

---

## La necesaria revisión del sistema tributario municipal

Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN  
*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Autónoma de Madrid*

Félix Alberto VEGA BORREGO  
*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Autónoma de Madrid*

### RESUMEN

*En el presente trabajo se realiza una valoración tanto general o global del modelo de financiación local como particular del sistema impositivo local, destacando singularmente aquellos aspectos más conflictivos o precisados de reforma de las distintas figuras que lo componen, proponiéndose, además, soluciones normativas a tales cuestiones conflictivas o desahortadas en su regulación.*

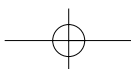
**Palabras clave:** financiación local; impuestos locales

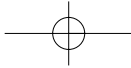
### ABSTRACT

*In this paper Spanish local finance system is analyzed. The authors put forward the main problems generated by Spanish local taxes and some proposal to solve them.*

**Key words:** local finance; local taxes

**SUMARIO:** I. FINANCIACIÓN LOCAL Y SISTEMA TRIBUTARIO MUNICIPAL.—II. DEFICIENCIAS Y PROPUESTAS DE MEJORA EN EL SISTEMA IMPOSITIVO LOCAL.—1. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles: valor catastral, valor de mercado y el *valor catastral referenciado*.—2. El Impuesto sobre Actividades Económicas: hacia un nuevo tributo que grave el beneficio efectivo de la actividad económica.—3. El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: los «paraísos fiscales para vehículos».—4. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: la necesaria simplificación de la cuantificación del gravamen para reducir la conflictividad.—5. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de





Naturaleza Urbana: *valor catastral referenciado*, plusvalías inferiores al año y cierre registral.—  
III. BIBLIOGRAFÍA.

## I. FINANCIACIÓN LOCAL Y SISTEMA TRIBUTARIO MUNICIPAL

Al cumplirse ahora dos décadas desde que la Ley de Haciendas Locales de 1988 diseñara y estableciera un nuevo sistema tributario local, parece el momento oportuno para reflexionar sobre el mismo y, sobre todo, para comprobar su estado de salud y su virtualidad en el modelo de financiación local allí también regulado.

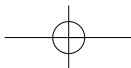
Ciertamente la LHL (Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales) transformó modernizando, tanto el modelo de financiación local o la estructura del sistema de recursos locales («constituye —señalaba la Exposición de Motivos— el reto más difícil que ha tenido que afrontar el legislador a la hora de abordar la reforma de las Haciendas Locales»), como el sistema tributario local. En relación a este último era realmente llamativa la asistematicidad y falta de eficiencia del cuadro de recursos existente hasta entonces, pues pese a existir un listado bien nutrido de tributos, la insuficiencia financiera del sector local era clamorosa. Como recuerda la citada Exposición de Motivos:

«En el campo de los recursos tributarios, la reforma ha introducido cambios verdaderamente sustanciales tendentes a racionalizar el sistema tributario local, a modernizar las estructuras de los tributos locales y a perfeccionar el aprovechamiento de la materia imponible reservada a la tributación local, procurando, a la vez, facilitar la gestión del sistema diseñado.

La racionalización del sistema tributario local exigía superar una situación en la que este estaba integrado por una larga lista de tasas y contribuciones especiales, y por un conjunto de hasta diez figuras impositivas distintas, desconectadas entre sí y carentes de una justificación común».

No se puede negar que la LHL efectivamente ordenó y racionalizó nuestro sistema tributario local, especialmente el sistema impositivo. Sin embargo, dista de ser un modelo, no ya óptimo, sino meramente razonable y adecuado en muchas de sus figuras y en muchos de sus regímenes jurídicos. En primer lugar, porque sigue anclado en concepciones decimonónicas que entienden que la hacienda local debe financiarse con tributos patrimoniales sobre la propiedad inmobiliaria o impuestos reales. Difícil sino imposible es encontrar gravámenes personales que graven fuentes de renta o que consideren aspectos subjetivos en la cuantificación del tributo. El resto de recursos viene dado por transferencias del Estado, fondos de suficiencia, ayudas o subvenciones condicionadas, etc. En definitiva, un modelo de financiación basado en la propiedad inmobiliaria y en las transferencias del Estado.

En la propiedad inmobiliaria porque conforme al cuadro de la estructura de los ingresos fiscales municipales que aparece en la Tabla 1, el 30 por 100 del conjunto de tributos locales proviene del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Y un modelo dependiente del Estado por estar basado en gran medida en las transferencias de aquél, y, por supuesto



y como corolario de lo anterior, en un modelo que denota insuficiente autonomía financiera y deficiente suficiencia financiera.

**TABLA 1**  
CUADRO DE LA ESTRUCTURA DE LOS INGRESOS FISCALES  
MUNICIPALES (2004)

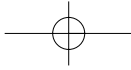
Tributos y demás ingresos	Miles de euros	Porcentaje
Impuesto sobre Bienes Inmuebles	6.039.067	30,32
Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica	1.924.229	9,66
Impuesto sobre el Incremento del valor de los Terrenos	1.180.139	5,92
Impuesto sobre Actividades Económicas	1.243.511	6,24
Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras	1.897.152	9,52
Tasas	4.046.031	20,31
Precios públicos por prestaciones de servicios	476.210	2,39
Precios públicos por utilizaciones privativas	126.062	0,63
Contribuciones especiales	234.973	1,17
Otros ingresos	2.752.206	13,84
<b>Total ingresos</b>	<b>19.919.580</b>	<b>100,00</b>

Fuente: Dirección General de Coordinación Financiera con las Entidades Locales.

Es cierto que han existido a lo largo de estos años intentos por hacer partícipes a los municipios del crecimiento económico incorporando criterios flexibles para revertir en los ayuntamientos una parte del desarrollo económico que se estaba generando. Y ello era necesario porque la rigidez de hechos impositivos y bases impositivas que gravan objetivamente bienes, derechos, actividades u operaciones, desatendiendo en su configuración y cuantificación circunstancias que deberían modular la capacidad económica de los sujetos pasivos, ha estado provocando que los ayuntamientos no vieran reflejado ni percibieran en sus cuentas los rendimientos de ese desarrollo económico.

En este contexto debemos situar la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, cuando intentó introducir un grado de flexibilidad en las rigideces del modelo de financiación incorporando participaciones territorializadas en el IRPF, IVA e Impuestos Especiales para aquellos municipios con más de 75.000 habitantes. Sin embargo, esta medida no ha logrado los efectos deseados y ha terminado convirtiendo tales participaciones en una *partida* más de las transferencias del Estado a los municipios en vez de en una fuente adicional de recursos como consecuencia del ejercicio de la autonomía financiera y de la corresponsabilidad fiscal.

En segundo lugar, nuestro sistema de financiación local no es acertado porque descansa excesivamente en recursos que persiguen autofinanciar el gasto o servicio que se



presta. El recurso a las tasas, contribuciones y precios públicos supone, como aparece en el cuadro de la estructura de los ingresos fiscales municipales (Tabla 1), casi el 25 por 100 del conjunto de tributos locales. Aunque se ha defendido este modelo con base en que «el uso del principio del beneficio es conveniente por cuanto permite asignar recursos más eficientemente», y también porque «buena parte de los servicios prestados por las entidades locales son perfectamente divisibles y no tienen componente redistributivo»<sup>1</sup>, lo cierto es que sigue siendo un porcentaje excesivo una cuarta parte de los ingresos tributarios como ingresos que provienen de autofinanciación del servicio. Creemos que el modelo deseable de financiación local es aquel que prima los impuestos frente a las tasas u otras figuras en las que esté presente el componente retributivo.

Este hecho presenta alguna virtud, como lo es la de facilitar la financiación de aquellos servicios que prestan los ayuntamientos a pesar de no tener la competencia atribuida para ello. En muchos casos, los ayuntamientos se ven obligados a prestar determinados servicios que, de no ser financiados parcialmente por los propios usuarios del servicio, no podrían darse<sup>2</sup>.

Y finalmente, el modelo dista de ser idóneo por las rigideces que presenta el sistema impositivo local en su configuración y en la forma de su cuantificación. Como decíamos antes, los impuestos tienen naturaleza patrimonial o real, desconsideran la subjetivización del gravamen, acuden a elementos objetivos o indiciarios en la cuantificación de los gravámenes, y en aras de una gestión sencilla y sumaria, eliminan de los aspectos estructurales del tributo los elementos que permitirían flexibilizar el gravamen y adecuar su configuración y cuantificación a la realidad de cada caso.

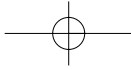
En el Informe sobre «La financiación local en España: radiografía del presente y propuestas de futuro», emitido a instancias de la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) el pasado año 2008, tan acertada como expresivamente se decía que<sup>3</sup>:

«Nos enfrentamos a un sistema de financiación muy volcado en los recursos propios, centrado en ingresos por impuestos de producto, cuya característica más relevante es la escasa elasticidad renta y, por tanto, su falta de adecuación de los niveles de recaudación a la coyuntura económica. El sistema actual de imposición local no se adecua a la nueva filosofía que vincula la financiación local a la prestación de servicios personales, por lo que se exige una mayor vinculación entre fiscalidad local y variables económicas como renta y consumo, frente a un esquema de financiación local apoyado en la imposición sobre la propiedad y que se vincula al fenómeno arcaico de prestación de servicios locales relacionados con el patrimonio inmobiliario de los ciudadanos».

<sup>1</sup> Cfr. J. SUÁREZ PANDIELLO (coord.), *La financiación local en España: radiografía del presente y propuestas de futuro*, Salamanca, Gráficas Varona, S. A., 2008, p. 32.

<sup>2</sup> Aunque quizá sea más dramática la situación inversa, la de aquellos municipios cuyas bases de población les impide prestar los servicios mínimos que las leyes les impone. En la *op. cit.*, se citan tres datos especialmente gráficos: «en el año 2004 había en España (excluyendo los territorios forales) 945 municipios que no superaban los 100 habitantes (la mitad de ellos de la Comunidad de Castilla y León), de los cuales 327 no pasaban de 50 y cuatro tenían menos de 10 habitantes».

<sup>3</sup> J. SUÁREZ PANDIELLO (coord.), *La financiación local en España: radiografía del presente y propuestas de futuro*, *op. cit.*, p. 319. También en p. 45.



### La necesaria revisión del sistema tributario municipal

131

En este contexto, deberíamos preguntarnos qué hacer, entonces, con nuestro sistema impositivo; suprimirlo y sustituirlo por otro nuevo y renovado, o mejorar sustancialmente el existente. En nuestra opinión, el sistema tributario local debería mantener la totalidad de los tributos actualmente vigentes, si bien todos ellos requieren de modificaciones técnicas y estructurales importantes al objeto de dotarlos de mayor coherencia, capacidad recaudatoria y adaptación a la realidad sobre la que pivotan. Abogamos, por tanto y abiertamente, por el principio de conservación, postulando así el mantenimiento de la totalidad de las figuras tributarias de nuestro sistema local, si bien y como decimos, reformando profundamente su régimen jurídico y en algunos casos como el actual Impuesto sobre Actividades Económicas incluso reinventándolo profundamente incluso en su *nomen*.

Tal revisión debería partir de ciertas premisas ineludibles. En primer lugar, la revisión de los impuestos propios de las haciendas locales, debería alcanzar de lleno en la propia definición, configuración y alcance de las principales figuras tributarias a los efectos de vincularlos en gran medida a parámetros cercanos a la realidad, a fuentes de riqueza directa como la renta, y vinculándolos singularmente al principio de capacidad económica de los sujetos pasivos.

Nótese que no propugnamos el establecimiento de nuevos hechos imponibles, pues no parece prudente incrementar el abanico de supuestos susceptibles de ser alcanzados por nuevos gravámenes. Antes al contrario, creemos que las figuras tributarias existentes son suficientes en número, si bien éstas deberían ser de bases más amplias y por tanto con una mayor potencia recaudatoria, estructurarse de forma más racional, y, en todo caso, poco «generosa» en materia de beneficios fiscales, de modo que cumplan el objetivo esencial de allegar recursos a la Administración local, quedando la vía de los incentivos y el ejercicio de la política social más en la órbita del gasto público<sup>4</sup>.

Desde este último punto de vista, debemos llamar especialmente la atención sobre la absoluta necesidad de revisar integralmente el conjunto de beneficios fiscales (exenciones, bonificaciones, reducciones, deducciones, tipos cero, etc.) de nuestro sistema tributario local, y especialmente, atendiendo a la adecuación de los mismos a los fines extrafiscales por los que fueron establecidos o han sido introducidos. Esta necesidad se convierte en una obligación en el caso del Impuesto sobre Actividades Económicas. Y lo decimos pese a que, ciertamente, la LHL de 1988 realizó una profunda revisión del conjunto —numeroso y heterogéneo— de beneficios fiscales que cubría a la hacienda local; sin embargo, es necesario escrutar la pervivencia de muchos de ellos, sólo entendible, en algunos casos, como herencia o acarreo histórico de difícil justificación en la actualidad en términos de justicia tributaria.

Es necesario, igualmente, dotar a los ayuntamientos de una mayor autonomía financiera en orden a que puedan efectivamente ejercer su corresponsabilidad fiscal. Los escasos márgenes que el actual Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que

<sup>4</sup> *Op. cit.*, p. 318.

se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TR de la LHL), otorga a los ayuntamientos para que éstos ejerzan sus competencias en materia de tributos locales, ha sido suficientemente empleada y con una decisión y voluntad que no siempre se ha apreciado en todos los entes territoriales con competencias normativas tributarias. Sin embargo, creemos que debe ser necesario un mayor ejercicio de atribución de competencias normativas a los entes locales en orden a que ejerciten, en materia de tributación local, su autonomía financiera.

Pero al margen de estos principios generales informadores de lo que, en nuestra opinión, debería ser el sistema impositivo local, es claro que existen aspectos sumamente deficientes en el régimen jurídico del mismo, en cada uno de los cinco impuestos que conforman nuestro cuadro de impuestos municipales. En las páginas siguientes abordamos individualmente aquellos aspectos especialmente problemáticos, proponiendo, en todo caso, las soluciones que creemos son las más idóneas.

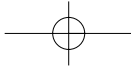
## II. DEFICIENCIAS Y PROPUESTAS DE MEJORA EN EL SISTEMA IMPOSITIVO LOCAL

1. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles: valor catastral, valor de mercado y el *valor catastral referenciado*

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) es el primero de los impuestos *obligatorios* que contempla el TR de la LHL. Se trata de un impuesto patrimonial que recae sobre la propiedad inmobiliaria y, por tanto, parece evidente que la base imponible debe atender, de algún modo, a la medición del valor del inmueble. A la hora de realizar esta medición no queda tan claro si la misma tiene que realizarse atendiendo a las variaciones que haya podido sufrir dicho valor a lo largo de un determinado periodo de tiempo o bien debe referirse al valor existente en un momento en particular, todo ello sin perjuicio de que el impuesto pueda exigirse todos los ejercicios. Es evidente que el legislador, a pesar de que aparentemente configura el IBI como un impuesto periódico, ha elegido la segunda opción y, por tanto, lo que se grava es el inmueble atendiendo a su valor en un momento concreto en el tiempo, despreciándose todas las circunstancias que puedan influir en el mismo, bien sean anteriores o posteriores al momento elegido para determinar el gravamen<sup>5</sup>. Es por ello por lo que se puede afirmar que este impuesto es realmente un tributo instantáneo que grava los inmuebles y su valor atendiendo a las circunstancias concurrentes el 1 de enero de cada año (art. 75.1 TR de la LHL).

Una vez determinado el momento en el tiempo relevante a los efectos de gravar la propiedad inmobiliaria, la segunda cuestión que necesariamente se plantea es concretar

<sup>5</sup> En efecto, el art. 75.3 del TR de la LHL señala que «los hechos, actos y negocios que deben ser objeto de declaración o comunicación ante el Catastro Inmobiliario tendrán efectividad en el devengo de este impuesto inmediatamente posterior al momento en que produzcan efectos catastrales».



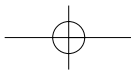
qué valor o cómo debe valorarse el inmueble a efectos de determinar la base imponible del impuesto. Parece lógico, por lo menos en una primera aproximación, que el valor de referencia debería de ser el valor de mercado del bien inmueble. Pues bien, la situación que se desprende de nuestro ordenamiento es muy distinta, pues todos los impuestos patrimoniales que existen en la actualidad no utilizan propiamente el valor de mercado para configurar la base imponible del gravamen inmobiliario. El IBI es el ejemplo más significativo, dado que el art. 65 del TR de la LHL es rotundo al señalar que «la base imponible de este impuesto estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario»<sup>6</sup>. Ciertamente es muy llamativo que los impuestos patrimoniales de nuestro ordenamiento no tengan como valor de referencia el valor de mercado, mientras que en los impuestos sobre la renta y los que gravan el consumo empresarial (Impuesto sobre el Valor Añadido) y no empresarial (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas) dicho valor sí sea el que se tiene en cuenta.

Es difícil encontrar la justificación que subyace detrás de esta opción del Legislador. Con toda probabilidad, quizás la que ha tenido más peso es el hecho de que el IBI, que es el impuesto patrimonial de nuestro ordenamiento con más importancia recaudatoria, sea un recurso de las Haciendas locales y, en consecuencia, el legislador ha configurado el impuesto de modo que su gestión sea lo más sencilla posible, definiendo la base imponible en atención a un valor, el valor catastral, que no necesariamente coincide con el de mercado y que además, su determinación viene atribuida a otro ente, como es el Estado (y en particular a la Dirección General del Catastro), que cuenta con medios materiales y personales suficientes para su establecimiento y determinación. En los otros dos impuestos mencionados (el GEBIERN y el Impuesto sobre el Patrimonio), la definición de la base imponible en atención a valores diferentes al de mercado quizás tenga más justificación, pues estas figuras tributarias se han establecido no con una finalidad recaudatoria sino más bien con la intención de que constituyan un instrumento de control de los impuestos que gravan la renta.

Sea como fuere, el hecho es que en la actualidad la base imponible del IBI no se define propiamente en atención al valor de mercado del bien inmueble a 1 de enero de cada año, sino por referencia a su valor catastral. Estos valores (valor catastral y valor de mercado) no tienen necesariamente que coincidir, es más, normalmente no coinciden y ello pese a que el valor catastral puede sufrir variaciones por procedimientos de revisión y actualización catastral. Pero frente a este *valor estático*<sup>7</sup> que como regla general

<sup>6</sup> Se utiliza también el valor catastral en el Gravamen especial de inmuebles de entidades no residentes (GEBIERN) (*vid.* art. 41 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes) y en el Impuesto sobre el Patrimonio, si bien aquí el valor catastral sólo se toma como referencia cuando, como establece el art. 10 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, es mayor que el valor de adquisición o el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos. *Vid.* F. A. VEGA BORREGO, *El impuesto sobre el patrimonio*, Valencia, Tirant lo blanch, 2007, p. 89.

<sup>7</sup> Los arts. 28 a 32 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TR de la LCI) regulan los procedimientos de valoración catastral.



tiene el valor catastral, el valor de mercado se caracteriza por ser un *valor dinámico*, que dependerá de las circunstancias que concurran en el momento en que se devenga el impuesto<sup>8</sup>.

Existen varios datos que confirman el carácter estático, *por lo menos a corto y medio plazo*, del *valor catastral* frente al carácter dinámico del *valor de mercado*. Pondremos aquí dos ejemplos de la normativa que regula el Catastro Inmobiliario que vienen a constatar lo anterior: *a)* en primer lugar, uno de los motivos que permiten el inicio de un procedimiento de valoración colectiva de bienes inmuebles de una misma clase es, como indica el art. 28.2 del TR de la LCI, cuando «se pongan de manifiesto diferencias sustanciales entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes, ya sea como consecuencia de una modificación en el planeamiento urbanístico o de otras circunstancias»<sup>9</sup>; *b)* en segundo lugar, como señala el art. 28.3 del TR de la LCI, cuando la Administración ha realizado un procedimiento de valoración colectiva de carácter general no es posible iniciar un nuevo procedimiento sobre el mismo sector hasta que hayan transcurrido, *al menos*, cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento.

Las circunstancias expuestas permiten afirmar que los valores catastrales son valores estáticos a corto y medio plazo, a pesar de que sobre los mismos puedan practicarse actualizaciones, conforme al art. 32 del TR de la LCI, mediante la aplicación de los coeficientes que, en su caso, establezcan las Leyes anuales de Presupuestos<sup>10</sup>. Como consecuencia de ello es claro que el valor catastral que resulte aplicable para determinar la base imponible del IBI no necesariamente se corresponderá con el valor de mercado que pueda tener el inmueble en el momento del devengo del impuesto.

El continuo desfase entre los valores catastrales y los de mercado se debe, *además de a la normativa vigente*, a la complejidad administrativa inherente a cualquier procedimiento de valoración catastral, que precisa del empleo de cuantiosos recursos materiales y humanos y produce, en ocasiones, importantes conflictos sociales<sup>11</sup>. Sin embargo, en la medida en que el Catastro fuera capaz de asignar valores reales teniendo en cuenta la constante y rápida evolución del mercado inmobiliario, *tanto a la alza como a la baja*, sería posible que el valor catastral fuera más próximo a la realidad, particular que repercutiría en aquellos tributos cuya base imponible se configura, atiende o tiene en cuenta

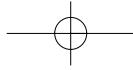
<sup>8</sup> J. ZORNOZA PÉREZ y J. MARTÍN FERNÁNDEZ, «Las Haciendas Locales: esas grandes olvidadas», *Papeles de Economía Española*, núm. 115, 2008, p. 84.

<sup>9</sup> Vid. M.<sup>a</sup> L. GONZÁLEZ-CUÉLLAR, «El impuesto sobre bienes inmuebles», en AA.VV., *Los tributos locales*, Madrid, Civitas, 2005, p. 90.

<sup>10</sup> Hay que constatar que, en ocasiones, ni siquiera la actualización prevista en el art. 32 del TR de la LCI es suficiente para corregir, al menos parcialmente, el desfase entre valores catastrales y de mercado, como consecuencia de que *no se aplica* en los municipios con ponencias totales de valoración en vigor aprobadas entre los años 1997 y 2002, como es el caso, por ejemplo, de la ciudad de Madrid. Vid. la disposición transitoria tercera del TR de la LHL, y M.<sup>a</sup> L. GONZÁLEZ-CUÉLLAR, «El impuesto sobre bienes inmuebles», en AA.VV., *Los tributos locales*, *op. cit.*, p. 107.

<sup>11</sup> J. MIRANDA HITA, «El Catastro y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *Catastro*, núm. 50, 2004, p. 27.





## La necesaria revisión del sistema tributario municipal

135

el valor catastral. Para lograr esto último, además de determinados cambios normativos, sería necesario un perfeccionamiento en el modo de actuar del Catastro<sup>12</sup>.

Pues bien, a este respecto debemos tener en cuenta un reciente trabajo de MIRANDA HITA<sup>13</sup>, del cual transcribimos a continuación los siguientes párrafos:

«[Desde que el Real Decreto 1552/2004, de 25 de junio, atribuyó a la] Dirección General del Catastro la responsabilidad de mantener el denominado Observatorio Catastral del Mercado Inmobiliario (OCMI), se han venido desarrollando los correspondientes estudios para llegar a disponer en la base de datos del Catastro, además del valor catastral de los inmuebles, de una estimación razonada y actualizada de su valor de mercado.

En su operativa práctica, el OCMI se alimenta principalmente de la información sobre valores de transacción que los fedatarios públicos facilitan a la Dirección General del Catastro con motivo de la preceptiva comunicación de alteraciones en la titularidad de los inmuebles, información que es objeto de sucesivos procesos de depuración y filtrado con técnicas estadísticas avanzadas —entre ellas, las redes neuronales artificiales—, para seleccionar exclusivamente aquellas muestras dignas de confianza estadística en cuanto a los precios confesados en las escrituras, de las que extraer el modelo matemático que en cada caso permita realizar estimaciones confiables de los valores de mercado buscados, que normalmente son los de todos los inmuebles de un municipio o incluso una provincia o un ámbito superior. Asimismo, el OCMI toma en consideración los resultados de diferentes estudios de mercado y de análisis de la oferta en Internet y prensa que habitualmente realiza la Dirección General del Catastro, e incorporará en el futuro la información que deben suministrarle los agentes de la propiedad inmobiliaria en virtud del acuerdo alcanzado en 2007 con el Consejo General de Colegios en los que se agrupan estos profesionales, así como los valores de tasación hipotecaria, con lo que se constituirá en la mayor base de datos de valores inmobiliarios referenciados espacial y temporalmente que jamás haya existido en España.

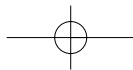
Obviamente, su disponibilidad futura a través de la Oficina Virtual del Catastro y el portal de Internet de la Dirección General del Catastro, donde ya se publica toda la información sobre zonas de valor de las ponencias de valores totales aprobadas (más de 1.300 municipios están disponibles en la actualidad), así como su entrega a las diferentes administraciones tributarias, permitirá dar un importante paso en el camino hacia la mayor transparencia de este mercado y, con el tiempo, la mayor equidad del sistema fiscal en su conjunto».

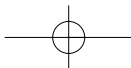
De este trabajo se puede advertir que el estado actual de la tecnología permitiría al Catastro proporcionar de forma precisa y en tiempo real el valor de mercado de los bienes inmuebles, valor que, lógicamente, no tiene que ser coincidente con el valor catastral, por lo menos en el sentido jurídico técnico que tiene en el momento actual<sup>14</sup>. Por este

<sup>12</sup> J. ZORNOZA PÉREZ y J. MARTÍN FERNÁNDEZ, «Las Haciendas locales: esas grandes olvidadas», *op. cit.*, pp. 83 y 84.

<sup>13</sup> Y que fue Director General del Catastro hasta mayo de 2008; *vid.* J. MIRANDA HITA, «El Catastro y las Haciendas locales», *Papeles de Economía Española*, núm. 115, 2008, p. 104, y el Real Decreto 877/2008, de 23 de mayo (*BOE* del 24 de mayo de 2008, p. 24359).

<sup>14</sup> *Vid.* también el trabajo de J. GALLEGO MORA-ESPERANZA, «La inteligencia artificial aplicada a la valoración de inmuebles. Un ejemplo para valorar Madrid», *Catastro*, núm. 50, 2004, en el que se analiza cómo la inteligencia artificial puede ser aplicada a la valoración de inmuebles.





motivo, al igual que lo han hecho otros autores, este otro valor que el Catastro estaría en condiciones de poner a disposición podría denominarse «valor catastral referenciado»<sup>15</sup>.

En la medida en que el Catastro esté en condiciones de proporcionar un *valor catastral referenciado* este valor podría utilizarse en las distintas figuras tributarias y, entre ellas, el IBI. El hecho de que el Catastro proporcione un *valor catastral referenciado* no precisaría la desaparición o sustitución del «valor catastral tradicional». Como ha señalado MIRANDA HITA, el *valor catastral referenciado* no tiene por qué «llegar a sustituir al valor catastral sino que puede convivir con él, cada uno dedicado a lo suyo»<sup>16</sup>.

Pues bien, si efectivamente es cierto que el Catastro está en disposición de proporcionar el *valor catastral referenciado* de los inmuebles en tiempo real, podría estar plenamente justificado su aplicación en el ámbito del IBI, pues al ser un tributo patrimonial parece razonable afirmar que la mejor manera de medir la capacidad económica puesta de manifiesto es atendiendo al valor de mercado del bien inmueble. No obstante, no hay que perder de vista que también existen argumentos para desechar la utilización del *valor catastral referenciado*, por lo menos a efectos del IBI.

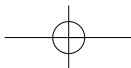
Como es sabido, la regulación actual del valor catastral impide su impugnación en el marco de la gestión tributaria del IBI<sup>17</sup>. Los valores catastrales que se utilizan a efectos del IBI sólo son impugnables en el seno de los procedimientos de valoración y revisión que prevé la normativa catastral<sup>18</sup>. El hecho de que ello sea así, unido al carácter estático a corto y medio plazo del valor catastral, provoca que la litigiosidad en el marco del IBI, en relación a la fijación de la base imponible, sea muy reducida. Es verdad que este tipo de conflictos se desplazan a la valoración catastral que realiza el Estado a través de la Dirección General del Catastro, si bien es verdad también que la misma no se produce todos los años y en relación a todos los inmuebles del territorio nacional, sino solamente cuando se produce un procedimiento de valoración o revisión catastral, procedimientos que tienen lugar con carácter general transcurridos espacios considerables de tiempo. Como consecuencia de ello, una vez que se ha establecido un valor catastral, el mismo se perpetúa en el tiempo durante un periodo considerable, y ello a pesar de que

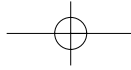
<sup>15</sup> Vid. el propio trabajo de J. MIRANDA HITA, «El Catastro y las Haciendas locales», *op. cit.*, p. 104, y J. ZORNOZA PÉREZ y J. MARTÍN FERNÁNDEZ, «Las Haciendas Locales: esas grandes olvidadas», *op. cit.*, p. 83.

<sup>16</sup> J. MIRANDA HITA, «El Catastro y las Haciendas locales», *op. cit.*, p. 116, nota 19.

<sup>17</sup> Vid. M.<sup>a</sup> L. GONZÁLEZ-CUÉLLAR, «El impuesto sobre bienes inmuebles», en AA.VV., *Los tributos locales*, *op. cit.*, p. 154.

<sup>18</sup> La consulta de la Dirección General de Tributos de 26 de noviembre de 2008, núm. V2232-08, es especialmente gráfica a este respecto cuando señala lo siguiente: «Si el recurrente no ha impugnado las resoluciones de gestión catastral ante los órganos competentes no puede achacar posteriormente al órgano que giró la liquidación [del IBI] los vicios o irregularidades de que adolezcan los actos emanados de la gestión catastral. Es decir, si no se produce la impugnación directa de los actos de gestión catastral en el momento de su notificación, no cabe la impugnación indirecta de los mismos con ocasión de la impugnación de los actos de gestión tributaria. [...] De igual forma, los obligados tributarios tampoco pueden impugnar las bases imposables y las liquidaciones resultantes de los procedimientos de valoración colectiva cuando haya transcurrido el plazo de impugnación previsto para los valores catastrales y las bases liquidables sin que hayan sido objeto de reclamación (art. 77.4 TRLRHL)».





### La necesaria revisión del sistema tributario municipal

137

haya podido ser objeto de impugnación, pues si la impugnación se ha producido, el resultado que derive de ella también se mantendrá y perpetuará en el tiempo hasta la próxima revisión catastral. A todo lo anterior hay que unir que la actualización de los valores catastrales en aplicación de los coeficientes que establezcan las Leyes anuales de Presupuestos (art. 32 TR de la LCI) no puede dar lugar a impugnación alguna, salvo que se hayan aplicado incorrectamente, lo cual es difícil que suceda.

Si para el IBI se sustituyera el valor catastral por el *valor catastral referenciado*, parece evidente que el Catastro cada año tendría que fijar cuál es ese valor para todos los inmuebles del territorio nacional sobre los que tiene competencia —todos menos los situados en el País Vasco y Navarra (art. 1.2 TR de la LCI)—. Lógicamente esto supone un incremento importante en las tareas de gestión catastral, si bien es probable que a través de los procesos informáticos que hoy existen —y que se explican en el trabajo de Miranda Hita al que nos hemos referido más atrás—, no parece una cuestión difícil de solventar desde un punto de vista práctico.

Más problemas plantea, sin embargo, la posibilidad de que los obligados tributarios puedan impugnar la fijación de dicho valor, porque resulta incuestionable que no sería constitucionalmente admisible que dicho valor no pudiera ser objeto de impugnación. Si esto es así, la utilización del *valor catastral referenciado* tendría dos problemas de aplicación significativos, esto es, la necesidad de fijar cada año y para todos los inmuebles del territorio nacional dicho valor y, por otro lado, la posibilidad de que se produzca un nivel de litigiosidad en esta materia infinitamente superior al que existe en el momento actual. Porque es evidente que aunque ahora el valor catastral se puede impugnar, ello sólo sucede cuando es consecuencia de un procedimiento de revisión catastral, lo que supone que de no recurrirse el nuevo valor, el mismo no podría impugnarse en el futuro, incluso cuando cambia el titular del inmueble<sup>19</sup>. Además, si dicho valor se impugnara, el resultado de la impugnación no se reproducirá anualmente, pues una vez que el valor catastral queda definitivamente fijado, el mismo se perpetúa hasta la próxima revisión catastral, que normalmente tiene lugar mucho tiempo después, particular que asegura que en el «largo intermedio» no se produzca litigiosidad alguna en cuanto a la fijación del valor catastral.

Como consecuencia de lo anterior, entendemos que la utilización de valores de mercado en el IBI, a través de la metodología del *valor catastral referenciado*, puede que no sea quizás la mejor alternativa desde un punto de vista de la configuración del sistema tributario local. Y ello sobre todo porque se proyecta sobre un impuesto que produce un número altísimo de hechos imponibles —tantos como inmuebles existan en el territorio nacional— y que necesariamente se producirán todos los ejercicios porque, por un lado, la propiedad inmobiliaria no se destruye, solamente cambia de titularidad, y, por otro, porque este impuesto existe en todos los municipios en la medida en que una de sus características básicas es que es un impuesto obligatorio. Siendo esto así, quizás no tenga

<sup>19</sup> Vid. M.<sup>a</sup> L. GONZÁLEZ-CUÉLLAR, «El impuesto sobre bienes inmuebles», en AA.VV., *Los tributos locales*, op. cit., p. 155.

tanto sentido la utilización del *valor catastral referenciado* en el marco del IBI, si bien ello no obsta para que pudiera utilizarse en otro tipo de figuras tributarias, en las que por su configuración o efectos el mismo sí pueda tener cabida desde la perspectiva de la gestión del impuesto. Sobre esta cuestión volveremos en el epígrafe dedicado al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

## 2. El Impuesto sobre Actividades Económicas: hacia un nuevo tributo que grave el beneficio efectivo de la actividad económica

La suerte que ha corrido este impuesto, que, por lo demás, debía estar llamado, naturalmente, a ser el impuesto central del sistema tributario local junto con alguno patrimonial como pudiera ser el IBI, ha sido, en nuestra opinión, tan desafortunada que lo ha terminado prácticamente expulsando del cuadro de recursos de las haciendas locales. Sorprende que en el sistema impositivo municipal, los ingresos por el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) represente (*vid.* tabla 1) la penúltima posición y a muy poca distancia del último de los impuestos municipales por potencial recaudatorio, cual es el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

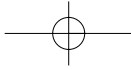
Como es sabido, la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, modificó sustancialmente el sistema tributario local y, especialmente, el IAE, habida cuenta que, entre otras modificaciones, eximió del pago del impuesto a todas las personas físicas y, también, a otros sujetos pasivos del mismo que hayan tenido una cifra de negocios inferior a un millón de euros<sup>20</sup>.

En la Exposición de Motivos de la citada Ley de 2002 se justificaba la reforma en la conveniencia de observar el Informe de 3 de julio de 2002 emitido por la *Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales*<sup>21</sup>, y de la que formaba parte, entre otras, la Federación Española de Municipios y Provincias.

Sin perjuicio de que es muy dudoso o poco verosímil que la FEMP recomendara semejante mutilación en su sistema de recursos tributarios, lo que desde luego se ha producido con dicha reforma es una grave erosión en el sistema de recursos municipales y una ruptura de la estructura o sistematicidad del cuadro impositivo local. Pese a todas las com-

<sup>20</sup> Igualmente la citada Ley adoptó dos grupos de medidas que erosionaban más el potencial recaudatorio del Impuesto. Por un lado, eximió del pago del impuesto a los sujetos pasivos que iniciaban su actividad durante los dos primeros periodos impositivos, y, por otro, se adaptaron y establecieron determinadas exenciones y bonificaciones. En relación a las primeras —las exenciones— se adaptó la referida a los Organismos autónomos, y en relación a las segundas, se establecieron las bonificaciones por creación de empleo, a favor de las empresas con pérdidas o con beneficios inferiores a una determinada cifra, por la utilización o producción de energías renovables, la realización de actividades industriales fuera de los núcleos poblados y el establecimiento de planes que fomenten un transporte de los trabajadores eficiente y menos contaminante.

<sup>21</sup> Creada mediante Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 11 de julio de 2001.



### La necesaria revisión del sistema tributario municipal

139

pensaciones vía transferencias del Estado por la supresión del IAE, lo cierto es que dicha medida socavó la coherencia y congruencia del sistema impositivo local. Y ello por diferentes motivos. En primer lugar, porque hurta a los ayuntamientos de su *espacio fiscal propio* para hacerlos más dependientes de las transferencias del Estado condicionadas o incondicionadas. Con esta medida, el sistema de financiación local obliga a los ayuntamientos a no corresponsabilizarse fiscalmente y a depender singularmente de las transferencias de la Administración Central para lograr fondos y alcanzar así el nivel mínimo de suficiencia. En este sentido, son tremendamente ilustrativas las manifestaciones hechas en la Comisión de Entidades Locales del Senado de 2007<sup>22</sup>, en la que abiertamente se dice que:

«A los municipios, a los gestores políticos municipales les parece bien la actual situación: tienen menos que gestionar, porque sólo hay que gestionar un 10 por 100 y sin embargo tienen prácticamente la misma recaudación que antes porque se les ha compensado con todas las compensaciones que ha habido, unos más y otros menos, y por tanto no reclaman, al menos los grandes ayuntamientos que son los que tienen mayor voz, no están reclamando la reintroducción de este impuesto».

En segundo lugar, porque el IAE cumplía —pese a sus problemas de ajustes y sobreimposición con otros gravámenes estatales sobre las actividades económicas— con el principio de autonomía financiera y suficiencia financiera de forma mucho más perfecta que con el sistema de transferencias. No queremos decir que se violenten los arts. 137 y 142 de la CE con la citada reforma, pero sí que se devalúan gravemente convirtiéndolos en meros principios formales y huecos de contenido.

Y en tercer lugar, porque se desconsidera una fuente de riqueza que debe ser, como ya hemos defendido, básica o sobre la que debe pivotar la tributación municipal, junto con otra igual de central cual es el patrimonio inmobiliario. En concreto, el gravamen sobre actos o negocios de naturaleza económica a través de un impuesto que contemplen adecuadamente la actividad económica desarrollada en un municipio, debería formar, en todo caso, parte esencial del sistema fiscal<sup>23</sup>.

Si a estas razones le añadimos las referidas a las desigualdades e inequidades que provoca la aplicación del resto del gravamen que ha pervivido como un espectro tras la reforma, hemos de concluir con la necesaria derogación y aprobación de un nuevo impuesto que grave todo ejercicio de actividades económicas y lo haga en función de la capacidad económica y no de la mera realización de la actividad desvinculada del resultado de aquél.

Es suficientemente expresivo el ya citado Informe sobre «La financiación local en España: radiografía del presente y propuestas de futuro» emitido a instancias de la FEMP

<sup>22</sup> «Informe de la Ponencia de estudio de la financiación local, constituida en el seno de la Comisión de Entidades Locales, de 10 de diciembre de 2007», *Boletín Oficial de las Cortes Generales*, Senado, núm. 849, de 17 de diciembre de 2007. Las citadas palabras corresponden a la séptima comparecencia el 15 de octubre de 2007, de Joaquim Solé Vilanova, Catedrático de Hacienda Pública de la Universidad de Barcelona.

<sup>23</sup> Mantiene este mismo criterio, J. SUÁREZ PANDIELLO (coord.), *La financiación local en España: radiografía del presente y propuestas de futuro*, *op. cit.*, p. 318.

el pasado año 2008, cuando se refiere a la reforma y a sus resultados en los siguientes términos<sup>24</sup>:

«Su posición en el sistema fiscal local se ha deteriorado notablemente, pasando de ser la segunda figura en potencial recaudatoria a la cuarta en términos agregados. Así pues, hemos asistido a un empobrecimiento de su capacidad recaudatoria al mismo tiempo que se han generalizado situaciones de inequidad fiscal, con la desfiscalización de los profesionales y artistas independientemente de sus rendimientos, como hecho más paradigmático, y de errores técnicos graves como consecuencia de reformas parciales que no han considerado ni la función ni los objetivos del impuesto en un contexto básico de financiación local.

Su contenido normativo ha quedado en una posición tan injusta que, aunque pueda salir airoso de alguna de las causas en las que se halla inmerso, no por ello deja de suponer un atentado a la modernidad y a la justa aplicación del sistema fiscal español (...).

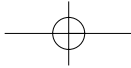
Desde la reforma de la Ley 51/2002, el IAE ha sufrido un importante demérito. A los tradicionales defectos que se le achacaban por la doctrina, se han unido otros: la extensa panoplia de exenciones, la incorporación de la conflictiva cifra de negocios, la supresión fáctica del elemento tributario “número de obreros”, y la del coeficiente corrector municipal. Especialmente, los distintos criterios empleados para acceder a la exención, han sido interpretados como una posible trasgresión a los principios constitucionales (...).

El cambio legislativo ha comportado el agravio de un gran número de contribuyentes, discrimina a las personas jurídicas respecto a las físicas (...), obliga a tributar a los no residentes cuando están exentos los residentes. Teniendo la condición societaria, discrimina a las que cifran un mayor volumen de negocio, sin importar su grado de rentabilidad, incluso arrojando pérdidas, y obsequia con la exención a las que cifran menos de un millón de euros, aunque su margen de rentabilidad podría ser excepcional».

Si entramos en el análisis más detallado de los aspectos especialmente conflictivos y problemáticos del IAE, deberíamos empezar mencionando la extraña e incluso contraria al principio de capacidad económica regulación de los coeficientes que se aplican sobre las cuotas municipales, provinciales o nacionales. Como es sabido, el coeficiente se aplica en función de la cifra de negocios del obligado tributario o, mejor decir, del conjunto de las actividades del obligado tributario. La aplicación obligatoria de este coeficiente —llamado coeficiente de ponderación— no supone extrañamente la aplicación de un verdadero elemento de discriminación en la cuota en función de la capacidad económica, ya que, si bien inicialmente se aprecia que la existencia de una tarifa progresiva según el importe neto de la cifra de negocios es un elemento que permite diferenciar, lo cierto es que al tratarse tal cifra de negocios de un elemento objetivo alejado del beneficio efectivo, resulta extraño al citado principio constitucional.

También en relación a los coeficientes del IAE, los ayuntamientos pueden, como es sabido, modificar las cuotas tributarias determinadas de acuerdo con lo dispuesto en la Instrucción y las Tarifas del Impuesto, mediante el establecimiento de escala de coeficientes que tengan en cuenta la situación física del local donde se ejerza la actividad econó-

<sup>24</sup> J. SUÁREZ PANDIELLO (coord.), *La financiación local en España: radiografía del presente y propuestas de futuro*, op. cit., pp. 291 y 292.



### La necesaria revisión del sistema tributario municipal

141

mica dentro del término municipal, atendiendo a la categoría de la calle en que radique. En el art. 87 del TR de la LHL se prevén los tipos máximos y mínimos de este coeficiente, así como el número mínimo y máximo de categorías de calles que pueden establecer los municipios. Las facultades que tienen los municipios a través de sus Ordenanzas fiscales de modificar las cuotas de las tarifas son bien amplias, en la medida en que pueden modular este coeficiente entre el 0,5 por 100 y el 3,8 por 100. Así, para el 2008, el municipio de Madrid ha aprobado nueve coeficientes correctores, que llegan a un tipo máximo de 3,62 por 100, suponiendo en todos los casos un incremento de las cuotas tributarias; el ayuntamiento de Barcelona ha previsto, por el contrario, siete coeficientes, uno de los cuales llega al máximo legal permitido, mientras que el más reducido supone una disminución de las cuotas tributarias. El municipio de Valencia, finalmente, ha establecido ocho coeficientes correctores, que pueden llegar a duplicar la cuota tributaria, aunque en cuatro supuestos supondría una disminución de ésta<sup>25</sup>.

Pues bien, pese a este loable intento por diferenciar el *quantum* del gravamen en función del lugar desde el que se realiza la actividad económica, no es despreciable desde el punto de vista recaudatorio del IAE la deslocalización que por razones puramente fiscales se está haciendo al trasladar a polígonos industriales alejados del centro de las ciudades las actividades que naturalmente se deben realizar fuera de dichas zonas. La búsqueda de zonas con coeficientes menores o incluso exentos para realizar determinadas actividades económicas, reduce de forma importante la efectividad del citado coeficiente corrector.

Existen también, importantes deficiencias en la regulación del IAE respecto de dos cuestiones importantes; las referidas al establecimiento de bonificaciones por los ayuntamientos, y las atinentes a las actualizaciones de las tarifas y coeficientes. Por lo que respecta a las bonificaciones, ciertamente la posibilidad de que los ayuntamientos establezcan con determinados límites bonificaciones en el IAE, supone un reconocimiento significativo de la autonomía financiera de los entes locales. Sin embargo, como se ha señalado, su establecimiento en determinados municipios «es una opción más utópica que real, al ver mermados sus ingresos», máxime cuando «para estos municipios puede crearse una situación difícilmente sostenible, ya que la introducción de tales bonificaciones puede venir impuesta como consecuencia de la actuación de los limítrofes. Éstos, si presentan una situación financiera más saneada, pueden verse tentados a regularlas, produciéndose una deslocalización de empresas en busca de una fiscalidad más favorable»<sup>26</sup>.

La nula actualización de las tarifas y coeficientes en el IAE —la última se refiere al año 1996— ha convertido en irrisorio, como hemos dicho y comprobado, el potencial recaudatorio de este gravamen. Ello, como decimos, es especialmente llamativo en relación a las tarifas del Impuesto reguladas en los Reales Decretos Legislativos 1175/1990, de 28 de septiembre, y 1259/1991, de 2 de agosto, así como en los valores por metro cuadrado

<sup>25</sup> Sobre esta regulación, *cf.* N. SÁNCHEZ GARCÍA, «Uniformidad y diversidad de los sistemas tributarios municipales», *Revista Tributaria de las Oficinas Liquidadoras*, núm. 17, marzo/abril 2009, pp. 79 y 89.

<sup>26</sup> *Cf.* J. ZORNOZA PÉREZ y J. MARTÍN FERNÁNDEZ, «Las Haciendas Locales: esas grandes olvidadas», *op. cit.*, p. 86.

de superficie que sirven para cuantificar dicho elemento tributario. Esta sorprendente circunstancia ha motivado que se abogue, tanto por «actualizar dichos valores para su adecuación a la realidad económica», como por incrementar aquellas tarifas por lo «insostenible de la situación, sobre todo si tenemos en cuenta que, tras la última reforma efectuada, buena parte de los sujetos pasivos quedan exentos del tributo. Dicho con otras palabras, no resulta razonable la introducción de una exención subjetiva muy amplia como la que se ha producido en este tributo, unida a una congelación de las tarifas»<sup>27</sup>.

Todas estas circunstancias revelan la necesidad, como anunciábamos más arriba, no ya de reformar el gravamen ampliando su ámbito objetivo y subjetivo de aplicación<sup>28</sup>, sino de derogar y aprobar un nuevo impuesto que grave todo ejercicio de actividades económicas y lo haga en función de criterios personales y no reales. Ese nuevo gravamen debería gravar, efectivamente, la capacidad económica puesta de manifiesto por la realización de actividades económicas, lo que se traduce en un impuesto con una estructura y régimen jurídico profundamente distinto al vigente.

Y un nuevo impuesto reinventado y red denominado que, además de gravar de modo cierto e indudable las actividades económicas efectivas desarrolladas en cada término municipal, evite los indudables vicios que padece la actual regulación. Un gravamen que, en primer lugar, responda al principio de generalidad y subjetivamente alcance a todo empresario o profesional que realice una actividad económica con un mínimo de beneficio. Desde este punto de vista, resulta imprescindible, en un impuesto de esta naturaleza, que los obligados tributarios queden efectivamente sujetos al gravamen, rechazándose así de plano el actual régimen en el que apenas un 8 por 100 de los que realizan actividades económicas (empresariales, profesionales o artísticas) está sujeto —o no exento— al IAE.

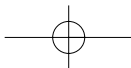
Debe ser, igualmente y como decimos, un impuesto que grave en función del beneficio real obtenido por la actividad desarrollada, y no en función de la mera realización de la actividad con absoluta desconexión del resultado de ésta. Sólo así acercamos el gravamen a una verdadera naturaleza personal y lo alejamos de la real, que es la que, hasta ahora, ha primado. Siendo ello así, los inicios de actividad, las actividades económicas ocasionales o las que produzcan un resultado —un beneficio— escaso, deberán estar cubiertas por un mínimo exento generoso que las excluya de tributación.

El sistema de coeficientes, tarifas y cuotas pueden seguir siendo válidos, aunque deberían tendencialmente ser ordenados y regulados con criterios de progresividad en función de la actividad y del resultado, reservando sólo las cuotas fijas o la ausencia de coeficientes correctores para aquellas actividades económicas que generen una menor capacidad de obtener beneficios. En todo caso, parece imprescindible que se estableciera un coeficiente económico municipal con objeto de modular la cuota del impuesto mediante la aplicación de diferentes coeficientes para cada tipo o grupo de actividades.

<sup>27</sup> J. ZORNOZA PÉREZ y J. MARTÍN FERNÁNDEZ, «Las Haciendas Locales: esas grandes olvidadas», *op. cit.*, pp. 86 y 87.

<sup>28</sup> Sobre ello, *vid.*, F. POVEDA BLANCO, «¿Es posible resucitar el IAE?», *Papeles de Economía Española* (monográfico sobre «Competencias, financiación y gestión de los entes locales»), núm. 115, abril 2008.





### La necesaria revisión del sistema tributario municipal

143

Con ello se incrementaría la corresponsabilidad fiscal, se otorgaría una mayor autonomía financiera y, además, se permitiría que cada municipio instrumentara este gravamen para alcanzar y desarrollar determinadas políticas económicas.

Aunque el beneficio obtenido debería ser un elemento central en la cuantificación del gravamen, algunas de las tarifas, coeficientes y cuotas podrían seguir siendo válidos, coadyuvando con dicho *beneficio real* en la determinación de la obligación tributaria. En todo caso, las tarifas y coeficientes deberían fijarse con módulos o parámetros que reflejen correctamente la realidad de la correspondiente actividad económica, y adaptarse o actualizarse con la celeridad que las circunstancias lo demanden. Muy probablemente, también, las actuales tarifas del IAE, o de utilizarse, deberían ser drásticamente simplificadas, actualizadas y adaptadas a la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE).

Por último, creemos igualmente imprescindible rediseñar o modificar el régimen de gestión a los efectos de conferir un impuesto de gestión estrictamente municipal, sin perjuicio de la posibilidad, bien de no delegar tal competencia a aquellos municipios pequeños que no puedan ejercerla cuando tal competencia se la reserve el Estado, o, en caso de atribuir la competencia de gestión a los ayuntamientos, de «delegar» ascendentemente al Estado la misma cuando el municipio no pueda llevarla a cabo.

### 3. El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: los «paraísos fiscales para vehículos»

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM), al igual que el IBI y el IAE, es un impuesto municipal *obligatorio*. En relación a los impuestos anteriormente mencionados, puede afirmarse que su regulación es sensiblemente menos conflictiva. En efecto, se trata de un impuesto que se configura a partir de los datos que obran en el Registro de Vehículos que gestionan las Jefaturas de Tráfico, respecto los cuales los municipios se limitan fundamentalmente a señalar qué tarifa del TR de la LHL corresponde a cada vehículo y, a continuación, proceden a exigir la cuota correspondiente.

Sin embargo, la regulación del IVTM, en cuanto a la determinación de qué ayuntamiento es competente para exigirlo, sí plantea problemas de cierto calado, especialmente porque la normativa vigente ha desencadenado un fenómeno que se ha venido a denominar como la existencia de «paraísos fiscales para vehículos». Como fácilmente puede intuirse de esta denominación, el hecho de que puedan existir este tipo de «paraísos fiscales» indica que el impuesto que se paga por la titularidad de un vehículo no es necesariamente el mismo en función del municipio en el que deba tributar. Si existen también respecto a este objeto imponible «paraísos fiscales» será porque la normativa reguladora del IVTM reconoce a los municipios cierto grado de autonomía para la fijación de la cuota<sup>29</sup>.

<sup>29</sup> El TR de la LHL establece las cuotas mínimas del IVTM en función del tipo de vehículo y, su vez, señala que los municipios «podrán incrementar las cuotas fijadas [...] mediante la aplicación sobre ellas de un coeficiente, el cual no podrá ser superior a 2» (*vid.* art. 95.4 TR de la LHL). En consecuencia, la normativa prevé la posibilidad de incrementar dicha cuota mínima hasta doblarla.

Y si esto es así se explica perfectamente que determinados contribuyentes pretendan localizar la tributación de su vehículo en el municipio donde el IVTM sea menor.

Pues bien, este fenómeno se ha producido y se produce efectivamente en España. Prueba de ello es que tanto la prensa escrita como la televisión se hayan hecho eco de la existencia municipios que se han convertido en «paraísos fiscales para los vehículos»<sup>30</sup>. La mayoría de las noticias que se ha podido consultar advertían cómo en determinados municipios había registrados, a efectos del IVTM, más vehículos que vecinos. Se dan datos tan sorprendentes como que en el año 2006 en el ayuntamiento de Robledo de Chavela (Madrid) con una población de 3.319 habitantes había registrados a efectos del IVTM 42.071 vehículos<sup>31</sup>. En el informe de la Automovilistas Europeos Asociados (AEA) se recogen otros datos que a continuación reproducimos:

**TABLA 2**  
TURISMOS MATRICULADOS A NOMBRE DE EMPRESAS EN 2006 Y MUNICIPIOS  
DONDE HAN SIDO DOMICILIADOS

Provincia	Municipio	Turismos matriculados	Población	Núm. de vehículos matriculados por habitante
Barcelona	Aguilar de Segarra	10.709	250	42,83
Barcelona	Rajadell	19.886	467	42,58
Alicante	Relleu	27.137	1.046	25,94
Zaragoza	Retrascón	1.745	94	18,56
Teruel	La Cerollera	2.037	121	16,83
Valencia	Puebla de San Miguel	960	65	14,76
Madrid	Robledo de Chavela	42.071	3.319	12,67
Castellón	Sarratella	1.138	93	12,23
Madrid	Colmenar del Arroyo	6.124	1.227	4,99
Madrid	Moralzarzal	35.295	10.604	3,32

En estas noticias de prensa y en el informe de la AEA se viene a transmitir la siguiente idea: existen personas y entidades que tienden a «registrar» a efectos del IVTM los vehículos en aquellos municipios donde el impuesto es menor, a pesar de que con dichos municipios el vínculo material de la persona o entidad que registra el vehículo no existe o es meramente formal<sup>32</sup>. Así, por ejemplo, destaca la información del ayuntamiento de

<sup>30</sup> La mayoría de noticias publicadas en prensa se basan en un informe de 2007 de la asociación Automovilistas Europeos Asociados con el título *Análisis sobre la fiscalidad del automóvil en el ámbito local*.

<sup>31</sup> «Paraísos fiscales para las ruedas», diario *El País*, 21 de febrero de 2007, y «Robledo de Chavela y Morlarzarzal, paraísos fiscales del impuesto de vehículos», diario *El País*, 8 de abril de 2008.

<sup>32</sup> Utilizamos la expresión «registrar» y no matricular, porque como veremos, este fenómeno lo facilita el propio criterio establecido para determinar qué municipio es competente: el domicilio que consta en el permiso de circulación del vehículo. Por eso técnicamente no se puede hablar de matriculación.

## La necesaria revisión del sistema tributario municipal

145

Madrid sobre una empresa de «renting» que tenía la sede de su negocio en Madrid y había «domiciliado» su flota de 15.000 vehículos en Arganda para pagar menos impuestos<sup>33</sup>.

Sin lugar a dudas, este fenómeno puede afectar a cualquier municipio, si bien donde el mismo parece que se está manifestando con mayor intensidad es en los municipios que comprenden grandes núcleos poblacionales, pues en la mayoría de los casos las sedes de los negocios de las empresas que cuentan en su activo con flotas de vehículos importantes (empresas de transporte de mercancías y personas, autoescuelas, alquiler de vehículos, «renting», etc.) se encuentran ubicadas en su territorio y, por consiguiente, dichos vehículos deberían tributar por su IVTM. Aquellos municipios que ejerzan su competencia para incrementar la cuota del IVTM pueden provocar la «huida» hacia otros municipios que no hayan ejercido tal competencia, o la hayan ejercido en menor medida. Y esta huida a veces puede estar en cierto modo «alentada» precisamente por los municipios que no ejercen dicha competencia, exigiendo en su territorio sólo las cuotas mínimas previstas en el TR de la LHL<sup>34</sup>. De hecho, como señalan las noticias de prensa indicadas, son siempre municipios cercanos a las dos grandes ciudades afectadas por este fenómeno, Barcelona y Madrid, los que desarrollan esta conducta. Respecto a Barcelona se señala a los municipios de Aguilar de Segarra y Rajadell y, en relación a Madrid, a los municipios de Robledo de Chavela y Moralzarzal<sup>35</sup>.

El origen de este problema está motivado por dos factores: *a)* el hecho de que la cuota del IVTM puede ser diferente en cada municipio, en la medida en que la cuota mínima que prevé el TR de la LHL puede llegar, *como máximo*, a doblarse; y *b)* el punto de conexión que emplea el TR de la LHL para determinar qué ayuntamiento es competente para exigir el impuesto.

El primer aspecto no plantea problemas significativos: los ayuntamientos pueden incrementar las cuotas mínimas que fija el TR de la LHL. Los municipios ejercen esta competencia con mayor intensidad suelen ser aquellos que son capitales de provincia y, por lo tanto, en la generalidad de los casos, de mayor dimensión.

Respecto al ejercicio de 2008, atendiendo a los datos que constan en la página web del Ministerio de Economía y Hacienda, en Cataluña, Barcelona y Girona (aunque esta

<sup>33</sup> «El ayuntamiento de Madrid quiere frenar el fraude», noticia de la sección de *Motor de Terra* de 22 de febrero de 2007: [http://motor.terra.es/motor/actualidad/articulo/ayuntamiento\\_madrid\\_quiere\\_frenar\\_fraude\\_35144.htm](http://motor.terra.es/motor/actualidad/articulo/ayuntamiento_madrid_quiere_frenar_fraude_35144.htm).

<sup>34</sup> En el artículo «Sarratella censura 21 coches por vecino al ser un paraíso fiscal para las flotas de vehículos», publicado en el diario *El Mundo*, sección de Castellón, el 23 de febrero de 2007, se señala que a veces son las propias autoridades municipales las que negocian con empresas con grandes flotas de coches el registro en su municipio.

<sup>35</sup> *Vid.* «Dos de los cinco paraísos fiscales del impuesto de vehículos están en Madrid», diario *ABC*, sección de Madrid, del día 21 de febrero de 2007. También parece que está sucediendo lo mismo en el ayuntamiento de Burgos, dado que en un municipio cercano, Villoruebo, con solamente 59 vecinos, en 2008 se matricularon 122 turismos a nombre de empresas (*vid.* «Villoruebo paraíso fiscal para los conductores por su bajo impuesto de vehículos», *Diario de Burgos*, sección de Local, del 25 de marzo de 2009). Algo parecido sucede en La Cerollera (Teruel), con casi 122 coches por ciudadano (15.119 matrículas para 124 vecinos), según aparece en la página web de la Cadena Ser en una noticia del 13 de abril de 2008.

última sólo en relación a los turismos) aplican el coeficiente máximo (2) y el resto de capitales de provincia el coeficiente aplicado está por encima del 1,9 —Lleida y Tarragona—. En el municipio de Madrid la media del coeficiente aplicado está por encima del 1,9. Por otro lado, los datos agregados ofrecidos por el Ministerio de Economía y Hacienda revelan que en la medida en que aumenta el tamaño del municipio se incrementa igualmente el coeficiente aplicado. Por tanto, se pone de manifiesto cómo la mayor dimensión del municipio es directamente proporcional al incremento de las cuotas del IVTM, precisamente por el ejercicio de la competencia que establece el TR de la LHL. Los datos agregados para 2008 aparecen en el siguiente cuadro<sup>36</sup>:

**TABLA 3**  
IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA. RÉGIMEN COMÚN,  
AÑO 2008  
CLASIFICACIÓN POR TRAMO DE TAMAÑO DEL MUNICIPIO

	Coeficiente de incremento					
	Turismos	Autobuses	Camiones	Tractores	Remolques y sem.	Otros vehículos
Hasta 1.000 habitantes	1,1198	1,1067	1,1135	1,0696	1,0833	1,1412
De 1.001 a 5.000 habitantes	1,2945	1,1067	1,1135	1,0696	1,0833	1,1412
De 5.001 a 10.000 habitantes	1,4556	1,4266	1,4330	1,4267	1,4284	1,4942
De 10.001 a 20.000 habitantes	1,5814	1,5389	1,5451	1,5316	1,5338	1,6058
De 20.001 a 50.000 habitantes	1,6936	1,6477	1,6514	1,6420	1,6430	1,7183
De 50.001 a 100.000 habitantes	1,7149	1,6734	1,6746	1,6658	1,6706	1,7462
De 100.001 a 500.000 habitantes	1,8261	1,7919	1,7864	1,7708	1,7824	1,8457
De 500.001 a 1.000.000 habitantes	1,8397	1,8104	1,7816	1,7815	1,7815	1,8545
Más de 1.000.000 habitantes	1,9586	1,9169	1,9571	1,9237	1,9237	1,9545
<b>Total</b>	<b>1,6745</b>	<b>1,6386</b>	<b>1,6427</b>	<b>1,6283</b>	<b>1,6328</b>	<b>1,6966</b>

El factor más importante del fenómeno descrito es el señalado en segundo lugar. Este elemento nos debe llevar a responder, en cierto modo, la siguiente pregunta: ¿cómo el titular de un vehículo puede «decidir» tributar en el municipio con el impuesto más bajo? Esta pregunta precisa analizar la regulación del punto de conexión utilizado por el TR de la LHL para determinar qué ayuntamiento es competente para exigir el impuesto.

Como hemos señalado, el IVTM está configurado de tal modo que su gestión sea lo más sencilla posible, particular que se logra porque su aplicación depende esen-

<sup>36</sup> Este cuadro se encuentra en la página del Ministerio de Economía y Hacienda <http://www.meh.es/>, en la sección «Estadísticas territoriales»: Imposición Local. Tipos de Gravamen, Índices y Coeficientes.

### La necesaria revisión del sistema tributario municipal

147

cialmente de la información obrante en los registros que elaboran las Jefaturas de Tráfico.

El art. 97 del TR de la LHL establece que *la gestión del IVTM corresponde al ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo*. Por su parte, el art. 30.2 del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos (RGV), establece la obligación del titular del vehículo de comunicar a la Jefatura de Tráfico correspondiente, entre otras circunstancias, la variación en el domicilio del titular del vehículo, con el objeto de que se proceda a la renovación del permiso de circulación del mismo. Esta comunicación deberá efectuarse en el plazo de quince días a computar desde que se produjo el cambio de domicilio a la Jefatura de Tráfico que expidió el permiso de circulación o a la de la provincia del nuevo domicilio del titular del vehículo, viniendo obligada la Jefatura de Tráfico a expedir un nuevo permiso o licencia de circulación en el que conste el nuevo domicilio y a notificar a los correspondientes ayuntamientos el cambio de domicilio producido.

El cumplimiento por parte de los contribuyentes del IVTM de la obligación que establece el art. 30.2 del RGV evitaría que hubiera discordancias entre el domicilio que consta en el permiso de circulación y su domicilio real. Se trata de una obligación del titular del vehículo. No se prevé la posibilidad de que la Administración de tráfico lleve a cabo la modificación anterior *de oficio* ni tampoco que la misma tenga lugar a instancias del ayuntamiento donde el titular del vehículo tiene su domicilio real, cuando resulte que no coincide con el consignado en el permiso de circulación. Esta situación puede provocar que el «domicilio del permiso de circulación» y el «domicilio real» del contribuyente no coincidan, cuestión de la que se derivaría otra pregunta: ¿qué ayuntamiento tiene derecho a exigir el impuesto cuando se produce esta divergencia?

La jurisprudencia ha seguido de forma prácticamente unánime un criterio formalista a la hora de interpretar el art. 97 del TR de la LHL, de manera que en aquellos casos en los que se ha acreditado por parte del contribuyente un cambio de domicilio real pero sin reflejo en el permiso de circulación del vehículo, ha considerado que el ayuntamiento competente para exigir el IVTM es el que figura en el permiso de circulación y no el del domicilio real o verdadero del contribuyente<sup>37</sup>.

Esta situación, sin lugar a dudas, facilita las maniobras indicadas, en el sentido de que las entidades con grandes flotas de vehículos pretenderán «registrar» en los permisos de circulación de sus vehículos un domicilio que se corresponda con el municipio donde el impuesto es más reducido. Se trata de una cuestión sencilla de llevar a la práctica porque en principio bastará que el domicilio social que conste en los Estatutos de la sociedad se encuentre en dicho municipio o tengan en él algún tipo de sucursal. El hecho de que el domicilio del permiso de circulación de los vehículos no coincida posteriormente con el domicilio real, entendido éste como el domicilio fiscal que señala el

<sup>37</sup> Vid. la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid de 9 de febrero de 2000 (JT 2000/1055), la STSJ de Castilla y León (Burgos) de 4 de abril de 2000 (JT 2000/622) y la STSJ de Murcia de 6 de marzo de 2000 (JT 2000/769).

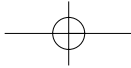
art. 48.2. *b*) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)<sup>38</sup>, no tendría consecuencia alguna en el IVTM en tanto en cuanto no se refleje en el permiso de circulación. A tal efecto conviene recordar que la normativa de tráfico no establece ni para la Administración de tráfico ni para la Administración municipal correspondiente, *a efectos del IVTM*, la posibilidad de instar de oficio el cambio de domicilio cuando se produce la circunstancia expuesta.

Sin lugar a dudas, la regulación actual no es la mejor posible desde la perspectiva del principio de capacidad económica y de los intereses de los ayuntamientos afectados. Siendo esto así, parece razonable no vincular exclusivamente el punto de conexión al domicilio que conste en el permiso de circulación. Este punto de conexión debe vincularse también con el domicilio fiscal del contribuyente, en la medida en que ambos no coincidan. Sin lugar a dudas, la utilización del domicilio fiscal en los términos en los que lo define el art. 48 de la LGT complicaría la gestión del IVTM, en la medida en que podrían surgir conflictos entre el ayuntamiento que consta en el permiso de circulación y el ayuntamiento que reclama el impuesto por estar localizado en su territorio el domicilio fiscal (real) del contribuyente. De hecho, este conflicto podría tener lugar incluso cuando a pesar de que coincidan el domicilio del permiso de circulación y el «domicilio fiscal declarado» por el contribuyente, la Administración tributaria pretende una modificación de oficio del domicilio fiscal, precisamente porque el declarado por el contribuyente no coincide con el real, de conformidad con el art. 48.4 de la LGT.

La utilización del domicilio fiscal como punto de conexión en el ámbito del IVTM parece la solución más razonable. Las dificultades que provocaría en la gestión del impuesto podrían corregirse a través de la colaboración prestada por la Administración general del Estado a través de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). En este sentido, sobre el IVTM sería competente no tanto el municipio que conste en el permiso de circulación del vehículo, sino el municipio donde se encuentre el domicilio fiscal del titular del vehículo a efectos de los impuestos gestionados por el Estado. Como el procedimiento de modificación de oficio del domicilio fiscal es ciertamente complejo, el mismo se llevaría a cabo por la AEAT y tendría efectos tanto en los impuestos estatales como en el IVTM. Con estos elementos la configuración del IVTM dependería no sólo de la información obrante en los Registros de Tráfico. Respecto al punto de conexión que determina el ayuntamiento competente dependería también de la información obrante en la AEAT en relación al lugar donde se encuentra el domicilio fiscal del contribuyente.

Pues bien, aunque ésta parece ser una de las soluciones más razonables para resolver el problema apuntado, lo cierto es que en la regulación vigente no tiene cabida una solución parecida. La discordancia entre la realidad y la información obrante en el permiso

<sup>38</sup> Señala este precepto lo siguiente: «El domicilio fiscal será [...] para las personas jurídicas, su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección. Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado».



## La necesaria revisión del sistema tributario municipal

149

de circulación no puede ser resuelta del modo expuesto. Esta situación está provocando a determinados ayuntamientos pérdidas recaudatorias importantes, difíciles de resolver. Eso explica, por ejemplo, que el ayuntamiento de Madrid, cuando presentó al Estado el borrador de lo que ahora es la Ley 22/2006, de 4 de julio, de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid, previera un precepto del siguiente tenor:

«2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 97 [TR de la LHL] el ayuntamiento de Madrid podrá exigir el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica a las personas jurídicas y a las entidades a las que se refiere el apartado 4 del art. 35 de la [LGT] cuyo domicilio social, sede de dirección efectiva, o mayor parte de sus activos se encuentre situado en el término municipal de Madrid, y respecto a los vehículos que racionalmente puedan considerarse afectos a la actividad desarrollada en dicho término municipal».

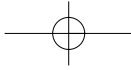
Como era probable, este precepto desapareció tanto del Proyecto de Ley como de la Ley finalmente aprobada, pues se trata de una medida que no puede establecerse sólo con respecto a un municipio —el de Madrid—, sino que precisa que sea adoptada con carácter general en el TR de la LHL para todos los ayuntamientos. De lo contrario, podría llegarse a la conclusión de que dos ayuntamientos fueran competentes en materia de IVTM sobre un mismo vehículo. Veamos el siguiente ejemplo: un vehículo respecto del cual el ayuntamiento que consta en el permiso de circulación no es el ayuntamiento de Madrid cuando es en Madrid donde se encuentra el domicilio social o la sede de dirección efectiva del titular del vehículo.

De acuerdo con lo anterior, parece razonable que no se hubiera aprobado un precepto del tenor anterior sólo para el ayuntamiento de Madrid. Ahora bien, el hecho de que desde el ayuntamiento de Madrid se planteara la aprobación de una norma de ese estilo constituye un buen ejemplo y pone de relieve la preocupación de los municipios y, entre ellos, de los de gran población, por los problemas que está produciendo el punto de conexión del IVTM previsto en el art. 97 del TR de la LHL.

Sin lugar a dudas, si el punto de conexión del IVTM se formulara en términos parecidos a los señalados aquí —vincularlo al domicilio fiscal del contribuyente—, se eliminaría o reduciría la existencia de los llamados «paraísos fiscales para los vehículos». Esto permitiría, en nuestra opinión, que los ayuntamientos pudieran ejercer efectivamente su competencia para incrementar el impuesto dentro de los márgenes que le autoriza el TR de la LHL, sin temer con ello a que se produzcan «éxodos artificiosos» de contribuyentes importantes hacia municipios donde la tributación es menor, precisamente porque *no han ejercido* su competencia para incrementar la cuota del IVTM.

#### **4. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: la necesaria simplificación de la cuantificación del gravamen para reducir la conflictividad**

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) es un ejemplo paradigmático de gravamen con un relativo potencial recaudatorio que, sin embargo,



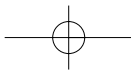
está notablemente mermado en su eficiencia por la significativa conflictividad tributaria que genera, lo que, ciertamente, induce a replantearse, no tanto su posición o pervivencia en el cuadro del sistema tributario municipal, cuanto aquellos aspectos del régimen jurídico más ligados a lo contencioso.

De forma prioritaria, en este orden de consideraciones, debe resolverse definitivamente qué partidas constituyen *real y efectivamente* la base imponible del gravamen. Porque, pese a los esfuerzos realizados por el legislador en las diferentes reformas operadas en el art. 102 del TR de la LHL, lo cierto es que sigue siendo el tributo más conflictivo precisamente al cuestionarse sistemáticamente algunos de los componentes que han formado parte de la construcción, instalación y obra, como gastos constitutivos de la base imponible del impuesto.

En efecto, como es sabido, desde la aprobación de la Ley de Haciendas Locales en 1988, el ICIO se cuantificaba conforme al «coste real y efectivo de las obras». El art. 103 de la citada LHL establecía que en el momento de la solicitud de la licencia «la base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, del que no forman parte, en ningún caso, el IVA y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, ni tampoco las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas con dichas construcciones, instalaciones u obras».

Pero salvo esos gastos expresamente excluidos de la base imponible, lo cierto es que ha sido enorme el debate —y la subsiguiente jurisprudencia— sobre las diferentes partidas que integran «el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra», esto es, la base imponible del ICIO. Con el anunciado objetivo de zanjar esta cuestión, la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, reformó la LHL en distintos aspectos, aclarando que «la base imponible del impuesto está constituida por el coste real efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla». Igualmente se aclaraba —y así se mantiene en la actual regulación— que, en todo caso, «no forman parte de la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material».

Este loable empeño del legislador por configurar de forma cerrada la base imponible es, sin embargo, poco efectivo cuando la misma norma deja abierta la posibilidad de interpretar cuándo un coste es o no coste de ejecución material. En definitiva, trasladamos en último término el concepto indeterminado de «coste real efectivo» al de «coste de ejecución material» o al de estricto «coste de ejecución material». Hubiera sido preferible, en orden a evitar la mencionada conflictividad tributaria que genera este gravamen, listar qué no forma estrictamente parte de la base imponible, sin cláusulas de cierre generales que son las que provocan los indeseables efectos de ineficiencia en el impuesto.





Evidentemente, establecer un listado cerrado de gastos de la construcción, instalación u obra que, aun constituyendo un gasto efectivo y real, no se considere como tal a efectos de determinar el coste de la citada obra o construcción, nunca privará por completo de conflictividad entre el órgano municipal y los obligados tributarios, pero, sin duda, sí lo reduciría en gran número o, al menos, respecto de la desproporcionada situación actual.

Tal sería el caso, por ejemplo, del beneficio industrial o —como denomina el art. 102.1 del TR de la LHL— «el beneficio empresarial del contratista» que pese a que expresamente «no forma parte de la base imponible», suele ser integrado como coste real de la obra cuando no aparece expresamente desagregado o diferenciado en el contrato de obra o certificaciones de obra correspondientes. Hasta el punto que tal circunstancia —la referida a que aparezca expresamente consignado y cuantificado el porcentaje de beneficio industrial— se viene considerando actualmente por parte de la Administración municipal como un requisito formal y objetivo que, de no cumplirse, impide excluir tal cantidad de la base imponible. Algo que debe considerarse contrario o, al menos, incongruente con la propia norma, pues si es cierto que el TR de la LHL excluye de la base imponible el beneficio industrial, y si también es cierto que *siempre* existe un beneficio industrial, habrá que computar necesariamente esta partida aun no estando expresamente cuantificada en el contrato o certificación de obra correspondiente. Lo contrario sería tanto como reconocer que toda construcción, instalación u obra se realiza por los contratistas sin beneficio alguno.

Tales hechos demuestran, en definitiva, la escasa eficiencia del ICIO dentro del cuadro de recursos fiscales de las Haciendas Locales, porque, aun tratándose de la tercera fuente en importancia de ingresos tributarios —tras el IBI y las tasas (*vid.* Tabla 1)— representando casi un 10 por 100 del conjunto de ingresos, lo cierto es que exhibe un elevado grado de controversia en lo que se refiere a los elementos de cuantificación del gravamen, lo que lo aleja de los umbrales deseables de eficiencia, sencillez y agilidad en la gestión. Máxime cuando se trata de un tributo real, objetivo y de producto, de manera que no resulta imprescindible teñir de elementos subjetivos el gravamen, sino todo lo contrario, objetivar al máximo los elementos de cuantificación para gravar en proporción a un coste de la construcción, instalación u obra. Parece, por tanto, razonable que los elementos de cuantificación del gravamen se determinen de la forma más objetiva posible en orden a reducir la citada conflictividad tributaria, lo cual, como decimos, exige enumerar o listar si ello fuera necesario el conjunto de gastos que constituyen «coste real efectivo» o «coste de ejecución material» de la obra.

Podrían eventual e involuntariamente integrarse en la base imponible costes que no se derivaran de la ejecución material, pero ello es preferible al actual e indeseable exceso de recursos y reclamaciones interpuestos en orden a precisar qué gastos son «coste de ejecución material». Y si a ello añadimos que la gestión de este tributo está encomendada íntegramente a los ayuntamientos, deviene imprescindible objetivar sus elementos estructurales y, por tanto, su cuantificación, y atribuirle esa naturaleza de gravamen real o de producto despojándolo de cualquier elemento variable en su determinación y cuantificación.

Pero no sólo es imprescindible aclarar y objetivar los conceptos integrantes de la base imponible. Quizá con más urgencia que ello, resulta imprescindible, por puras razones de neutralidad y equidad, someter a tributación toda obra sometida a control urbanístico, con independencia de que sea o no necesaria la preceptiva licencia.

En efecto, como es sabido, existe un buen número de construcciones y obras que están sometidas a régimen de comunicaciones, o incluidas en proyectos de urbanización que, sin embargo, no tributan, con un claro tratamiento discriminatorio con respecto de aquellas otras que requieren licencia municipal y a las que se les exige el ICIO. Piénsese, por ejemplo, en las obras realizadas por el Estado u otros entes territoriales a los que no se les exige licencia municipal, aunque sí otros informes que suplen y cumplen la función de control urbanístico que compete al ayuntamiento; o determinadas obras, como las órdenes de ejecución, en las que no existe obviamente licencia de obra<sup>39</sup>; o las construcciones, instalaciones y obras respecto de las cuales el municipio ha sustituido la exigencia de la preceptiva licencia por otro tipo de actos de fiscalización urbanística como son, por ejemplo, los actos comunicados; o, piénsese, en fin, en las obras realizadas al amparo de proyectos de urbanización.

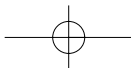
Es evidente que en todos estos supuestos se realiza el hecho imponible, y se realiza en la mayoría de los casos con absoluta demostración de la capacidad económica; paradigmático de este supuesto es el de los proyectos de urbanización que añaden un significativo valor al terreno por la actuación y que, sin embargo, quedan excluidos del gravamen.

En relación a los sujetos pasivos, la norma mantiene una regulación clara en un aspecto y oscura en otro. Creemos que, pese a alguna jurisprudencia disonante, el art. 101.2 del TR de la LHL deja suficientemente nítido que, existiendo sustituto, será con él y no con el contribuyente con quien tengan que entenderse las actuaciones de la Administración tributaria municipal. Los pronunciamientos prácticamente unánimes habidos en los últimos años —especialmente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid— avalan esta afirmación confirmando la claridad del precepto en este extremo.

Por el contrario, sí que debería precisar la norma que para ser sustituto del contribuyente, no es suficiente la mera presentación de la solicitud de licencia o declaración, sino que ha de exigirse una *especial vinculación* con el contribuyente. Más aún, debería atribuirse la condición de sustituto al propietario del inmueble cuando no tiene la condición de contribuyente, esto es, cuando no coincide con el dueño de la obra.

Un problema tan recurrentemente denunciado como irreal en este gravamen es el de su *compatibilidad* con la tasa por licencias urbanísticas. En efecto, la duplicidad que aparentemente se produce entre este impuesto que grava la actividad constructora y la tasa

<sup>39</sup> Respecto de éstas, muchas Ordenanzas fiscales equiparan tales órdenes de ejecución a las licencias de obras, de manera que quedan, en todo caso, sujetas al ICIO. Recientemente el Tribunal Económico Administrativo Municipal de Madrid, en su Resolución de 7 de febrero de 2008, así lo ha entendido al «equiparar urbanística y fiscalmente» las órdenes de ejecución a las licencias de obras.



### La necesaria revisión del sistema tributario municipal

153

que grava el servicio prestado por el ayuntamiento de verificación y control de la actividad constructiva o urbanística, no puede producirse en la medida en que los hechos impositivos que se gravan son bien distintos: en el primer caso la actividad constructora, y en el segundo el servicio de control que se realiza por dicha actividad. La circunstancia objetiva de que recaigan ambos tributos —con hechos impositivos distintos— sobre la misma materia imponible —la actividad constructora— no supone que se produzca una duplicidad proscrita.

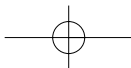
Ahora bien, pese a ser ello cierto, no lo es menos que dicha situación multiplica los costes de gestión desde la perspectiva del ayuntamiento y los de cumplimiento desde el punto de vista de las entidades constructoras. Por todo ello se ha afirmado con enorme acierto que «deben darse pasos hacia la simplificación de estos tributos. En concreto, se trata de suprimir la tasa por licencias urbanísticas, impidiendo su exigencia, y de elevar el tipo de gravamen de este tributo. De esta forma, no se produce merma alguna en los ingresos municipales. Todo ello con la salvedad de los proyectos de urbanización, cuyo tipo de gravamen debería permanecer igual, ya que su elevación no se puede justificar por la supresión de una tasa que, en este caso, no se exige»<sup>40</sup>.

En materia de gestión, es enormemente sugerente la propuesta que se formula en el informe técnico emitido a instancias de la FEMP<sup>41</sup>, en el que, con el objetivo de simplificar la gestión del tributo y evitar problemas de elusión fiscal, se propone establecer unos módulos objetivos del coste de las construcciones, instalaciones y obras en la ordenanza fiscal del tributo correspondiente y que sirvan tanto para calcular el ingreso a cuenta que debe producirse con anterioridad al inicio de la obra, como para practicar la autoliquidación que proceda una vez terminada ésta en atención a la efectivamente realizada. Para la fijación de estos módulos, se propone que la Ley establezca «unos criterios generales que garanticen la justicia y equidad del gravamen, entre los que debe destacarse que el importe tiene que ser equivalente al coste normal o medio de cada tipo edificatorio, según la clase, modalidad, categoría y localización geográfica. En todo caso, el contribuyente ha de poder renunciar a este régimen de determinación de la base imponible, siempre que lo haga con anterioridad al devengo del tributo. La base pasará a determinarse en régimen de estimación directa, siendo de aplicación tanto para el ingreso a cuenta como para la autoliquidación correspondiente al momento en que se haya terminado la obra»<sup>42</sup>.

<sup>40</sup> Así lo mantienen J. ZORNOZA PÉREZ y J. MARTÍN FERNÁNDEZ, «Las Haciendas Locales: esas grandes olvidadas», *op. cit.*, p. 89.

<sup>41</sup> Por J. SUÁREZ PANDIELLO (coord.), *La financiación local en España: radiografía del presente y propuestas de futuro*, *op. cit.*, p. 296.

<sup>42</sup> J. SUÁREZ PANDIELLO (coord.), *La financiación local en España: radiografía del presente y propuestas de futuro*, *op. cit.*, p. 296.



## 5. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: *valor catastral referenciado*, plusvalías inferiores al año y cierre registral

Este impuesto, que tiene carácter facultativo, se caracteriza porque su configuración y aplicación es relativamente sencilla. Ello responde fundamentalmente a tres motivos: *a)* la base imponible se fija a partir del valor del suelo o terreno que se deriva del valor catastral del inmueble (art. 107 del TR de la LHL); *b)* el valor catastral no puede ser objeto de impugnación en el marco de la gestión del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU)<sup>43</sup>, y *c)* el incremento de valor que resulta gravado se determina a través de un método objetivo que no puede ser objeto de discusión por parte del obligado tributario siempre y cuando, claro está, dicho método objetivo se haya aplicado correctamente. Como es sabido, se trata simplemente de determinar el periodo de generación del incremento en función del tiempo que haya permanecido el bien en el patrimonio de un sujeto antes de su transmisión y, posteriormente, multiplicarlo por el coeficiente que prevé el art. 107.4 del TR de la LHL o la ordenanza fiscal correspondiente.

Como se puede observar, al igual que en el IBI, el valor catastral del inmueble tiene también gran relevancia para el IVTNU. Al ser este valor, como explicamos al hilo del IBI, un valor estático por comparación con el valor de mercado, se pueden traer aquí las mismas críticas que realizamos en su momento, en la medida en que al no tomarse como referencia el valor de mercado (del suelo) es posible que el incremento de valor sobre el que recae el tributo no sea el realmente producido conforme a valores de mercado. Es por ello por lo que en el ámbito de este impuesto podría tener cierto sentido tomar como referencia un valor lo más cercano al valor de mercado, como sería el *valor catastral referenciado* al que nos hemos referido en el epígrafe del IBI.

No obstante, somos conscientes que en dicho epígrafe esgrimimos una serie de obstáculos y argumentos en contra de esta opción. Pues bien, en nuestra opinión, dichos obstáculos en el marco del IVTNU pueden resolverse con cierta facilidad, particular que hace recomendable su adopción en este gravamen. En este sentido, no podemos perder de vista que el IVTNU, al ser un tributo facultativo, puede no existir en todos los municipios, extremo que reduce ya de por sí, en una importante cuantía, el número de «hechos imponibles» objeto de exacción y gestión. Además, existe otro factor aún más importante: el IVTNU sólo se exige cuando se enajena un bien inmueble de naturaleza urbana, lo cual supone que el número de «hechos imponibles» a gestionar cada año se reduce sensiblemente, por comparación con el IBI, en la medida en que se excluyen los bienes de naturaleza rústica y, sobre todo, los de naturaleza urbana cuando no se ha producido enajenación alguna.

<sup>43</sup> Vid. la STS de 23 de enero de 1999, recurso 5470/1998 (RJ 1999/68) y los siguientes pronunciamientos: STSJ de Extremadura, de 26 de julio de 2002, recurso 2194/1998 (Normacef Fiscal); STSJ de Canarias, de 6 de septiembre de 2000, recurso 2117/1996 (Normacef Fiscal), y STSJ de Castilla-La Mancha, de 3 de enero de 2005, recurso 7/2004 (Normacef Fiscal).

### La necesaria revisión del sistema tributario municipal

155

Por otra parte hay que tener en cuenta que de adoptarse el *valor catastral referenciado* para el IVTNU debería permitirse algo que no es posible en el momento actual con el valor catastral, esto es, impugnar el mismo al hilo de su gestión. Parece razonable que ello sea así, porque el *valor catastral referenciado* que pueda tener un inmueble a efectos del IBI no tiene por qué coincidir con el aplicable al IVTNU, toda vez que el primero se fija en atención a la situación a uno de enero de cada año, y el segundo debe tener en cuenta lo sucedido en un momento, que no será siempre coincidente con el del IBI, que es cuando se realiza el hecho imponible por la enajenación del bien inmueble.

Sin duda alguna, permitir la impugnación del *valor catastral referenciado* en el IVTNU podría provocar que este impuesto perdiera una de sus virtudes más importantes como es la ausencia casi completa de litigiosidad en cuanto a la determinación del incremento de valor sujeto a gravamen. Y ello incluso si se atribuye al Catastro tanto la determinación de dicho valor (lo cual parece razonable), como el conocimiento de los recursos que los obligados tributarios pudieran plantear contra el mismo cuestionando que no refleja realmente el valor de mercado (particular que perfectamente podría atribuirse a cada ayuntamiento).

En nuestra opinión, este obstáculo podría salvarse o amortiguarse sensiblemente estableciendo expresamente en el TR de la LHL que en el caso de que el obligado tributario liquidara el impuesto por un valor distinto al *valor catastral referenciado*, la carga de probar que el valor de mercado es diferente recae sobre él. Con toda probabilidad, al invertirse en cierto modo la carga de la prueba, se reduciría sensiblemente los litigios en esta materia, pues a la Administración competente (Catastro o ayuntamiento) le bastaría con acreditar en el procedimiento de comprobación de valores cuál es el *valor catastral referenciado* del inmueble fijado por el Catastro en el momento de producirse el devengo del IVTNU. Si el obligado tributario no acredita que el valor de mercado era diferente, o se considera que los medios de prueba aportados no son suficientes, prevalecería el *valor catastral referenciado*. La mera existencia de este valor haría que la actuación de la Administración competente estuviera suficientemente motivada, eliminando, por consiguiente, el peligro de que el acto de liquidación se anulara por falta de motivación. Y ello porque el valor que esgrimiría la Administración competente sería precisamente el *valor catastral referenciado* determinado por el Catastro. Si esto es así, la gestión de las comprobaciones de valores del IVTNU eludiría una de las principales causas por las que tanto en vía administrativa como en vía judicial se anulan las liquidaciones resultantes de los procedimientos de comprobación de valores en otros impuestos como el de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, esto es, la falta de motivación.

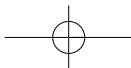
Esta propuesta que hemos formulado aquí no ha tenido todavía el reflejo correspondiente en el TR de la LHL. Sin duda se trata de una modificación de calado que exige, con carácter previo, que el Catastro pueda fijar y comunicar en tiempo real el *valor catastral referenciado*. Mientras que lo anterior tiene lugar, el TR de la LHL debería ser modificado en relación al IVTNU para mejorar dos aspectos de su regulación y gestión. Nos referiremos a ellos muy brevemente.

El primero es que el periodo de generación del incremento de valor se calcule por meses o por días, y no en función de años completos, con la finalidad principal de que no queden sin gravamen, como sucede en el momento actual, las plusvalías más especulativas como son las que su periodo de generación es inferior al año. Sólo existe en la actualidad un municipio en España en que dichas «plusvalías» no quedan sin gravamen. Se trata del ayuntamiento de Barcelona, que puede sujetar a imposición las mismas por establecerlo así el art. 51 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se regula el Régimen Especial del municipio de Barcelona:

«1. En los hechos imponibles de este tributo cuyo periodo de generación sea inferior al año, a excepción de las transmisiones gratuitas por causa de muerte, la base imponible se hallará aplicando al valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del art. 107 del [TR de la LHL], el porcentaje de incremento que establezca la Ordenanza fiscal, sin superar el límite del 5 por 100 anual. 2. El porcentaje anual de incremento que apruebe la Ordenanza fiscal se aplicará en función de los meses completos durante los cuales se haya generado el incremento gravado».

Como parece lógico, no tiene mucho sentido que este aspecto esencial del tributo tenga una regulación especial en un concreto municipio, sobre todo cuando la regulación más razonable es precisamente la que no se prevé para el resto. Consideramos, por tanto, que tiene todo su sentido y justificación que lo previsto para el ayuntamiento de Barcelona se introduzca en el TR de la LHL para todo el territorio nacional.

El segundo aspecto se refiere a los mecanismos de control del impuesto, sucediendo algo parecido al caso anterior, en el sentido de que lo que sería deseable para todo el territorio sólo es posible en un concreto municipio. Pues bien, como es sabido, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados existe cierre registral, entendiéndose por tal la imposibilidad de realizar inscripción alguna en el Registro de la Propiedad de aquellos documentos que recojan operaciones gravadas por los mismos sin que antes se haya acreditado su pago. Tal cierre registral no alcanza a las obligaciones derivadas del IVTNU, por lo que es posible inscribir una escritura pública en el Registro de la Propiedad sin haber liquidado previamente este impuesto. Es evidente que si también en este impuesto existiera cierre registral, de modo indirecto se estaría asegurando con mayor intensidad su recaudación. Pues bien, en el ámbito del ayuntamiento de Madrid ese cierre registral existe por haberlo establecido así la disposición adicional sexta de la Ley 22/2006, de 4 de julio, de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid, cuyo tenor es el siguiente: «el Registro de la Propiedad no practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por [el IVTNU] en el ayuntamiento de Madrid, sin que se acredite previamente, de acuerdo con lo que se establezca reglamentariamente, haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la correspondiente declaración o comunicación». Es evidente que tiene todo su sentido extender esta previsión para todo el territorio, para lo cual debería incluirse una disposición similar en el TR de la LHL.



### III. BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV.: «Informe de la Ponencia de estudio de la financiación local, constituida en el seno de la Comisión de Entidades Locales, de 10 de diciembre de 2007», *Boletín Oficial de las Cortes Generales*, Senado, núm. 849, de 17 de diciembre de 2007.
- GALLEGO MORA-ESPERANZA, J.: «La inteligencia artificial aplicada a la valoración de inmuebles. Un ejemplo para valorar Madrid», *Catastro*, núm. 50, 2004.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR, M.<sup>a</sup> L.: «El impuesto sobre bienes inmuebles», en AA.VV., *Los tributos locales*, Madrid, Civitas, 2005.
- MIRANDA HITTA, J.: «El Catastro y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *Catastro*, núm. 50, 2004.  
— «El Catastro y las Haciendas locales», *Papeles de Economía Española*, núm. 115, 2008.
- POVEDA BLANCO, F.: «¿Es posible resucitar el IAE?», *Papeles de Economía Española* (monográfico sobre «Competencias, financiación y gestión de los entes locales»), núm. 115, abril, 2008.
- SÁNCHEZ GARCÍA, N.: «Uniformidad y diversidad de los sistemas tributarios municipales», *Revista Tributaria de las Oficinas Liquidadoras*, núm. 17, marzo/abril 2009.
- SUÁREZ PANDIELLO, J. (coord.): *La financiación local en España: radiografía del presente y propuestas de futuro*, Salamanca, Gráficas Varona, S. A., 2008.
- VEGA BORREGO, F. A.: *El impuesto sobre el patrimonio*, Valencia, Tirant lo blanch, 2007.
- ZORNOZA PÉREZ, J., y MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: «Las Haciendas Locales: esas grandes olvidadas», *Papeles de Economía Española*, núm. 115, 2008.

