

EUGENIO SIMON ACOSTA

**EL IMPUESTO MUNICIPAL
SOBRE BIENES INMUEBLES**

Publicado en
REVISTA
DE HACIENDA AUTONOMICA
Y LOCAL

Vol. XIX • Núms. 55-56
Enero-Agosto

M A D R I D
1 9 8 9

EL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE BIENES INMUEBLES

Por

EUGENIO SIMÓN ACOSTA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

SUMARIO:

I. INTRODUCCIÓN.—II. EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES: 1. *Su naturaleza.*—2. *Coordinación con impuestos estatales.*—3. *El hecho imponible: concepto de bienes inmuebles.*—4. *Delimitación entre inmuebles rústicos y urbanos.*—5. *Los sujetos pasivos.*—6. *Exenciones.*—7. *Base imponible: a) El valor de los bienes como base.*—*b) El valor real de los inmuebles urbanos.*—*c) El valor catastral en los inmuebles rústicos.*—8. *Tipos de gravamen.*

I. INTRODUCCION

La reciente Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (L.R.H.L.), ha establecido un nuevo cuadro impositivo que, manteniéndose en la línea que se diseñó en las reformas y en los proyectos de reforma de principios de siglo, tiene como principal objeto imponible la riqueza inmobiliaria.

En este ámbito, las innovaciones de la tributación local han consistido en la creación de un impuesto obligatorio: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles; y dos impuestos facultativos: el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, y el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Estos impuestos vienen a sustituir a la Contribución Territorial Rústica, la Contribución Territorial Urbana, el Impuesto sobre Solares, el Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos y, en cierto modo, la tasa por licencias urbanísticas.

No son muchas las novedades técnicas de la L.R.H.L. en lo que a imposición de bienes inmuebles se refiere, si exceptuamos el nuevo procedimiento de determinación de la base imponible en el Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos y la ya indicada desaparición del Impuesto sobre Solares. En realidad, las afirmaciones que se contienen en la Exposición de Motivos de la L.R.H.L. sobre el carácter «sustancial» de la reforma, contrastan con el articulado, «sustancialmente» apegado al texto de la Ley derogada.

«En el campo de los recursos tributarios —dice el Preámbulo de la L.R.H.L.— la reforma ha introducido, sin embargo, 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.»

Sin prejuzgar aquí la mayor o menor intensidad de la reforma en otros puntos —como puede ser la invención de esa extraña categoría de los precios públicos, o la supresión de impuestos residuales como el de Gastos Suntuarios o el de Publicidad— la manoseada «racionalización», tan repetida en preámbulos legislativos, no va más allá de una refundición y simplificación de figuras tributarias tradicionales.

Aunque la reforma no sea tan novedosa como se proclama, no por ello deja de ser interesante y, en algunos aspectos, verdaderamente acertada. Pero, en el fondo, no se hace otra cosa que poner en orden el aluvión depositado por la historia de la tributación municipal desde la gran reforma de la Hacienda Local que se produjo a principios de esta centuria.

En realidad, las bases de la tributación municipal siguen apoyadas en los mismos cimientos que fraguaron con la «transformación de los impuestos de consumos» que tuvo lugar en la primera década del siglo. Por aquel entonces el legislador se inspiró en el principio del beneficio, según el cual los gastos municipales deben financiarse con tributos que recaigan sobre las personas que reciben los beneficios de la actividad administrativa y financiera del Ayuntamiento, es decir, de sus gastos.

El principio del beneficio tuvo como efecto la proliferación de gravámenes municipales que directa o indirectamente inciden sobre la propiedad

inmueble y, especialmente, sobre los bienes inmuebles urbanos que han sido y seguirán siendo los más afectados por las exacciones locales.

La propiedad inmueble es una de las materias impondibles más adecuadas para su asignación a la Hacienda municipal. Los tributos que gravitan sobre los inmuebles satisfacen las exigencias del principio del beneficio, pues los propietarios llamados a soportarlos, especialmente los propietarios de los bienes urbanos, son los directos beneficiarios de una buena parte de los servicios municipales. Además, los impuestos sobre inmuebles son difícilmente repercutibles a terceras personas, es sencilla la coordinación horizontal de poderes impositivos, no se produce el efecto de emigración de bases impondibles al estar los bienes vinculados permanentemente al territorio municipal, y no cabe esperar movimientos importantes de capitales o de personas como consecuencia de las diferencias de tipos de gravamen. Por añadidura, no es muy complicada la gestión de estos impuestos y su rendimiento es sencillo de predecir.

No puede extrañar, por tanto, que los tributos sobre la propiedad inmobiliaria desempeñen un destacado papel en la Hacienda municipal de la mayoría de los países. En los Estados miembros de la O.C.D.E., los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria representan por término medio un 45 por 100 de los ingresos tributarios locales (Estados federales), o un 29 por 100 (Estados unitarios): cfr. *Revenue Statistics of O.E.C.D. member countries 1965-1986*, París, 1987.

Pero el ser una materia impondible apta para la tributación local no significa que sea una materia exclusivamente asignada a los municipios, como parece desprenderse de la exposición de motivos de la L.R.H.L. cuando dice que la reforma tiende «a perfeccionar el aprovechamiento de la materia impondible reservada a la tributación local»; o que «se ha procedido a delimitar la materia impondible reservada a la tributación local». No sería acertado entender esta «reserva» como asignación exclusiva, porque todos los objetos impondibles de los nuevos tributos locales son a la vez materia o capacidad económica gravada por el Estado: tanto la propiedad como la renta de los bienes inmuebles están sometidos a imposición estatal a través del I.R.P.F., del I.S. o el I.E.P.P.F.

Por este motivo, debemos destacar en estas palabras introductorias la necesidad imperiosa de coordinar los distintos tributos sobre la propiedad inmobiliaria, aspecto en el que la reforma ha venido a poner un cierto orden reduciendo el número de tributos y estableciendo fórmulas de articulación con los tributos estatales.

En el I.R.P.F. la renta de los bienes inmuebles queda gravada por dos conceptos alternativos: como rendimiento de bienes, cuando se trata de renta de inmuebles no afectos a una actividad económica de su titular; o como rendimientos de actividades económicas, en caso contrario. En el Impuesto sobre Sociedades la renta de los inmuebles estará normalmente integrada en la renta de la actividad económica de la persona jurídica, aunque cabe también su calificación como renta de capital: no obstante, en este impuesto la distinción tiene menos importancia porque en ambos casos el procedimiento de cálculo de la renta se basa en la diferencia entre ingresos obtenidos y gastos realizados.

El sistema de coordinación previsto por la L.R.H.L. implica una aceptación consciente de la doble imposición sobre la renta de los bienes inmuebles. No se contiene en la nueva normativa un precepto general de coordinación, lo que significa que ésta se producirá siguiendo los principios ya establecidos por las normas reguladoras de los impuestos estatales.

Para la renta de los inmuebles afectos a explotaciones económicas o de los pertenecientes a personas jurídicas, la regla general es la deducción como gasto, en la base imponible, de los tributos no estatales «siempre que incidan sobre los rendimientos computados o los bienes productores de los mismos y no tengan carácter sancionador» [art. 19.1.a), de la Ley del I.R.P.F., y art. 13.c) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades]. Las cuotas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles tienen, pues, la condición de gastos deducibles de la renta de los inmuebles afectos a actividades económicas o pertenecientes a sociedades.

En cuanto a los inmuebles no afectos a actividades de su titular y pertenecientes a personas físicas, la coordinación se produce de la misma forma. Tratándose de bienes arrendados o subarrendados, de los ingresos computables se deducen los gastos necesarios para su obtención, entre los que deben entenderse incluidos los tributos no estatales que inciden sobre los bienes productores de la renta [arts. 16.2.A) en relación con el 19.1.1.º.a) de la Ley del I.R.P.F.]. Por lo que se refiere a los bienes no arrendados, la L.R.H.L. contiene una Disposición Adicional 3.ª que identifica su tratamiento con el de los arrendados: de los ingresos imputables a esos bienes en el I.R.P.F., se deducirán «las cuotas y recargos, salvo el de apremio, devengados por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles».

Todas estas normas confirman lo antes indicado: existe doble imposición de la renta de los bienes inmuebles, la cual tributa en el I.R.P.F. o en el Impuesto sobre Sociedades y además soporta el impuesto municipal. Únicamente en los casos de no sujeción a alguno de estos impuestos (ren-

tas o valores inferiores a los mínimos exentos o no sujetos), no se producirá la concurrencia de ambos. La doble imposición sólo queda ligeramente mitigada por la reducción que la cuota municipal provoca en la renta gravable en los impuestos estatales.

Este sistema tiene una ventaja para el Estado: que no pierde la materia imponible, sino que se limita a compartirla con los municipios. Si el impuesto municipal fuera deducible de la cuota del impuesto estatal, los municipios podrían vaciar la recaudación que el Estado obtiene por estos conceptos. Es más, de este modo se induciría a los municipios a hacer uso de todas sus facultades impositivas, estableciendo el tipo de gravamen máximo posible, porque la mayor recaudación no se traduciría en un aumento efectivo de las cuotas a pagar por los electores contribuyentes, sino en una simple disminución de la recaudación estatal.

Desde el punto de vista del contribuyente, los efectos son otros: Además de estar sujeto a un impuesto personal que, junto con las demás circunstancias, tiene en cuenta la capacidad económica derivada de la posesión de bienes inmuebles (su renta potencial o actual), el contribuyente se ve obligado a pagar un impuesto de producto y proporcional que se superpone al impuesto del Estado. Esta realidad es especialmente clara en lo que a personas físicas se refiere, pues el I.R.P.F. grava también la renta imputable a los inmuebles no arrendados.

Por otro lado, tal sistema de coordinación hace que la materia imponible «reservada» a la Hacienda local, a la que alude la exposición de motivos de la L.R.H.L., no sea propiamente una materia «reservada», pues no tiene ese carácter de asignación exclusiva, implícito en el matiz del adjetivo. No hay materia «reservada» a la Hacienda local, sino que se asigna a la Hacienda local una materia imponible que es compartida con el Estado.

¿Está justificada la doble imposición? ¿Es razonable que la «reserva» no sea una reserva en el sentido estricto del término? Dado que el I.R.P.F. no puede dejar de gravar la renta de inmuebles, la pregunta se concreta en averiguar las razones por las que se ha desechado la deducción del Impuesto Municipal en la cuota del I.R.P.F.

Ya hemos visto una: la deducción en cuota elimina la responsabilidad del municipio frente al contribuyente, pues quien acaba soportando la carga del impuesto local es el presupuesto del Estado.

Pero hay más: el que los inmuebles (o su renta) soporten una cuota suplementaria se justifica por el principio del beneficio pues, como hemos dicho, en el fundamento de la tributación local de los bienes inmuebles y muy especialmente en el de los bienes inmuebles urbanos, se encuentran

los gastos realizados por los Ayuntamientos, de los que se benefician los propietarios de bienes radicados en el término municipal.

En tercer lugar, si el Impuesto sobre Bienes Inmuebles se dedujera de la cuota del I.R.P.F., sólo se beneficiarían de la deducción quienes tuvieran en el impuesto estatal cuota de cuantía suficiente para absorber el impuesto municipal. Las personas de baja renta y las no obligadas a pagar (de facto, las no obligadas a declarar) el I.R.P.F. no podrían deducir el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

En cuarto lugar, si la cuota deducible no pudiera exceder de la parte de cuota íntegra del I.R.P.F. imputable a las rentas procedentes de los bienes inmuebles, esta condición dificultaría la práctica de las deducciones, pues si bien sería posible conocer la parte de cuota del I.R.P.F. imputable a los rendimientos de capital, no sería posible desglosar la correspondiente a las rentas imputables a inmuebles afectos a actividades económicas, dado que en tales casos la renta del bien inmueble está integrada y es inseparable de la renta empresarial.

Estas razones aconsejan el rechazo de la deducción en cuota. Sin embargo, no la desaconsejan radical y absolutamente. A nuestro juicio, podría haberse llegado a una solución intermedia que hubiera conjugado mejor los factores que militan en pro y en contra de la deducción en cuota y no en base.

La solución que proponemos sería la de permitir la deducción en la cuota del I.R.P.F. de la cuota del Impuesto sobre Bienes Inmuebles resultante de la aplicación de los tipos impositivos mínimos, obligatorios en todo el territorio nacional. El exceso, es decir, la parte del impuesto de la que es responsable el Ayuntamiento frente a sus electores, sólo sería deducible en base.

Veamos por qué esta solución es preferible a la adoptada por la L.R.H.L. Para ello repasamos las razones por las cuales hemos dicho que no es aconsejable la deducción en cuota.

Primero, la eliminación del incentivo de responsabilidad del Ayuntamiento ante sus electores. Este argumento no es obstáculo frente a la deducción que proponemos, pues la cuota deducible sería sólo la que ha sido ordenada y dispuesta por el Estado con carácter general. La cuota establecida por el Ayuntamiento se deduciría sólo de la base imponible del I.R.P.F.

Segundo, la sobreimposición de los bienes inmuebles —especialmente los urbanos— se justifica por los gastos del municipio en beneficio de la propiedad. Ahora bien, este argumento encuentra toda su razón de ser en la parte de cuota que es impuesta por el Ayuntamiento, pero no sirve para la

que con carácter general se paga en todos los municipios españoles por decisión estatal. Lo lógico es justamente lo contrario: para esa cuota general debería evitarse la doble imposición, consintiendo a los contribuyentes rebajar la cuota del impuesto estatal con la que todos pagan a nivel municipal, cualquiera que sea el lugar donde estén ubicados los inmuebles. De este modo se logra un mayor grado de personalización del impuesto, permaneciendo sólo como impuesto real o de producto la parte de cuota que el Ayuntamiento establece mediante elevaciones de los tipos mínimos previstos en la Ley. La sobreimposición de los bienes inmuebles quedaría reducida a la cuota que es de responsabilidad municipal: esta sobrecuota es justamente la que tiene por causa los mayores gastos que el Ayuntamiento pueda realizar sobre el nivel ordinario de gastos que le permita efectuar la financiación de la que no responde directamente ante su electorado.

Tercero, los contribuyentes sin suficiente cuota en el I.R.P.F. no pueden beneficiarse de la deducción. Este argumento sólo es relativamente cierto. El que lo sea o no, depende de que la deducción que se consienta esté o no limitada por el importe de la parte de cuota del impuesto estatal imputable a los bienes inmuebles. Para resolver la cuestión podría concederse el derecho a la devolución del exceso de cuota municipal sobre la cuota estatal, de forma que la cantidad deducible recibiera el mismo tratamiento que tiene la deducción de las retenciones y los pagos a cuenta. Si la cuota deducible se configurase como un pago a cuenta del impuesto estatal, esta dificultad habría desaparecido. Si no se hiciera así, el impuesto municipal sería una especie de cuota mínima a la que quedaría sujeta la renta de bienes inmuebles. El configurar el impuesto de una u otra forma —ambas serían admisibles— dependería de la voluntad de legislador.

Y cuarto, sería difícil desglosar la cuota correspondiente a los bienes inmuebles en el I.R.P.F., por desconocerse la renta atribuible a los inmuebles afectos a explotaciones. Esta dificultad podría salvarse imputando a tales bienes, a efectos de este cálculo, una cantidad de renta objetivamente determinada, del mismo modo que en el I.R.P.F. se imputa renta con criterios objetivos a los inmuebles urbanos no arrendados ni subarrendados.

En conclusión, procede, a nuestro juicio, un mayor grado de integración del Impuesto sobre Bienes Inmuebles con el I.R.P.F. La deducción prevista en la Disposición Adicional 3.^a de la L.R.H.L. es suficiente.

De todas formas, ni siquiera con la solución que proponemos se llega a corregir totalmente la doble imposición. Por las razones expuestas, la concurrencia de impuestos resulta inevitable. Ello obliga a que la ley establez-

ca tipos de gravamen máximos con los que se evite un posible efecto confiscatorio por causa de la acumulación de impuestos sobre una misma fuente de riqueza. Debe tenerse en cuenta la carga máxima que pueden representar el I.R.P.F., el I.E.P.P.F. y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Con la vigente normativa, la cuota del I.R.P.F. puede llegar a representar un 56 por 100, como máximo, de la renta imputable o procedente de los bienes inmuebles (cfr. art. 88 de la Ley de Presupuestos para 1988, y art. 82 de la Ley de Presupuestos para 1989). El I.E.P.P.F. oscila entre un 0,2 por 100 y un 2 por 100 del valor de los bienes (art. 9 de la Ley del I.E.P.P.F.): suponiendo una rentabilidad de los bienes inmuebles cifrada en un 4 por 100 de su valor, este impuesto viene a representar una carga de entre un 5 por 100 a un 50 por 100 de la renta de los bienes. No obstante, la cuota resultante de la suma del I.R.P.F. más el I.R.P.F. no puede exceder del 70 por 100 de la renta (art. 88.2 de la Ley de Presupuestos para 1988, y art. 82.2 de la Ley de Presupuestos para 1989). Según la L.R.H.L., el tipo de gravamen del Impuesto sobre Bienes Inmuebles oscila entre el 0,4 por 100 y el 1,30 por 100 (bienes inmuebles urbanos), o entre el 0,3 por 100 y el 1,22 por 100 (bienes inmuebles rústicos), porcentajes todos ellos aplicados sobre el valor venal de los inmuebles. Partiendo de la misma suposición de una renta estimada de los inmuebles de un 4 por 100 de su valor, los porcentajes del Impuesto sobre Bienes Inmuebles representan sobre dicha renta: entre un 10 por 100 y un 32 por 100 para los inmuebles urbanos; y entre un 7,5 por 100 y un 30,5 por 100 para los inmuebles rústicos.

A partir de estas premisas puede afirmarse que la concurrencia de todos estos impuestos se aproxima en los casos extremos al grado de la confiscatoriedad prohibida por la Constitución. Ciertamente no serán los casos habituales, pero la suma de los tipos máximos posibles sitúa la presión tributaria sobre la renta de inmuebles en un 102 por 100 para los inmuebles urbanos (70 por 100 del I.R.P.F. más I.E.P.P.F., y 32 del Impuesto sobre Bienes Inmuebles); y en un 105,5 por 100 para los inmuebles rústicos (70 por 100 más 30,5 por 100).

Frente a estos números tan expresivos podría aducirse que las bases imponibles no llegan a ser nunca la renta o el valor verdadero de los bienes. Este argumento es inaceptable en un momento en que se trata de reformar la Hacienda local, pues esgrimirlo significaría presuponer que se va a seguir manteniendo la hipocresía de los tipos altos sobre bases conscientemente falsas. Es de esperar, en bien de la justicia tributaria, que esa situación termine.

3. EL HECHO IMPONIBLE: CONCEPTO DE BIENES INMUEBLES

El hecho imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles está constituido por la titularidad de los bienes inmuebles que en la normativa antigua tributaban en la Contribución Territorial Rústica y en la Contribución Territorial Urbana.

El Anteproyecto de la Ley no se ocupaba de determinar el concepto de bienes inmuebles, incurriendo en una petición de principio al regular el hecho imponible. En efecto, el artículo 62 del anteproyecto establecía que el hecho imponible es la titularidad de «los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana». El artículo 63 definía los inmuebles urbanos, reproduciendo aproximadamente el concepto de la Contribución Territorial Urbana. Pero el artículo 64, al referirse a los inmuebles rústicos, decía que lo eran todos los demás inmuebles que no sean urbanos. La tautología era evidente: si son bienes inmuebles los inmuebles rústicos, no pueden definirse los inmuebles rústicos como aquellos inmuebles que no son urbanos. En el Proyecto se corrigió la deficiencia, y en el texto definitivo de la Ley los inmuebles rústicos se conceptúan como los terrenos que no sean urbanos y las construcciones que específicamente menciona el artículo 63.b) de la L.R.H.L.

4. DELIMITACIÓN ENTRE INMUEBLES RÚSTICOS Y URBANOS

La diferenciación de los inmuebles rústicos y urbanos reviste trascendencia en el impuesto porque los primeros están sometidos a un régimen más liviano. Los tipos de gravamen, como veremos, están diferenciados en función de la naturaleza rústica o urbana de los bienes inmuebles gravados, correspondiendo tipos inferiores a los bienes rústicos. Ha sido, pues, necesario conservar la tradicional bipartición de las contribuciones territoriales.

En este punto, la L.R.H.L. respeta los criterios ya seculares, introduciendo en ellos alguna novedad con la que se evitan algunos conflictos a que daba lugar la precedente normativa, que no siempre articulaba con armonía las fronteras entre la Contribución Territorial Rústica y la Contribución Territorial Urbana.

Destaca, ante todo, el carácter residual del concepto de terrenos rústicos y el de construcciones urbanas: todos los terrenos que no son urbanos, son rústicos [art. 63.a) de la L.R.H.L.]; y todas las construcciones que no son rústicas, son urbanas (art. 62.3 e la L.R.H.L.).

Por un lado, esta fórmula hace innecesaria la lista enunciativa de los inmuebles rústicos, en la que se encontraban elementos tan heterogéneos como los canales de riego y navegación, las albuferas, las canteras, las aguas de riego o los censos constituidos sobre fincas exentas de la contribución (cfr. art. 234 del T.R. de Régimen Local de 18 de abril de 1986).

Por otra parte, el carácter residual del concepto de construcción urbana pone fin a una ya antigua falta de paralelismo entre los hechos imposables de la Contribución Territorial Urbana y la Contribución Territorial Rústica. Me refiero al vacío legal sobre la calificación de los edificios indispensables para las explotaciones rústicas no situados en la finca: según el artículo 257 del T.R. de Régimen Local de 18 de abril de 1986 no se consideraban bienes urbanos, y según el artículo 254 del mismo texto legal no tenían tampoco la naturaleza de bienes rústicos.

Con la nueva normativa la distinción entre bienes rústicos y urbanos es bastante clara y se apoya en la definición de los inmuebles urbanos. Siguiendo la orientación tradicional se consideran urbanos el suelo y las construcciones.

El concepto de suelo es muy similar al de la C.T.U. La novedad queda reducida casi exclusivamente a una simplificación de los términos gramaticales de la definición.

En cuanto a las construcciones, también se definen con los criterios anteriores que, como es sabido, tienen su origen próximo en la reforma tributaria de 1964. El concepto genérico de construcción es común para los inmuebles rústicos y urbanos, calificándose sólo como rústicos «los edificios e instalaciones de carácter agrario que, situados en los terrenos de naturaleza rústica, sean indispensables para el desarrollo de las explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales». Todas las demás construcciones son urbanas. En ningún caso se consideran construcciones sujetas al impuesto «los tinglados o cobertizos de pequeña entidad utilizados en explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales que, por el carácter ligero y poco duradero de los materiales empleados en su construcción sólo sirvan para usos tales como el mejor aprovechamiento de la tierra, la protección de los cultivos, albergue temporal de ganados en despoblados o guarda de aperos e instrumentos propios de la actividad a la que sirven y estén afectos; tampoco tendrán la consideración de construcciones a efectos de este impuesto las obras y mejoras incorporadas a los terrenos de naturaleza rústica, que formarán parte indisoluble del valor de éstos» [art. 63.b) de la L.R.H.L.].

5. LOS SUJETOS PASIVOS

El artículo 65 de la L.R.H.L. determina quiénes serán sujetos pasivos contribuyentes en el impuesto, y su enumeración vuelve a ser expresiva de la continuidad del régimen jurídico de la Contribución Territorial Rústica y de la Contribución Territorial Urbana.

Con este precepto se confirma el carácter de impuesto nominal sobre la propiedad y efectivo sobre la renta que tiene el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, porque los sujetos pasivos no son exactamente los propietarios. De la enunciación del artículo 65 de la L.R.H.L. se induce una definición genérica del sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles como la persona que, en virtud de derecho real, es titular del disfrute de los bienes: propietario, usufructuario o superficiario. En el fondo, es la misma regla vigente en las contribuciones territoriales que, como sabemos, gravan la renta potencial de los bienes.

La norma es, a nuestro modo de ver, incompleta, porque, siendo enunciativa y no abstracta, no contempla todos los hipotéticos supuestos. Se olvida de algunos derechos reales de goce y disfrute, y no atiende a los casos de propiedad dividida. El olvido se encuentra ya en el hecho imponible, pues esos derechos reales o facultades dominicales no forman parte del presupuesto de hecho del impuesto.

Es verdad que los derechos reales no contemplados son en la práctica poco frecuentes, pero ello no justifica su olvido. Debieran gravarse los derechos reales de uso o habitación. De acuerdo con los principios que parecen orientar el impuesto, en estos casos serían contribuyentes el usuario o habitacionista por la parte de disfrute del inmueble cuya titularidad le corresponde, siendo el propietario o usufructuario contribuyentes por el resto.

Es probable que una norma así dificultara la gestión del impuesto, pero ello no es argumento bastante para preterir la regulación de esos casos ya que, con la actual redacción de la ley, en ellos será el propietario quien deba pagar el impuesto por un disfrute que no le corresponde. Hubiera sido posible una solución intermedia: que el propietario fuese sujeto pasivo a título de contribuyente por la parte de disfrute que se reserva; y a título de sustituto por la parte de disfrute que correspondería al usuario o habitacionista. Todavía cabe una fórmula más sencilla: el propietario es único contribuyente, pero se le otorga derecho a repercutir sobre el usuario o habitacionista la parte proporcional de la cuota que corresponde al derecho

de estos últimos. Ninguna de estas alternativas —más racionales— se ha adoptado por la ley.

Tampoco contempla la L.R.H.L. los supuestos de propiedad dividida, bien sea mediante censos o mediante separación de dominios. En estos supuestos caben soluciones similares a las que acabamos de proponer para los derechos reales de uso y habitación: una, que cada titular de derechos sea contribuyente por su parte (censualista, censatario, titular del suelo, del vuelo, del derecho a subedificar o a elevar plantas etc.); la segunda, que haya un único deudor tributario frente a la Hacienda pública, pero que se le conceda el derecho de exigir a los restantes cotitulares la parte de cuota que corresponda proporcionalmente al valor del derecho real de cada uno. El legislador ha seguido por el camino más cómodo aunque, seguramente, no el más justo.

La L.R.H.L. menciona también, como sujetos pasivos, a los titulares de concesiones administrativas que afecten a los inmuebles gravados. Falta en este caso la debida coordinación con la norma que dice que es sujeto pasivo el propietario: igual que se hace con el usufructo y la superficie, debería establecerse que, habiendo concesionario, no es contribuyente el propietario de los bienes.

Por otra parte, siguiendo con el tema de la concesión, se prescinde en la Ley de una distinción hábilmente delineada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo entre las concesiones de bienes y las concesiones de servicios, a efectos de la tributación de los inmuebles en la Contribución Territorial Urbana. La Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 1983 (Ponente: Sr. Ruiz Jarabo) dejó muy claramente sentadas las diferencias entre la concesión de servicios públicos que lleva implícito el uso de bienes de dominio público afectos al servicio, y la concesión demanial de bienes de titularidad pública:

La concesión administrativa de servicios públicos «es una actuación de un sujeto público como titular legal de una actividad que tiende a satisfacer un fin de utilidad pública, deduciéndose de lo expuesto, pues, que la Entidad en cuestión es la única titular del servicio público y, por ello, aun en la concesión para la efectividad y desarrollo de la actividad de dicho servicio público, la Administración permanece titular del servicio de que se trate, y también, ello resulta obvio, de los bienes de dominio público necesarios para el cumplimiento del aludido servicio público...

...Sentado cuanto antecede, y perfilando ya en concreto la situación y derechos del concesionario en cuanto se refiere a los bienes inmuebles necesarios para el desarrollo del servicio público, de las exclusivas

facultades de gestión del servicio público que el concesionario tiene, no cabe deducir, como se afirma por la Administración tributaria, que aquél tenga un derecho real de uso sobre los bienes de dominio público, con los que, en el presente supuesto, dicho servicio se desarrolla necesariamente...

...sin que sobre aquellos bienes de la indicada naturaleza, tengan derecho real alguno los concesionarios, pues éstos sólo tienen sobre tales bienes, facultades que derivadas de los derechos de la entidad titular dominical de los mismos, sean necesarias para la gestión del servicio, toda vez que, y por lo que al derecho real de uso se refiere, no puede aceptarse su existencia en el presente supuesto, porque el derecho al uso del aparcamiento público de vehículos lo tienen los particulares que lo utilizan, y no el concesionario, que solamente desempeña, insistimos, la simple gestión del servicio público, sin que por aquél pueda ser impedido el uso en cuestión...

...las notas características de un derecho real no concurren en una concesión de servicio público, como la que es objeto de este proceso, pues ni existe inmediatez en la relación del concesionario con el bien inmueble necesario para el desarrollo del servicio, al depender dicho bien solamente de quien es su titular dominical —la Entidad municipal concedente—, ni dicho concesionario tiene facultad alguna de disposición sobre aquél, ni tampoco, por último, tiene posibilidad de defender su situación frente a los que intenten perturbarla...

...existencia de derecho real que, por el contrario, sí sería predicable del titular de una concesión demanial, y ello como consecuencia de que en esta última concesión administrativa, hay un uso excluyente por parte del concesionario, que entraña un cierto desgajamiento de facultades dominicales, lo que no ocurre en la concesión de servicios públicos, en que el uso corresponde a los que utilicen dicho servicio, y sólo hay exclusividad en la gestión de la prestación de aquél.»

Esta sentencia nos libera de la necesidad de argumentar sobre el tema. Puede afirmarse, por tanto, que la mención de los concesionarios en el artículo 65.d) de la L.R.H.L. no es correcta pues, según ella, también serían sujetos pasivos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los concesionarios de los servicios públicos que llevan aparejado el uso de inmuebles de dominio público, dado que tales concesiones «afectan» a los bienes inmuebles aunque no otorgan al concesionario ningún derecho sobre ellos. En un supuesto así no existe razón alguna para hacer recaer el impuesto sobre el concesionario.

6. EXENCIONES

En materia de exenciones la L.R.H.L. sigue la línea trazada por la reforma tributaria iniciada en 1978: drástica reducción de la maraña tradicional de exenciones y bonificaciones.

El artículo 64.k) fija los mínimos exentos en 100.000 pesetas de base. Nuestra personal apreciación sobre ello es que la cifra es tan reducida que no parece tener finalidad de excluir a los pequeños propietarios, sino que se trata simplemente de una medida para economizar la gestión: no significa más que el abandono de las cuotas que por su baja cuantía no justifican el servicio cobratorio.

7. BASE IMPONIBLE

La base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles es, según el artículo 66 de la L.R.H.L. «el valor de los bienes inmuebles», que se fijará «tomando como referencia el valor de mercado de aquéllos».

a) *El valor de los bienes como base*

Ya hemos dicho que éste es uno de los aspectos en que se manifiesta el cambio nominal de la naturaleza del impuesto. Al definirse como impuesto sobre la propiedad, lógicamente la base ha de ser el valor venal de los bienes, y no su valor locativo o valor en renta, que viene siendo base hasta ahora.

La modificación, como también hemos indicado ya, tiene escasa trascendencia porque tanto en el régimen derogado como en la nueva ley, los valores (venales o locativos) son valores catastrales fácilmente intercambiables. Son valores administrativamente fijados en un registro que se elabora en base a estudios de conjunto y se rectifica o actualiza periódicamente. A partir de dicho registro la relación entre valor venal y locativo se fija en una proporción matemática constante, por lo que es indiferente el valor elegido como base, si se hace la adaptación correspondiente en los tipos.

Este modo de proceder, fundado en un catastro, es perfectamente lógico para un impuesto de estas características. De otro modo sería difícil la gestión.

b) *El valor real de los inmuebles urbanos*

Si tiene importancia, sin embargo, el cambio de criterio sobre la naturaleza potencial o real del valor que se toma como base. Para los inmuebles urbanos, el nuevo impuesto opta por el valor real, el verdadero valor de mercado, con lo cual el Impuesto sobre Bienes Inmuebles deja de tener el carácter de impuesto «urbanístico» que tiene la Contribución Territorial Urbana, en la que el valor catastral de los inmuebles se obtiene atendiendo al «aprovechamiento más idóneo del suelo» (art. 267.1 del T.R. de Régimen Local de 18 de abril de 1986). Así pues, el impuesto pierde su carácter «sancionador» de usos inadecuados del suelo y, consiguientemente, su carácter de incentivo para un uso óptimo del mismo.

Esto permite afirmar también que el nuevo impuesto no sustituye, hablando con propiedad, al hoy vigente Impuesto sobre Solares. Este último es fundamentalmente un impuesto urbanístico, con el que se busca penalizar el uso inadecuado del suelo urbano. Con la reforma las finalidades urbanísticas desaparecen completamente, por lo que es más exacto afirmar que el Impuesto sobre Solares va a ser simplemente derogado. No cabe hablar de su sustitución porque no hay otro impuesto que venga a cumplir o desempeñar su función.

En mi opinión, es aceptable este cambio de rumbo. La doctrina que se ha ocupado de los impuestos urbanísticos suele poner de relieve los escasos efectos positivos que de estas medidas se derivan. En cambio, se destacan las dificultades de gestión derivadas de la necesidad de definir y concretar en qué consiste el uso óptimo y de medir los distintos grados del uso insuficiente. Existen otros medios, distintos del impuesto, más eficaces para conseguir esos fines, y es a ellos a los que debe acudir para ejecutar una política urbanística. El uso del impuesto con ese fin no sólo se ha demostrado ineficaz para alcanzar los objetivos urbanísticos, sino que además provoca el desprestigio del impuesto. «Querer hacer de un mismo impuesto a la vez un medio de contribución, de sanción de la especulación y, sobre todo, un arma de una urbanización que sea a la vez justa, eficaz y productiva, es una tarea particularmente delicada que no ha podido ser realizada hasta hoy» (COZIAN: *Principes de fiscalité immobilière*, Librairies Techniques, París, 1973, pág. 14).

c) *El valor catastral en los inmuebles rústicos*

Para los inmuebles rústicos se toma, sin embargo, como base imponible el valor catastral, determinado a partir de la renta potencial del terreno. Ello equivale a decir que se opta por el valor potencial (art. 68 de la L.R.H.L.), en lugar de por el valor real de los inmuebles.

El procedimiento para determinar la base imponible es similar al de la Contribución Territorial Rústica, ya que el punto de partida es la renta potencial de la propiedad inmueble, «según la aptitud de la tierra para la producción, los distintos cultivos o aprovechamientos y de acuerdo con sus características catastrales» (art. 68.2 de la L.R.H.L.). Dicha renta puede determinarse atendiendo «a los datos obtenidos por investigación de arrendamientos o aparcerías existentes en cada zona o comarca de características agrarias homogéneas» (art. 68.2 de la L.R.H.L.).

Se aprecia, no obstante, una posible fricción de las reglas para determinar el valor de mercado, una vez fijado el valor locativo o de renta, con el principio de reserva de ley. Según el artículo 68.2 de la L.R.H.L., «el valor de los terrenos de naturaleza rústica se calculará capitalizando al interés que reglamentariamente se establezca, las rentas reales o potenciales de los mismos».

Esta delegación de funciones a favor del poder reglamentario puede rozar con el principio de reserva de ley tributaria. Un reglamento no puede fijar libremente un dato, como es el tipo de capitalización, que es directamente determinante de uno de los elementos esenciales del tributo: la base imponible y, a través de ella, la cuota tributaria.

El alcance de la reserva de ley tributaria ha sido ya ampliamente tratado por nuestro Tribunal Constitucional, y su doctrina es bastante clara. Ya en la sentencia de 16 de noviembre de 1981 declaró que los elementos esenciales deben estar regulados por Ley y que «son elementos esenciales el tipo o porcentaje aplicable a la base sobre la que haya de aplicarse, de los que habrá de resultar en cada caso la deuda tributaria». La doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio de reserva de ley queda definitivamente sentada a partir de la sentencia de 19 de diciembre de 1985: «Si bien la reserva de ley en materia tributaria ha sido establecida por la Constitución de una manera flexible, tal reserva cubre los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria y concretamente la creación *ex novo* del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo.»

En el presente caso conviene destacar que lo que el artículo 68 defiere

al poder reglamentario no es una simple facultad de constatación de una realidad, ajena al libre arbitrio del ejecutivo. Ni siquiera se limita la fijación del interés de capitalización por referencia a algún dato que pudiera restringir el poder de su determinación. Únicamente se descubre una cierta barrera en el artículo 66.2 de la L.R.H.L. que, al definir con carácter general la base imponible del impuesto, dice que ésta no puede exceder en ningún caso del valor de mercado.

8. TIPOS DE GRAVAMEN

Dado el carácter de impuesto obligatorio y general para todo el territorio español (sin perjuicio de los regímenes forales) del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, la L.R.H.L. establece unos tipos de gravamen mínimos, que se cifran en el 0,30 por 100 para los inmuebles rústicos, y un 0,40 por 100 para los inmuebles urbanos. Estos tipos pueden ser excepcionalmente rebajados hasta la mitad en aquellos municipios en que entren en vigor revisiones o modificaciones de los valores catastrales: así lo dispone el párrafo 6 del artículo 73 de la L.R.H.L., que al limitar en tres años el tiempo máximo de reducción de los tipos, se ha convertido en uno de los pocos preceptos del Proyecto de ley que han sido modificados a su paso por las Cortes Generales.

Los Ayuntamientos pueden establecer tipos superiores, dentro de unos límites que la ley establece. Esos límites son diversos según las circunstancias que concurren en el municipio.

Entre los criterios que se siguen para establecer los tipos máximos, ocupa el primer lugar el de la población de derecho: cuanto mayor es la población del municipio, más altos pueden ser los tipos. Seguramente esta diferenciación se basa en los mayores gastos y mayores niveles de prestación de servicios que existen en los municipios más poblados.

Junto a este criterio diferenciador que pudiéramos llamar general, existen otros específicos, que consisten en circunstancias especiales que habilitan al Ayuntamiento a establecer mayores subidas del tipo: capitalidad de provincia o de Comunidad Autónoma, prestación del servicio de transporte público de superficie, prestación de servicios por encima de los mínimos obligatorios y, por fin, importancia relativa del suelo rústico en el término municipal.

De todos estos criterios específicos, el menos comprensible es el primero. Es probable que esté fijado pensando en las ventajas que para el residente comporta la capitalidad, pero esto no parece argumento bastante,

porque éste no es un impuesto de inquilinato ni de residencia, sino un impuesto sobre los propietarios, que no son necesariamente residentes.

Es cierto que un sistema de financiación local debe contemplar la circunstancia de la capitalidad, pero no para incrementar los impuestos sobre la propiedad, sino para establecer vías de financiación específicas que cubran los mayores gastos que al municipio provoca el hecho de la capitalidad. Esta es una idea generalmente aceptada por los tratadistas de la Hacienda municipal: la capitalidad comporta un coste, a veces grande, cuyos beneficios se extienden a toda la comunidad de la que el municipio es cabeza. Por este motivo es justo que esa comunidad contribuya a soportar los gastos de capitalidad.

Esta contribución se debe hacer efectiva a través de transferencias del Estado o de la Comunidad Autónoma. Por ello, sería correcto que el criterio de la capitalidad se hubiera tenido en cuenta al regular, en el artículo 115, el reparto del Fondo Nacional de Cooperación Municipal. Sin embargo no se ha hecho así, y se ha encomendado al Impuesto sobre Bienes Inmuebles una función que no le corresponde.

La Disposición Adicional 2.^a de la L.R.H.L. prevé la posibilidad de establecer tipos de gravamen diferenciados en un mismo municipio, en los casos de revisión de los valores catastrales en sólo una parte del término: se trata de evitar la posible discriminación de una revisión sucesiva de valores, problema sobre el que ya se pronunciaron los Tribunales en el sentido de admitir la constitucionalidad de la revisión sucesiva cuando no hay posibilidad de realizarla simultáneamente. Con la norma de la Disposición Adicional 2.^a puede evitarse totalmente la discriminación y, aunque la diferenciación de tipos se establece como una facultad del municipio, en base al principio de igualdad, dicha diferenciación puede resultar obligatoria.

Sobre la cuantía de los tipos máximos de gravamen, me remito a las observaciones realizadas a propósito de la coordinación de este impuesto con los impuestos del Estado.