

Resumen

El proceso de configuración del modelo territorial del Estado al que hemos asistido en esta última legislatura en España exige un replanteamiento de los elementos que conforman la financiación autonómica y local. En el ámbito local, una necesidad imperiosa consiste en el reforzamiento de las competencias municipales y, consiguientemente, dotarles de un sistema de financiación acorde con las competencias realmente ejercidas y las que puedan ir asumiendo, especialmente desde las comunidades autónomas. Este trabajo pretende revisar la situación actual de la financiación tributaria de los entes locales, poner de manifiesto sus debilidades y fundamentar la necesidad de la potenciación y diversificación de las fuentes tributarias en la financiación local como elemento esencial en cualquier reforma.

Palabras clave: financiación local, sistema tributario municipal, reforma tributaria, impuestos locales.

Abstract

The process of configuration of the territorial model of the State that we have witnessed in this last legislature in Spain calls for a reconsideration of the elements making up autonomous community and local financing. In the local sphere there is a pressing need to reinforce municipal powers and, therefore, to endow them with a system of financing in keeping with the powers actually exercised and those that may gradually be assumed, especially by the autonomous communities. This study sets out to review the current situation of the tax financing of the local institutions, reveal their weaknesses and provide arguments for the need for the boosting and diversification of tax sources in local financing as an essential element in any reform.

Key words: local financing, municipal tax system, tax reform, local taxes.

JEL classification: H70, H71.

LA FINANCIACIÓN TRIBUTARIA DE LOS ENTES LOCALES EN ESPAÑA. PROBLEMAS Y PERSPECTIVAS DE REFORMA

Juan José RUBIO GUERRERO

Universidad de Castilla-La Mancha

I. INTRODUCCIÓN

La financiación local resulta en estos momentos un tema de trascendencia fundamental, debido al sucesivo aplazamiento de su consideración como elemento estratégico de la financiación del conjunto de las administraciones públicas. Históricamente, esto tendría cierta justificación, ya que desde la transición política a un Estado democrático y social de derecho, el proceso de descentralización autonómica y de consolidación del llamado «Estado de las autonomías» ha tenido prevalencia lógica en la configuración del modelo institucional del Estado español. Sin embargo, en estos momentos, el orden de prioridades debe alterarse para resolver problemas de funcionamiento normal de los servicios públicos municipales vinculados al diseño y desarrollo de la financiación local en tanto que elemento que actúa como restricción financiera de las competencias asumidas y a asumir por los entes locales.

En este momento, en el proceso de configuración del modelo territorial del Estado parece lógico replantear y, en su caso, reforzar las competencias de los municipios y, por supuesto, dotarles de un sistema de financiación acorde con las competencias realmente ejercidas y las que puedan ir asumiendo, especialmente desde las comunidades autónomas (CC.AA.). Sería el contenido de lo que se ha

dado en llamar «segunda descentralización», que tiene en la actualidad dos referencias de calado político. Por un lado, una tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley Básica del Gobierno y la Administración local que permita alcanzar un acuerdo entre las fuerzas políticas sobre el cuadro de competencias a ejercer y, en consecuencia, a financiar, en aplicación de los principios de autonomía política y financiera de los entes locales. Por otro lado, España se haya inmersa en un proceso de reformas estatutarias en profundidad, con algunos estatutos aprobados y en vigor en los que se incluyen referencias a competencias y financiación local, en sus respectivos territorios, que pueden servir de referentes y condicionantes del planteamiento general de la financiación local en toda España.

II. INSUFICIENCIA FINANCIERA DE LOS AYUNTAMIENTOS ESPAÑOLES: BALANCE Y PERSPECTIVAS

En cuanto a la fundamentación legal de las competencias de las entidades locales, los municipios españoles han venido reclamando históricamente el cumplimiento de al menos dos principios: garantizar la autonomía local y conseguir la suficiencia financiera, sobre todo pensando en que las competencias impropias suponen

una carga que se ha ido agravando con el paso del tiempo. Estos dos principios están garantizados constitucionalmente en los artículos 137 y 140-142. El art. 137 deja meridianamente claro que los municipios, como los demás entes territoriales, «gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses». Asimismo, la constitución garantiza esa autonomía dotando a aquéllos de personalidad jurídica plena y diferenciada (art. 140), y también las islas tienen su administración propia en forma de cabildos o consejos (art. 141). Pero, sobre todo, es trascendental, a los efectos del cumplimiento de los principios citados, el artículo 142, que señala que las haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de sus funciones y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las comunidades autónomas.

Resultan también relevantes a este respecto dos referencias recogidas en la Carta Europea de la Autonomía Local, suscrita por España el 15 de octubre de 1985 (BOE, 24/02/1989). El artículo tercero define el concepto de autonomía local como el derecho y la capacidad efectiva de ordenar y gestionar una parte importante de los asuntos públicos en el marco de la ley, bajo su responsabilidad y en beneficio de sus habitantes. Así pues, las competencias de los entes locales son de carácter universal, ya que pueden actuar en todos los ámbitos de la esfera pública no atribuidos específicamente a otros niveles de la Administración, siempre que con ello se beneficie a los vecinos o se satisfagan sus necesidades particulares y específicas. Dado que el conflicto competencial en la provisión de servicios públicos territorializados se plantea especialmente entre CC.AA. y entes lo-

cales, una descentralización desde las CC.AA. es la mejor vía para aumentar de forma racional las competencias y la financiación municipal; si bien el Estado debe favorecerla mediante su apoyo al proceso de creación de la participación en los ingresos de las CC.AA. (PICA). Así pues, el reparto institucional de competencias debe fundamentarse en los principios de respeto a la autonomía local y de cooperación y coordinación entre las distintas administraciones públicas basada en la lealtad institucional como conducta general de las relaciones interinstitucionales. En este sentido, resulta fundamental también la necesidad de mejorar el papel de la Administración central en relación con la atención financiera a los entes locales, ya que algunos de los servicios que pueden estar prestando los municipios son de competencia estatal. Además conviene no perder de vista que el modelo actual de financiación es complejo, incontrolable para los ayuntamientos y poco riguroso, especialmente en el cálculo de los anticipos que se realiza sobre hipótesis de crecimiento de los ingresos del Estado muy alejadas de la realidad recaudatoria experimentada en los últimos años, lo que condiciona financieramente a los entes locales.

Por su parte, el artículo noveno basa la aplicación de los principios de autonomía y suficiencia financiera en los ingresos patrimoniales y en tributos locales, sobre los cuales tienen potestad para fijar las cuotas y los tipos dentro de los límites que marca la ley. Contribuyen a ello las subvenciones que no deben destinarse en general a proyectos específicos, sino que deben ser incondicionadas, precisamente para preservar la libertad fundamental de la política de las entidades locales.

El título VIII de la Ley 7/1985, Reguladora de las Bases de Régimen Local, recoge los principios de autonomía y suficiencia financiera, mientras que la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (R.D. Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido) tiene por objetivo hacer efectiva la realización de estos principios. Se define la autonomía como la capacidad de los entes locales para gobernar sus respectivas haciendas y se pretende garantizar la suficiencia financiera poniendo a disposición de las entidades locales, entre otras, dos vías fundamentales e independientes de financiación: los tributos propios y la participación en los tributos del Estado, mediante la cesión de recaudación o con el Fondo Complementario de Financiación.

El resultado de esta dinámica legal no es alentador, a pesar de que los municipios hacen un uso razonable de los márgenes de autonomía que la legislación les confiere para fijar cuotas y tipo. Los datos ofrecen una elevada dependencia de las transferencias del Estado y *una relativamente escasa importancia de los recursos procedentes de impuestos locales u otros tributos*, con matizaciones en función de la naturaleza y dimensión de los municipios. Por otra parte, una fuente adicional de problemas para la suficiencia es la adopción por el Estado de medidas que afectan a la capacidad recaudatoria de los tributos locales sin la correspondiente compensación plena, como ha podido suceder con la reciente reforma del IAE y con múltiples medidas coyunturales de bonificaciones fiscales.

Otro elemento de cierta preocupación y perplejidad a nivel de diseño normativo del modelo financiero de los entes locales pro-

CUADRO N.º 1

Presión Fiscal (ingresos fiscales en porcentaje PIB)	2001	2002	2003	2004	2005 (P)	2006 (A)
Administración central	15,88	12,74	12,17	12,03	12,65	13,22
Administraciones de la seguridad social.....	11,61	11,59	11,67	11,72	11,73	11,76
Comunidades autónomas	2,51	6,25	6,89	7,45	7,84	8,13
Corporaciones locales	2,98	2,94	2,84	3,05	3,03	3,08
Total administraciones públicas	32,98	33,53	33,56	34,24	35,25	36,19
PIB utilizado (millones de euros).....	680.678	729.206	782.531	840.106	905.455	976.189

(P) Provisional; (A) Avance.

cede de la reforma estatutaria en curso. Algunos estatutos ya en vigor están condicionando la forma de enfocar el modelo de financiación territorial del Estado en su integridad. Así pues, *el Estado se está inhibiendo en cuanto a la regulación racional e integral de las bases de financiación local* y parece dejar que el proceso sea el resultado de la decantación de diferentes regímenes perfilados en diferentes estatutos de autonomía. Dos son los efectos que pueden derivarse de esta dinámica:

— La aparición de múltiples regímenes locales distintos en lugar de un régimen local homogéneo para todo el Estado, con lo que puede verse afectada la garantía de solidaridad y cohesión en toda España. De hecho, los datos confirman que diferentes regímenes financieros de CC.AA. (p.e., regímenes forales vs. regímenes comunes) suponen de partida diferencias importantes en la financiación per cápita de los ayuntamientos de uno u otro territorio. A esto se une el hecho de que los actuales coeficientes de ponderación de la población a efectos de la distribución de la PIE provocan importantes desigualdades entre los municipios e impiden que dicha participación cumpla la necesaria función niveladora. Por ello, parece razonable crear un Fondo de Solidaridad que

impulse la convergencia entre municipios pequeños y grandes en términos de participación per cápita en tales ingresos, que suplen las cantidades recogidas en los actuales modelos de financiación estatal, es decir, que aumente la participación del Estado en tal Fondo.

— Los entes locales quedan en manos de las CC.AA., lo que significa que la Administración local corre el riesgo de perfilarse como un «gobierno de segunda categoría», al ser mero ejecutor de las directrices e instrucciones formuladas por los gobiernos de mayor nivel, sin verdadera autonomía política. Sin embargo, la CE no permite una Hacienda local subsidiaria, sino plenamente integrada en los otros niveles territoriales de la Hacienda pública, lo que exige romper con el bilateralismo asimétrico tradicional y caminar hacia un compromiso de los tres niveles de Gobierno a la hora de perfilar el futuro financiero del Estado, fundado en los principios de coordinación y colaboración. En este sentido, la imposición de otras administraciones a las entidades locales del deber de financiar servicios públicos respecto de los que carecen de competencias supone la ruptura de la exigencia constitucional de que el gasto se destine, en todo caso, a financiar sus funciones o competencias específicas.

En consecuencia, *los recursos financieros a disposición de las entidades locales están vinculados constitucionalmente a sus responsabilidades y competencias*, de ahí la urgencia de clarificar, con carácter previo, el marco competencial de tales entidades, referente necesario y, por lo mismo, condicionante lógico de la suficiencia financiera local. En este sentido, el legislador estatal y el autonómico comparten la responsabilidad de clarificar el ámbito material de las competencias locales y de garantizar la atribución de los recursos financieros necesarios para su desempeño efectivo.

En la actualidad, los entes locales están siendo sometidos a una importante presión política, administrativa y financiera derivada de la cada vez mayor demanda, en cantidad y calidad, de servicios públicos por parte de la ciudadanía, que son crecientes con el desarrollo económico y que están vinculados a necesidades primarias de los ciudadanos —como la vivienda, la sanidad, la educación, la seguridad ciudadana o la dependencia—, agravadas con el fenómeno de la inmigración masiva experimentada en los últimos años o la gradual incorporación de residentes de la Unión Europea de manera más o menos definitiva a nuestros municipios. Al mismo tiempo, los gestores municipales

encuentran una presión social directa y cercana en contra de subidas en los tributos locales, como el IBI, básico en la financiación de los entes locales en la mayoría de los países desarrollados, que se ve amplificada por una falta de acuerdo político global en esta materia que motiva debates municipales estériles y confrontaciones sin sentido que se pasan de un grupo político a otro dependiendo del momento en que cada uno gobierne. Por otra parte, las presiones son importantes para hacer uso del régimen de beneficios fiscales: exenciones o bonificaciones que permite el Estado. Mantenemos que lo correcto sería simplemente restringir al máximo las exenciones y bonificaciones, dejar limpio el impuesto y que sea a través de políticas sectoriales de gasto social como se implemente el interés general sobre determinados colectivos: familias numerosas, discapacitados, medio ambiente, etc. En nuestra opinión, resulta mucho más transparente y comprensible por los ciudadanos y genera menores distorsiones en las decisiones económicas que, si una Administración estima protegible un colectivo o una conducta, se cuantifique y se pague, en vez de habilitar una exención.

Este escenario, exige:

— Concebir, en sentido amplio, el esquema de participaciones en los tributos del Estado y de las CC.AA. que deben financiar los entes locales. Es decir, estas participaciones deben articularse no sólo como un mero porcentaje de participación en los tributos correspondientes (transferencias condicionadas o no), sino también, y especialmente, *bajo la forma de cesión total o parcial de algunos de ellos, e incluso de los posibles recargos locales sobre esos tributos estatales o autonómicos*, lo que amplía y facilita un mayor

campo de configuración de las relaciones financieras de la Hacienda local con la estatal y la autonómica. Además, y reconociendo que los municipios presentan problemáticas diversas por razón de tamaño, de especialización económica o meramente funcionales, no se considera adecuado que el sistema de transferencias generales contenga medidas específicas de financiación en función de la tipología municipal.

Las transferencias estatales deben basarse en criterios de necesidad en la prestación de servicios y de capacidad de generación de ingresos por parte de las correspondientes entidades locales. Estas necesidades deben medirse a partir de la población residente en cada municipio, complementando este indicador con otros de necesidad objetivos, visibles y de fácil gestión estadística. Las capacidades se deben medir en función al sistema tributario local existente, en un sentido amplio.

De la misma manera, las PICA deberían diseñarse sobre bases de necesidad-capacidad, sin perjuicio del reconocimiento de que las CC.AA., en el ámbito de sus competencias puedan orientar, al menos parcialmente, las decisiones de gasto local, al objeto de desarrollar políticas territoriales y sectoriales determinadas. Una forma de forzar su creación en la futura revisión del modelo de financiación autonómica podría ser vincular una parte de la participación en los ingresos del Estado asignada a la CC.AA. a la creación de las PICA, de manera que las propias CC.AA. puedan establecer parcialmente los criterios de distribución basados en necesidades y que deberían ser aplicados, de forma más ajustada, en su territorio.

Los sistemas de transferencias deben ser sencillos, predecibles y

transparentes y que permitan la aplicación de índices de evolución independientes de la voluntad de las administraciones concedentes.

— El desarrollo de las prestaciones patrimoniales de carácter público previstas en el artículo 31.3º de la CE que permiten una aplicación intensiva en el ámbito local.

— *Una revisión integral del bloque de exenciones y beneficios fiscales respecto a su adecuación a los fines de interés general por el que han sido habilitados.* Es preciso una revisión de la justificación real de cualquier beneficio fiscal existente en los tributos municipales, ya que el mantenimiento por simple acarreo histórico de una exención implica una quiebra injustificada y, probablemente, ilegítima del principio de «generalidad» en el deber de contribuir reconocido en el artículo 31.1º de la CE. (STC 10/2005). Por otra parte, la cooperación y coordinación interinstitucional exige la compensación a los entes locales por la pérdida de ingresos derivada de la introducción de nuevas exenciones o bonificaciones tributarias obligatorias.

El nuevo diseño de la Hacienda Local española *debe apostar por el establecimiento de una estructura garantizadora de la autonomía local mediante mecanismos de tutela y protección jurídica, tanto preventivos como de reacción.* En el primer caso, debe hacerse hincapié en las garantías institucionales y organizativas, en las garantías procedimentales y, por supuesto, en las financieras. En el segundo caso (vertiente de reacción de la autonomía local), la participación en los ingresos del Estado o de las CC.AA., cualquiera que sea su forma, no puede dejar a las entidades locales indefensas frente a quien corres-

ponde gestionar estos recursos. El establecimiento de instrumentos de coordinación y participación de los entes locales en las decisiones legislativas, orgánicas y procedimentales del resto de las entidades territoriales del Estado debe considerarse como elemento central que garantice el principio constitucional de autonomía local.

En este sentido, y con independencia del llamado «conflicto en defensa de la autonomía local» previsto en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, se debe avanzar hacia el reconocimiento de la legitimación de las haciendas locales en cuanto a titulares de un interés directo en mantener la integridad de sus recursos procedentes de estas participaciones, para recurrir ante la jurisdicción contencioso-administrativa las actuaciones o resoluciones administrativas que les sean desfavorables (STS, de 22/09/2001 y 6/07/2002), siempre que con ello no se comprometa la eficacia del sistema fiscal en su conjunto ni se menoscabe la seguridad jurídica de los contribuyentes.

III. EL SISTEMA TRIBUTARIO LOCAL ESPAÑOL: ESTRUCTURA, CORRESPONSABILIDAD Y CRITERIOS PARA SU REFORMA

Las características y los procedimientos del sistema tributario municipal se encuentran definidos en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, aunque las leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada ejercicio, como así ha sido en algunos casos, pueden modificar puntualmente sus elementos.

Esta norma de referencia establece como recursos de carácter tributario, aplicables a los municipios de régimen común, un conjunto de tres impuestos que los ayuntamientos exigen en todos los casos y otros dos que los ayuntamientos tienen potestad para aplicar o no. Los impuestos de exacción obligatoria son el de Bienes Inmuebles, el de Actividades Económicas y el de Vehículos de Tracción Mecánica. Los impuestos susceptibles de establecimiento son el de Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y el de Construcciones, Instalaciones y Obras. Los ayuntamientos tienen, asimismo, capacidad para modificar tipos, porcentajes y coeficientes con ciertas limitaciones, todo lo cual posibilita que cada corporación municipal actúe sobre la presión fiscal que sus ciudadanos deben soportar.

Las notas fundamentales que podemos destacar en relación con la última reforma de la financiación local se podrían resumir en las siguientes:

— La garantía de la suficiencia financiera de las corporaciones locales (ayuntamientos, diputaciones, cabildos y consejos) no se ha conseguido, debido fundamentalmente a las mayores necesidades de los entes locales vinculadas al crecimiento de la población y de las competencias impropias, pero también a la insuficiente compensación derivada de la supresión desde 2003 del Impuesto sobre Actividades Económicas (segundo impuesto local en importancia recaudatoria, por detrás del IBI) para el 92 por 100 de los contribuyentes.

— Diseño de un sistema pretendidamente definitivo de financiación, recogiendo en la Ley las variables y ponderaciones que definen la financiación municipal. Si

embargo, como ya hemos comentado, los actuales coeficientes de ponderación de la población a efectos de la distribución de la PIE están provocando desigualdades entre los municipios, e impiden que dicha participación cumpla la necesaria función niveladora, por lo que resulta básica la creación de un fondo de solidaridad que impulse la convergencia entre municipios pequeños y grandes en términos de participación per cápita en los ingresos del Estado.

— Se ha profundizado en la corresponsabilidad fiscal abriendo a los entes locales la posibilidad de desarrollar políticas tributarias propias, a través de la modificación de los tipos impositivos y el establecimiento potestativo de beneficios fiscales.

— A las provincias y a los municipios que sean capitales de provincia o de comunidad autónoma, o que tengan más de 75.000 habitantes, se les cede un parte del IRPF, del IVA y de los impuestos especiales sobre alcoholes, hidrocarburos y labores del tabaco (entre el 1 y el 2 por 100 aproximadamente, dependiendo del impuesto y de si se trata de un municipio o una provincia). Esta cesión de impuestos estatales, al estar integrada en la parte financiera de la reforma, ha entrado en vigor en 2004.

— Por su parte, los denominados «municipios turísticos» (aquellos que, no cumpliendo los requisitos para acceder al sistema de cesión de impuestos, sin embargo tienen una población superior a 20.000 habitantes y un número de viviendas de segunda residencia superior al de viviendas principales) se financian mediante una participación en los tributos del Estado de carácter mixto, ya que, además de participar en

el modelo general de variables, se incluyen elementos relacionados con la cesión de rendimientos de los impuestos especiales sobre Hidrocarburos y sobre Labores del Tabaco imputables a los mismos.

— Respecto a estas participaciones territorializadas, la realidad ha puesto de manifiesto que suponen una complicación del modelo, aumentan las desigualdades entre municipios desde una perspectiva dinámica, no mejoran la autonomía municipal y presentan serios problemas metodológicos de imputación territorial en ciertos impuestos, por lo que debería limitarse su papel en el esquema futuro de financiación local o revisar los mecanismos de asignación para hacerlos más sencillos y equitativos en su distribución.

En el cuadro n.º 2 se ofrece la estructura económica de ingresos del sector local. En él se puede apreciar que un 51 por 100 de los ingresos se derivan de la gestión de los tributos propios y un 40 por 100 lo constituyen los ingresos derivados de las Transferencias del Estado y de las CC.AA. El IBI supone el 16 por 100 del total de los ingresos municipales.

1. Una revisión del sistema tributario local: experiencias y criterios para su reforma

Para hacer efectiva la materialización de los principios constitucionales, y especialmente la autonomía local, el legislador ha atribuido a las entidades locales determinadas facultades normativas en el ámbito de la tributación local, dando lugar a lo que se conoce como «corresponsabilidad fiscal municipal»; sin embargo, esta tendencia ha sido muy limitada y ha generado una serie de problemas de caracterización, diseño y aplicación de las figuras tributarias que conforman el sistema tributario local y que conviene revisar para dotar al conjunto de cierta homogeneidad y capacidad de enfrentar a los retos que las haciendas locales están enfrentando cada vez de forma más precaria. En este apartado trataremos de hacer una síntesis valorativa de las fortalezas y debilidades del sistema tributario local, haciendo especial hincapié en aquellos elementos que, por tributos, merecen especial atención, de manera que pueda servir de «hoja de ruta» para evaluar el sistema tributario local en su conjunto.

1.1. Tasas

En relación con las tasas, la potestad tributaria local tiene un valor absoluto, en tanto las entidades locales tienen capacidad para establecerlas en su ámbito territorial, sin restricciones especiales (art. 15. LRHL). En las tasas que establezcan las entidades locales, y según se disponga en la correspondiente ordenanza fiscal reguladora, éstas podrán:

a) En materia de cuantía de las tasas, tener en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas.

b) En materia de cuota tributaria:

— Establecer una tarifa que señale la cantidad a pagar.

— Establecer una cantidad fija.

— Establecer una cantidad que resulte de la aplicación conjunta de los dos procedimientos anteriores.

El uso de los tributos basados en el principio de beneficio como

CUADRO N.º 2

LIQUIDACIÓN DE INGRESOS NO FINANCIEROS, 2004

Concepto	Derechos reconocidos netos (miles de euros)	Porcentaje
Impuesto sobre Bienes Inmuebles.....	6.029.061	16
Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.....	1.924.800	5
Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....	1.176.377	3
Impuesto sobre Actividades Económicas.....	1.239.034	3
Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.....	1.872.734	5
Otros impuestos y extinguidos.....	12.907	0
Tasas y otros ingresos.....	6.977.223	19
Ingresos patrimoniales.....	788.174	2
Enajenación de inversiones reales.....	2.071.516	6
Transferencias corrientes y de capital.....	14.880.578	40
Total ingresos no financieros.....	36.972.404	100

Fuente: Ministerio de Economía y Hacienda.

elemento de individualización de la carga tributaria se articula como una alternativa a explotar, dado que en el ámbito local la posibilidad de individualización de beneficios es mucho mayor que en otros ámbitos más globales. Como es sabido, este criterio implica que cada ciudadano contribuya a financiar al Estado en función de los servicios que de él se obtenga. Las características que han hecho recuperar este interés, especialmente en el ámbito municipal, son:

1) Por un lado, su capacidad para complementar el sistema tributario local aportando nuevas fuentes recaudatorias, y reduciendo la presión ejercida sobre el sistema impositivo, con dificultades para soportar nuevas demandas de financiación general.

2) Por otro lado, estas fuentes financieras establecen una relación estrecha entre costes y pagos, lo que se traduce en mecanismos recaudatorios más simples y eficaces desde el punto de vista del fraude fiscal, al mismo tiempo que las convierte en una financiación más visible y transparente.

3) Además, el principio de beneficio obliga a introducir factores de racionalidad y control tanto en la demanda de servicios públicos (infinita cuando el precio es nulo) como en la oferta (sin este tipo de señales de pseudomercado tendería a generarse provisiones excesivas el bien público).

La condición fundamental para aplicar este tipo de mecanismos de financiación es que el servicio que se presta tenga un cierto grado de divisibilidad, de manera que sea posible imputar los costes con cierta precisión y asignar correctamente utilizando mecanismos de precio-mercado. Esta condición se cumple ampliamente en numerosos servicios provistos por los

entes locales, por lo que vale la pena estudiar su posible explotación y ampliación.

1.2. Contribuciones especiales

La potestad tributaria local tiene un valor absoluto, pues las entidades locales pueden establecer o no estas contribuciones en su ámbito territorial. En este tipo de tributo, según lo dispuesto en la correspondiente ordenanza fiscal, podrán aplicarlas con los siguientes requisitos y limitaciones:

— En materia de base imponible, la contribución especial será como máximo el 90 por 100 del coste que la entidad local soporte por la realización de obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios.

— En materia de cuota a satisfacer por los sujetos pasivos, a solicitud de éstos, cada corporación podrá conceder el fraccionamiento o aplazamiento de aquélla por un plazo máximo de cinco años.

— En materia de anticipo de pago, una vez aprobado el acuerdo concreto de imposición y ordenación, la entidad local podrá exigir por anticipado el pago de las contribuciones especiales en función del coste previsto para el año siguiente.

Este mecanismo financiero, basado en el principio de beneficio, tiene *altas potencialidades recaudatorias para la financiación de obra pública*, especialmente en entidades locales de pequeño tamaño, donde las posibilidades financieras del sistema impositivo común están muy limitadas y el beneficio de la misma resulta claramente identificable. El problema de gestión podría ser resuelto a través de los órganos de gestión de manco-

munidades o de las diputaciones provinciales correspondientes.

1.3. Impuesto sobre Bienes Inmuebles

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) es el tributo municipal más importante, y además viene mostrando una tendencia a ganar peso dentro de la estructura financiera de los municipios.

Su futura reforma debe pasar por el reconocimiento de este hecho y, en consecuencia, por su reforzamiento en consonancia con los principios impositivos de suficiencia financiera, flexibilidad, generalidad y equidad tributaria. En relación a este último principio, existen dos posturas claramente opuestas:

— En primer lugar, aquellos que consideran que se trata de un impuesto real, objetivo y de producto y que, por su propia naturaleza, al tratarse de un único elemento patrimonial y no acumularse con otros activos patrimoniales para medir la efectiva capacidad económica del contribuyente, no admite técnicamente elementos de personalización de la carga tributaria sin complicar excesivamente la gestión, liquidación y control del tributo. Para esta línea argumental, el impuesto debe cumplir con los principios de suficiencia, flexibilidad y generalidad que permitan una recaudación óptima, dejando a las políticas sociales municipales vía gasto público cualquier elemento redistributivo y de carácter social.

— En segundo lugar, aquellos que consideran que el impuesto, por su generalidad, no puede desconocer, pese a su carácter real, la existencia de determinadas circunstancias personales del sujeto

pasivo que deberían ser objeto de un tratamiento favorable, siempre bajo la condición de que ha de ser el Ayuntamiento interesado el que decida sobre su aplicación o no. En la actualidad, existen muchos municipios que tienen bonificaciones en este impuesto por circunstancias familiares. Asimismo, hay municipios que, ante la falta de regulación, han creado reglamentos de ayudas al IBI condicionadas a la situación del sujeto pasivo: pensionistas, jóvenes, desempleados, violencia de género, familias monoparentales con hijos a cargo, etcétera.

Optamos por la primera opción, en tanto que las circunstancias de especial protección (vejez, discapacidad, desempleo de larga duración, cargas familiares excesivas, etc.) pueden introducir diferencias sustanciales en la carga tributaria entre municipios, pueden distorsionar fiscalmente decisiones económicas y personales de residencia, comprometer la recaudación del tributo y complicar su gestión, liquidación y control. Sólo excepcionalmente, como en el caso de familias numerosas de baja capacidad económica, se podrían habilitar mecanismos de personalización de la carga.

Respecto a posibles propuestas a considerar en una futura reforma, sin ánimo de ser exhaustivos, se nos ocurren las siguientes:

1) Consideramos que la reserva de ley en materia de tipos impositivos supone una limitación a la autonomía financiera local, por cuanto introduce serias restricciones a la modificación de la horquilla de tipos aplicables por las entidades locales en función de sus necesidades financieras. Por ello, sería necesario proponer un mecanismo automático de revisión de los límites de los tipos en función de algún índice que

internalice el efecto inflación y permita mantener en términos reales la recaudación en los casos extremos de ajuste de la horquilla, especialmente dadas las limitaciones legales, de gestión y de rechazo social que genera cualquier revisión catastral.

2) Si se quiere que el IBI cumpla una función de prevención y lucha contra la retención especulativa del suelo edificable, se deberían autorizar tipos diferenciados y progresivos en el tiempo con los que incidir sobre comportamientos especulativos, cuya cuantía debería estar en consonancia con la efectividad del efecto a combatir.

3) El tope existente en la actualidad para el establecimiento de tipos diferenciados por usos no tiene una justificación técnica y, por lo tanto, debería ser eliminado o, como mínimo, dejado en manos de la correspondiente ordenanza fiscal. Asimismo, y en línea con la diferenciación de usos, la vivienda habitual debería ser gravada en menor medida que otros inmuebles residenciales, al menos en aquella parte de su valor que se considere amparada por la protección que brinda el art. 47 de la CE, y ello con independencia de que su régimen de tenencia sea el de propiedad o el de alquiler.

4) El recargo relativo a los inmuebles residenciales permanentemente desocupados, tal y como está regulado en la normativa actual, resulta poco menos que inaplicable. Experiencias en este sentido vinculadas a la legislación estatal exigen desarrollar un conjunto de presunciones *iuris et de iure* (no admisión de prueba en contrario) que hagan posible conocer qué se debe entender por «desocupación permanente». En caso contrario, la litigiosidad en esta materia se disparará de for-

ma incontrolable, dada la estructura del parque inmobiliario español en estos momentos, en el cual más de un millón y medio de viviendas podrían estar en esta situación.

5) En el caso de *inmuebles de naturaleza rústica*, reiteramos la necesidad de vincular los límites a algún índice de evolución del coste de la vida para no hipotecar la recaudación en términos reales u obligar a desplazamientos de los tipos hacia la parte alta de la banda sujeta a reserva legal.

6) Más importante es destacar que el IBI de los inmuebles rústicos se encuentra, desde hace un cuarto de siglo, en una situación de estancamiento que es preciso superar, sin llegar a producir una transferencia de rentas del sector agrario al urbano, pero sí teniendo en cuenta el incremento de calidad de vida en aquél, vinculado, en gran medida, al esfuerzo financiero realizado por los entes locales en la mayor provisión de servicios públicos en cantidad y calidad. En consecuencia, defendemos que este gravamen debe reconsiderarse y vincularse a las inversiones y gastos realizados por los municipios en el campo. Este planteamiento exige un marco de negociación de los entes locales con los sectores afectados.

7) En relación con los inmuebles afectados por procedimientos de valoración colectiva de carácter general, hay que señalar que se trata de una cuestión compleja y difícil, con enorme repercusión social. La responsabilidad principal en este ámbito corresponde a la Dirección General del Catastro, y a las posibilidades de gestión de revisiones catastrales sucesivas a su cargo. La aproximación de los valores catastrales a los reales de la forma más suave y pacífica debe ser un objetivo fundamental de

cualquier reforma de la Hacienda local a medio plazo. Para ello, se deben incorporar elementos de potenciación en la gestión catastral y una cooperación interadministrativa que permita optimizar la gestión de valores y sus efectos recaudatorios. En este contexto, perdería justificación el establecimiento de porcentajes máximos de subida en las cuotas. En todo caso, la generalidad del impuesto requiere que, en el futuro, el mantenimiento de las bases de datos catastrales descansa más intensamente en las entidades locales, sin perjuicio de la coordinación procedimental y de la integración de la información inmobiliaria en la base de datos nacional del Catastro. Por ello, debemos reflexionar sobre la conveniencia de que las competencias relativas a un tributo se encomienden a la Administración a quien correspondan los recursos que se obtengan, y que la gestión e inspección deben corresponder a quien vaya a beneficiarse en lo fundamental de los resultados recaudatorios de las actuaciones. Esto es válido también para el IAE y el IVTM.

8) Por último, se debe señalar que la actual bonificación a favor de las familias numerosas no debe continuar siendo ajena a la capacidad económica de tales familias, por lo que parece necesario convertir un beneficio indiscriminado a este colectivo en un beneficio que realmente se ajuste a las familias de baja capacidad económica que realmente lo necesiten, en cumplimiento de los principios de generalidad y equidad fiscal.

1.4. *Impuestos sobre Actividades Económicas*

El Impuesto sobre Actividades Económicas se encuentra en estos momentos en el centro de un intenso debate sobre su necesi-

dad, su viabilidad operativa y su futuro. Sucesivos gobiernos han venido transformando este impuesto en una línea clara de desarbolarlo como instrumento básico de financiación local. Su posición en el sistema fiscal local se ha deteriorado, pasando de ser la segunda figura en potencial recaudatorio 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 su rendimientos, y de errores técnicos graves como consecuencia de reformas parciales que no han considerado la función ni los objetivos del impuesto en un contexto básico de financiación local.

En este momento, y teniendo en cuenta esta situación, caben dos escenarios posibles:

— Supresión de la imposición sobre las actividades económicas, con contraprestación a la Hacienda local.

— Reformulación de la imposición sobre las actividades económicas, tratando de adaptarla hacia un tipo de fiscalidad más ajustada a las rentas de las actividades, o bien habilitar mecanismos de definición del hecho imponible vinculado al desarrollo de actividades medioambientales.

a) Supresión de la imposición sobre actividades económicas con compensación a las entidades locales por las pérdidas recaudatorias.

Parece necesaria la adopción de medidas compensatorias por la importante e irreversible pérdida. En este sentido, *debería estudiarse la posibilidad de gene-*

ralizar la participación en los ingresos obtenidos por La Hacienda Central, es decir, IRPF e IVA. El Impuesto de Sociedades tendría mayores dificultades a la hora de aplicar criterios de distribución territorial municipal de su recaudación, dadas las dificultades de imputación recaudatoria, fijación de criterios de distribución y determinación de puntos de conexión fiscal. No obstante, podrían establecerse, si se estima pertinente su incorporación, criterios de distribución objetivos e indirectos en función de variables macroeconómicas que vinculen nivel de actividad económica municipal y beneficio declarado a nivel estatal, a través de sistemas de cifra relativa de negocio. Asimismo, *podría considerarse la elevación de la cuota de participación de los municipios en los ingresos del Estado (PIE)*, aunque todas las alternativas anteriores significarían una pérdida apreciable de responsabilidad fiscal por parte de los municipios.

Adicionalmente, es necesario que las comunidades autónomas se comprometan en la financiación local a través del desarrollo generalizado de un sistema consolidado de participación en los ingresos de estas administraciones, en línea con la práctica internacional que se fundamenta en que la financiación local debe provenir en mayor medida de la Hacienda regional. Se podría avanzar también en este camino, *modificando el destino de parte de la fiscalidad autonómica sobre el automóvil*, es decir, cediendo las CC.AA. a los municipios el Impuesto Especial sobre Medios de Transporte o creando una participación o un recargo en el Impuesto Especial sobre Venta Minorista de Hidrocarburos.

b) Reformulación de la imposición sobre actividades económicas.

b.1. Reformulación a partir del modelo actual de IAE.

La reforma de 2002 ha dado lugar a un Impuesto sobre Actividades Económicas en el que se declaran exentas a las personas físicas, por elevada que sea su capacidad económica, y sólo se someten a gravamen las sociedades y demás entidades jurídicas que superen un cierto límite de cifra de negocios.

Con independencia de esta situación, que afecta a la equidad fiscal, las sucesivas reformas han hecho que el actual IAE esté lleno de errores técnicos o de opciones técnicamente rechazables, como el importe neto de la cifra de negocios, que resulta o puede resultar un inadecuado indicador de capacidad económica. Una revisión de estas inconsistencias sería necesaria en un marco de reforma fiscal local. Estas inconsistencias y propuestas alternativas serán tratadas en otro trabajo de este volumen, por lo que remitimos a su lectura.

b.2. Reformulación a partir de propuestas fiscales alternativas.

Sin entrar en mayores consideraciones en cuanto a la definición del tributo y su caracterización en cuanto a diseño de sus elementos tributarios, las opciones que se puede barajar pasan por:

— Creación de un impuesto municipal sobre las actividades económicas, que tendría, a escala local, unas características similares a un impuesto sobre los rendimientos de actividades económicas tanto de personas físicas como de personas jurídicas.

— Supresión del IAE con implantación de un recargo en el impuesto personal sobre la renta.

— Convertir la filosofía del impuesto dotándole de un argumento medioambiental. En este sentido, cabría la posibilidad por parte del Estado de crear un impuesto general sobre actividades contaminantes, de carácter local. Este tributo podría constituir un adecuado reemplazo del IAE, con una fundamentación precisa y de fácil comprensión por el ciudadano. Su estructura podría basarse en diversas tarifas que tuviesen en cuenta los factores contaminantes correspondientes a las diversas actividades económicas (consumo de energía, emisiones, localización, ruido, horarios comerciales). El impuesto debería ser obligatorio para evitar discriminaciones fiscales y deslocalizaciones, pero, en uso de la autonomía fiscal local, debería permitirse, dentro de unos límites, que las entidades locales modulasen su cuantía. Por otra parte, dada la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el establecimiento de un impuesto local de esta naturaleza impediría la creación de nuevos impuestos autonómicos sobre tal materia con una regulación dispersa. Podría existir algún problema en el caso de impuestos autonómicos ya vigentes, aunque bastaría con excluir las actividades contaminantes gravadas por tales impuestos de la sujeción al impuesto municipal en la correspondiente comunidad autónoma.

1.5. *Impuestos sobre Vehículos de Tracción Mecánica*

La actual configuración del Impuesto (IVTM) no responde adecuadamente a las exigencias derivadas de la capacidad económica. Ello se debe a que su cuantificación, en función de los caballos fiscales, no es un elemento tributario ajustado para la valoración de la riqueza. Resultan evidentes, en este sentido, las importantes dife-

rencias de precio entre vehículos que tienen los mismos caballos fiscales.

En nuestra opinión, resulta necesario proceder a una mejora técnica del impuesto, manteniendo su compatibilidad con las diversas tasas municipales existentes por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local. Como acabamos de señalar, esta mejora técnica debe suponer un reforzamiento del carácter patrimonial del impuesto, sin renunciar a las finalidades extrafiscales a las que debe también atender.

Consideramos, pues, que el IVTM no debe gravar la mera matriculación o inscripción en el registro de Tráfico, sino que para que el hecho imponible se dé por realizado debe ser real la aptitud para circular por la vía pública. En consecuencia, *los vehículos que, aunque matriculados y sin haber causado baja en dicho registro, no sean aptos para circular, no deben someterse al impuesto*, por lo que la presunción absoluta, hoy prevista en el artículo 92.2 del TRLRHL, ha de pasar, en el futuro, a una presunción *iuris tantum*.

Asimismo, resulta imprescindible superar el excesivo formalismo que en la actualidad caracteriza a las condiciones para adquirir la cualidad de sujeto pasivo del impuesto (es sujeto pasivo no el dueño, sino quien figura como tal en el permiso de circulación), al contravenir el principio de capacidad económica. En su lugar, se propone que el hecho de figurar como titular documental sea una presunción de titularidad real contra la que quepa aportar la prueba en contrario.

Respecto a la base imponible, si bien es cierto que el uso de la potencia fiscal o la capacidad del

vehículo es una manera de simplificar la gestión del tributo, consideramos que *debería evolucionarse hacia una magnitud más cercana a la capacidad económica*, sin perder de vista la necesidad de preservar los ingresos municipales y, simultáneamente, no desincentivar la renovación del parque de vehículos.

Adicionalmente, *debería ensancharse el margen concedido a la autonomía municipal para modular la tarifa del IVTM*, así como incorporar la actualización anual de las mismas con arreglo al Índice de Precios al Consumo, para evitar el deterioro que acarrea su congelación actual. En este sentido, se hace necesario introducir coeficientes correctores de la cuota, que serían regulados por cada Ayuntamiento aplicando unos coeficientes situados entre 0,5 y 3. Su aplicación se realizaría a través de una escala que deber medir el verdadero valor del vehículo. El problema que se suscita, entonces, es el de concretar la magnitud a utilizar como tal valor. Teniendo en cuenta las posibles alternativas de valoración (precio real, coste histórico, etc.) nos inclinamos por la utilización de las tablas de valoración de medios de transporte usados aprobadas por el Ministerio de Economía y Hacienda a efectos de otros impuestos patrimoniales, con lo que se lograría la ruptura del principio de estanqueidad tributaria en toda la imposición patrimonial.

Además, partiendo de la constatación de que el principal problema derivado del uso de vehículos a motor en nuestro días es el de la congestión urbana, y de la ineficacia de los pretendidos estímulos que proporciona el impuesto a la hora de impulsar la renovación de la flota, por la menor tributación de los vehículos menos contaminantes, se propugna

la supresión de las bonificaciones y la adopción, en su caso, de un conjunto de medidas tendentes a disminuir el uso de automóviles, acompañadas de una oferta suficiente de servicios de transporte público urbano e interurbano y de estacionamientos disuasorios en los puntos de intercambio modal de transporte. Adicionalmente, ha de pensarse en la posibilidad de que el impuesto cumpla una función medioambiental, gravando, en mayor medida, a los vehículos más contaminantes que suele coincidir con la proliferación de vehículos particulares de grandes dimensiones (4x4, todoterrenos, monovolúmenes, etc.) que dificultan aún más el tráfico. Por ello, se propone que los ayuntamientos tengan la posibilidad de incrementar la cuota del impuesto para esta clase de vehículos, en consonancia con lo propuesto recientemente por la Comisión Europea en materia de fiscalidad sobre vehículos. No obstante, debería considerarse, al mismo tiempo, la posibilidad de que se pudiera establecer una bonificación en cuota en el caso de vehículos monovolúmen que fueran el único vehículo de una familia numerosa por razones de política social y capacidad económica.

En materia de gestión, uno de los principales problemas del IVTM es la deslocalización, que viene motivada por el excesivo formalismo del tributo. En efecto, la Ley atribuye su titularidad al municipio que corresponda al domicilio que conste en el permiso de circulación, que, en ciertos casos, puede no coincidir con el domicilio real del sujeto pasivo. Para solucionar este problema, proponemos *cambiar el citado domicilio por el real del sujeto pasivo*; es decir, en el que el sujeto pasivo tenga la residencia habitual, su domicilio social, la sede de dirección efectiva de sus negocios o la mayor parte de

sus activos, según prevé el artículo 48 de la LGT. Ahora bien, también debería considerarse el criterio de afectación a la actividad desarrollada y, por tanto, la localización del vehículo en el lugar en el que se ejerza ésta. En la actualidad, se están produciendo una serie de actuaciones de dudosa legalidad por parte de algunos pequeños municipios, estableciendo cuotas por IVTM pequeñas con el fin de atraer empresas con un número de vehículos importante (empresas de alquiler de vehículos, especialmente), incorporando elementos de competencia fiscal perniciosa que afectan a los municipios donde efectivamente se desarrolla la actividad empresarial. En este sentido, se propone el establecimiento de una norma anti-fraude que evite esta situación, aunque permita una competencia fiscal sana, asignando el rendimiento recaudatorio a aquéllos municipios donde, realmente, se esté desarrollando la actividad de que se trate. Quizás podría pensarse en el establecimiento de cuotas provinciales para las personas jurídicas que tengan un número determinado de vehículos, aunque en este caso debería resolverse la fórmula de reparto de las cuotas entre los distintos municipios. En cualquier caso, parece más operativa la opción de atribuir el rendimiento del impuesto al municipio o municipios donde se desarrolle la actividad de forma efectiva, como ya hemos señalado. Esta atribución se realizaría a través de una presunción *iuris tantum*, es decir, que admita prueba en contrario que debería ser valorada por una Administración tributaria de ámbito superior a la de los municipios afectados, es decir, por la AEAT, para evitar conflictos de interpretación intermunicipal.

También en materia de gestión debería considerarse, para evitar los costes de gestión en los casos

de venta de vehículos y adquisición de otro, la posibilidad de *permitir que la devolución de los trimestres de que se trate en el año de baja se realice mediante compensación con la liquidación correspondiente al nuevo vehículo.*

Como recomendación de carácter general relativa a la gestión del impuesto, se propone, por un lado, que se mejore la cooperación interadministrativa mediante la creación de una comisión mixta entidades locales-Tráfico. Por otro, que se continúe trabajando para mejorar la colaboración entre las entidades gestoras del IVTM y las jefaturas de Tráfico, basándose, en cuanto sea posible, en la gestión telemática.

1.6. *Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) ha venido funcionando muy bien en términos recaudatorios en aquellos municipios que lo han implementado. No obstante, su aplicación operativa ha planteado algunos problemas técnicos que las sucesivas reformas de la LRHL no han acabado de solventar. Por ello, nos vamos a centrar en aquellos elementos de este impuesto que merecen una reconsideración o revisión en una próxima reforma.

Hasta el momento, han existido tres supuestos de sujeción al impuesto que han resultado especialmente litigiosos debido a la redacción del hecho imponible. Nos referimos a: 1) las obras llevadas a cabo por las administraciones públicas en los casos en que no se requiere licencia municipal, pero sí otros informes que suplen o cumplen la función de control urbanístico que compete al Ayuntamiento; 2) las obras reali-

zadas al amparo de proyectos de urbanización, y 3) las obras respecto de las cuales el municipio ha sustituido la exigencia de licencia por otros actos de control urbanístico (acto comunicado, etc.). En este sentido, para mejorar la generalidad y la neutralidad del impuesto, el ICIO ha de exigirse por la realización de las actuaciones que grava, y con independencia de que estén sometidas a licencia o exista solicitud o concesión de esta última, así como también en los supuestos en los que baste la previa comunicación de la realización de la construcción, instalación u obra, incluidas explícitamente las obras realizadas al amparo de proyectos de urbanización. Además, debe aclararse de forma expresa la sujeción de las obras ilegales, con independencia de cuál sea el grado de su ilicitud, esto es, aunque no sean susceptibles de legalizarse nunca. Evidentemente, las obras de infraestructura pública emprendidas por el Estado o las CC.AA. sólo deberían estar sometidas al impuesto si no están destinadas a integrarse en el patrimonio o en el dominio público municipal.

En cuanto al sujeto pasivo, *sería necesaria una más ajustada delimitación del sustituto del contribuyente de este impuesto.* Resulta evidente, por las dificultades operativas que se han planteado, que la mera presentación de la solicitud de licencia o declaración no puede ser relevante a este respecto, sino que ha de exigirse una especial vinculación con el contribuyente. En concreto, pensamos que *debería atribuirse la condición de sustituto del contribuyente al propietario de inmueble cuando no tenga la condición directa de contribuyente,* esto es, cuando no coincida con el dueño de la obra, al ser el beneficiario indirecto de cualquier mejora en la propiedad resultante de la actuación.

En relación con la base imponible, debería considerarse la posibilidad de *establecer unos módulos objetivo del coste de las construcciones en las ordenanzas fiscales del tributo,* con el fin de simplificar la gestión del tributo y evitar problemas de elusión fiscal, que deben servir 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 obra efectivamente realizada. En ciertas actuaciones menores, podría obviarse esta segunda fase de la liquidación si las desviaciones en la cuantificación de la base imponible no resultan relevantes. Para la fijación de estos módulos, salvaguardando cierta autonomía municipal en su establecimiento debido a las diferencias de estimación de costes por razones geográficas y de mercado, la Ley debería fijar unos criterios generales que garanticen la justicia y equidad del gravamen, entre los que cabría destacar que el importe tiene que ser equivalente al coste normal o medio de cada tipo de edificación u obra, según la clase, modalidad, categoría y localización geográfica.

En todo caso, *el contribuyente debe poder renunciar a este régimen de estimación objetiva de la base imponible, siempre que lo haga con anterioridad al devengo del impuesto.* 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 de finalización de la actuación. Esto permitirá centrar la comprobación en los casos en que el contribuyente haya optado por este régimen de estimación directa, y siempre que no haya mediado un acuerdo previo de valoración adoptado conforme a lo previsto en la Ley General Tributaria.

Respecto a los tipos de gravamen, y para permitir a los ayuntamientos un mayor margen de maniobra, se sugiere el establecimiento de tipos de gravamen diferenciados en atención a la tipología o uso de la construcción, así como aumentar el margen superior del abanico de tipo del 4 al 5 por 100. En relación con la integración de este tributo con la tasa de licencia urbanística, nos planteamos dos opciones:

— Dada la inexistencia técnica de doble imposición que presuntamente se reconoce por la legislación, al mantener en el ICIO la deducción de la cuota ingresada por la tasa de licencia urbanística, se propone la desaparición de tal deducción.

— Una segunda opción, dirigida a simplificar los tributos que recaen sobre la actividad constructora, consistiría en la supresión de la tasa por licencias urbanísticas y la elevación del tipo de gravamen de este tributo al 6 por 100, u otro, de forma que no se produzca merma en la recaudación total por estas actividades. 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.

Desde la perspectiva de su gestión, se debe simplificar ésta admitiendo que la documentación presentada para la obtención de la licencia surta plenos efectos en este tributo, lo que comporta que, en ningún caso, será sancionable la omisión de la presentación de esa misma documentación a efectos del impuesto si ya obra en poder de la Administración tributaria local, confirmando lo que a este respecto ya señala el artículo 34. 1. h) de la LGT respecto a los

derechos y garantías de los obligados tributarios.

1.7. *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*

Si hay en la actualidad un impuesto local cuya justificación teórica desde el punto de vista no sólo de la equidad, sino de la eficiencia, es incuestionable, éste es, sin duda, el Impuesto sobre el Incremento en el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). Que las entidades locales se apropien, por razones de interés general, de una parte de los recursos generados con las transacciones inmobiliarias parece de justicia en un momento en que en el mercado inmobiliario están aflorando enormes plusvalías. Sin embargo, su configuración actual dista de ser satisfactoria en la medida en que incluye componentes de arbitrariedad en la determinación de la base imponible difícilmente justificables, y excluye explícitamente a las plusvalías más claramente especulativas, como son las generadas en un período inferior a un año y los solares sin edificar.

Cualquier propuesta de reforma en profundidad del IIVTNU debe convertirlo en un tributo que realmente, someta a gravamen un hecho imponible vinculado a la realidad inmobiliaria de los municipios. Es decir, las verdaderas plusvalías derivadas de las transmisiones de bienes inmuebles (no sólo las de los terrenos). Puede señalarse que una propuesta como esta puede suponer una sobreimposición, por su confluencia con el IRPF y con el IS. A nuestro juicio, esta crítica debe soslayarse si tenemos en cuenta que el sector inmobiliario registra en España unos benefi-

cios muy superiores a los medios de nuestra economía. Por ello, parece razonable que sufra un gravamen más elevado, lo cual, además, puede ser relativo si tenemos en cuenta la reciente reforma del IRPF que sujeta a tributación al 18 por 100 las plusvalías, con independencia del período de generación. Así pues, consideramos que este impuesto debe conseguir dos objetivos:

— *Gravar plusvalías reales y no meramente estimadas, de los bienes inmuebles, es decir, tanto de los valores del suelo como de la construcción.*

— *Coordinar, por razones de equidad y simplificación de gestión, la base imponible de los impuestos que gravan las plusvalías.*

En este sentido, planteamos una doble sugerencia a considerar:

— Modificar la forma de determinación de la base imponible sustituyendo el mecanismo actual de fijación de ésta mediante la aplicación de un porcentaje del valor actual (administrativo) del inmueble por algo más próximo a la realidad. Una manera de hacerlo, sin salirse de sistemas objetivos, podría consistir en comparar el valor administrativo del inmueble con el correspondiente al momento de la transmisión anterior. Sobre esta diferencia o incremento bruto del valor, el Ayuntamiento aplicaría, para determinar la base imponible, un porcentaje fijado por la Ordenanza entre los mínimos y máximos fijados por la Ley. Además, estos porcentajes podrían ser diferentes para distintas zonas o polígonos del municipio, en atención a la mayor o menor intensidad de la acción urbanística o, en general, de los servicios municipales que inciden en el valor de los inmuebles.

— Alternativamente, una propuesta más ambiciosa consistiría en transformar el impuesto en uno de nueva planta y más ambicioso que incidiese sobre las plusvalías inmobiliarias, gravando el incremento real de valor obtenido, y que no se limite exclusivamente al terreno, sino que incida también sobre las construcciones y que afecte a todos los inmuebles independientemente de su calificación urbanística. Este impuesto debería, en todo caso, incorporar elementos de integración con otros tributos (IRPF, IS e ISD) a efectos de evitar problemas de doble imposición.

En cualquier caso, deberían *arbitrarse mecanismos que impidan que los inmuebles de las entidades jurídicas queden, en la práctica, exentos del impuesto, al permanecer, formal e indefinidamente, en su patrimonio mientras se transmiten los títulos expresivos del capital social*. A estos efectos se propone que la Ley incorpore a la regulación del tributo una previsión similar a la contenida en el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, es decir, considerar que lo verdaderamente transmitido es el inmueble, y no las acciones o participaciones en el capital social en las que, con ánimo elusivo, se documenta una operación subyacente.

Respecto a la delimitación de contribuyentes y sustitutos de éstos, y como medida de reforzamiento del tributo en el plano gestor, debería:

— Recuperarse la figura del sustituto del contribuyente (adquirente) para todas las transmisiones onerosas, si bien se le debe reconocer el derecho de retener la cuota del impuesto con cargo al precio de la compraventa. En particular, en *las subastas judiciales* resulta extremadamente comple-

jo el cobro del impuesto, ya que el sujeto ejecutado no transmite en su propio interés, sino de manera forzosa y para satisfacer deudas. Ello le lleva a buscar el menor coste posible, siendo muy frecuente, además, que la Administración local no pueda proceder al cobro mediante el procedimiento de apremio, dada la ausencia de patrimonio. Por ello, sería muy interesante crear un nuevo supuesto de sustitución, designando como tal al adquirente. Esta consideración alcanza mayor relevancia en el contexto hipotecario en el que nos movemos, en el cual es previsible que, dada la coyuntura del mercado hipotecario, se puedan producir en un futuro próximo numerosos procedimientos de subastas judiciales.

— Se deben adoptar medidas para evitar que las operaciones formalizadas en contrato privado escapen al impuesto mediante su ocultación,

Podría ser conveniente establecer el cierre registral, o una afectación real con anotación marginal en el Registro de la Propiedad, para los casos de impago o no justificación de la exención o no sujeción, como medida de aseguramiento del crédito tributario.

2. Otros impuestos de carácter local. Nuevas figuras tributarias

En el momento presente existe la posibilidad tanto de recuperar antiguas figuras impositivas desaparecidas en las sucesivas reformas de la financiación local como de implantar nuevos impuestos. En este sentido, podemos destacar como relevantes para su estudio, diseño y, en su caso, posible implementación tributos vinculados a la contamina-

ción atmosférica, acústica, aguas, etcétera, tributos sobre los espectáculos públicos, impuestos sobre la publicidad, impuestos turísticos para municipios con grandes poblaciones flotantes, tasas para el acceso a determinadas zonas céntricas de la ciudades, tributos sobre el uso de la telefonía móvil, etcétera.

En cualquier caso, no somos partidarios de ampliar excesivamente el espacio fiscal local por la vía de la implantación de nuevos impuestos. La previsible ampliación de las competencias municipales por el lado de los servicios de carácter personal y contenido social, sobre todo para los municipios de mayor dimensión, hace necesario incorporar como nueva opción fiscal algún tributo que dote de flexibilidad y personalización a un sistema tributario caracterizado en exclusiva por ser objetivo y de naturaleza real.

En este sentido, además de ampliar la participación en las grandes figuras del Estado (IRPF e IVA básicamente) a todos los municipios de tamaño mediano, creemos que *sería oportuno habilitar para estos ayuntamientos el ejercicio potestativo de una cierta capacidad normativa*, a efectos de que puedan ejercer su corresponsabilidad fiscal con mayor amplitud de opciones.

Entre las distintas alternativas disponibles, la figura más adecuada para ello es, sin duda, el IRPF. Dada la actual configuración del IRPF español, en el cual coexisten un tramo estatal y otro autonómico con capacidad normativa en ambos, creemos que *la mejor opción de las posibles sería habilitar la posibilidad de que los ayuntamientos establezcan un recargo de tipo fijo (entre el 0 y el 5 por 100) sobre la cuota líquida del impuesto estatal*.

BIBLIOGRAFÍA

- BAHL, R., y MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. (2006), «The property tax in developing countries: Current practice and prospects». Paper presented to the *Conference on Making the Property Tax Work in Developing and Transitional Countries*. Andrew Young School of Policy Studies and Lincoln Institute of Land Policy. Atlanta, Georgia. 15-17 de octubre de 2006.
- BOSCH, N. (2005), «Análisis valorativo de la Hacienda local española a la luz de la experiencia comparada», *Papeles y Memorias de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas*, 13: 74-85.
- FEMP (2002), *Informe de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Financiación de las Haciendas Locales*, Instituto de Estudios Fiscales y FEMP, Madrid.
- (2006), *La situación de los ayuntamientos en España, sus carencias económicas y problemas de gestión: diagnóstico y propuestas en una perspectiva europea*, Federación Española de Municipios y Provincias, Madrid.
- GÓMEZ SALA, J. S., et al. (2006), «La imposición sobre el consumo y la fiscalidad sobre los turismos. Un análisis comparado», *Papeles de Trabajo, Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales*, n.º 31, Universidad de Málaga.
- MEDINA GUERRERO, M., y ARROYO GIL, A. (eds.) (2005), *Las haciendas locales: situación actual y líneas de reforma*, Ed. Fundación Democracia y Gobierno Local, Serie Claves del Gobierno Local, n.º 4, Madrid.
- PEDRAJA, F. (2002) et al. (2007), «Financing local governments: The Spanish experience», en MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J., y SANZ SANZ, J. F., *Fiscal Reform in Spain. Accomplishments and Challenges*, Ed. Edgard Elgar Publications, Northampton, Ma.
- POVEDA, F. (2007), «El Impuesto sobre Actividades Económicas. Informe para su reforma», FEMP, Mimeo.
- SHAH, A. (ed.) (2007), *The Practice of Fiscal Federalism: Comparative Studies*, Kingston, McGill-Queens University Press.
- SUÁREZ PANDIELLO, J. (2002), «Impuesto sobre Actividades Económicas: ¿Terapia o eutanasia?», *PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA*, 92: 240-253.
- TANNENWAL, R. (2002), «Are state and local revenue systems becoming obsolete?», *National Tax Journal*, 55, vol. 3: 457-468.