación a la Directiva 92/100/CEE de 19 de Octubre sobre armonización de los distintos tipos impositivos y en segundo lugar se intenta asemejar a la idea de progresividad.

El tipo normal es el 16% pero nos encontramos con otros dos tipos inferiores el llamado reducido 7% y el denominado superreducido 4% para aquellos bienes que son de consumo básico.

La cuota tributaria se obtendrá por aplicación del tipo de gravamen a la base imponible, pero el resultado no será la cuota a ingresar, sino que de la misma deberán deducirse las cantidades que supongan el IVA que ha soportado el sujeto pasivo empresario.

### **G. Impuesto Especial Sobre Determinados Medios de Transporte**

Los Impuestos Especiales se regulan en la Ley 38/1992 de 28 de Diciembre cobrando una gran importancia con la entrada de España en la UE, se trata de impuestos que se encuentran armonizados mediante la existencia de diferentes Directivas que han incidido en la materia.

Estamos ante impuestos indirectos que gravan el consumo de algunos productos específicos y coexisten con el IVA. Este doble gravamen se justifica, según el legislador, por los costes sociales que generan el consumo de dichos productos.

De todos los impuestos especiales, el que más interesante resulta para nuestra investigación es el IEDMT. Este impuesto, surge como

compensación a la supresión del tipo incrementado del IVA para los vehículos y sobre todo, como compensación al coste social que el uso del vehículo implica en materias como sanidad, medioambiental, infraestructura, circulación.

Este impuesto se regula en los artículos 65 a 74 de la Ley de Impuestos Especiales.

#### ***a. Naturaleza y hecho imponible***

Estamos ante un tributo indirecto, real, monofásico, instantáneo y objetivo. Se aplica en todo el territorio español sin perjuicio de las normas reguladoras del Concierto y del Convenio Económico del País Vasco y de Navarra. El hecho imponible está constituido por la primera matriculación definitiva en España de vehículos automóviles nuevos o usados, naves o aeronaves. No se trata de gravar todos los vehículos sino tan sólo los que están destinados al uso particular y superen una determinada cilindrada.

En el artículo 65 hay una larga relación de supuesto en los que no se prevé la sujeción al impuesto, pero la redacción de los mismos y el necesario reconocimiento de la Agencia Tributaria en determinadas circunstancias, hace que estemos ante situaciones de exención y no de sujeción.

#### ***b. Objeto de gravamen***

Recae sobre el consumo con lo que incide en el mismo índice de capacidad económica que el IVA y se justifica su existencia y doble gravamen sobre el consumo en la desaparición del tipo incrementado de IVA para los vehículos.

### **c. Cuantificación**

Este impuesto sigue el esquema clásico de aplicación del tipo de gravamen a la base imponible, que será diferente en función de si estamos ante un automóvil nuevo o ante uno usado. En los casos en los que el automóvil es nuevo, la base imponible es la misma que se utiliza para el cálculo del IVA, pero en los casos en los que el automóvil es usado, la base imponible coincidirá con el valor real que en el mercado tenga el automóvil en el momento del devengo.

Los vehículos de tipo familiar que tengan un número de plazas superior a cinco e inferior a nueve, incluyendo la del conductor, se pueden beneficiar de una reducción en la base imponible de un 50%. Esta es una medida de protección a las familias numerosas, de la cual sólo podrán beneficiarse la primera matriculación de los vehículos de este tipo, a nombre del padre o de la madre, y cuando además hayan transcurrido al menos cuatro años desde que se matriculó otro vehículo aplicándosele dicha reducción.

En relación al tipo de gravamen, aunque este es un impuesto armonizado a nivel europeo, las CCAA tienen competencia normativa necesaria para fijar el tanto por ciento de gravamen, entre una cota mínima y otra máxima, tal y como se deriva de la ley 21/2001 de 27 de Diciembre. Si las CCAA han ejercitado dicha competencia, se aplicará el tipo de gravamen que hayan fijado, pero si no la han asumido se aplicarán los tipos impositivos establecidos en el artículo 70 de la Ley de Impuestos Especiales. La cuota del impuesto se obtiene mediante la aplicación del tipo de gravamen a la base imponible.

## CAPÍTULO III

### Coexistencia de Impuestos Locales con los Impuestos Sobre la Renta

## **1. INTRODUCCIÓN**

En este capítulo vamos a tratar la doble imposición que se produce entre los impuestos estatales que inciden sobre la renta, como índice de riqueza o capacidad contributiva y algunos de los impuestos locales.

En la primera sección analizaremos la coexistencia que se produce entre el IBI de un lado y el IRPF, el IRNR, el IP y el IS.

En la segunda parte de este capítulo III estudiaremos la doble imposición generada por la colisión entre el IAE y aquellos impuestos estatales que inciden sobre la renta, es decir, el IRPF; el IRNR y el IS.

En la última sección de este capítulo nos centraremos en el solape que se produce entre el IIVTNU e impuestos como el IRPF, el IRNR, el IS y el ISD.

## **2. COLISIÓN ENTRE EL IBI Y LOS IMPUESTOS ESTATALES**

Una vez que hemos presentado en líneas generales algunos de los impuestos que gravan los bienes inmuebles, a continuación analizaremos cuales son las relaciones entre ellos, incidiendo en sus confluencias y superposiciones. Centraremos nuestro trabajo en la situación existente cuando varios impuestos, de titularidad estatal y local, se aplican sobre un mismo objeto de gravamen, los bienes inmuebles, e influyen sobre la misma manifestación de riqueza, en este caso la inmobiliaria.

Como bien establece FERREIRO «todas las Haciendas públicas que nuestro ordenamiento reconoce, estatal, autonómica, local e institucional, inciden sobre las mismas fuentes de riqueza. Sobre la única riqueza existente en el país. E inciden, sobre todo, en cuanto recaban para sí una parte de sus bienes, sobre un único ciudadano-contribuyente. Es por ello por lo que se

impone la necesaria coordinación entre los sistemas tributarios estatal, autonómico y local»<sup>119</sup>. No obstante, aunque se han aunado esfuerzos entre las diversas Administraciones para evitar la presencia de la "multimposición", nos encontramos con situaciones en las que fácilmente se aprecia un múltiple gravamen sobre un mismo objeto imponible. Las manifestaciones de capacidad económica no son ilimitadas y al existir diversos entes con autonomía financiera surge la colisión entre los impuestos de las esferas estatal, autonómica y local. Sin embargo, nuestra atención se centrará, como ya hemos indicado previamente, en el ámbito estatal y local.

Reconocida la inevitable existencia de la multimposición cabría preguntarse por los mecanismos usados para paliarla. Como dice LÓPEZ ESPADAFOR, «si se opta por no dotar a los entes inferiores al Estado de un impuesto que pudiese entrar en colisión con el estatal, se evitaría la doble imposición. En estas situaciones el Estado debería dotar a dichos entes menores con transferencias o subvenciones con cargo a fondos del Presupuesto estatal, para suplir las necesidades financieras ocasionadas por la falta del impuesto. De otro lado, si es la ley estatal la que debe regular el establecimiento de los impuestos de los entes menores, esta ley podría prohibir al ente menor el establecer el impuesto, pero si es la propia ley estatal la que establece los impuestos locales, se podrían amortiguar los efectos de la doble imposición minorando la presión fiscal de los impuestos en colisión»<sup>120</sup>.

Con relación al IBI y el IRPF, hemos de iniciar nuestro análisis en la comparación de los hechos imponibles de ambos impuestos. Recordemos que el hecho imponible del IBI consiste en la titularidad de ciertos derechos sobre los bienes inmuebles rústicos, urbanos y de características especiales,

---

<sup>119</sup> Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J., SIMÓN ACOSTA, E. y MARTÍN QUERALT, J.: *El Proyecto de ley reguladora de las Haciendas Locales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1988, páginas 18 y siguientes.

<sup>120</sup> Cfr. LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *La doble imposición interna*. cit, páginas 37 y 38.

entre los que se encuentra el derecho de propiedad, es decir, la mera titularidad de un bien inmueble de esta naturaleza origina el nacimiento de la obligación tributaria, en cambio, el hecho imponible del IRPF aparece definido como la obtención de renta por parte del contribuyente.

En principio, tal y como aparecen configurados los hechos imponibles de ambos impuestos parece que no hay ningún tipo de colisión ya que en uno se grava la titularidad del bien y en otro el posible rendimiento que generaría dicho bien, por lo tanto no se produce ninguna duplicidad de gravamen.

No obstante como destaca LÓPEZ ESPADAFOR «la riqueza inmobiliaria puede generar rendimientos gravados por el sistema tributario mientras que también se grava la simple titularidad de la riqueza. Es más la simple titularidad de un bien inmueble de naturaleza urbana, genera a favor de su titular, por una presunción iuris et de iure, un rendimiento, actualmente la imputación de rentas inmobiliarias, gravable por el IRPF»<sup>121</sup>. Como puede observarse, ambos impuestos comportan una profunda conexión con la simple titularidad de los bienes inmuebles.

SIMÓN ACOSTA ha señalado que el IBI debe ser entendido como un «impuesto nominal sobre el patrimonio y efectivo sobre la renta»<sup>122</sup> ya que su hecho imponible es la propiedad de los inmuebles, pero su objeto imponible es la renta. Por ello este autor considera de máxima importancia la coordinación con el IRPF. En la misma línea se sitúa MARTÍNEZ GARCÍA-MONCO cuando dice que «aunque el hecho imponible como lo regula la Ley,

---

<sup>121</sup> Cfr. LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: «La persistente falta de coordinación del gravamen de la imputación de rentas inmobiliarias dentro del sistema impositivo» en *Nueva Fiscalidad*, N<sup>o</sup>3, 2007.

<sup>122</sup> Cfr. SIMÓN ACOSTA, E. «Los impuestos sobre la riqueza inmobiliaria», en el *Proyecto de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, cit., página 43.

grava la propiedad o situaciones jurídicas análogas, el objeto imponible es la renta»<sup>123</sup>.

De lo anteriormente expuesto cabe deducir que aunque el hecho imponible del IBI es la titularidad de la propiedad inmobiliaria, el objeto de gravamen es la renta que se puede originar al ser propietario de dichos bienes inmuebles, de ahí que pueda hablarse de un doble gravamen entre este impuesto y el IRPF.

Una vez que se ha constatado la confluencia que existe entre estos dos impuestos, IRPF e IBI, debemos comentar la vía de solución que el ordenamiento jurídico propugna para paliar los efectos de esta duplicidad de gravamen. La medida que adopta el legislador consiste en deducir la cuota del IBI en el cálculo de los rendimientos netos del capital inmobiliario en el IRPF, aunque dicha solución no es del todo acertada ni rigurosa<sup>124</sup>. Dicho instrumento de corrección de la doble imposición lo encontramos en el artículo 23, apartado 1, letra a, subapartado 2, de la Ley 35/2006 de 28 de Noviembre, del IRPF. Este artículo recoge el testigo de las medidas ya presentadas en las anteriores leyes reguladoras del IRPF<sup>125</sup>.

Como hemos indicado antes, la solución planteada en la normativa no nos parece correcta, puesto que el IBI parece que no puede ser considerado

---

<sup>123</sup> Cfr. MARTÍNEZ GARCÍA-MONCO, A.: «El nuevo impuesto municipal sobre los bienes inmuebles», en la *Reforma de las Haciendas Locales*, tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991, páginas 285 y 286.

<sup>124</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, analiza rigurosamente la idoneidad de la consideración del IBI como gasto a deducir en el cálculo de los rendimientos inmobiliarios y llega a la conclusión de que el IBI no se paga para poder conseguir un rendimiento de capital inmobiliario sino por ser titular del bien inmueble que origina el mismo. Este impuesto se va exigir independientemente del arrendamiento del inmueble, con lo cual difícilmente puede estimarse como un gasto necesario. Vid LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., cit, *Nueva Fiscalidad*, N°3, 2007.

<sup>125</sup> Nos estamos refiriendo concretamente al contenido del artículo 35 apartado A) de la Ley 18/1991 que establecía que «tenían la consideración de gastos deducibles para el cálculo del rendimiento neto procedente de inmuebles arrendados o subarrendados **los gastos necesarios para su obtención**. Además, en el artículo 7. Uno. A. b) del antiguo Reglamento del IRPF había que considerar incluidos entre los gastos necesarios para la obtención de tales rendimientos los **tributos y recargos no estatales**. Entre estos tributos es claro que se encuentra el IBI.

como un gasto necesario para la obtención del rendimiento de capital inmobiliario. La solución idónea se fundamentaría en la deducción de la cuota del IBI en la cuota del IRPF.

No obstante, esta solución de practicar una deducción en la cuota del impuesto estatal la cuantía del impuesto local, no resulta aplicable objetivamente en todas las circunstancias. Como bien resalta SIMÓN ACOSTA «si el IBI se dedujera de la cuota del IRPF, sólo se podrían beneficiar de la deducción quienes tuvieran en el impuesto estatal cuota de cuantía suficiente para absorber el impuesto local. Por lo tanto, las personas de baja renta y los no obligados a declarar por el IRPF no podrían deducir el IBI»<sup>126</sup>.

La solución que propone este autor consiste en la posibilidad de deducir la cuota del IBI en la del IRPF, pero siempre que la cuota del impuesto local se obtenga por la aplicación de los tipos impositivos mínimos, que son los obligatorios en todo el territorio nacional al haber sido ordenados y dispuestos por el Estado. El resto de la cuota, la que se obtiene por la elevación de los tipos impositivos locales mediante Ordenanza Fiscal de cada Ayuntamiento, se deduciría de la base imponible.

Otra situación en la que se constata la colisión entre el IBI y el IRPF es la conocida imputación de rentas inmobiliarias. En este caso se grava la propiedad de un inmueble urbano que no se destine a vivienda habitual o que no se encuentre arrendado, hablamos de las segundas viviendas o de las que se mantienen cerradas a la espera de que su propietario le encuentre un destino mejor. Si en el IRPF se imputa una renta por estos inmuebles por aplicación de un porcentaje sobre el valor catastral y el IBI se obtiene por aplicación de un porcentaje al valor catastral, es obvio que se está gravando dos veces la misma materia, el valor de la vivienda, aunque el hecho imponible de los dos impuestos sea diferente, de un lado la

---

<sup>126</sup> Cfr. SIMÓN ACOSTA, E. «Los impuestos sobre la riqueza inmobiliaria», en el *Proyecto de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, cit., páginas 45 a 48.

renta generada por la vivienda vacía y de otro la titularidad de la misma, agravándose la situación por la imposibilidad de deducir la cuota pagada de IBI en el calculo de la renta imputada.

Conviene destacar la importancia de la Sentencia del TC 295/2006 de 11 de Octubre, que versa sobre la anterior normativa de los rendimientos de capital inmobiliario procedentes de inmuebles de uso propio, que pasaron a ser incluidos posteriormente en el concepto de imputación de rentas inmobiliarias del IRPF.

En el fundamento jurídico 6º de la sentencia citada supra se establece que «los rendimientos de los inmuebles urbanos de uso propio integran la manifestación de una capacidad económica, que aunque no deriva de una renta real, si conecta con una renta potencial, puesto que tales inmuebles pueden generar un rendimiento al que renuncia su titular, es decir, que podrían ser arrendados y así obtener una renta presunta. Rendimiento potencial susceptible de ser sometida a imposición en el IRPF.

De esta forma, como bien señala LÓPEZ ESPADAFOR «desde el TC se centra la justificación del gravamen de la imputación de las rentas inmobiliarias en la función social de la vivienda, pues o se disfruta su utilidad y se tributa por ello, o se pone en circulación en el mercado en busca de un rendimiento del capital inmobiliario»<sup>127</sup>

La colisión entre el IBI y los impuestos estatales no se agota en el IRPF, también hallamos confluencia entre el impuesto local y el IP. Cómo ya hemos indicado el IBI grava el valor de los bienes inmuebles, mide la riqueza inmobiliaria, el patrimonio inmobiliario y su hecho imponible consiste en la titularidad de determinados derechos sobre dichos bienes, entre ellos el derecho de propiedad sobre el inmueble.

---

<sup>127</sup> Cfr. LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: «La persistente falta de coordinación del gravamen de la imputación de rentas inmobiliarias dentro del sistema impositivo» en *Nueva Fiscalidad*, Nº3, 2007. Véase también SÁNCHEZ GALIANA, C.M., *Fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda local*, Comares, Granada, 2002

Comparando los hechos imponible de ambos impuestos se deduce claramente una situación conflictiva puesto que el bien inmueble forma parte del patrimonio global de la persona física, que en definitiva es lo que se grava en el IP. Por lo tanto, se origina una doble imposición ya que en ambos impuestos se grava la propiedad del patrimonio inmobiliario. Sin embargo, esta coincidencia se observa solamente para las personas físicas que son las que se encuentran obligadas por el IP, pero no para las personas jurídicas.

Todo lo anteriormente comentado confirma la idea de la excesiva presión fiscal a la que están sometidos los bienes inmuebles ya que la titularidad de los mismos indica una cierta riqueza y por lo tanto una capacidad económica para poder contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, en ocasiones de una forma más que proporcional, con relación a la riqueza de otros individuos. En relación con la vivienda habitual la exención de los primeros 150.253€ que de una forma totalmente acertada introdujo la ley 6/2000 de 13 de Diciembre, ya puede decirse que ha quedado obsoleta puesto que el valor de mercado de un inmueble estándar ronda los 360.000€, cantidad como puede observarse superior en el doble a la exenta.

Además de destacar la excesiva carga fiscal que soportan los bienes inmuebles hemos de constatar la existencia de una doble imposición entre ambos impuestos ya que en un mismo periodo impositivo se está gravando al mismo sujeto por el mismo hecho imponible, la titularidad del derecho de propiedad sobre el bien inmueble.

No obstante, aunque es constatable la coexistencia de ambos impuestos provocando un doble gravamen a los obligados tributarios, realmente son muy pocos los contribuyentes que se ven afectados por la misma puesto que es muy escaso el porcentaje de personas físicas que tienen la obligación de tributar por el IP.

Por lo tanto cualquier medida adoptada por el legislador encaminada a erradicar los efectos de dicha duplicidad de gravamen, como el poder deducir el pago del impuesto local en la cuota del impuesto estatal apenas sería significativa para el grueso de la población.

La coexistencia entre ambos impuestos ha planteado dudas sobre la constitucionalidad del IBI. Esta cuestión ha sido tratada en la STC 233/1999 de 13 de Diciembre, en la que los recurrentes alegaban que el impuesto local al someter a gravamen la mera propiedad del bien y no sus rendimientos ocasionaba una doble imposición con el IP. Los recurrentes aducían que incurrir en esta doble imposición suponía una vulneración del artículo 31 apartado 1 de la CE donde se establecen los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad.

El TC rechazó la petición de los recurrentes en base a tres motivos, en primer lugar se identifica con el argumento que estableció el Abogado del Estado porque considera que la prohibición a la doble imposición que se establece en el artículo 6 apartado 2 de la LOFCA «sólo afecta al juego entre tributos estatales y autonómicos, pero no entre aquellos y los locales». En segundo lugar se acude a la distinción entre hecho imponible y materia imponible, definiéndose esta última como la fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a gravamen. Así según el TC «la prohibición de la doble imposición en materia tributaria sólo garantiza que no va a recaer más de un tributo sobre un mismo hecho imponible, pero no evita la existencia de varios sobre la misma materia imponible». En este sentido el TC niega la doble imposición entre estos impuestos ya que el IBI tiene como hecho imponible la titularidad de determinados derechos sobre bienes inmuebles y el IP tiene como hecho imponible la titularidad de una masa patrimonial neta.

Se rechaza también, en esta sentencia, que el IBI sea contrario a los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad. No vulnera el principio de capacidad económica porque de la lectura de la CE no

se deduce ninguna norma que establezca la obligación de someter a gravamen tan solo las manifestaciones de riqueza que consistan en la obtención de rentas. Tampoco se vulnera el principio de no confiscatoriedad porque un sistema se considera confiscatorio cuando la incidencia de diversas figuras tributarias sobre el contribuyente prive al mismo de la totalidad de sus rentas y propiedades, circunstancia que no se produce, según el TC, por el hecho de que el IBI forme parte del sistema tributario español<sup>128</sup>.

Continuando con el estudio de la relación entre los impuestos locales y los impuestos estatales hemos de detenernos en los problemas que se puedan ocasionar entre el IBI y el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residente. La lectura de las normas que regulan ambos impuestos hace que nos planteemos algunas cuestiones acerca del posible solape de los mismos.

El Gravamen Especial se aplica a las entidades no residentes en territorio español que sean propietarias o posean en España bienes inmuebles o derechos reales de goce sobre los mismos. Comparando los dos gravámenes observamos claramente que ambos recaen sobre la misma materia imponible, el bien inmueble y además por el mismo motivo, el ser titular del derecho de propiedad o de algún otro derecho real.

Pero es más, la forma de cuantificar la base imponible también coincide ya que ambos impuestos toman como valor de la misma al valor catastral. Y el sujeto pasivo obligado al pago del Gravamen Especial también lo está por el IBI, puesto que éste se exige a todas las personas naturales y jurídicas y a las entidades reguladas en el artículo 35 apartado 4 de la LGT, que sean titulares de los bienes inmuebles independientemente de donde se tienen la residencia.

---

<sup>128</sup> Cfr. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J y CARRASCAL, M.T.; «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles» en *Tributos Locales y Autonómicos*, Aranzadi, Navarra, 2006, páginas 156 y 157.

De lo anteriormente expuesto se deduce claramente la existencia de una doble imposición que han de soportar las entidades no residentes que son propietarias de inmuebles situados en nuestro territorio.

No obstante, la finalidad de este gravamen no es estrictamente recaudatoria sino que tiene un gran componente extrafiscal para así evitar que se realicen en materia inmobiliaria determinadas prácticas fraudulentas consistentes en interponer sociedades desde paraísos fiscales.

Así en esta tesitura el legislador opta por la menos negativa de las dos situaciones y prefiere que exista una doble imposición soportada por ciertas entidades antes que permitir actuaciones que conlleven a una elusión fiscal y a la pérdida de recaudación que eso genera.

Las últimas noticias difundidas por diversos medios de comunicación confirman la tendencia al alza de este impuesto. Tal es el caso de la Cámara vasca, que ha aprobado una propuesta en la que insta a las Diputaciones a penalizar con un recargo sobre el IBI a los propietarios de las viviendas vacías para incentivar su salida al mercado<sup>129</sup>. Aunque la finalidad de este recargo es claramente extrafiscal, es decir, que no es estrictamente recaudatorio, lo cierto es que si la propuesta obtiene carta de naturaleza, la presión fiscal sobre el individuo propietario de dichas viviendas aumentaría<sup>130</sup>.

---

<sup>129</sup> Diario Expansión Jueves 28 de Diciembre de 2006

<sup>130</sup> «El gobierno catalán estudiará introducir un canon de nueve euros diarios a las viviendas desocupadas, en la futura Ley del Derecho a la Vivienda. Si se encontrara una fórmula que hiciera viable el canon, éste sería aplicable porque la ley que permite que las haciendas locales puedan hacer este recargo del IBI está vigente». En dichos términos se ha expresado la Secretaria para la Vivienda de la Generalidad Catalana. Lo primero que hemos de destacar es el uso desafortunado de la palabra canon. El canon, es una cantidad en concepto de renta que se paga de forma periódica por el uso o disfrute de un bien de dominio público, las viviendas particulares no constituyen bienes de dominio público con lo cual sobre ellas difícilmente puede exigirse un canon. También reciben este nombre las cantidades que se pagan por el uso o por la concesión para su uso de derechos de autor de cualquier tipo. Como vemos ninguna de las acepciones de canon sirve para denominar o definir a la cantidad diaria de 9 Euros que se quiere exigir.

También se ha recogido en los medios de comunicación el debate en torno a la modificación en la cuantificación del IBI y es que, hasta ahora, el valor catastral es la base imponible sobre la que se aplica el tipo de gravamen, pero se propone la sustitución de dicho valor por el de mercado<sup>131</sup>, con lo que el tipo de gravamen se aplicaría sobre dicho valor con lo que como mínimo la cuota del IBI se duplicaría.

Desde la FEMP indican que el valor catastral es actualizado por el Catastro cada 12 ó 15 años, lo que supone «una clara merma de los ingresos por esta vía». Para evitar este desfase, la FEMP y Hacienda están trabajando sobre la idea de poder «sustituir el valor catastral tradicional por uno de referencia ligado a los precios de mercado»<sup>132</sup>.

De hecho, el Catastro ya está trabajando en un sistema informático que, a través de datos reales de viviendas cercanas, calcule el valor de mercado de cada inmueble, y éste se pueda actualizar más a menudo de lo que pasa ahora con los valores catastrales. Este valor de mercado podría servir en un futuro como base para calcular el IBI, si lo desean los municipios<sup>133</sup>. Esta podría ser una buena idea en el hipotético caso en que el mercado inmobiliario fuese equilibrado y coherente y los valores de mercado tuviesen un carácter estable y justo, pero en un mercado de inmuebles como el nuestro, en el que la inflación está presente, y la especulación es la base del mismo dicha medida no podemos considerarla recomendable.

Otra reforma que están negociando la FEMP y Hacienda, también en el IBI, es establecer varios tramos a la hora de elegir el tipo que se aplicará a cada

---

<sup>131</sup> Diario Cinco Días 18 de Enero de 2007. Los Ayuntamientos negocian con Hacienda fórmulas para aumentar su autonomía fiscal y recaudación, entre ellas, la reforma del IBI, sustituyendo los valores catastrales actuales de los inmuebles, utilizados en el impuesto, por un valor más cercano al de mercado, sin embargo, el Vicepresidente del Gobierno y Ministro de Hacienda, Pedro Solbes ha aclarado que estos cambios deben esperar a la modificación de la Ley de Haciendas Locales que se debatirá conjuntamente con la financiación autónoma.

<sup>132</sup> Diario Cinco Días 18 de Enero de 2007.

<sup>133</sup> Como muestra del desfase entre el valor catastral y el de mercado de cada inmueble, fuentes del Ayuntamiento de Madrid declaran que el valor catastral medio en la capital es actualmente del 15% del valor en el mercado. Cfr. Diario Cinco Días 18 de Enero de 2007.

contribuyente, en función de criterios de renta, así, el IBI tendría un componente de progresividad parecido al del IRPF. Pero si esto es así, el impuesto tendría que cambiar incluso en sus fundamentos más básicos, puesto que el IBI es un claro exponente de los impuestos de naturaleza real y objetiva, es decir, lo que se grava es el valor del bien inmueble, independientemente de quien sea su propietario, de la renta que tenga y de las circunstancias personales del mismo. Un planteamiento de este tipo supondría la conversión del IBI en un impuesto totalmente nuevo, aunque conservase el nombre, con una naturaleza y personal y subjetiva, puesto que como también se plantea al Gobierno, deberían de existir deducciones o bonificaciones para discapacitados y viudas.

El TRLRHL en su artículo 72 permite incrementar la cuota líquida en el IBI de los inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente. Dicho recargo podrá suponer hasta un 50% de la cuota líquida del impuesto. Sin embargo, fuentes de la FEMP reconocen que muy pocos municipios lo aplican por la dificultad que supone demostrar que la vivienda está deshabitada. La misma Ley establece que se desarrollará reglamentariamente las condiciones que deberán cumplir tales pisos para considerarse vacíos. Sin embargo, a diferencia de los pisos, lo que sí es fácil de demostrar es que un solar urbanizado está sin edificar, por lo que los municipios negocian con Hacienda someterles a un recargo. La FEMP justifica la medida como una fórmula para luchar contra la «especulación en el precio de los solares que permanecían sin edificar por más tiempo del deseable a la espera de su revalorización en el mercado».

Cómo hemos puesto de manifiesto antes, el IBI es un impuesto local que colisiona con impuestos estatales, además, también hemos constatado las escasas soluciones que plantea el ordenamiento jurídico para paliar dicha problemática. Vistas así las cosas, la clara existencia de una múltiple imposición sobre los titulares de los inmuebles, si se produjese una subida del IBI como parecen indicar todos los pasos que están dando las CCLL a través de la FEMP, ¿qué consecuencias tendría?.

Desde el punto de vista fiscal y recaudatorio, los Ayuntamientos verían incrementados sus ingresos y lógicamente aumentaría su suficiencia financiera y quizás prestarían mejores servicios. Pero desde un punto de vista social, un aumento de la cuota del IBI, si no se adoptasen las medidas de deducción en la cuota de impuestos como el IRPF, el IP o el IRNR en el caso de las personas físicas y del IS para las personas jurídicas, supondría una presión fiscal excesiva sobre el patrimonio de los propietarios de dichos bienes inmuebles.

Hasta ahora, aunque la sobre imposición es patente y ha sido denunciada en reiteradas ocasiones por la doctrina tributaria, parece que el grueso de la sociedad se ha contentado con las soluciones propuestas por el legislador tributario, es decir, deducir la cuota del IBI a la hora de determinar el rendimiento neto del capital inmobiliario en el caso del IRPF o de la base imponible en el caso del IS. Pero esta situación de pasividad de la población puede desaparecer en el momento en que se haga efectiva por cualquier medio una subida en la cuota del IBI, ya sea por un cambio al alza de la base imponible, ya sea por un incremento en la cuota de aquellos inmuebles que se encuentren desocupados. No obstante el impacto social sería más fuerte en el caso de un cambio en el valor que se toma como base imponible ya que en este caso todos los bienes inmuebles se verían afectados, tanto viviendas habituales como segundas viviendas.

En el caso del IRPF la vivienda habitual ya no aparece gravada con una renta imputada, pero las segundas y demás viviendas residenciales de uso propio sí y en este caso una subida del IBI sin plantear medidas correctivas en el IRPF causaría malestar y perjuicio en la población al gravarse dos veces la misma riqueza, al mismo sujeto y por el mismo tiempo.

El incremento que se prevé en la cuota líquida del IBI de los inmuebles residenciales vacíos con carácter permanente, y que hasta ahora casi ningún municipio ha exigido, chocaría en el caso del IRPF con la imputación de rentas inmobiliarias a la que nos hemos referido antes, puesto que en

ambos casos lo que se gravaría sería el rendimiento presunto que tienen para el propietario, aunque en el caso del incremento del IBI tenga un carácter más orientado hacia una penalización.

En mi opinión, en los casos citados supra, si se produjese la subida del IBI por un cambio del valor que constituye la base imponible o se aplicase el recargo sobre la cuota líquida en los pisos vacíos lo mejor sería que no supusiesen una renta imputada en el IRPF evitando de esta forma la sobreimposición sufrida al titular de los inmuebles.

El aumento de la presión fiscal también se hace evidente en el IP ya que si se produce un aumento del IBI por la vía de un cambio de su valor para estimar la base imponible y se utiliza el valor de mercado, la cuota de este impuesto sería muy similar a la cuota resultante en el IP sobre la cantidad que excediera sobre la considerada exenta para la vivienda habitual y del resto de los bienes inmuebles del contribuyente que como sabemos se valoran por el mayor de estos valores, el catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos y el valor de adquisición.

Si hasta ahora se habían producido relativamente pocas quejas en el caso de los contribuyentes que tienen que hacer frente al pago del IP y del IBI debido a la "poca cantidad" que tendrían que pagar en concepto de éste último, porque la duplicidad impositiva aunque existente era reducida, en el caso de producirse una subida radical en la cuota del IBI la situación puede cambiar. En cuanto se aumente de forma excesiva la cuota del IBI y no se presenten medidas para corregir la doble imposición con el IP se estará sometiendo al contribuyente a una presión fiscal más acentuada y generadora de posibles reclamaciones de los contribuyentes en cuanto se vean gravados dos veces por el mismo hecho imponible y en el mismo periodo de tiempo.

En definitiva, cualquier subida que se plantee en el IBI debe venir acompañada de medidas legales que palién las situaciones de indefensión y sobre imposición generadas los titulares de bienes inmuebles.

### **3. EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y SU COEXISTENCIA CON LOS IMPUESTOS ESTATALES SOBRE LA RENTA**

La sección que iniciamos con estas líneas estudiará la relación que se origina entre el IAE y los impuestos estatales que gravan la obtención de renta, es decir el IRPF, el IS y el IRNR. Todos estos impuestos han sido objeto de un análisis pormenorizado en capítulos anteriores de esta investigación.

Nuestra atención se va a centrar en el estudio de la situación que se evidencia cuando sobre una misma manifestación de riqueza, cuando sobre un mismo sujeto pasivo y en un mismo periodo de tiempo inciden el IAE y los impuestos estatales antes enumerados, originando como es fácil deducir una múltiple imposición sobre la materia. Por ello, nuestro análisis ha de iniciarse con la constatación de la falta de coordinación entre los impuestos estatales sobre la renta y los impuestos locales.

La ausencia de capacidad legislativa de las Corporaciones Locales y la necesaria existencia de la ley para crear un tributo conllevan a que sea una ley estatal la que cree los tributos locales, pero, como bien indica LÓPEZ ESPADAFOR, «el Estado se encontró, se encuentra y encontrará con que las manifestaciones de riqueza son limitadas y al final convergen en una riqueza única»<sup>134</sup>.

Los indicios de riqueza deben ser reales y tangibles, por ello lo que no debe hacerse es someter a gravamen manifestaciones de riqueza presuntas que

---

<sup>134</sup> LÓPEZ ESPAFOR C., M.: «La evolución de la doble imposición con relación al IAE»; *Nueva Fiscalidad*, nº1, Enero 2004, pág.42.

ocasionan una distorsión entre la cuantificación del impuesto y lo que verdaderamente se quiere gravar. El IAE es un impuesto que adolece de dicho vicio.

Como hemos indicado en el capítulo anterior, el IAE es un impuesto que se origina por el mero ejercicio de una actividad empresarial o profesional, no obstante, ninguna manifestación de riqueza o de capacidad económica se deriva de forma directa de dicho ejercicio profesional. Por lo tanto, aunque el hecho imponible de este impuesto expresa claramente cual es el motivo para su exigencia, realmente lo que se somete a imposición es la posibilidad de obtener una renta. Como bien señala LAGO MONTERO «hechos gravables pueden ser la renta, el patrimonio, o el gasto que se genere en esa actividad económica, pero no la actividad por sí misma»<sup>135</sup>. Pero dicho rendimiento ya aparece gravado de forma directa, según el tipo de contribuyente, por el IRPF, por el IS o por el IRNR.

Antes de la reforma efectuada por la Ley 51/2002 de 27 de Diciembre, el IAE colisionaba con los tres impuestos que hemos citado en el párrafo anterior y lo que es más grave, no se aplicaban mecanismos que contribuyesen a una convivencia armoniosa entre el impuesto local y los estatales. Tan sólo existía la posibilidad de restar la cantidad pagada por IAE al calcular la base imponible de los impuestos estatales.

Tras la reforma de 2002 el IAE ha reducido su ámbito de aplicación puesto que se han declarado exentos de este impuesto a las personas físicas y a aquellas personas jurídicas que tengan un volumen de negocios inferior a un millón de euros. Como puede observarse la solución no es la más idónea puesto que el impuesto sigue estando vigente para aquellas personas jurídicas que tengan una cifra de negocios superior a la cantidad fijada en la ley.

---

<sup>135</sup> LAGO MONTERO, J.M.: «El rumbo del IAE», *Tributos Locales*, nº44, Octubre 2004, pág 53. Para una lectura más profunda en torno a las distintas formas de organización empresarial y su incidencia en el IAE, véase: UREÑA LÓPEZ, A. E., «Reflexiones sobre la norma de Auditoría de Cuentas». *Calidad*, Año XXXIII, nº 5, mayo, 1994

La exención de este impuesto va a depender de la forma de organización empresarial elegida, lo cual se aleja del principio de neutralidad fiscal.

La doble imposición sigue existiendo entre el IAE y el IS o IRNR, lo único que se ha evitado es el doble gravamen con el IRPF en el caso de las personas físicas porque la doble imposición sigue existiendo en el caso de las Comunidades de Bienes que tengan una cifra de negocios superior al millón de euros, ya que se atribuye a los partícipes de la comunidad la parte de los resultados positivos de la entidad correspondiente al porcentaje de participación para que tributen en el IRPF.

El IAE se ha convertido en un límite o condicionante a la libre elección entre la forma empresarial societaria o la forma de empresario individual.

Lógicamente, en el caso de las Comunidades de Bienes, si comparamos los hechos imponible y los sujetos pasivos de ambos impuestos observamos que son distintos. En el caso del IAE el hecho imponible consiste en el mero ejercicio de una actividad empresarial o profesional y en el caso del IRPF se grava el rendimiento, la renta, el resultado positivo correspondiente a la participación del comunero en la entidad, ya que la Comunidad de Bienes como tal no tributa ni en el IRPF ni en el IS. En el plano de los sujetos pasivos ocurre una situación similar, el sujeto pasivo en el IAE es la Comunidad de Bienes mientras que los sujetos pasivos del IRPF son los comuneros o partícipes de dicha entidad. Pero no debemos olvidar que lo que realmente soporta el gravamen del IAE es el rendimiento, el beneficio, que obtiene la Comunidad de Bienes por la actividad que ha realizado, aunque el hecho imponible aparezca redactado de tal manera que sugiera que se grava la presunción y disponibilidad para obtener un rendimiento y no la renta real y efectiva.

Pero esta renta real y efectiva ya se grava en el IRPF de los comuneros partícipes de la entidad, por ello constatamos la doble imposición que existe entre estos impuestos en materia de comunidades de bienes.

#### **4. EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA Y LA IMPOSICIÓN ESTATAL**

En esta sección vamos a estudiar la doble imposición que se genera entre el IIVTNU y los impuestos estatales que gravan la renta y el tráfico patrimonial, es decir analizaremos la doble imposición ocasionada por la colisión entre el IIVTNU y el IRPF, el IRNR, el IS y el ISD.

El artículo 104 del TRLRHL dispone que este impuesto es un tributo directo, que grava el aumento de valor que se derive de la transmisión de la propiedad de los terrenos, *mortis causa o inter vivos*, o por la constitución de cualquier derecho real de goce, limitativo de dominio.

En aras de la coordinación entre las esferas estatal y local, en primer lugar debemos clarificar que es lo que realmente se grava con el IIVTNU. Al expresar el propio TRLRHL que se trata de un tributo directo, está delimitándose el campo de actuación al reafirmarse en la idea de que la fuente gravada se origina en la renta o en el patrimonio, pero no en el tráfico patrimonial o consumo.

A priori, como bien indica BUENO MALUENDA, «estamos ante un impuesto que grava una determinada renta, pues tanto la denominación del Impuesto como la existencia de medidas que tienden a evitar la doble imposición con los impuestos principales que gravan la renta, el IRPF y el IS, así lo demuestran». Sin embargo, esta autora considera que este impuesto tiene realmente por objeto el incremento de valor del terreno que se pone de manifiesto por la «transmisión de terrenos urbanos y la modificación del contenido del derecho de propiedad sobre dichos bienes». Luego, si su principal objeto es el tráfico de bienes inmuebles, deja de tener sentido su clasificación como tributo directo y la «coordinación debería de realizarse con aquellos impuestos que inciden sobre el tráfico patrimonial, ya sea *inter*

*vivos o mortis causa*»<sup>136</sup>. No obstante, las únicas medidas que se contemplan para paliar la doble imposición se centran en impuestos como el IRPF, el IRNR y el IS.

Indica GENOVA GALVÁN «que el núcleo de toda la problemática del sistema tributario local radica en la complejidad y sutileza de algunos de los hechos imponible examinados, la cual viene condicionada, fundamentalmente, por la idea de que la mayor parte de los índices de capacidad económica están gravados ya por el sistema tributario estatal, lo que no evita que, en realidad, en algún caso, la imposición municipal constituya ejemplos claros de sobreimposición desde el punto de vista sustancial, en el sentido de que los objetos imponible gravados por el Estado vuelven, con algunas variantes, a ser sometidos a tributación en el ámbito local»<sup>137</sup>

La doble imposición generada entre el IIVTNU y el IRPF ha sido reconocida por el legislador tributario. La antigua ley 18/1991 del IRPF reconocía como parte del hecho imponible del impuesto los incrementos de patrimonio que se hubiesen generado por el sujeto pasivo, con excepción de aquellos que fuesen susceptibles de ser gravados por el ISD.

No obstante, aunque evitaba la doble imposición con el ISD no establecía de antemano la no sujeción de aquellos incrementos gravados por el IIVTNU cualquiera que fuese la forma en la que se hubiesen obtenido.

El mecanismo previsto en la antigua ley 18/1991 en el artículo 78 apartado 7 letra b, para evitar la doble imposición con el IRPF «consistía en una deducción en la cuota íntegra del IRPF del 75% de la cuota pagada en el IIVTNU. El 25% restante se utilizaba para calcular el incremento de patrimonio sometido al IRPF. No obstante, esta medida sólo resultaba

---

<sup>136</sup> BUENO MALUENDA, C. "Reflexiones acerca del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana" en *Revista de Hacienda Local*, volumen XXVII, nº80, Mayo-Agosto 1997, página 425

<sup>137</sup> GENOVA GALVÁN, A. *La Hacienda Local Española*, Ed. Instituto de Estudios de la Administración Local, Madrid, 1985, páginas 80 y 81.

aplicable en aquellas situaciones en las que el rendimiento realmente tenía la consideración de incremento de patrimonio en el IRPF, es decir, cuando no se deriva de terrenos afectos a actividad empresarial o profesional»<sup>138</sup>.

HERNÁNDEZ LAVADO consideró, en su momento, desafortunada la deducción del 75% en la cuota en base a una serie de cuestiones. Este autor se preguntaba por qué la deducción en cuota era sólo del 75% y no se aplicaba el 100%. Se planteaba por qué esta deducción tan sólo se aplicaba al IRPF y no al IS<sup>139</sup>.

Quizás la respuesta a estos interrogantes la tenga SIMÓN ACOSTA cuando indica que el IIVTNU no es homologable a los impuestos estatales para que podamos hablar de doble imposición. Aunque coincidan hecho imponible y periodo impositivo, es decir, la identidad objetiva y la identidad temporal, las diferencias las observamos en la identidad subjetiva. En el caso del impuesto local, el sujeto pasivo será en algunas ocasiones el adquirente y en otras el transmitente, dependiendo de si la transmisión es onerosa o lucrativa. En cambio, en el IRPF y en el IS, el sujeto pasivo será siempre el transmitente pues la transmisión siempre va a ser onerosa.

Siguiendo a este mismo autor, en atención a la norma del año 1991 y a la aplicación en cuota del IRPF de la deducción del 75% de la cuota del IIVTNU, un heredero o donatario, no podrá deducirse en el IRPF la cuantía que ha satisfecho por el impuesto local debido a que el hecho imponible que ha realizado, la aceptación de la herencia o donación no está sujeta al IRPF, precisamente para evitar la doble imposición entre el ISD y el IRPF. El donante o causante (los herederos en su nombre), no podrán deducirse de su cuota de IRPF el importe de la cuota del impuesto local ya que el obligado al pago es el adquirente en una transmisión lucrativa. Por lo tanto, la doble imposición entre el IRPF y el IIVTNU se desdibuja<sup>140</sup>.

---

<sup>138</sup> BUENO MALUENDA, C., *cit.*, páginas 426 y 427.

<sup>139</sup> HERNÁNDEZ LAVADO, A., *cit.*, Tomo II, Lex Nova, Valladolid, 1991, página 74

<sup>140</sup> SIMÓN ACOSTA, E. *El Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas locales*, *cit.* páginas 79 y siguientes.

Posteriormente, la Ley 44/1998 reguladora del IRPF señalaba como hecho imponible las ganancias y las pérdidas patrimoniales, volviendo, como puede observarse a gravar el mismo objeto imponible que el impuesto municipal. Pero lo sorprendente fue el retroceso que se produjo en las medidas paliativas de la doble imposición puesto que se suprimía la deducción en cuota íntegra del IRPF del 75% de la cuota pagada por el IIVTNU.

La Ley del IRPF del año 98 incorpora como gasto de transmisión para calcular el valor de enajenación del bien inmueble, la cuota pagada por el IIVTNU con lo que la ganancia patrimonial es menor, disminuyendo así la base imponible.

Pero si comparamos matemáticamente las medidas para paliar la doble imposición entre el IRPF y el IIVTNU de las leyes de 1991 y 1998 se observa que la recogida en la ley del 91 es más beneficiosa para mitigar los efectos de la doble imposición.

#### EJEMPLO:

Supongamos que se ha efectuado una transmisión onerosa de un terreno y que se ha obtenido una ganancia patrimonial con lo que ha de someterse al IRPF. Obviamos cualquier circunstancia personal del contribuyente así como la aplicación del mínimo personal y de cualquier reducción a que tenga derecho. Además no distinguiremos entre la escala de gravamen estatal y la autonómica puesto que sólo nos interesa ver que mecanismos paliaban con mayor precisión la doble imposición generada.

Los datos de la transmisión son los siguientes:

IIVTNU: 1.000€.

Valor de adquisición: 6.000€.

Valor de enajenación: 13.000€.

Si aplicamos las normas para el cálculo de la base imponible contenidas en las normas reguladoras de este impuesto desde el año 98, el procedimiento es el siguiente:

El valor de enajenación se minora en el importe del impuesto local:

$$13.000\text{€}-1.000\text{€}=12.000\text{€}.$$

La ganancia patrimonial obtenida será la diferencia entre el valor de enajenación resultante de la deducción de los impuestos y el valor de adquisición, tal y como se indica en la fórmula siguiente: VE-VA.

$$12.000\text{€}-6.000\text{€}=6.000\text{€}$$

Aplicando a esta base imponible la escala de gravamen del impuesto de la Ley de 1998 se obtendría la siguiente cuota: 551'72€ (conforman la cuota integra fija que corresponde a los primeros 3.678'19€ de la Base Imponible de 6.000€)+ [2.321'80€ (Resto Base Imponible hasta los 6.000€) \* 20'17% (Tipo de gravamen correspondiente en la escala)=468'30]. El resultado final sería: 551'72€+468'30€=1.020'02€.

Pero si a la misma situación le aplicamos la medida contenida en la ley de 1991 el resultado sería el siguiente:

El valor de enajenación quedaría minorado tan sólo en el 25% de la cuota del IIVTNU: 13.000€-(1.000€\*25%)=13.000€-250€=12.750€.

La ganancia patrimonial sería el resultado de la fórmula VE-VA.

$$12.750\text{€}-6.000\text{€}=6.750\text{€}.$$

Aplicando la escala de gravamen correspondiente al año 98 vemos que la cuota integra sería la siguiente: 551'72€ (conforman la cuota integra fija que corresponde a los primeros 3.678'19€ de la Base Imponible de 6.750€)+ [3.071'80€ (Resto Base Imponible hasta los 6.750€) \* 20'17% (Tipo de gravamen correspondiente en la escala)=619'58]. El resultado final sería: 551'72€+619'58€=1.171'30€.

Si a la cuota integra obtenida le aplicamos la deducción que se contenía en el artículo 78 apartado 7 letra b de la ley 18/1991 de 6 de Junio el resultado obtenido sería:  $1.171'30€ - (1.171'30€ * 75\%) = 1.171'30€ - 878'47€ = 292'82€$

Si comparamos la cuota obtenida "1.020€" con la aplicación de la ley 44/1998: con la cuota obtenida "292'82€" si hubiese seguido vigente la deducción del artículo 78 apartado 7 letra b, observamos que la doble imposición generada entre estos impuestos quedaba más atenuada con la ley de 1991.

El TRLIRPF del año 2004 no introduce ninguna novedad en relación con la materia que nos ocupa y por lo tanto, la única posibilidad de disminuir la doble imposición que se genera entre ambos impuestos es la sustracción de los tributos inherentes a la transmisión del precio de la misma. Idéntica tendencia se establece en la ley 35/2006 de 28 de Noviembre del IRPF.

Como indicábamos al inicio de esta sección, la doble imposición también se observa entre el IIVTNU y el IS, y es que, las transmisiones de inmuebles de naturaleza urbana realizadas por la entidad jurídica resultarán gravadas por dichos impuestos. La misma ganancia, el incremento patrimonial se gravará en el ámbito local y se gravará también en la esfera estatal, ya que dicha ganancia forma parte del beneficio sobre el que se aplica el IS.

La antigua ley del IS de 1978, en su artículo 15 apartado 5 establecía que cuando se produjese un incremento en el patrimonio susceptible de imposición, originado por una transmisión onerosa, los tributos satisfechos por el adquirente se sumarían al precio de adquisición y los tributos satisfechos por el transmitente se deducirían del valor de enajenación.

Dicha medida, que en cierto modo, paliaba la doble imposición entre estos impuestos, al estimarse una menor cantidad de beneficio sobre el que aplicar el impuesto, ya no se recoge en las leyes posteriores. Tanto en la ley 43/1995 como en el Rdleg 4/2004 ha desaparecido dicha referencia, la

única opción permitida es poder contabilizar como gasto para la persona jurídica las cuotas pagadas por los diferentes tributos, entre ellos el IIVTNU y así obtener un resultado contable menor y por lo tanto una base imponible menor.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA considera que existe doble imposición entre el IS y el IIVTNU pero señala que la doble imposición no se evita por medio de la deducción como gasto en el cálculo de la base imponible, sino que lo adecuado para solventarla es dejar exenta la tributación o no sujeta la realización del hecho imponible, por ejemplo el del ámbito local, o deducir la cuota tributaria local en la cuota tributaria estatal del IS<sup>141</sup>.

La ausencia de coordinación entre el IIVTNU y el IS ha sido criticada por autores como SIMÓN ACOSTA y SÁNCHEZ GALIANA, considerando los mismos que debería de establecerse para confluencia de ambos la posibilidad de deducir lo pagado en el impuesto local en la cuota del impuesto estatal<sup>142</sup>.

Debemos prestar atención a la relación que existe entre el IIVTNU y el IRNR. En el capítulo II de este trabajo se ha estudiado el IRNR y se ha presentado su hecho imponible como la obtención de renta por un sujeto pasivo, que puede ser persona física o jurídica, que no tenga residencia en territorio español. Entre los rendimientos que se consideran integrantes del hecho imponible nos encontramos con aquellos incrementos de patrimonio que no se encuentren sujetos al ISD, es decir, que será una renta gravada por este impuesto cualquier ganancia patrimonial que se derive de una transmisión onerosa en la que el sujeto pasivo sea una persona física o jurídica que no sea residente en territorio español.

---

<sup>141</sup> Cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. *Sistema Tributario español y comparado*, Tecnos, Madrid, 1992, páginas 832 y 833.

<sup>142</sup> Cfr. SIMÓN ACOSTA E., «Tributación propia de las actividades constructoras e inmobiliarias» en *Fiscalidad Inmobiliaria de la Hacienda Local*, Temas de Administración Local, Granada, 1990, página 80. SÁNCHEZ GALIANA, J.A., y CALATRAVA ESCOBAR, M<sup>a</sup>. J.: «El Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos» en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993, páginas 858 y 859.

Para el cálculo de esta ganancia patrimonial se siguen las mismas reglas que para la estimación de esta ganancia en el IRPF. Así, se suman al precio de adquisición los tributos pagados por el adquirente y se restan del precio de enajenación los tributos pagados por el transmitente. Se siguen las mismas disposiciones que con el IRPF, aunque lo ideal para un sistema tributario coherente y equilibrado hubiese sido permitir la deducción en la cuota de este impuesto la cantidad pagada en el ámbito local por el IIVTNU. Una vez que hemos comentado la coordinación entre el IIVTNU y el IRPF, el IS y el IRNR y hemos analizado las medidas establecidas en la distintas disposiciones legislativas para paliar la doble imposición interna, mecanismos que a nuestro juicio son insuficientes y no adecuados para la finalidad perseguida, debemos tener en cuenta la situación puesta de manifiesto entre el IIVTNU y el ISD.

Las transmisiones lucrativas que generan un incremento patrimonial para el sujeto pasivo, que es el heredero o donatario, es decir el adquirente, están sometidas al ISD. La base imponible de este impuesto coincide con el valor neto contable que se deriva del valor real de los bienes y derechos minorados en el importe de las cargas, gravámenes y gastos deducibles.

La Ley y el Reglamento del ISD establecen una relación de los gastos, cargas y gravámenes que tienen la consideración de deducibles. Entre los gastos deducibles, tal y como establece el artículo 32 del RISD, se encuentran los tributos estatales, autonómicos o locales pendientes de pago por el sujeto pasivo, el causante o donante, que se hayan pagado por los herederos. No obstante, llama nuestra atención que no se minore el valor real de la masa patrimonial en el importe de los tributos que tiene que afrontar el heredero o donatario a título de sujeto pasivo. En este caso, el IIVTNU se devenga en el momento en que se ha producido una transmisión lucrativa manifestando un incremento patrimonial del terreno del inmueble.

No hay ninguna medida que palie la doble imposición entre el ISD y el IIVTNU, ni siquiera hay una minoración en el cálculo de la base imponible

como sí ocurre con el IRPF y con el IRNR. En opinión de BUENO MALUENDA «definido el hecho imponible del impuesto como la obtención por el sujeto pasivo de una plusvalía que se manifieste sobre un terreno de naturaleza urbana en el momento de la realización de determinados actos, y con base en el fundamento del impuesto, se ha intentado delimitar negativamente la figura exponiendo aquellos supuestos que quedarían fuera de la órbita del impuesto. Estos no se reducen al supuesto contenido en la Ley, terrenos rústicos, sino que abarcan otros como los supuestos en que no exista incremento de valor, no se haya producido el negocio jurídico o el terreno no haya alcanzado la condición de urbano, y también los supuestos que, por estar sujetos al ISD, no deberían sujetarse por el IIVTNU». Opinión que compartimos desde esta investigación.

Como bien indica GARCÍA-FRESNEDA GEA el fenómeno de la doble imposición interna colisiona con un principio de índole penal que es *non bis in idem*, un mismo acto no puede ser castigado con dos sanciones diferentes. Extrapolando este principio al ámbito tributario estaríamos ante una situación en las que un mismo hecho imponible no puede ser gravado por dos impuestos distintos. Sin embargo, continúa diciendo este autor «el Derecho Tributario no se fundamenta exclusivamente en un principio sancionador o represivo, ya que con los tributos no se pretende sancionar una conducta, sino la obtención de un ingreso para atender a las necesidades de los gastos públicos que se puede basar en una manifestación de riqueza, la realización de una actividad administrativa, la utilización de un dominio público o la obtención de un beneficio especial por parte de los contribuyentes.

Por lo tanto en ningún modo puede equipararse la concurrencia de dos impuestos sobre un mismo hecho imponible con la de dos sanciones diferentes sobre un mismo acto o conducta»<sup>143</sup>.

---

<sup>143</sup> GARCÍA-FRESNEDA GEA, F. «El impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana» en *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*, Comares, Granada, 2000, página 515.

En este sentido, la postura a seguir es la que postulan PÉREZ DE AYALA y ORÓN MORATAL, y es que el límite está en la confiscatoriedad, es decir, no se crítica ni se censura la doble imposición por el hecho de que dos impuestos graven el mismo hecho imponible. Lo que no puede aceptarse es que la confluencia de estos impuestos suponga para el contribuyente una confiscación de su patrimonio en una cuantía muy superior a lo que sería un límite lógico del 50%<sup>144</sup>. Opinión que compartimos desde esta tesis.

---

<sup>144</sup> Cfr. PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: «El objeto del impuesto: la doble imposición y el artículo 6 apartado 2 de la LOFCA» en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº240, 1996, página 393. ORÓN MORATAL, G.: «Aporías jurisprudenciales recientes en materia de doble imposición interna», en *Jurisprudencia tributaria*, vol. III, 1994, página 1165.

## CAPÍTULO IV

### Coexistencia de los Impuestos Locales con los Impuestos Sobre el Patrimonio

## **1. EL IMPUESTO SOBRE VEHICULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA Y SU COEXISTENCIA CON EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO**

La existencia de vehículos a motor constituye una de las fuentes de financiación más cuantiosas de cualquier país. Como bien indica YEBRA MARTUL-ORTEGA, de los automóviles se han derivado diferentes hechos imponibles que han dado lugar a diferentes tributos<sup>145</sup>, de manera que un mismo objeto, como es el vehículo, soporta el gravamen de varias figuras tributarias provocando, en algunas ocasiones situaciones de doble imposición, al pertenecer dichos tributos a distintos ámbitos territoriales.

El automóvil es un elemento patrimonial y será gravado tanto por la imposición directa como por los impuestos indirectos. Si se mantiene de una manera estática dentro de un conjunto de bienes patrimoniales será el IP el que lo someta a gravamen. Si se sale de la masa patrimonial, por haberse producido una movilidad del mismo, se gravará por el ISD, si la transmisión se ha realizado a título gratuito, o por el ITPAJD si la transmisión se ha producido a título oneroso. El valor que se otorgue al automóvil va a ser común en estos tres impuestos.

Todos los bienes que formen parte de la masa patrimonial se revalorizan exceptuando al automóvil, que desde el día siguiente a su adquisición como vehículo nuevo ya se considera usado y ha de ser valorado según las tablas que establece el Ministerio de Hacienda.

En el ISD, el automóvil no aparece identificado de forma individualizada por lo que se entenderá que forma parte del ajuar doméstico. En el antiguo texto del Impuesto Extraordinario Sobre el Patrimonio, Ley 50/1977 el ajuar doméstico se valoraba según su valor neto, en el nuevo texto del IP, Ley 19/1991 de 6 de Junio el ajuar doméstico está exento de gravamen. Para

---

<sup>145</sup> Cfr. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. *La fiscalidad del automóvil en España*. Marcial Pons, Madrid, 1994, página 13.

ser valorado en virtud del ISD se acude a la Disposición Adicional 3<sup>a</sup> de la Ley 19/1991 de 6 de Junio que establece «que para los efectos del ISD el ajuar doméstico será al menos el 3% del caudal que conforma la masa hereditaria» y en el mismo sentido se expresa el artículo 15 de la LISD.

Cabría ahora plantearnos la siguiente pregunta, ¿Se incluye el automóvil dentro del concepto de ajuar doméstico en el ISD?. La respuesta varía según el Impuesto ante el que nos encontremos. En el ISD el automóvil forma parte del ajuar doméstico y se valora de forma conjunta con el resto de los bienes de este tipo en el porcentaje que hemos indicado previamente, 3%. Pero según el artículo 4 apartado 4 de la LIP en la definición de ajuar doméstico que se deja exento no se incluye el automóvil. Con lo cual, el vehículo, a efectos del IP, será gravado como un bien mueble. El artículo 18 de la LIP considera que los automóviles se integrarán en la base imponible al precio de mercado a fecha de devengo.

Bien, una vez aceptado que el automóvil forma parte de la masa patrimonial y conocida su forma de integración en la base imponible, a continuación procederemos a analizar la posible existencia de una doble imposición entre este impuesto y el IVTM.

En la esfera local, la automoción también ha sido una fuente continua de recaudación tributaria, siendo el IVTM sustituto del anterior Impuesto Municipal de circulación.

El IVTM grava la titularidad de los vehículos aptos para circular y no la circulación de los mismos. Se introduce la idea de gravar una dimensión patrimonial o de riqueza de los contribuyentes como titulares de vehículos.

El hecho imponible del IVTM se caracteriza por la titularidad de los vehículos y titular es toda persona física o jurídica cuyo nombre aparezca en el permiso de circulación del vehículo. Algunos autores han indicado, con razón, que dicha titularidad no se corresponde con el derecho de propiedad

ni con ningún otro derecho real sobre el vehículo. Pero la ley, huyendo de la polémica, opta por considerar como titular a quien figura en el permiso de circulación.

El vehículo es un bien gravado por el IVTM pero además es un bien a efectos del IP cuyo hecho imponible también es la titularidad del bien o derecho.

Como bien indican GARCÍA CALVENTE y PLAZA VÁZQUEZ «la existencia del IVTM en un sistema tributario moderno como el nuestro, basado en el principio de capacidad económica como parámetro de referencia de la justicia tributaria, puede no ser muy fácil de justificar. Resulta muy claro, que si se trata de gravar la riqueza exteriorizada por ser propietario de un automóvil, para ello ya existe el IP»<sup>146</sup>.

El estudio de este impuesto desde el punto de vista del principio de capacidad económica pone de manifiesto algunas debilidades. En primer lugar, no es un impuesto que se exija directamente al propietario del automóvil, sino que recae sobre quien figure como titular en el permiso de circulación del mismo. En segundo lugar no se presta atención al valor patrimonial del automóvil sino que el cálculo de la cuota se fundamenta en la potencia del vehículo. Por último este impuesto se superpone con el IP sin que se articule ninguna medida que pueda corregir la doble imposición generada entre los mismos<sup>147</sup>

En este mismo sentido se expresa LÓPEZ ESPADAFOR cuando señala que el IVTM se articula en nuestro sistema impositivo como un impuesto sobre el patrimonio ya que es un tributo directo que grava bienes patrimoniales,

---

<sup>146</sup> Cfr. GARCÍA CALVENTE, Y. y PLAZA VÁZQUEZ, A. L. en *Tributación del Automóvil y otros medios de transporte*, Aranzadi, Navarra, 2005, página 195.

<sup>147</sup> Cfr. GARCÍA CALVENTE, Y. y PLAZA VÁZQUEZ, A. L. cit., página 195.

como son los vehículos que se integran en el patrimonio del sujeto pasivo. En base a ello se produce una doble imposición entre ambos impuestos<sup>148</sup>

El fundamento de la existencia del impuesto local reside en la continua búsqueda de recursos financieros por parte de las Haciendas Locales. Aunque otros motivos de justificación de este impuesto apuntan a la protección medio ambiental y es que la utilización del automóvil produce contaminación y en base a esta, el impuesto sería una especie de multa, porque «quien contamina paga». Pero si esto es así, estaríamos ante un tributo que ha dejado de tener una finalidad estrictamente recaudatoria para convertirse en una medida disuasoria, con lo cual este impuesto pasaría a ser un tributo extrafiscal<sup>149</sup>.

Pero sí ésta es la tendencia actual, habría que rediseñar el IVTM puesto que el hecho imponible de este impuesto no es medir la circulación del automóvil sino la titularidad de dicho bien. El impuesto se paga mientras el vehículo no cause baja independientemente de que circule o no.

Además la forma de cuantificación del impuesto tampoco parece la más adecuada. Si observamos la tabla de tarifas de este impuesto, desde el año 1989 hasta el año 2006 no se ha producido ningún cambio en el diseño de las mismas, todavía se sigue distinguiendo en función de la potencia del

---

<sup>148</sup> Cfr. LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *La doble imposición interna*, cit, página 138. De la misma opinión es PÉREZ ROYO cuando dice que este impuesto «por su objeto es un impuesto sobre el patrimonio, más exactamente sobre determinados elementos patrimoniales», PÉREZ ROYO, F. «El Impuesto Municipal sobre vehículos de tracción mecánica», en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993, página 921.

<sup>149</sup> La extrafiscalidad de los tributos aparece reconocida en el artículo 2 apartado 1º in fine puesto que se establece que éstos «podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines reconocidos en la CE». Por lo tanto cuando hablamos de extrafiscalidad nos referimos a la posibilidad de que los tributos sirvan a una finalidad que vaya más allá de la estrictamente recaudatoria. Como indica FERNÁNDEZ ORTE «la utilización de los tributos con fines extrafiscales está cada vez más extendida y es raro el tributo que no haya tenido en cuenta alguna finalidad extrafiscal» FERNÁNDEZ ORTE, J. *La tributación medioambiental. Teoría y Práctica*, Aranzadi, Navarra, 2006, página 45. También sobre esta misma materia véase: ADAME MARTÍNEZ, F. D., «La Protección del Medio Ambiente y los Tributos Locales». en *Tributos Locales*. Nº. 33. 2003, páginas 13-31

vehículo en caballos fiscales y función de los centímetros cúbicos de cilindrada para los vehículos de dos o tres ruedas.

Por lo tanto la tarificación resulta obsoleta ante el giro que podría dar este impuesto para justificar su presencia en nuestro sistema tributario. Los medios de comunicación especializados en el ramo automovilístico contienen publicidad de diversas marcas de automóvil en el que el atractivo de los mismos ya no se basa en la potencia fiscal sino en la emisión de gramos de CO<sub>2</sub> por kilometro<sup>150</sup>. Lo anteriormente dicho nos afirma en la opinión de la necesidad de un cambio en la forma de cuantificación de este impuesto puesto que sería más lógico y acorde con la concienciación medioambiental que se quiere conseguir derivar la cuota del nivel de emisiones de CO<sub>2</sub> en la atmósfera.

Como bien indica LÓPEZ ESPADAFOR, desde la Unión Europea, mediante la Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles, presentada por la Comisión el 5 de Julio de 2005 (COM (2005) 261 final), se pretende conseguir una armonización en todos los impuestos de armonización de los Países Miembros, de modo que la imposición sobre los mismos se base en las emisiones de CO<sub>2</sub> de los vehículos. Por lo tanto de aprobarse tal propuesta la Directiva afectaría al IVTM ya que éste debería adaptarse a la misma<sup>151</sup>.

El Pleno del Congreso de los Diputados ha aprobado recientemente una resolución, a propuesta del Grupo Socialista, en la que se insta al Gobierno a modificar el IVTM para ligarlo a las emisiones de CO<sub>2</sub> de los vehículos, en la línea de lo previsto para el impuesto de matriculación, cedido a las comunidades autónomas.

---

<sup>150</sup> Anuncio marca Audi en Revista *Automóvil* nº349, Febrero 2007.

<sup>151</sup> Cfr. LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. «La protección del medio ambiente y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica» en *Nueva Fiscalidad* nº1, 2007, página 47. En materia de medio ambiente véase también RUÍZ-RICO RUÍZ, G.: *Derecho Constitucional al Medio ambiente*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2000.

Según la resolución, fruto del Debate sobre el Estado de la Nación, la Cámara Baja insta al Ejecutivo a «evaluar con las entidades locales la correspondiente modificación de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales referida al IVTM».

El objetivo de esta modificación sería fijar el cuadro de cuotas aplicable en este gravamen sobre la base de las emisiones de CO<sub>2</sub> de los automóviles, en lugar de hacerlo sobre la potencia y la clase del vehículo, como está dispuesto en la actualidad<sup>152</sup>.

La resolución explica que este cambio debe efectuarse en consonancia con los criterios incorporados al Proyecto de Ley de Calidad del Aire y Protección a la Atmósfera, en relación con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Como consecuencia de lo anteriormente expuesto, el Gobierno tendrá que aprobar antes del próximo 1 de diciembre un sistema en el impuesto de matriculación de vehículos que contemple unos tipos de gravamen en función de las emisiones de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) por kilómetro recorrido.

Así, los «vehículos menos emisores» tendrán un gravamen de “cero”, mientras que «los vehículos más emisores» serán gravados con tipos “superiores al tipo más alto vigente el 30 de junio de 2007”, según el texto legislativo aprobado en la Comisión de Medio Ambiente y remitido al Senado<sup>153</sup>.

En esta sección hemos prestado atención a la justificación de la presencia de este impuesto local en nuestro sistema tributario y su futura y

---

<sup>152</sup> Cfr. EUROPA PRESS, «El Congreso insta al Gobierno a modificar el impuesto de circulación y ligarlo a las emisiones de CO<sub>2</sub>» en *Diario social digital de Europa Press*, 5 de Julio de 2007, accesible en [www.europapress.es/noticiasocial](http://www.europapress.es/noticiasocial)

conveniente reconversión en un gravamen con una finalidad de protección medioambiental. Es necesario que se cambie la finalidad de este impuesto ya que si mantiene su fin actual y su vigente estructura constatamos la duplicidad de gravamen que se produce con el IP. La protección del medio ambiente para las generaciones venideras sería la única vía de permanencia posible de este impuesto local y para ello habría que rediseñar sustancialmente el mismo. Un modelo nuevo de impuesto ya no entraría en una colisión y duplicidad impositiva con el IP puesto que los hechos imponible ya serían diferentes, en el estatal seguiría siendo el hecho imponible la titularidad del patrimonio neto del contribuyente, en el que se incluiría el automóvil. Pero en el local, el hecho imponible ya no sería la titularidad de los vehículos aptos para circular sino la mayor o menor emisión de CO<sub>2</sub> a la atmósfera.

No obstante, hemos de reconocer que la doble imposición entre estos dos impuestos afecta a un número reducido de personas. Aunque el IVTM obliga a toda persona que es titular de un vehículo con capacidad para circular, el IP afecta a un número mucho menor de situaciones.

Por lo tanto si se modificase el IVTM en el sentido que hemos indicado anteriormente, opinamos que el motivo no sería evitar la doble imposición con el IP, ya que esta situación ha estado patente desde que se aprobó el impuesto local. Aunque han existido autores que han puesto de manifiesto públicamente dicha colisión, el legislador parece ser que no ha reparado en las llamadas de atención efectuadas por los expertos en la materia.

El motivo de la justa y necesaria reforma del impuesto local parece obedecer a la tendencia reciente y totalmente coherente de proteger el medio ambiente. Por lo tanto el legislador pretende usar los tributos y entre ellos el impuesto local para evitar prácticas contaminantes y contrarias a la naturaleza.

---

<sup>153</sup> Cfr. Cfr. EUROPA PRESS, «El Congreso insta al Gobierno a modificar el impuesto de circulación y ligarlo a las emisiones de CO<sub>2</sub>» en *Diario social digital de Europa Press*, 5 de Julio de 2007, accesible en [www.europapress.es/noticiasocial](http://www.europapress.es/noticiasocial)

## **2. EL IMPUESTO SOBRE GASTOS SuntuARIOS EN LA MODALIDAD DE LOS APROVECHAMIENTOS DE COTOS DE CAZA Y PESCA Y SU COLISIÓN CON OTRAS FIGURAS IMPOSITIVAS.**

La caza y los elementos patrimoniales que se vinculan a la misma se observan como fuentes de riqueza idóneas para someter a gravamen. Como bien pone de manifiesto LÓPEZ ESPADAFOR, «la caza puede generar una renta, los elementos relacionados con la caza pueden formar parte de un patrimonio privado y la caza y sus elementos pueden ser objeto de consumo. Renta, patrimonio y consumo son distintas perspectivas desde las que pueden contemplarse la actividad y los elementos relacionados con la caza en el plano fiscal»<sup>154</sup>.

Como ya indicábamos en el Capítulo II de esta investigación, la actividad cinegética se encuentra gravada por un impuesto específico como es el Impuesto sobre Gastos Suntuarios en su modalidad de aprovechamientos privados de cotos de caza y pesca. Ya se ha explicado en dicho capítulo II que el IGS fue derogado por la Ley 39/1988 reguladora de Haciendas Locales, quedando vigente tan sólo la posibilidad de gravamen que afecta a la modalidad de los aprovechamientos privados de cotos de caza y pesca.

Este impuesto grava un aprovechamiento específico que pone de manifiesto una capacidad contributiva especial, pero en opinión de FERNÁNDEZ JUNQUERA, «la capacidad contributiva no se manifiesta en el aprovechamiento en sí mismo considerado, en la posibilidad misma de utilizar los cotos, en el uso o el aprovechamiento que se hace de ellos, como podría parecer de la definición del hecho imponible dada por la ley, sino que se encuentra en la potencialidad real de piezas de caza y pesca que tiene el terreno»<sup>155</sup>. Por lo tanto lo importante no es que se cace o se pesque algo,

---

<sup>154</sup> Cfr. LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: «Los ingresos públicos por la caza» en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, año 2000, Vol. 50, nº255, (enero-marzo) página 16.

<sup>155</sup> Cfr. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., «El Impuesto sobre gastos suntuarios», *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993, página 942.

«pues ello no es el objeto directo de este impuesto, sino la posibilidad real que tiene la finca de caza y de pesca»<sup>156</sup>.

Esta modalidad del Impuesto sobre Gastos Suntuarios no tiene fácil coordinación y anclaje con el resto de las figuras de nuestro sistema tributario pudiendo observarse situaciones que generan una doble imposición.

La caza puede producir renta, ganancia, por lo tanto, si quien obtiene ese rendimiento es una persona física con residencia en territorio español lógicamente tributará por dicha renta en el IRPF, así que como bien determina FERNÁNDEZ JUNQUERA «la doble imposición puede generarse con el IRPF, en cuanto que se gravan los incrementos de patrimonio, sometiendo estos incrementos a gravamen por un impuesto local y por otro estatal»<sup>157</sup>.

Pero no sólo se produce falta de coordinación con la consiguiente duplicidad impositiva en relación con el IRPF. También debemos tener presente que si quien genera el beneficio por la actividad cinegética es una persona jurídica con residencia en territorio español tendrá que tributar por el IS con lo que la doble imposición también se observa en este caso. Pero también puede darse el caso en el que la persona física o jurídica que obtenga la ganancia patrimonial por esta actividad no tenga residencia en territorio español, en estos casos tendría que tributar por el IRNR generando la consiguiente doble imposición con el IGS en su modalidad de aprovechamientos de cotos privados de caza y pesca.

Pero la actividad cinegética no se agota tan solo en la obtención de un rendimiento, ya que si el aprovechamiento del coto privado de caza le

---

<sup>156</sup> Cfr. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., «El Impuesto sobre gastos suntuarios», *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993, página 943.

<sup>157</sup> Cfr. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., «El Impuesto sobre gastos suntuarios», *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993, página 941.

corresponde a una persona física y es además el propietario del mismo deberá hacer frente en el IP<sup>158</sup>. La doble imposición en este caso se produce sólo cuando coincidan en una misma persona la condición de titular del aprovechamiento cinegético y la de propietario del coto, en el caso en el que no coincidan, situación en la que se arrienda el aprovechamiento del coto, no habría doble imposición con el IP sino con el IRPF.

La actividad cinegética también puede realizarse por medio de explotación empresarial y como bien indica LÓPEZ ESPADAFOR «los servicios prestados por el empresario que se dedica a la caza podrán hacer que se devengue el IVA»<sup>159</sup>.

Como ya venimos reiterando a lo largo de este trabajo no se presentan medidas que puedan paliar la doble imposición que se produce entre este impuesto local y los impuestos estatales que hemos comentado. Quizás este doble gravamen se justifica por la connotación de riqueza y de cierto nivel de «posición social» y de capacidad económica superior que infiere el dedicarse a la explotación cinegética.

---

<sup>158</sup> Cfr. LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. «Los ingresos públicos por la caza» en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, año 2000, Vol. 50, nº255, (enero-marzo) página 16.

<sup>159</sup> Cfr. LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. «Los ingresos públicos por la caza» en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, año 2000, Vol. 50, nº255, (enero-marzo) página 17.

## CAPÍTULO V

# Coexistencia entre el Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras y el Impuesto de Valor Añadido

## 1. ASPECTOS PRELIMINARES

El capítulo que presentamos analizará la posible doble imposición que puede generarse entre dos impuestos de nuestro sistema tributario, uno de ellos estatal y el otro local, el IVA y el ICIO.

Estamos ante una situación peculiar y diferente en comparación con el resto de relaciones y confluencias que hemos estudiado a lo largo de este trabajo. En esta ocasión no nos encontramos ante impuestos estatales que graven la obtención de una renta o la titularidad de la riqueza, sino que ahora nos hallamos ante un impuesto que se basa en el consumo siendo por lo tanto un impuesto indirecto. Pero además en el ámbito local tampoco estamos ante una situación similar a las que hemos estudiado en esta tesis ya que el ICIO es el único impuesto de carácter local que es considerado como un impuesto indirecto. Siendo este carácter ampliamente criticado y rebatido por la mayor parte de la doctrina tributaria<sup>160</sup>.

Por lo tanto en este capítulo analizaremos la doble imposición generada por la incidencia sobre una misma materia imponible de dos impuestos indirectos.

## 2. ALCANCE DE LA COLISIÓN

La premisa de la que debemos partir en el estudio de la relación de estos dos impuestos se encuentra en la calificación del ICIO como impuesto

---

<sup>160</sup> Respecto a la naturaleza indirecta de este impuesto véanse FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. «El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras». en *La reforma de las Haciendas Locales*, Tomo II, Lex Nova, Valladolid, 1991, página 30; CORS MEYA, F. X., «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y obras» en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993, página 840; BANALOCHE PALAO, C., D'OCÓN ESPEJO, A., GARCÍA ARANDA, E. «El Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y obras» en *Tributos Locales y Autonómicos*, Aranzadi, Navarra, 2006, página 206.

indirecto. Dicha consideración origina un problema en relación con su constitucionalidad o legalidad en el ámbito internacional.

Como bien indica FERNÁNDEZ JUNQUERA «la cuestión es grave porque la normativa comunitaria impide la existencia de otros impuestos indirectos distintos del IVA». Continúa esta autora afirmando que «el artículo 33 de la VI Directiva Comunitaria impide cualquier gravamen, distinto del IVA, que recaiga sobre el volumen de operaciones, por lo que habrá que admitir la colisión de este impuesto con precepto comunitario»<sup>161</sup>.

La confluencia que se produce entre el IVA y el ICIO genera entre ambos una doble imposición. LÓPEZ ESPADAFOR considera que cuando se realiza una obra inmobiliaria pueden recaer al mismo tiempo sobre ella ambos impuestos. El ICIO, como ya hemos indicado previamente es un impuesto indirecto y tal y como dijimos en el capítulo II el hecho imponible consiste en la realización, dentro del término municipal, de cualquier obra, construcción e instalación para las que se necesite licencia de obras. Por lo tanto, el objeto de gravamen es la obra en si misma, el objeto que se realiza para ser utilizado<sup>162</sup>.

De la misma opinión es SÁNCHEZ GALIANA cuando indica que «a la vista de la calificación de impuesto indirecto del ICIO, el objeto de gravamen del mismo sería la obra en cuanto objeto de consumo, en cuanto objeto que se realiza pasando a ser susceptible de ser utilizado. El hecho imponible sería la realización de la obra»<sup>163</sup>.

El IVA también es un impuesto indirecto y su objeto de gravamen es el consumo en general y por lo tanto dentro de este consumo en general debe entenderse incluido el consumo de obras inmobiliarias. Dentro de este

---

<sup>161</sup> Cfr. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. cit en *La reforma de las Haciendas Locales*, Tomo II, Lex Nova, Valladolid, 1991, página 30.

<sup>162</sup> Cfr. LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. *La Doble Imposición Interna*, cit, página 141.

<sup>163</sup> Cfr. SÁNCHEZ GALIANA, C.M., *cit*, 2002 página 418.

impuesto quedaría comprendido el gravamen de las entregas de bienes y el de las prestaciones de servicios relacionadas con las obras inmobiliarias<sup>164</sup>.

En relación con el sujeto pasivo, en el caso del IVA, éste sería el empresario o profesional que realiza la obra, repercutiendo posteriormente dicho impuesto sobre el consumidor final. En el impuesto local, el gravamen va a pesar, teóricamente sobre quien finalmente pueda disfrutar de la obra, es decir, el dueño de la misma. En este caso aunque, a priori no haya identidad de sujetos pasivos, podemos decir que existe una doble imposición ya que sobre el consumidor final recaen la cuota del IVA, que le ha sido repercutida, y la cuota que ha tenido que pagar al Ayuntamiento en concepto de ICIO.

En relación con la base imponible hemos de destacar que para el cálculo de la base imponible del ICIO no forma parte de la misma la cantidad satisfecha por IVA, circunstancia que nos parece conveniente y positiva puesto que de alguna forma se rebaja la cuota del ICIO. No obstante, no estamos ante una situación recíproca, puesto que para el cálculo de la base imponible del IVA, en el caso de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios, el artículo 78 apartado 2 subapartado 4º establece que se incluirán como parte del precio de contraprestación y por lo tanto de la base imponible «los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones que el IVA».

CALVO ORTEGA señala que el ICIO realmente es un «impuesto sobre la inversión, ya que la realización de cualquier construcción, instalación u obra, es normalmente una actividad y un gasto de inversión. Pero hay que tener en cuenta que las actividades de inversión también se encuentran gravadas por el IVA.

Así, en todas las situaciones en las que el sujeto pasivo del IVA no pueda repercutir el impuesto se producirá una doble imposición, con un mismo

---

<sup>164</sup> Cfr. LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. *La Doble Imposición Interna*, cit, página 141.

hecho imponible y con un mismo contribuyente que es el consumidor final o el propietario del inmueble. Pero además de la doble imposición se producirá una nueva sobreimposición en el momento en que la cuota del impuesto municipal pasa a integrarse en la base imponible del impuesto estatal<sup>165</sup>

Por lo tanto no solo estamos ante una situación de doble imposición en la que dos gravámenes recaigan sobre un mismo hecho imponible y en la práctica sobre el mismo sujeto pasivo sino que además la base imponible de uno de ellos el estatal se incrementa en la misma cantidad que se ha devengado por el ICIO.

No obstante, hay determinados autores que consideran que entre el IVA y el ICIO existen notables diferencias. Señala CORS MEYA que el IVA delimita su hecho imponible en función de unos determinados sujetos pasivos que se dedican habitualmente al tráfico mercantil y si no se cumple este requisito subjetivo no se está sujeto al IVA y por lo tanto no se entiende realizado el hecho imponible. Sin embargo el hecho imponible del ICIO no tiene en cuenta esta limitación subjetiva puesto que el contribuyente es siempre el dueño de la obra<sup>166</sup>.

Es más, para CORS MEYA es contribuyente del IVA quien realiza la actividad, es decir, el constructor de la obra pero para el ICIO, el contribuyente es el propietario de la obra.

Por lo tanto para este autor no existe doble imposición entre ambos impuestos, postura con la que no estamos de acuerdo en esta investigación puesto que como hemos comentado anteriormente la ausencia de

---

<sup>165</sup> Cfr. CALVO ORTEGA, R. «Principios tributarios y reforma de la Hacienda Municipal» en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I; Lex Nova, Valladolid, 1991, página 36. Sobre el tema de la Reforma de las Haciendas Locales véase también COMISIÓN LAYFIELD, *Reforma de las Haciendas Locales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982.

<sup>166</sup> Cfr. CORS MEYA, F. X., «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y obras» en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993, página 843.

coordinación entre ambos impuestos y la coincidencia en objeto de gravamen y posterior incidencia sobre el mismo sujeto pasivo conducen a pensar que sí existe esta doble imposición y que hasta ahora no se produce ninguna medida correctiva de la situación.

# Conclusiones

Al inicio de este trabajo poníamos de manifiesto que la doble imposición ocasionada por la confluencia entre Impuestos estatales e Impuestos locales era una circunstancia que aunque estaba presente de modo continuado en nuestro sistema tributario no había recibido toda la atención necesaria ni por parte del legislador, ni por parte de los representantes de las diferentes Administraciones Públicas ni por parte de la doctrina tributaria. Con este trabajo hemos intentado ayudar a superar tal situación.

Nuestras conclusiones serían las siguientes:

PRIMERA: debemos destacar, como ya hemos puesto de manifiesto en los capítulos que anteceden, que son abundantes las situaciones en las que se constata la doble imposición, sobre todo en el ámbito de la hacienda local. Los indicios y los signos de identificación de la riqueza y por lo tanto de la capacidad económica y contributiva del individuo son los que hemos comentado detalladamente, la obtención de renta, la posesión de un patrimonio o riqueza, el consumo de bienes y el tráfico de bienes o circulación de los mismos y por más que se intente buscar y elucubrar, todo se reduce a estas cuatro manifestaciones.

Los impuestos existen desde antiguo y los objetos o materias sobre las que inciden también y desde la esfera estatal no se ha dejado ningún reducto o aspecto sin gravar con lo cual se deja poco margen de actuación a las CCLL. Desde el Estado se somete a gravamen la obtención de renta, el patrimonio, el consumo ejerciendo una presión fiscal elevada sobre el contribuyente. De otro lado, la esfera local necesitada financiación y recursos para satisfacer sus programas de actuación, sus intereses, necesidades y sin un margen amplio de imposición sobre el que ejercitar su gravamen. Lógicamente todo ello conduce a situaciones de doble imposición inevitables.

Si observamos el panorama impositivo estatal nos damos cuenta de que la propiedad de los bienes inmuebles ya aparece gravada por el IP y las rentas que se derivan de los mismos por el IRPF. Las ganancias o incrementos de patrimonio puestas de manifiesto por la transmisión lucrativa u onerosa de los bienes patrimoniales está gravada por el IRPF, el ISD, el IS, el IRNR. La titularidad de los vehículos de tracción mecánica se grava por el IP. El consumo que se deduce de las entregas de bienes y prestaciones de servicios es gravado por el IVA. Visto todo lo anterior, como ya hemos indicado, el espacio fiscal propio que le queda a las CCLL para que ellas puedan recaudar los tributos que han sido creados para ellas por el Estado es prácticamente nulo. La doble imposición entre impuestos estatales y locales realmente no es un problema de falta de acuerdo o de desconocimiento entre dos niveles distintos de la administración; todo lo contrario, es un problema que genera el propio Estado en su afán recaudador orientado a satisfacer las necesidades de los fiscos.

La doble imposición a nivel local se puede considerar como la consecuencia de la búsqueda, por parte del Estado, de recursos financieros para que las CCLL hagan frente a sus competencias, pero en unas circunstancias de saturación impositiva sobre los cuatro modos indicativos de riqueza

También hemos de destacar que es práctica común que los impuestos de carácter estatal prevalezcan sobre aquellos que han propuesto las CCAA o que financian a las corporaciones locales, por lo que podría considerarse que el Estado dispone de un monopolio fiscal que comparte en posición dominante con las otras administraciones.

SEGUNDA: El Poder Tributario, como poder público que es, se encuentra sometido y limitado de manera precisa por el artículo 9 apartado 3 de la CE, que como es bien sabido, enumera los principios constitucionales que han de ser respetados por todos los poderes públicos y por los ciudadanos. Así, la legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o

restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, quedan garantizados constitucionalmente en el precepto indicado.

Precisamente, en las situaciones en las que se produce la doble imposición el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos puede resultar lesionado y vulnerado a juicio de los perjudicados por el doble gravamen. Ello es así porque parece que se incurre en una arbitrariedad cuando por un mismo hecho imponible, dos poderes públicos tributarios diferentes deciden gravarlo de forma independiente.

TERCERA: Aunque algunos autores han defendido que para que se produzca la doble imposición interna es necesaria la coincidencia de hechos imponibles, entendemos que esta duplicidad impositiva, perjudicial para el contribuyente por los efectos confiscatorios que genera, se origina cuando dos impuestos gravan una misma materia u objeto imponible. Desde el propio sistema fiscal deben de arbitrarse medidas que corrijan esta doble imposición producida por el doble gravamen de una misma materia imponible.

CUARTA: Los distintos entes con poder tributario tienen entre sus principales objetivos motivar la concienciación fiscal en el pago del tributo. Este tipo de conciencia se fundamenta en los principios constitucionales tributarios, que son los valores que han de estar presentes en un sistema tributario ético, moral y justo y por ello las leyes han de contemplarlos cuando crean tributos. Si estos valores no están presentes en las normas tributarias, el legislador estará colaborando en la creación de leyes tributarias que conducirán a un sistema fiscal inadecuado y con efectos negativos y falsos en la sociedad.

QUINTA: De todos los principios tributarios recogidos en la CE hay dos que tienen especial relevancia en el ámbito de la doble imposición interna son los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad. Un sistema

tributario en el que no se apliquen medidas correctivas de la doble imposición supondrá un aumento de la presión fiscal en el contribuyente. En el momento en que dicha presión fiscal afecte al nivel de propiedad privada del contribuyente estaremos ante una sistema tributario confiscatorio, injusto, que no será confiable y por lo tanto no se podrá concienciar a los ciudadanos de las ventajas que les reportarán el hacer frente diligentemente a sus obligaciones fiscales.

SEXTA: el estudio de la confluencia entre el IBI y los Impuestos estatales que inciden sobre la renta nos reafirma en la opinión de que se produce una doble imposición entre el impuesto local y los impuestos estatales.

Aunque existen medidas para corregir la doble imposición en el caso del IBI y el IRPF en cuanto a los rendimientos de capital inmobiliario, como puede ser considerar el impuesto local como un gasto necesario para obtener el rendimiento inmobiliario y así no forma parte de la base imponible, dicha medida nos parece insuficiente.

Tanto en este caso como en el resto de las situaciones en las que se produce la doble imposición entre el IBI y el IRPF lo más idóneo, justo y beneficioso para el contribuyente perjudicado sería permitir deducir lo pagado por el impuesto local en la cuota del impuesto estatal.

SEPTIMA: en relación al solapamiento generado entre el IBI y el IP constatamos la duplicidad impositiva entre estas dos figuras ya que aunque el hecho imponible aparece redactado de forma jurídica de modo distinto, la realidad es que es el bien inmueble el que soporta el gravamen de estas dos figuras con lo que la doble imposición es patente. El legislador no ha planteado ninguna solución al respecto y además socialmente las medidas que se acordaran prácticamente pasarían desapercibidas puesto que realmente son muy pocos contribuyentes los que hacen frente al IP. Pero es más útil para el contribuyente defender que el solapamiento se produce con el IRPF y poder proceder a deducir la cuota del IBI en la cuota del mismo.

Son más los que tributan por el IRPF que los contribuyentes por el IP con lo que si la deducción se plantea en la cuota del IRPF la deducción se aplicaría a un porcentaje de población más amplio.

OCTAVA: La doble imposición sigue existiendo entre el IAE y el IS o IRNR, lo único que se ha evitado es el doble gravamen con el IRPF en el caso de las personas físicas porque la doble imposición sigue existiendo en el caso de las Comunidades de Bienes que tengan una cifra de negocios superior al millón de euros, ya que se atribuye a los partícipes de la comunidad la parte de los resultados positivos de la entidad correspondiente al porcentaje de participación para que tributen en el IRPF. Es por ello que desde este trabajo se plantea la deducción de la cuota del IAE en la cuota de los impuestos con los que no se ha evitado la doble imposición.

NOVENA: en materia del IIVTNU hemos constatado la duplicidad de gravamen que se produce entre el impuesto local y los impuestos estatales que gravan la obtención de renta o beneficio y la duplicidad impositiva que se produce en relación al ISD. En el caso del IRPF hemos observado como se permite minorar la cuota del impuesto local en el cálculo de la base imponible del impuesto estatal. En el caso del IS la normativa contable permite considerar la cuota del impuesto local como gasto contable y por lo tanto obtener menos beneficio. Sin embargo, en el caso del ISD la doble imposición es fácilmente constatable y el legislador no ha previsto ninguna medida de corrección acerca de la misma.

DÉCIMA: el análisis del IVTM y del IP nos ha confirmado en la doble imposición existente entre estos dos impuestos. Claramente se observa como el impuesto local grava una materia que ya aparece sujeta al IP. La justificación del gravamen local obedece tan sólo a motivos estrictamente recaudatorios, con lo cual para que las CCLL puedan seguir obteniendo recursos por esta vía lo más adecuado será reconvertir este impuesto y conferirle una finalidad medioambiental, de forma que ya no se gravará la titularidad del vehículo apto para circular sino la emisión de contaminantes

a la atmósfera. Lo adecuado es que este impuesto sea considerado extrafiscal dotándole de un nuevo diseño.

UNDÉCIMA: la duplicidad de gravamen también ha quedado claramente determinada en el IGS en su modalidad de aprovechamiento de coto privado de caza y pesca con el IRPF, el IS, IRNR y el IP.

DUODÉCIMA: la doble imposición no sólo se articula en el ámbito de la imposición directa, también puede estar presente en el ámbito de la imposición indirecta. Esta situación es se produce entre el ICIO y el IVA gravando ambos impuesto la realización de una obra, entendida como entrega de bien que es objeto de consumo. En este sentido es la propia obra la que soporta la aplicación de ambas figuras impositivas con lo que la doble imposición es constatable. Aunque desde el ámbito local se ha intentado paliar los efectos de la misma con la medida de no incluir en la base imponible del ICIO la cuantía del IVA, no se observa el mismo mecanismo paliativo en el cálculo de la base imponible del IVA, donde sí forman parte de la misma los tributos que se apliquen a las mismas operaciones que el impuesto estatal.

DÉCIMOTERCERA: el sistema tributario local grava de forma reiterada materias que ya han sido objeto de imposición en el sistema estatal. Urge un nuevo diseño del sistema tributario local que tenga como finalidad no sólo la estrictamente recaudatoria, sino también la orientación al cumplimiento de los servicios a los ciudadanos con calidad y seguridad, generando con ello confianza en el sistema tributario local.

Las Haciendas Locales han estado siempre inmersas en un proceso de continua reforma, pero aun así, es necesario avanzar aunque se tropiecen con escollos y dificultades.

Es cierto que los antecedentes de los impuestos locales actuales datan del siglo XIX o de principios del siglo XX, pero no sólo por ello resultan

anacrónicos. La principal dificultad estriba en que los impuestos locales tienen una estructura totalmente rígida y poco adecuada al principio de capacidad económica.

La premisa de la que debe partir el legislador a la hora de abordar una posible, futura y conveniente reforma del sistema impositivo local es la de que las distintas figuras impositivas se aplican sobre manifestaciones de riqueza singulares, puntuales y concretas. Nada más lejos de la intención del legislador que proceder a gravar de forma total la renta o el patrimonio del sujeto pasivo tal y como hacen los impuestos estatales.

Humildemente nuestra intención, con estas líneas, es apuntar un esbozo de propuesta de reforma del sistema impositivo local. Para ello abordaremos de forma independiente cada impuesto indicando los aspectos que creemos pueden ser susceptibles de mejora.

En relación con el IBI sería necesario empezar con una reforma de su base imponible. Hasta el momento actual, la base imponible de este impuesto es el valor catastral, pero de todos es sabido que dicho valor no responde de forma dinámica, ágil y eficaz a la capacidad que debería estar presente en un impuesto de tal importancia y envergadura.

No obstante tampoco consideramos adecuado que un impuesto como éste tenga como base imponible un valor basado en el precio de mercado de los bienes inmuebles, ya que adolecería de la estabilidad y prudencia deseables. Pensamos que lo más acertado es que el IBI tenga como base imponible un valor objetivo controlado eficazmente por la Administración Pública.

En esta tesis no mantenemos una postura contraria a la valoración de los inmuebles realizada de forma coherente y eficiente por la Dirección General de Catastro. El inconveniente lo vemos en el valor catastral que se muestra lejano a un valor coherente y real.

Por ello pensamos que un valor fijado por la Dirección General de Catastro, obtenido de forma rigurosa tras una concienzuda práctica valorativa y gestionado por una Administración moderna y dotada de recursos informáticos y herramientas necesarias para su mantenimiento y actualización podría ser muy útil en una sociedad como la actual. Cuando el contribuyente observe una transparencia tributaria y una eficaz gestión de los recursos públicos afrontará con diligencia sus obligaciones tributarias. La modificación que apuntamos conllevaría lógicamente una mayor recaudación del IBI que el ciudadano podría soportar si se le devuelve en forma de mejora de los servicios de los que es usuario.

Sin embargo, la esfera impositiva local ha de coordinarse con los ámbitos estatal y autonómico y una buena forma de alcanzar dicho anclaje sería el permitir deducir la cuota satisfecha a la Administración Local derivada del IBI en la cuota del IRPF. De esta forma el contribuyente afrontaría de forma adecuada el impuesto local, puesto que observaría una buena gestión de la Corporación local, se sentiría cercano a dicha Administración y luego podría deducir el pago de lo ya entregado a la Administración Local en la cuota del impuesto estatal.

En relación con el IAE, la modificación que introdujo la Ley 51/2002 deja patente tanto su falta de justicia como de igualdad ya que no hay ninguna razón que pueda justificar la declaración de exención absoluta a las personas físicas, independientemente del tipo de profesión que desempeñen. La situación actual al amparo de la norma sitúa al mismo nivel a un deportista profesional consolidado y a un asesor fiscal recién licenciado, y sin embargo la capacidad económica del primero es muy superior a la del segundo.

Por ello la propuesta que desde este trabajo se hace consiste en situar una cifra límite mínima por encima de la cual todos deban de hacer frente a su obligación tributaria, independientemente de la condición de persona física o jurídica que posean.

Con esto la doble imposición se paliaría en los supuestos en los que no se alcanzase el límite fijado en la ley y en el resto de las situaciones la solución podría consistir en permitir deducir en la cuota del IS, en la del IRNR y en la del IRPF para los casos de las comunidades de bienes la cuota resultante de la aplicación del IAE tal y como lo hemos propuesto.

Una propuesta de modificación similar, la Proposición de Ley (122/000127) ya fue presentada por el Grupo Parlamentario Socialista. La proposición recogía la posibilidad de deducir la cuota pagada por el IAE en la cuota de los impuestos estatales que colisionan con éste. Ésta propuesta fue rechazada por el Grupo Popular, que era el que detentaba la mayoría en el Congreso de los Diputados en aquel momento.

La ciencia jurídica ha de estar por encima de cualquier conveniencia política y por ello consideramos que obviando las orientaciones políticas y el pensamiento propio de cada grupo parlamentario, la proposición presentada por dicha fuerza política era adecuada la posición que se defiende desde esta tesis.

El IVTM es quizás, a priori, el impuesto que presenta una diversificación de fuentes de riqueza en el ámbito local. Todas las demás figuras impositivas locales se encuentran basadas o relacionadas de alguna forma con el ámbito inmobiliario. Es por ello por lo que un impuesto de éste tipo ha de conservarse en el ámbito local y su justificación ha de residir en su finalidad de protección del medio ambiente.

El ICIO y el IIVTNU son impuestos que tienen como fundamento el urbanismo y la vivienda. Esta consideración conduce a un sistema que como ya hemos indicado anteriormente tiene su base en la actividad inmobiliaria y en la posesión de una vivienda. Hasta el momento actual y de manera ardua y con esfuerzo el contribuyente ha hecho frente a sus obligaciones fiscales y las arcas municipales han sobrevivido. Pero ¿qué pasará en un futuro en el que se produzca un retroceso en el ámbito urbanístico?. Futuro

no muy lejano a tenor del estancamiento que está empezando a sufrir la construcción y la actividad urbanística.

La solución consistiría en la búsqueda por parte de las Corporaciones Locales de nuevas fuentes o indicativos de riqueza, creación de nuevas figuras tributarias con hechos imponibles localizados fuera del ámbito inmobiliario.

## Bibliografía

**BIBLIOGRAFÍA**

- ADAME MARTÍNEZ, F.D.: «El Impuesto Sobre el Valor Añadido». *Manual de Derecho Tributario*. Granada, España. Comares. 2001
- AGULLÓ AGÜERO, A. «Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario» en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº36, 1982
- ALARCÓN GARCÍA, G. y TIPKE, K. «La conciencia fiscal» en *La conciencia fiscal y el Marketing tributario en las Haciendas Locales*, Aranzadi, Navarra, 2007
- ALBI IBÁÑEZ, E; GARCIA ARIZNAVARRETA, J.L. *Sistema fiscal español*. 15<sup>a</sup> ed, Ariel, Barcelona, 2000
- ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: *Sistema tributario español y comparado*, 2<sup>a</sup> Edición, Tecnos, Madrid, 1992
- ALCAZAR MOLINA. M.G.,
  - *El Catastro en España*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Valencia, 1999.
  - *Valoración Inmobiliaria*, Montecorvo, Madrid, 2003.
- ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.; JIMÉNEZ COMPAIRED, I; RUIZ BAÑA, M.L.; «El Impuesto sobre Sociedades» en *Manual de Derecho Tributario: Parte especial*. Aranzadi; Navarra, 2004
- BAENA AGUILAR, A: *La obligación real de contribuir en el IRPF*, Aranzadi, Pamplona, 1994
- BANALOCHE, J., «Impuesto sobre Gastos Suntuarios» en *Revista de Economía y Hacienda Local*, vol. VII, núm. 20, mayo-agosto de 1977
- BANALOCHE PALAO, C., D'OCÓN ESPEJO, A., GARCÍA ARANDA, E. «El Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y obras» en *Tributos Locales y Autonómicos*, Aranzadi, Navarra, 2006
- BARRADO MUÑOZ A. "La deducción por doble imposición interna de los dividendos", en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 235,
- BAYONA DE PEROGORDO, J.J.: *El Patrimonio del Estado*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977.

- BUENO MALUENDA, C. «Reflexiones acerca del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana» en *Revista de Hacienda Local*, volumen XXVII, nº80, Mayo-Agosto 1997
- CALVO ORTEGA, R. «Principios tributarios y reforma de la Hacienda Municipal» en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I; Lex Nova, Valladolid, 1991
- CASADO OLLERO, G. «Presentación» en la *Fiscalidad Inmobiliaria en la Hacienda Local*. Temas de Administración Local, CEMCI, Granada, 1990
- CHECA GONZÁLEZ, C.:
  - «Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional.», en *Impuestos*, nº 12, 1988
  - «El Impuesto sobre tierras infrautilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza. Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987 de 27 de Marzo (BOE 89/1987 de 14 de Abril)» en *Impuestos* 1987, Tomo I
- CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: *Ingresos tributarios municipales (ordenanzas fiscales del Ayuntamiento de Cáceres)*, Cámara Oficial de Comercio e Industria, Cáceres, 1989.
- COMISIÓN LAYFIELD, *Reforma de las Haciendas Locales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982
- CORS MEYA, F. X.,
  - «El principio de capacidad económica y los Impuestos Municipales en su situación actual» en *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, vol. XIV, núm. 42, septiembre-diciembre de 1984, pág 476
  - «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y obras» en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993
- DE MIGUEL, A.: «La conciencia fiscal de los españoles», *Libertad Digital*, nº 5, Diciembre 1999-Enero 2000.
- FALCÓN Y TELLA, R.: *Análisis de la transparencia tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984

- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.
  - «El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras». en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo II, Lex Nova, Valladolid, 1991
  - «El Impuesto sobre gastos suntuarios», *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993
- FERNÁNDEZ DE MOYA ROMERO, J.E.: *El Patrimonio como recurso financiero de la Hacienda Estatal*", Servicio de Publicaciones de la Universidad de Jaén, 2002
- FERNÁNDEZ ORTE, J. *La tributación medioambiental. Teoría y Práctica*, Aranzadi, Navarra, 2006, página 45.
- FERREIRO LAPATZA, J.J.:
  - *Curso de derecho financiero español*.13<sup>a</sup> ed., Marcial Pons, Madrid, 1991,
  - *Curso de Derecho Financiero Español*. Volumen I, 24<sup>a</sup> ed., Marcial Pons, Madrid, 2004
- FERREIRO LAPATZA, J.J., SIMÓN ACOSTA, E. y MARTÍN QUERALT, J.: *El Proyecto de ley reguladora de las Haciendas Locales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1988
- GARCÍA CALVENTE, Y. y PLAZA VÁZQUEZ, A. L. en *Tributación del Automóvil y otros medios de transporte*, Aranzadi, Navarra, 2005
- GARCÍA-FRESNEDA GEA, F. «El impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana» en *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*, Comares, Granada, 2000
- GARCÍA GÓMEZ A., J. «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones» en *Manual de Derecho Tributario: Parte especial*. Aranzadi; Navarra, 2004
- GARCÍA LUIS, T. «Impuesto sobre actividades económicas» en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991
- GARCÍA MORENO, A. «El Impuesto sobre el Patrimonio» en *Manual de Derecho Tributario: Parte especial*. Aranzadi; Navarra, 2004

- GENOVA GALVÁN, A. *La Hacienda Local Española*, Ed. Instituto de Estudios de la Administración Local, Madrid, 1985
- GONZÁLEZ SANCHEZ, M. «El principio de no confiscación y las Haciendas Locales» en *El sistema económico en la Constitución Española*, vol. II, XV Jornadas de Estudio, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, Madrid, 1994
- HERNÁNDEZ LAVADO, A. «El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana» en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo II, Lex Nova, Valladolid, 1991
- HERRERO DE MADARIAGA, J.; RANCAÑO MARTÍN A.; GONZÁLEZ SANCHEZ, G.:
  - *Impuesto Sobre Actividades Económicas. Normativa básica y doctrina administrativa concordada*. Comares, Granada, 1994.
  - *Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto Sobre el Patrimonio. Normativa básica y doctrina administrativa concordada*. Comares, Granada, 1994.
- JABALERA RODRIGUEZ, A. «Tratamiento tributario de los bienes inmuebles en la Ley Reguladora de Haciendas Locales» en *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*. Comares, Granada, 2000
- JIMÉNEZ AMBEL, F. «El alcance confiscatorio como límite del sistema tributario español» en *Palau* 14, nº7, 1989
- JUAN PEÑALOSA, J.L. «Cuestiones de fiscalidad internacional» en *Crónica Tributaria*, nº46, 1983
- LAGO MONTERO, J.M.: «El rumbo del IAE», *Tributos Locales*, nº44, Octubre 2004
- LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.:
  - *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*. 1<sup>a</sup> ed., McGraw-Hill, Madrid 1995
  - *La doble imposición interna*, Lex Nova, Valladolid, 1999

- «Los ingresos públicos por la caza» en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, año 2000, Vol. 50, nº255, (enero-marzo)
- *Las deducciones en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas*. Lex Nova, Valladolid, 2001
- «La evolución de la doble imposición en relación al Impuesto sobre Actividades Económicas», en *Nueva Fiscalidad*, nº 1, 2004
- «La cifra de negocios frente a la renta en la articulación del Impuesto sobre Actividades Económicas», en *Crónica Tributaria*, nº110, 2004
- *Incidencia del derecho internacional general en materia tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005
- «La persistente falta de coordinación del gravamen de la imputación de rentas inmobiliarias dentro del sistema impositivo» en *Nueva Fiscalidad*, Nº3, 2007.
- «La protección del medio ambiente y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica» en *Nueva Fiscalidad* nº1, 2007
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J. «La doble imposición interna en nuestro ordenamiento constitucional: un problema de reparto del poder tributario» en *Estudios sobre Fiscalidad Inmobiliaria y doble imposición interna*. Comares, Granada, 2000, página 449
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; CASADO OLLERO, G.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 15<sup>a</sup> ed., Tecnos, Madrid, 2004
- MARTÍN QUERALT, J. «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas II» en *Manual de Derecho Tributario: Parte especial*. Aranzadi; Navarra, 2004
- MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A., «El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles» en *La reforma de las haciendas locales*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991

- ORÓN MORATAL, G.: "Aporías jurisprudenciales recientes en materia de doble imposición interna", en *Jurisprudencia tributaria*, vol. III, 1994
- PAGES y GALTES J., *Manual del impuesto sobre actividades económicas*, Marcial Pons, Madrid, 1995
- PEÑA VELASCO, G. de la: «La propiedad inmobiliaria en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas» en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº75, 1992
- PÉREZ DE AYALA, J.L. «la ética fiscal en los contribuyentes de la Hacienda Local» en *La Conciencia fiscal y el Marketing Tributario en las Haciendas Locales*, Aranzadi, Navarra, 2007
- PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.:
  - «El objeto del impuesto: la doble imposición y el artículo 6.2 de la Ley Orgánica de Financiación de Comunidades Autónomas» en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 240, 1996
  - *Fundamentos del derecho impositivo estatal*, Edersa, Madrid, 1995
- PÉREZ ROYO, F. «El Impuesto Municipal sobre vehículos de tracción mecánica», en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993
- RUÍZ-RICO RUÍZ, G.: *Derecho Constitucional al Medio ambiente*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2000.
- RODRIGO RUIZ, M.A. «Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica» en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo II, Lex Nova, Valladolid, 1991
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J y CARRASCAL, M.T.; «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles» en *Tributos Locales y Autonómicos*, Aranzadi, Navarra, 2006
- RUBIO GUERRERO, J.J.
  - *Manual de fiscalidad internacional*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001

- «Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional», en *Manual de fiscalidad internacional*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001
- SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. 8<sup>a</sup> ed, Universidad Complutense de Madrid, 1990
- SÁNCHEZ GALIANA, C.M., *Fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda local*, Comares, Granada, 2002
- SÁNCHEZ GALIANA, J.A., y CALATRAVA ESCOBAR M<sup>a</sup>. J.: «El Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos» en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993
- SÁNCHEZ SERRANO, L., *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, Tomo I, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- SERRANO ANTON, F. «Algunas reflexiones en torno a la ética fiscal; la educación fiscal y los medios de comunicación; y el marketing tributario» en *La conciencia fiscal el Marketing Tributario en las Haciendas Locales*, Aranzadi, Navarra, 2007
- SIMÓN ACOSTA E.,
  - «Los impuestos sobre la riqueza inmobiliaria», en el *Proyecto de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Ed. Institutos de Estudios Económicos, Col. Informes, Madrid, 1988
  - «Tributación propia de las actividades constructoras e inmobiliarias» en *Fiscalidad Inmobiliaria de la Hacienda Local*, Temas de Administración Local, Granada, 1990
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M. «El Impuesto sobre la Renta de los no Residentes» en *Manual de Derecho Tributario: Parte especial*. Aranzadi; Navarra, 2004
- UREÑA LÓPEZ, A. E., «Reflexiones sobre la norma de Auditoría de Cuentas». *Calidad*, Año XXXIII, nº 5, mayo, 1994
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. *La fiscalidad del automóvil en España*. Marcial Pons, Madrid, 1994

**Listado de páginas web utilizadas para la elaboración de esta tesis:**

Página Web de la Federación Española de Municipios y Provincias [www.femp.es](http://www.femp.es): CHECA GONZALEZ, C. «La insuficiente compensación económica, derivada de las reformas en el IAE, establecida para las Corporaciones Locales por la Disposición Adicional 10 de la Ley 51/2002, de 27 de Diciembre. Vía de defensa contra tal situación por el cauce de la interposición de reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador»

<http://www.notariado.org/publicaciones/escritura/numeros/16/1.html>

«Impuestos sin puesto»

[www.europapress.es/noticiasocial](http://www.europapress.es/noticiasocial): EUROPA PRESS, «El Congreso insta al Gobierno a modificar el impuesto de circulación y ligarlo a las emisiones de CO<sub>2</sub>» en *Diario social digital de Europa Press*, 5 de Julio de 2007

[www.cis.es/cis/opencms/ES/Novedades/Documentación\\_2727.html](http://www.cis.es/cis/opencms/ES/Novedades/Documentación_2727.html) Estudio nº 2.727 «Opinión Pública y Política Fiscal (XXIV)» 7 julio 2007

**LISTADO CRONOLÓGICO DE SENTENCIAS CONSULTADAS EN LA ELABORACIÓN DE ESTA TESIS**

|                                                   |            |
|---------------------------------------------------|------------|
| STS 3317/1986 de 2 de Junio, Sala Ctso Advo ..... | Página 47  |
| STC 37/1987 de 26 de Marzo .....                  | Página 84  |
| STC 150/1990 de 4 de Octubre .....                | Página 93  |
| STC 233/1999 de 13 de Diciembre .....             | Página 244 |
| STC 289/2000 de 30 de Noviembre .....             | Página 107 |
| STC 168/2004 de 3 de Octubre .....                | Página 102 |
| STC 242/2004 de 16 de Diciembre .....             | Página 41  |
| STC 179/2006 de 13 de Junio .....                 | Página 102 |
| STC 295/2006 de 11 de Octubre .....               | Página 241 |