

Resumen

Es necesario que el Estado y las comunidades autónomas vuelvan sus ojos hacia la Hacienda local, cuya reforma se cerró en falso a finales de 2002. Por ello, se ha de dotar a los entes locales de nuevas figuras tributarias que les permitan no estar tan centrados en el gravamen inmobiliario. Ello permitirá que los ayuntamientos hagan uso de la corresponsabilidad fiscal, fijando la cuantía de los tributos en función de las políticas a desarrollar. También han de incentivar el empleo de las tasas y las contribuciones especiales, así como de la figura de los precios públicos, por muy controvertida que sea. La exigencia de esta prestación les permite rentabilizar la gestión de aquellos servicios que no son esenciales para la ciudadanía. Partiendo de las ideas anteriores, el presente trabajo tiene por objeto articular, de manera concreta, un conjunto de propuestas de reforma del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Palabras clave: hacienda local, tributos, corresponsabilidad fiscal, reformas Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Abstract

It is necessary for the State and the autonomous communities to take a fresh look at local finance, after the door was closed prematurely on reform at the end of 2002. The Local Authorities therefore have to be endowed with new, forms of imposition, which will enable them to focus more closely on property taxation. This will allow the local councils to make use of fiscal corresponsibility, fixing the amount of taxes in accordance with the policies to be implemented. They also have to foment the use of rates and special duties, as well as the concept of public prices, no matter how controversial. The requirement of this provision enables them to capitalize on the management of those services that are not essential for the community. Starting from these ideas, the aim of this study is specifically to implement a set of proposals for the reform of the Recast Text of the Local Finance Act.

Key words: local finance, taxes, fiscal corresponsibility, Local Finance Act Reforms.

JEL classification: H70, H77.

LAS HACIENDAS LOCALES: ESAS GRANDES OLVIDADAS

Juan ZORNOZA PÉREZ

Universidad Carlos III

Javier MARTÍN FERNÁNDEZ

Universidad Complutense

I. INTRODUCCIÓN

ES recurrente poner sobre la mesa el controvertido tema de la presión fiscal de los ayuntamientos y diputaciones, su alto nivel de endeudamiento y la relación de ambos con las inversiones realizadas. Empleamos el término *controvertido* porque algunos piensan, y puede no faltarles razón, que el crecimiento de las dos primeras variables lleva aparejado el de la tercera. Sin embargo, ello no tiene por qué ser siempre así. Por un lado, los ayuntamientos, como Administración más próxima a los ciudadanos, han visto incrementados los servicios que han de prestar, de hecho o de derecho, sin que se les haya proporcionado la financiación necesaria al efecto. Por otro, el aumento del gasto local, que caracterizó los primeros años de nuestra reciente democracia, forzó su endeudamiento en un entorno económico con fuertes tipos de interés cuyas consecuencias aún soportan. Además, en ausencia de soluciones estructurales, las entidades locales se han visto abocadas, para hacer frente a este déficit financiero, al empleo de medidas tan inadecuadas como insuficientes. El ejemplo serían las políticas de suelo, desarrolladas en un marco de inestabilidad normativa y muy contestadas por los sectores afectados, que les achacan el incremento vertiginoso del precio de la vivienda en los últimos años sin que tampoco se haya restablecido el equilibrio financiero local.

Por el hecho de que los municipios son las administraciones más cercanas a los ciudadanos, se les exige una capacidad de respuesta mayor que al Estado o las comunidades autónomas (en adelante, CC.AA.). Un concejal de vías públicas no puede demorar la toma de decisiones sobre el arreglo urgente de una calle por no contar con financiación suficiente. Dicha urgencia también les impide acudir, como está haciendo el Estado, a nuevas fórmulas de financiación de las infraestructuras públicas, donde la implicación del sector privado permite aliviar el Presupuesto público o, al menos, diferir el gasto en el tiempo. Si el escenario dibujado hasta el momento no es nada alentador, menos aún lo son las soluciones que nos brinda la normativa aplicable, en especial, la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, pensada para los ámbitos estatal y autonómico, sin tener presente las especialidades presupuestarias de ayuntamientos y diputaciones.

Es preciso que el Estado y las CC.AA. vuelvan sus ojos sobre la Hacienda local, cuya reforma se cerró en falso a finales de 2002. Prueba de lo anterior fue la solución pactada, a última hora, de sustituir la pérdida recaudatoria del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) por una participación adicional en los tributos del Estado, con lo que ello supone de merma para la corresponsabilidad fiscal local. Por ello se

ha de dotar a los entes locales de nuevas figuras tributarias, más elásticas, que les permitan no estar tan centradas en el gravamen inmobiliario. Ello se puede hacer por el propio Estado o por las CC.AA., ya que los principios constitucionales de autonomía y suficiencia que informan las haciendas locales han de atemperarse con la doctrina del Tribunal Constitucional en materia de reserva de Ley, pues ayuntamientos y diputaciones carecen de asambleas legislativas para aprobar sus propios tributos.

Tampoco se ha resuelto de manera satisfactoria la financiación de los municipios turísticos, ya que su ámbito es muy limitado, afectando sólo a los que cuentan con una población de más de 20.000 y menos de 75.000 habitantes, y siempre que no sean capital de provincia o de comunidad autónoma. Los ayuntamientos turísticos que quedan fuera de esta financiación adicional pueden verse obligados a incrementar la presión fiscal para prestar servicios a la población flotante que soportan.

Peor es aún la situación de los grandes municipios metropolitanos, que soportan, de manera estable, el gasto que para ellos supone la atención a las necesidades de una población flotante muy elevada, que no computa como población de derecho para el cálculo de su participación en los tributos del Estado y, sin embargo, genera evidentes necesidades de inversión en infraestructuras e incrementos del gasto en determinados servicios.

Como es sabido, el 1 de enero de 2003 tuvo lugar la entrada en vigor de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales (en adelante, LRHL). Ambas normas han sido de-

rogadas por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TR-LRHL). La Ley 51/2002, pese a sus aspectos mejorables (reiteramos que la reforma se cerró en falso), incrementó la corresponsabilidad fiscal de los ayuntamientos, que les permite aumentar los tipos de gravamen y establecer bonificaciones en la práctica mayoría de sus tributos. La corresponsabilidad supone, precisamente, la toma de decisiones, que la ciudadanía enjuiciará según el destino que se les dé a los fondos recaudados.

Es el momento de que los ayuntamientos hagan uso de dicha corresponsabilidad fiscal, fijando la cuantía de los tributos en función de las políticas a desarrollar. En uso de estas competencias, los habrá que decidan incrementar los tipos con la intención de prestar más y mejores servicios. Por el contrario, otros apostarán por el mantenimiento de los existentes, e incluso por alguna rebaja a través del otorgamiento de beneficios fiscales. Estos últimos pretenden atraer así inversiones hacia su territorio e incentivar la actividad económica, lo que puede compensar las pérdidas de recaudación con una mayor participación en los ingresos del Estado, que se calcula en función de determinados indicadores como el consumo.

En cualquier caso, la principal virtud de la Ley 51/2002 es la de hacer posible un mayor margen de actuación para el diseño por los ayuntamientos de sus propias políticas tributarias, que estarán mediatizadas por condicionamientos ideológicos, siendo los ciudadanos los que han de evaluar sus aciertos y errores.

Los ayuntamientos han de incentivar el empleo de las tasas y

las contribuciones especiales para no tener que hacer frente, vía impuestos, al gasto inherente a la prestación de servicios o inversiones públicas que favorecen, más directamente, a un grupo determinado de ciudadanos. También deben hacer uso de la figura de los precios públicos, por muy controvertida que sea. La exigencia de esta prestación les permite rentabilizar, obteniendo un beneficio, la gestión de aquellos servicios que no son esenciales para la ciudadanía.

Por último, la reforma de los estatutos de autonomía ha puesto sobre la mesa una de las cuestiones más oscuras de nuestra Constitución (en adelante, CE). Nos referimos a la distribución competencial entre el Estado y las CC.AA. en materia de régimen financiero local y de la que, en la actualidad, se ocupa el art. 1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

De la lectura de este precepto parece deducirse que el Estado asume una competencia exclusiva para la regulación de la mayor parte del régimen financiero local, en especial el tributario. A pesar de lo anterior, debemos preguntarnos si esta solución es la que se desprende de la Constitución (en adelante, CE), como parece haber entendido la STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ. 4.b), o si, por el contrario, es posible y deseable otra.

El art. 149.1.18 de la CE reserva al Estado, de forma exclusiva, únicamente las bases de régimen local. Por su parte, ciertos estatutos de autonomía atribuyen a cada comunidad autónoma el desarrollo legislativo, la potestad reglamentaria y la ejecución del régimen local. En esta materia, por tanto, el Estado sólo puede dictar las bases, correspondiendo a aquélla su desarrollo.

Ahora bien, el problema se centra en determinar qué cuestiones son básicas y cuáles no. A nuestro juicio, son básicas las normas que enuncian los recursos de las entidades locales, las que tipifican el hecho imponible de los tributos, las que fijan los límites de acceso al crédito, las que determinan la participación en los recursos del Estado o el contenido necesario y la estructura fundamental de los presupuestos. Por el contrario, no tienen tal carácter las normas que establecen la cuantificación y gestión de los tributos o las que contemplan aspectos no fundamentales del presupuesto y su tramitación.

Centrándonos en los recursos tributarios, cabe sostener que la enumeración efectuada por el TR-LRHL es una norma básica. Si ello es así, una comunidad autónoma no podría, a través de su normativa de desarrollo, introducir nuevos ingresos sobre el catálogo previsto en aquélla.

Es preciso resaltar, no obstante, que esto último no viene impuesto, directamente, por la CE, ya que su art. 142 contiene una enumeración abierta. Por tanto, es el Estado, en uso de su competencia exclusiva, el que establece estas limitaciones. Esto significa, a su vez, que una reforma del TR-LRHL puede ampliar sus fuentes de ingresos.

¿Tiene cabida dentro de este catálogo la cesión de tributos autonómicos a las entidades locales, por ejemplo estableciendo impuestos sobre la publicidad, las grandes superficies o las estancias en establecimientos hoteleros? A nuestro juicio, la respuesta a este interrogante depende de la forma en que se articule esta cesión. Si la recaudación que recibe cada municipio por estos tributos se calcula en función del punto de con-

xión que se fije, es decir, de una vinculación del hecho imponible con cada término municipal, la respuesta debe ser negativa. En tal caso, la comunidad autónoma estaría creando un nuevo recurso, el del tributo autonómico cedido, no contemplado en la norma básica. Como afirma la STC 150/1990, de 4 de octubre, «una Ley autonómica no puede modificar la legislación estatal sobre las haciendas locales» reduciendo o alterando sus tributos propios. Por tanto, esta posibilidad sólo puede plantearse en caso de que el Estado modifique previamente el listado de recursos de los municipios, introduciendo los impuestos autonómicos cedidos como fuente de financiación.

Sin embargo, consideramos que ésta no es la única forma de configurar la *cesión*. También es posible que la comunidad autónoma cree tributos propios y, con el producto obtenido, dote un fondo a repartir entre los municipios de su ámbito territorial. Ahora bien, los criterios de dicho reparto deberían establecerse con arreglo a parámetros objetivos, tales como los nuevos servicios que hayan sido asumidos, la población de derecho o el esfuerzo fiscal. De esta manera, nos encontraríamos ante una mera participación en los ingresos de la comunidad autónoma, una PICA, expresamente contemplada por el art. 142 de la CE, por el artículo 2.1 del TR-LRHL y reconocida por parte del Tribunal Constitucional en su sentencia 150/1990.

Si en el futuro próximo se pretende reforzar el papel de los municipios, otorgándoles mayores competencias (éste es el sentido del llamado pacto local o segunda descentralización), también debe dotárseles de los necesarios recursos financieros. Estos han de provenir básicamente de las CC.AA., ya que serán las que trasvasen también los servicios y competen-

cias. De hecho, el pacto será una entelequia si no viene acompañado de financiación. Esta última, sin pecar de centralista, debe ser uniforme en todo el territorio, y para ello nada mejor que el que sus líneas maestras se incorporen a la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Ahora bien, ello no significa que el sistema tributario local haya de continuar siendo único y común para la totalidad de los ayuntamientos españoles, porque el grado de heterogeneidad existente en nuestro mapa municipal seguramente aconseje la apertura de un mayor espacio fiscal para determinados municipios que, por su carácter de grandes ciudades situadas en áreas metropolitanas que generan sobre ellos particulares tensiones, por su carácter turístico, por soportar el peso de determinadas infraestructuras públicas, etc., necesitan del empleo de los tributos como complemento de sus políticas públicas y para la obtención de mayores ingresos con los que financiar intervenciones en materia de ordenación del tráfico, medio ambiente o ruidos.

Partiendo de las ideas anteriores, el presente trabajo tiene por objeto articular, de manera concreta, un conjunto de propuestas de reforma del TR-LRHL para el funcionamiento futuro de las haciendas locales en nuestro país.

II. MEJORAS SUSTANTIVAS EN LOS TRIBUTOS VIGENTES

1. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Desde algunas instancias se ha planteado el establecimiento en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI) de un valor

de referencia. Esta medida no exige tanto una reforma normativa como un cambio en el modo de actuar del Catastro. Se trata de que dicho organismo sea capaz de asignar valores reales debido a la constante y rápida evolución del mercado inmobiliario. De esta forma, se tendría una base imponible del tributo más próxima a la realidad. Pero, insistimos, esta propuesta no pasa tanto por la realización de cambios normativos como por un perfeccionamiento en el modo de actuar de un órgano estatal como es el Catastro.

Ahora bien, en el momento en que se introduzcan estos nuevos valores de referencia por parte del Catastro, se producirán aumentos muy importantes de la base imponible del IBI y, por tanto, de las cuotas tributarias. Por ello, debe darse a los ayuntamientos la posibilidad de reducir la carga tributaria de sus vecinos en caso de que el establecimiento de los repetidos valores de referencia se lleve a cabo.

Una primera opción pasa por trasladar la reducción en base, regulada en los arts. 67 a 69 del TR-LRHL, a una norma transitoria de aplicación generalizada. Es decir, se trataría de extender dicha reducción a todos los inmuebles del municipio durante los diez primeros años, toda vez que el incremento en base afectará por igual a todos ellos.

Sin embargo, lo cierto es que esta medida no deja margen de maniobra a los ayuntamientos, limitando su actuación a la aplicación de una fórmula matemática. Por ello, ha de pensarse en una reducción en base que profundice en la autonomía local. Esta podría consistir en la aplicación de un porcentaje, con un límite mínimo y máximo, durante un plazo, igualmente dentro de ciertos límites, a

los nuevos valores de referencia. De esta forma, estaríamos ante una reducción obligatoria durante determinado plazo y en cierta cuantía, pero que podría ser objeto de modulación en ambos aspectos, para incrementar o reducir porcentajes, y durante un mayor o menor período temporal, por parte de los ayuntamientos.

La reducción, tal y como puede fácilmente observarse, se configura como un paso previo para obtener la base imponible, y no como una reducción sobre ésta para hallar la liquidable. La razón de ello es que nos encontramos ante una medida de carácter transitorio que no debe alterar la estructura del tributo.

De no aceptarse la propuesta de establecer un valor de referencia en los términos antes propuestos, ha de pensarse, como mínimo, en implantar una nueva regulación del régimen de fijación/revisión de los valores catastrales que lo hiciera más dinámico y permitiera su aplicación por fases o zonas, con el fin de superar las dificultades que un proceso general de revisión de valores implica. Hemos de recordar que las revisiones catastrales recientes no se ven afectadas por los coeficientes de actualización de las leyes de Presupuestos. En definitiva, las aplicaciones del módulo *M* actualizado por orden ministerial, de la nueva normativa catastral de reducción de ponencias, de valores de referencia y de valores resultado de estudios de mercado actuales, se condiciona a que se aborde un proceso de revisión que afecte a todo el término municipal. Por ello se comprenderá las dificultades para avanzar en ese sentido.

Razones técnicas y de oportunidad política dificultan, si no impiden, procesos generalizados de revisión de valores. Ello genera un

desfase, continuo y progresivo, entre los valores fiscales y los reales, que será tanto más difícil de superar cuanto más prolonguemos la situación, debido al fuerte rechazo social que provocan las actualizaciones catastrales.

Por tanto, de no resultar posible la implantación de los valores de referencia en los términos antes propuestos, podría pensarse en una fórmula que permitiera, al menos en algunos supuestos justificados por razones urbanísticas, realizar actualizaciones que no se proyectaran, de manera simultánea, sobre todo el término municipal. Para ello podrían implantarse estrategias de actualización por fases, afectando a porciones de territorio más restringidas y que, en cualquier caso, permitirían incorporar los suelos resultantes de desarrollos urbanísticos con valores referidos al mercado en el momento en que éstos se produzcan.

Es evidente que la propuesta anterior, junto al establecimiento del valor de referencia, permitirá que cada año los ayuntamientos cuenten con valores actualizados de modo automático. Sin embargo, existen razones que aconsejan que aquéllos tengan cierta capacidad de decisión a la hora de adaptar dichos valores a su concreta realidad.

En atención a estas consideraciones, parece razonable proponer la introducción de una reducción en base imponible aplicable para obtener la liquidable. Su aplicación ha de configurarse como voluntaria en función de dos circunstancias. Por un lado, para adaptar el valor a la peculiar evolución del mercado inmobiliario de cada ciudad. Por otro, para realizar una política social. La primera debería ser de aplicación generalizada a todo el municipio. La segunda, por el contrario, podría

recaer sobre determinadas zonas y sectores, aunque asegurando la igualdad. Por ello, ha de exigirse por igual a todos los inmuebles de la zona en la que se quiera realizar esta política social.

Formuladas las propuestas anteriores en relación con la base imponible del tributo, hemos de ocuparnos de los tipos de gravamen. En la cuantificación del IBI es deseable profundizar en la consecución de dos objetivos diferentes. Por un lado, incrementar la autonomía municipal, ofreciendo instrumentos que permitan adoptar decisiones con efecto en el volumen de ingresos de cada municipio. Por otro, subjetivizar el impuesto, haciéndolo más justo.

Teniendo en cuenta estas ideas, son dos las propuestas que se formulan. La primera, que los ayuntamientos establezcan tarifas progresivas. Éstas deben situarse entre topes mínimos y máximos fijados en la Ley, pero que deben ser más amplios que los actuales. La segunda, configurando una nueva bonificación —ejemplo: de hasta el 50 por 100 de la cuota íntegra— para aquellos inmuebles de uso residencial cuya titularidad corresponda a personas físicas en las que concurran circunstancias especiales desde el punto de vista de su capacidad económica.

Otra cuestión que debe abordarse en el futuro es la del tratamiento de las viviendas desocupadas. Hasta el momento, uno de los principales obstáculos para la aplicación de los recargos sobre éstas ha sido el modo de definir las. Una posible solución consiste en considerar como tales a las que generan una imputación de renta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF). Pero esta opción presenta un inconveniente, que es su inaplicación a las personas jurídicas.

No obstante, existen tres posibilidades para resolver este inconveniente. La primera pasa por remitirse al concepto que contempla la normativa del IRPF, pero aplicándolo tanto a personas físicas como jurídicas.

La segunda, por introducir una bonificación para las viviendas que estén arrendadas, sean la habitual o estén afectas a una actividad económica. Las demás deberían tributar a un tipo más elevado que el actual, claro está. Esta segunda alternativa sólo ofrece una ventaja respecto de la primera, la innecesidad de la decisión política de someter a un tipo de gravamen más elevado a las viviendas desocupadas.

La última de las posibles soluciones pasa por aprovechar la obligatoriedad de depositar la fianza por alquiler de vivienda en el Instituto de la Vivienda, establecida en muchas CC.AA. Así las cosas, puede tener sentido vincular el recargo del IBI a los supuestos en que no se haya realizado el ingreso de esta fianza, que hace prueba —*iuris tantum*— de que la vivienda no se encuentra arrendada. De esta forma, además, se obliga a los sujetos a ingresar las fianzas en dichas instituciones, lo que contribuye a controlar el mercado de alquiler, también a efectos de otros impuestos.

Si en la comunidad autónoma a la que pertenece el municipio no existiera tal Instituto, puede preverse su creación o, alternativamente, exigir algún tipo de inscripción en el ayuntamiento.

Otra posible propuesta de reforma del presente impuesto es, de algún modo, complementaria a la introducción de tarifas progresivas. Incluso podría plantearse como una alternativa. Se trata de establecer un recargo sobre in-

muebles suntuarios, cuya definición sólo puede girar en torno a su valor catastral. La propuesta consistiría en la introducción de un recargo, pero de aplicación potestativa por parte de los municipios.

Por último, y en relación con este tributo, una de las cuestiones que preocupan a los ayuntamientos en la actualidad son las garantías del crédito tributario. Es cierto que el art. 64.1 del TR-LRHL establece un principio de afección real del inmueble al pago del IBI, en régimen de responsabilidad subsidiaria, pero sin duda resulta insuficiente. Para remediar esta situación, proponemos la necesidad de justificar estar al corriente en el pago del impuesto correspondiente al inmueble transmitido o, en su caso, su exención o no sujeción, para poder inscribir la escritura de transmisión en el Registro de la Propiedad.

2. El Impuesto sobre Actividades Económicas

La Ley 51/2002 modificó los arts. 83, 85, 86, 87, 88, 89 y 91 de la LRHL relacionados con el IAE. En su exposición de motivos se afirma que se han tenido en cuenta muchas de las propuestas formuladas en el Informe de la «Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales». Sin embargo, hay que poner de manifiesto que la reforma operada en este impuesto no responde a las propuestas formuladas por la Comisión. Como se afirma en el informe de esta última, el tributo «ha cumplido y cumple un importante papel en la materialización de los principios constitucionales de autonomía y suficiencia financiera consagrados, respectivamente, en los arts. 137 y 142 de la CE». Partiendo de lo anterior, la Comisión formuló dos

posibles opciones en relación con el mismo. La primera, modificar su regulación, limando sus deficiencias. La segunda, la sustitución por otro tributo que grava, de igual modo, la actividad económica. Pues bien, la solución adoptada recoge mínimamente la primera opción y, a nuestro juicio, lo desnaturaliza, de forma que ya no responde al papel reconocido por la Comisión. La finalidad recaudatoria del tributo se ha visto muy mermada, al sustituirse por una compensación por la pérdida de recaudación, que no es otra cosa que una participación adicional en los ingresos del Estado. No olvidemos que medidas de este tipo suponen una restricción de la corresponsabilidad fiscal de los entes locales, al impedir la toma directa de decisiones relativas a sus ingresos.

A nuestro entender, una futura reforma de este impuesto, de todo punto necesaria, pasa por adecuarlo realmente a la capacidad económica, de manera que se aplique una exención cuando el sujeto no obtiene beneficio, y no, como sucede ahora, en función del volumen de operaciones.

De acuerdo con esta idea, se propone la sustitución de este tributo por un recargo en el IRPF, en la parte imputable a los rendimientos de actividades económicas, y en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS). De esta forma, además, se consigue una gestión sencilla de dichas cuotas, que no necesiten tarea de inspección alguna.

No obstante, es preciso tener en cuenta que en el IRPF resulta muy difícil definir en qué medida la cuota proviene del rendimiento de actividades económicas. Y ello porque es posible que se produzcan compensaciones entre rendimientos o provenientes de años

anteriores. Por ello, parece más adecuado que estas cuotas se calculen mediante la aplicación de un porcentaje, muy reducido, sobre bases imponibles. En tal caso, no nos encontraríamos ante recargos, sino ante cuotas del impuesto, pero que incluyen como elemento de cuantificación las bases imponibles de otros tributos.

Entrando a examinar la regulación vigente, merecen una especial mención los preceptos dedicados al establecimiento de coeficientes y bonificaciones. En materia de coeficientes, se encuentra el que se aplica sobre las cuotas municipales, provinciales o nacionales de las tarifas, determinado en función de la cifra de negocios del sujeto pasivo, denominado coeficiente de ponderación (art. 86 del TR-LRHL). La aplicación de este coeficiente es obligatorio para los entes locales, debido a la expresión «en todo caso» que emplea el precepto. La cifra de negocios es la correspondiente al conjunto de las actividades del sujeto pasivo.

Nos encontramos ante un elemento de cuantificación que incrementa la cuota tributaria con la finalidad de paliar la pérdida de recaudación que la nueva regulación del IAE ha supuesto para los entes locales. Por ello, no debemos ver en él un elemento de ponderación de la capacidad económica del sujeto pasivo, pese a que incorpore una tarifa progresiva según el importe neto de la cifra de negocio. Por tanto, no creemos que ésta sea una verdadera alternativa a la propuesta que hemos formulado, consistente en cuantificar el tributo en función de la renta verdaderamente obtenida.

Por lo que se refiere a la regulación de las bonificaciones, aparentemente supone una apuesta por la autonomía financiera local.

Sin embargo, en determinados municipios, su establecimiento es una opción más utópica que real, al ver mermados sus ingresos. Pero es que, además, para estos municipios puede crearse una situación difícilmente sostenible, ya que la introducción de tales bonificaciones puede venir impuesta como consecuencia de la actuación de los limítrofes. Éstos, si presentan una situación financiera más saneada, pueden verse tentados a regularlas, produciendo una deslocalización de empresas en busca de una fiscalidad más favorable. A nuestro juicio el legislador ha dejado pasar una oportunidad de oro para introducir en el TR-LRHL un *Código de Conducta* similar al que existe en la Unión Europea para atajar este tipo de conductas.

Por otra parte, debemos destacar que la actual configuración de las exenciones está obligando a los ayuntamientos a aprobar nuevos callejeros fiscales, pues los sujetos que van a tributar de forma efectiva por el IAE estarán situados en polígonos industriales alejados del centro de las ciudades que, hasta el momento, solían gozar de una menor categoría en el mismo. Además, tales exenciones están configuradas de tal forma que suponen una discriminación contraria al Derecho comunitario. Y ello porque la exención no se aplica a los residentes en países miembros de la Unión que desarrollen aquí actividades económicas. Dicha discriminación debe suprimirse.

En otro orden de cosas, las tarifas del IAE, contenidas en los reales decretos legislativos 1175/1990, de 28 de septiembre, y 1259/1991, de 2 de agosto, sólo fueron actualizadas en 1996, incrementándose un 3,5 por 100 sus cuotas. Esta situación es insostenible, sobre todo si tenemos en cuenta que, tras la última reforma efec-

tuada, buena parte de los sujetos pasivos quedan exentos del tributo. Dicho con otras palabras, no resulta razonable la introducción de una exención subjetiva muy amplia, como la que se ha producido en este tributo, unida a una congelación de las tarifas.

Por tanto, entendemos que el tributo ha de reformarse a fin de que recupere parte de su potencial recaudatorio. Ello debe hacerse, además, reforzando la autonomía local. Por ello, debería preverse la posibilidad de que los ayuntamientos introduzcan coeficientes correctores (por ejemplo: desde el 0,5 al 3). Éstos serían de aplicación voluntaria y podrían preverse, de manera diferenciada, para cada grupo de actividades. De esta forma, además, se permite que los municipios no sólo ejerzan su autonomía y corresponsabilidad fiscal, sino que desarrollen medidas de política económica.

Siguiendo con el examen de las tarifas, debe resaltarse que los valores en euros por metro cuadrado de superficie que sirven para cuantificar dicho elemento tributario tan sólo se han actualizado, en 1996, un 3,5 por 100. De aquí que resulte necesario actualizar dichos valores para su adecuación a la realidad económica en función del IPC acumulado desde 1990 (descontando el 3,5 por 100 de actualización de 1996). A tal efecto, bastaría con modificar los valores en euros por metro cuadrado de superficie que se recogen en los cuadros de las letras d) y g) de la regla 14^a. 1, F) de la Instrucción.

Por último, es preciso formular una propuesta en relación con la aplicación del IAE. Dado que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) no obtiene rendimiento alguno como consecuencia de la inspección de

las cuotas provinciales y nacionales de este impuesto, que son, precisamente, las correspondientes a las empresas más importantes, parece necesario establecer la posibilidad de la delegación de tales tareas a favor de las entidades locales.

Ahora bien, y por la aplicación del principio de territorialidad en su sentido más estricto, las entidades locales que asuman esta función tan sólo podrán inspeccionar a los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en su término municipal.

Cuando, tras estas actuaciones inspectoras, resultase una cuota diferencial, ésta, junto con los intereses de demora y la sanción, se ingresaría en el Estado. Los intereses de demora y la cuota a ingresar han de distribuirse con el resto de las cuotas provinciales y nacionales, de acuerdo con el procedimiento establecido en la Instrucción del IAE. Por el contrario, la cuantía de la sanción se atribuirá a la entidad local actuante.

3. El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (en adelante, IVTM) presenta una estructura muy antigua, que no cumple las dos funciones que en la actualidad debe tener encomendadas. En primer lugar, es necesario que someta a gravamen la capacidad económica real que pone de manifiesto el sujeto pasivo cuando adquiere un vehículo. En segundo lugar, entendemos que debe cumplir también una función de protección del medio ambiente, en la misma línea ya iniciada por el Estado a través de la reforma del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

La constatación anterior nos lleva a proponer una modificación de su estructura para adecuar el tributo a los momentos presentes. Dicha reforma debe afectar, por un lado, a los valores que constituyen su base imponible y, por otro, a la potenciación de su función ambiental.

En este sentido, cabe proponer que la base imponible pase a estar constituida por el importe que, con ocasión de la adquisición del vehículo y en el momento de su matriculación, haya sido la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, del Impuesto General Indirecto Canario.

Para ello es necesario establecer un régimen transitorio consistente en fijar como base imponible correspondiente a los vehículos existentes su valor de mercado a la fecha de entrada en vigor de la modificación normativa. El instrumento a utilizar deben ser las tablas de valoración de medios de transporte usados aprobadas por el Ministerio de Economía y Hacienda, a efectos de los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Sucesiones y Donaciones. Este valor constituiría la base imponible del impuesto durante toda la vida del vehículo, aunque se produjeran cambios de domicilio o en su titularidad.

Ahora bien, esta propuesta tiene un punto débil e incierto que puede condicionar los resultados recaudatorios del tributo: la antigüedad del parque móvil. Esta última puede provocar, en determinados municipios, una recaudación menor que la actual, salvo que los tipos de gravamen sean lo suficientemente altos, aunque ello implicaría que se disparase la tributación de los nuevos vehículos en los primeros años de vida útil.

Teniendo en cuenta estos inconvenientes, nos inclinamos por una modificación del tributo más modesta que, respetando la actual estructura, introduzca cambios puntuales en ella al objeto de cumplir los dos objetivos antes indicados. En concreto, se propone lo siguiente:

a) En primer lugar, actualizar el cuadro de tarifas del art. 95 del TR-LRHL en el IPC acumulado desde 1998 (última actualización), lo que supone un 31 por 100.

b) En segundo lugar, introducir dos nuevos elementos tributarios, dirigidos al doble objetivo de vincular más el tributo al principio de capacidad económica y al medio ambiente.

El primero de estos elementos tributarios podría denominarse *valor del vehículo*, y se obtendría de las mencionadas tablas de valoración de medios de transporte usados que anualmente aprueba el Ministerio de Economía y Hacienda. Se plasmará mediante la atribución a los ayuntamientos de la facultad de establecer un índice de valor en función de tramos de valor de los vehículos.

En términos más concretos, se trata de que los ayuntamientos puedan introducir coeficientes divisores o multiplicadores por tramos de valor, obtenidos estos últimos de las tablas oficiales que tanto hemos mencionado.

El segundo elemento tiene por finalidad añadir un componente medioambiental en el impuesto. Exige que, como primer paso, las ordenanzas fiscales establezcan un umbral de carga contaminante, la que se podría denominar como *normal* o *estándar*. A partir de aquí, los ayuntamientos podrían aplicar un coeficiente penalizador a los vehículos que se si-

túen por encima del citado umbral. Como consecuencia de ello, la cuota resultante debería poder llegar a duplicarse. En sentido inverso, los vehículos que menos contaminen, por debajo del límite antes señalado, se verían beneficiados por la aplicación de un coeficiente. Esta medida exige que, de forma paralela, se supriman las actuales bonificaciones medioambientales, en la medida en que su función quedaría absorbida por este coeficiente *divisor*.

Asimismo, como la antigüedad del vehículo tiene una incidencia muy importante en las emisiones de CO₂, debe admitirse que los ayuntamientos puedan incrementar el coeficiente medioambiental en función de los años del vehículo. Con esta medida se pretende, además, contribuir a la renovación del parque automovilístico, ya que, según estudios del sector del automóvil, el 60 por 100 de las emisiones de CO₂ las generan vehículos que tienen más de diez años.

Adicionalmente, también debería pensarse en la introducción de un coeficiente multiplicador de movilidad. Como es sabido, la movilidad se está convirtiendo en uno de los problemas más acuciantes en las ciudades, sobre todo en las de gran dimensión. Ello coincide, además, con la proliferación de vehículos particulares de grandes dimensiones —monovolúmenes, 4x4— 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 turismos.

En otro orden de cosas, y aunque pueda parecer una cuestión menor, en la actualidad se generan importantes costes de gestión en los casos en que un sujeto pasivo vende un vehículo y adquiere otro en sustitución del primero.

En estas situaciones, los ayuntamientos se ven obligados a devolver los trimestres correspondientes del vehículo vendido, exigiéndose los imputables al nuevo. Para evitarlo, debería preverse la posibilidad de que, a opción del contribuyente, dicha devolución no se llevara a efecto, sino que se produjera la compensación de su importe con la liquidación del vehículo recién adquirido.

Un último aspecto a considerar en el tributo que ahora nos ocupa es el de la deslocalización de empresas. En la actualidad, se están produciendo una serie de actuaciones de dudosa legalidad por parte de algunos pequeños municipios, estableciendo cuotas por el IVTM muy reducidas. Si a ello unimos la interpretación flexible de la Dirección General de Tráfico, que considera como domicilio legal de las empresas cualquier *local* donde se desarrolle la actividad, la fuga de las empresas resulta inevitable. Además, esto sucede, como es lógico, en aquellas cuyo número de vehículos es importante (empresas de alquiler de vehículos, principalmente).

La propuesta que se plantea consiste en establecer una norma antifraude que evite la situación anterior, pero sin que suponga una limitación de la competencia fiscal entre los municipios, perfectamente legítima, asignando el rendimiento recaudatorio a aquéllos donde realmente se esté desarrollando la actividad de que se trate.

Quizá podría pensarse en la posibilidad de establecer cuotas provinciales para las personas jurídicas que tengan un número determinado de vehículos. No obstante, ello da lugar a un nuevo problema: su reparto entre los distintos ayuntamientos. De aquí que resulte más sencillo atribuir el ren-

dimiento del impuesto al municipio o municipios donde se desarrolle la actividad.

El problema se centra entonces en la fijación de un criterio sencillo y fiable para determinar dónde se lleva a cabo esa actividad. A nuestro juicio, ha de establecerse una presunción con posibilidad de prueba en contrario. Tal presunción consiste en atribuir todos los vehículos al ayuntamiento donde la empresa tiene su domicilio fiscal, de conformidad con los criterios previstos en el art. 48.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT). Para destruir esta presunción, el sujeto pasivo debería acreditar, por cualquier medio admitido en Derecho, que determinados vehículos están afectos a un establecimiento radicado en municipio distinto. Como es lógico, esta acreditación no puede realizarse ante el ayuntamiento de la imposición, ya que la denegará en la práctica totalidad de los casos. En esta situación, es necesaria la intervención de un órgano ajeno a la recaudación del tributo y que, además, tenga facultades para investigar la veracidad de la prueba aportada. Por ello, parece que lo más conveniente es atribuirle la competencia a la Administración tributaria del Estado.

4. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

Hay tres supuestos cuya sujeción al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (en adelante, ICIO) ha sido litigiosa debido a la redacción de su hecho imponible:

a) Las obras llevadas a cabo por el Estado u otras administraciones públicas en los casos en que no se requiere licencia municipal,

pero sí otros informes que suplen y cumplen la función de control urbanístico que compete al ayuntamiento.

b) Las obras realizadas al amparo de proyectos de urbanización.

c) Las obras respecto de las cuales el municipio ha sustituido la exigencia de licencia por otros actos de control urbanístico (ejemplo: actos comunicados).

Alguno de estos supuestos ha de incluirse, expresamente, en el hecho imponible, ya que concurre el elemento de capacidad económica necesario para ello. En particular, así sucede con los proyectos de urbanización, obras de envergadura considerable y que añaden mucho valor al terreno en cuestión.

Por otra parte, debe reconocerse que los tributos municipales que recaen sobre la actividad constructora tienen un diseño complejo, superponiéndose la tasa por licencias urbanísticas y este tributo. Esta duplicidad de gravámenes está perfectamente justificada, ya que el primero atiende al servicio prestado por el ayuntamiento en la supervisión de tal actividad, mientras que el segundo grava la mera capacidad económica. Pese a ser esto cierto, no lo es menos que dicha situación multiplica los costes de gestión desde la perspectiva del ayuntamiento, y los de cumplimiento desde el punto de vista de las empresas.

Por todo ello, entendemos que deben darse pasos hacia la simplificación de estos tributos. En concreto, se trata de suprimir la tasa por licencias urbanísticas, impidiendo su exigencia, y de elevar el tipo de gravamen de este tributo. De esta forma, no se produce merma alguna en los ingresos

municipales. Todo ello con la salvedad de los proyectos de urbanización, cuyo tipo de gravamen debería permanecer igual, ya que su elevación no se puede justificar por la supresión de una tasa que, en este caso, no se exige.

5. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

A nuestro juicio, cinco son las propuestas de reforma que deberían formularse en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU).

La primera de ellas tiene en cuenta la necesidad de convertir el IIVTNU en un tributo que someta realmente a gravamen su objeto imponible. Es decir, las verdaderas plusvalías derivadas de las transmisiones de terrenos. Así las cosas, entendemos que debe buscarse una fórmula que consiga dos objetivos. El primero, como ya hemos señalado, es el de gravar las plusvalías reales. El segundo pasa por compatibilizar el objetivo anterior con una gestión eficaz del IIVTNU. Para ello, ha de acudirse a los impuestos que ya gravan estas plusvalías (IRPF e IS), partiendo de la misma base imponible. No obstante, es preciso tener en cuenta que, en la mayor parte de las ocasiones, el objeto transmitido es una edificación, lo que obliga a separar los valores del suelo y la construcción. A estos efectos, debe aplicarse la norma que ya existe a efectos de amortizaciones, consistente en aplicar a la plusvalía la misma proporción que se desprende del valor catastral.

La segunda va dirigida a gravar el tráfico inmobiliario más especulativo, en el que se producen importantes ganancias. Nos esta-

mos refiriendo a las plusvalías generadas en menos de un año y a las derivadas de solares sin edificar. De acuerdo con esta idea, las primeras se incluirían en el tributo (están hoy exceptuadas en virtud de la norma reguladora de su base imponible); las segundas ya se someten a tributación, pero deberían recibir un tratamiento cualificado mediante la aplicación de un recargo.

La tercera de las medidas antes indicadas afecta a las subastas judiciales, en las cuales resulta extremadamente complejo 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. Para evitar estas situaciones, se propone crear un nuevo supuesto de sustitución, designando como tal al adquirente.

En cuarto lugar, y para el caso de que no se modifique la cuantificación del tributo en el sentido que nosotros proponemos, entendemos que debe realizarse alguna reflexión en torno a la obligación legal de establecer reducciones por revisiones catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, establecida en el vigente art. 107.3 del TR-LRHL. Dicha reducción puede tener su razón de ser en tributos de carácter periódico, como es el caso del IBI, pero no en los tributos de naturaleza instantánea, como es el IIVTNU, que no se exige año a año, sino tan sólo cuando se produce la transmisión del terreno urbano, y que pretende gravar el incremento de valor.

Así, en el IBI se trata de que los incrementos de carga tributaria derivados de las revisiones catastrales se produzcan de forma escalonada en el tiempo y, por tanto, de manera que el contribuyente pueda asumirlas. Pero el resultado final siempre es un incremento de la recaudación, ya que las reducciones se verán compensadas con los aumentos de cuota de los años sucesivos. Sin embargo, en el IIVTNU la reducción implica una pérdida definitiva de recaudación, ya que el bien sale del patrimonio del contribuyente y pueden pasar muchos años hasta que se vuelva a producir su transmisión. Además, tal reducción es contraria a la capacidad económica que se pretende gravar, en la medida en que la revisión catastral pone de manifiesto, precisamente, que la plusvalía obtenida ha sido superior. Ahora bien, debe tenerse en cuenta que el propio Estado no atempera el gravamen en estos casos, ya sea el Impuesto sobre el Valor Añadido o la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por ello, se propone la derogación del art. 107.3 del TR-LRHL, puesto que las reducciones en él previstas carecen de sentido en un tributo que debe gravar el incremento de valor de los terrenos realmente producido, que se hace evidente al producirse la modificación de los valores catastrales.

Para finalizar, y de no tener éxito la propuesta del nuevo valor de referencia en el IBI, el IIVTNU se vería muy afectado por ello, incrementando notablemente su potencialidad recaudatoria. Por ello, habría que reducir el tipo de gravamen en la medida en que se considere oportuno para compensar dicho efecto en la cuota.

III. NUEVOS ESPACIOS TRIBUTARIOS Y POSIBILIDAD DE ARTICULACIÓN DE NUEVOS TRIBUTOS LOCALES

La reforma de la Hacienda local no sólo debe realizarse por la vía de mejorar los tributos existentes, en línea con lo expuesto en las páginas precedentes. Por el contrario, entendemos que existen manifestaciones de capacidad económica libres de gravamen y que podrían aprovecharse para incrementar la suficiencia financiera de municipios y provincias. Por ello, las propuestas que desarrollamos a continuación pasan por la creación de nuevos tributos o por incentivar la utilización de figuras existentes, como es el caso de las tasas y las contribuciones especiales.

Es preciso resaltar que buena parte de los tributos que siguen a continuación no presentan una estricta finalidad recaudatoria, sino que también van dirigidos al cumplimiento de objetivos extrafiscales, señaladamente de carácter medioambiental, y que, por ello, quizá no deban ser figuras comunes a la totalidad de los municipios, sino sólo a algunos de ellos, en razón de las circunstancias a que hemos aludido con anterioridad.

1. Impuesto sobre la contaminación acústica en los aeropuertos

Como reconoce la Ley 37/2003, de 17 de noviembre, el ruido, entendido como inmisión sonora presente en el hábitat humano o en la naturaleza, constituye hoy un problema de primera magnitud, y no sólo por lo que afecta a la calidad de vida de los ciudadanos, sino también porque incide, incluso, en sus derechos funda-

mentales, según se ha reconocido en varias instancias. En primer lugar, por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, al señalar que la contaminación acústica puede vulnerar el derecho al respeto de la vida personal y familiar reconocido en el art. 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (1).

En segundo lugar, por nuestra jurisprudencia constitucional, que ha conectado la contaminación acústica con la posible vulneración de derechos fundamentales y libertades públicas, particularmente, con el derecho a la vida y la integridad física y con el derecho a la intimidad personal y familiar [SSTC 119/2001, de 24 de mayo (FJ 6) y 16/2004, de 23 de febrero (FJ 3 y 4)]. Dentro de lo que se conoce genéricamente como *contaminación acústica* es indudable que el transporte aéreo, como *agente contaminador*, juega un papel determinante. Ello es debido, fundamentalmente, a la tendencia a rodear las zonas circundantes de los aeropuertos con barrios residenciales y al aumento espectacular del uso de este medio de transporte, tanto desde la óptica del número total de vuelos como del de pasajeros. Y la relevancia específica de la contaminación acústica aeroportuaria se ha traducido, como no podía ser de otra forma, en abundante normativa de origen generalmente comunitario. En una primera fase, ésta se ha centrado, de acuerdo con la política de ruido ambiental comunitaria, en el establecimiento de niveles sonoros máximos para aeronaves y procedimientos de certificación por terceros (2).

No obstante, desde la Directiva 2002/30/CEE, del Parlamento y del Consejo, de 26 de marzo de 2002, sobre el establecimiento de normas y procedimientos para la introducción de restric-

ciones operativas relacionadas con el ruido en los aeropuertos comunitarios, tras puesta al ordenamiento español por el Real Decreto 1257/2003, de 3 de octubre, se ha producido un importante giro en la normativa comunitaria sobre contaminación acústica aeroportuaria, al superarse la simple legislación sobre normas de emisión, centrada, exclusivamente, en la fijación de niveles sonoros máximos para aeronaves, reconociendo el papel esencial que pueden tener los incentivos económicos como medida de gestión del ruido y, dentro de ellos, los instrumentos fiscales.

Ciertamente, desde el Quinto Programa de Política y Actuación Medioambiental de 1993, la Comunidad había mostrado una particular preocupación respecto a la reducción del ruido en la fuente. En el *Libro Verde* se apuntaba la posibilidad de emplear instrumentos económicos, tales como el uso de figuras de naturaleza tributaria; es decir, tasas e impuestos sobre el ruido en los gastos de aterrizaje que, a finales de 1995, se aplicaban ya en 29 de los 99 aeropuertos examinados en Europa, mientras que otros 27 tenían la intención de implantarlos como instrumento para fomentar la utilización de determinados tipos de aviones (Informe de la Airports Council International-Europe, 1995). En términos más generales la *Comunicación de la Comisión sobre el transporte aéreo y el medio ambiente: retos del desarrollo sostenible* (COM 1999, 640, de 1.12.1999) volvía a hacer hincapié en la utilización de instrumentos económicos como mecanismo de gestión ambiental en relación con el tráfico aéreo. Aunque esta comunicación dedica especial atención al problema de la fiscalidad del queroseno, no pierde de vista los impuestos me-

dioambientales, bien como impuestos añadidos al precio de billete del pasajero o basados en la distancia de vuelo y en las características de motor del avión, con tasas en ruta diferentes según el comportamiento medioambiental del avión utilizado o como canon asociado con las tasas LTO (ciclo de aterrizaje y despegue) del aeropuerto.

La aptitud de los instrumentos económicos para disminuir el impacto ambiental del transporte aéreo aparece, de nuevo, en la exposición de motivos de la *Propuesta modificada de Directiva del Parlamento y del Consejo relativa al establecimiento de un marco comunitario para las tasas sobre el ruido de los aviones subsónicos civiles*, de 29 de noviembre de 2002 (COM, 2002, 683 final). Por su parte, el Consejo de la OCDE, en su recomendación sobre el uso de instrumentos económicos en la política medioambiental, de 31 de enero de 1991 [C(90)177/final], hace referencia explícita al uso de los impuestos sobre el ruido, y en particular sobre el ruido emitido por aeronaves, considerándolo un instrumento adecuado para el cumplimiento de nuevas normas que contengan estándares de ruido más exigentes.

En el mismo sentido apuntan, por ejemplo, algunos informes de la Administración ambiental alemana, o encargados por ésta, que han demostrado que el uso de instrumentos fiscales ha ayudado a acelerar el paso de los aviones al capítulo 3 del anexo 16 de OACI (*Umweltbundesamt* 1996) o, en términos menos apegados a los objetivos de la Directiva 1992/14, su aptitud general como instrumento para reducir la contaminación acústica aeroportuaria (3).

En todo caso, y cualquiera que sea la conclusión a la que pueda

llegarse en torno a la eficacia real de los instrumentos económicos en la lucha contra la contaminación acústica aeroportuaria, lo cierto es que el art. 4 de la Directiva 2002/30/CEE, establece, dentro del concepto de enfoque equilibrado, la posibilidad de recurrir a incentivos económicos como medida de gestión del ruido.

De ahí que no deba extrañar la existencia en Derecho comparado, y en los estados miembros de la Unión Europea, ejemplos significativos de impuestos sobre la contaminación acústica aeroportuaria. Es el ejemplo del impuesto francés (*Taxe sur les nuisances sonores aériennes*) regulado en el artículo 1609 quater viciés A del *Code Général des Impôts*, o del impuesto holandés (*Geluidsheffing burgerluchtvaart*), regulado en la Ley de Aviación de 15 de junio de 1958, en la redacción dada a la misma por la Ley de 25 de mayo de 1998.

De acuerdo con esos modelos, podría pensarse en el establecimiento de un impuesto sobre la contaminación acústica producida por aeronaves como medida económica al servicio de la gestión ambiental del ruido. Aun cuando esta figura impositiva no encaje plenamente en ninguna de las opciones previstas por la Comisión en su Comunicación de 1999, y a las que se ha hecho referencia anteriormente, la figura con la que guardaría un mayor parentesco sería quizá la de *cánones* asociados a las tasas LTO de aeropuerto.

Se trataría de un impuesto directo, de carácter real, instantáneo, aunque de liquidación periódica, cuyo hecho imponible se determinaría especificando el tipo de maniobras o movimientos que, al generar ruido aeroportuario, deben dar lugar al nacimiento

de la correspondiente obligación tributaria.

Existen, al menos, dos modelos a la hora de diseñar este hecho imponible: el francés (despegues) y el holandés (atterrizajes). Si el tributo pretende gravar la contaminación acústica, parece más recomendable diseñar su hecho imponible en relación con el despegue de las aeronaves, en la medida en que es esta operación la que produce niveles más altos de ruido, pues exige la utilización de reactores a plena potencia para conseguir ascender hasta alturas de 500 a 1000 metros (4). No obstante, tampoco cabe descartar el gravamen de ambas maniobras, aunque sea a tipos diferenciados, dado que el ruido generado en ellas es también distinto, según se acaba de exponer.

Los sujetos pasivos del impuesto merecen también una mención particular. Como es lógico, el contribuyente se identificaría con la compañía aérea que explota la aeronave, con indiferencia del título jurídico (de propiedad o cualquier otro) que sobre ella pueda ostentar. Así se pretende tener en cuenta que, en el ámbito de la aviación civil, y dado el alto coste de las aeronaves, es frecuente la existencia de títulos de uso de carácter distinto a la propiedad formal. Igualmente se haría referencia, en defecto de compañía aérea, a los propietarios de las aeronaves, de modo que pudieran tenerse en cuenta, también, las operaciones gravadas realizadas sin mediar dichas compañías, y referidas, generalmente, a las aeronaves de titularidad privada. Por último, resultaría conveniente, a efectos de facilitar la gestión, considerar a la entidad pública empresarial Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea sustituta del contribuyente, de

modo que, según prevé el artículo 36 de la LGT, estaría obligada al cumplimiento de la obligación tributaria principal, así como de las obligaciones formales inherentes a ella, disponiendo de todas las facilidades, dadas sus competencias sobre el tráfico aéreo que se desarrolla en los aeropuertos españoles.

Por su parte, la cuantificación del impuesto se haría depender de toda una serie de parámetros que tienen en cuenta distintas circunstancias relacionadas, todas ellas, con la contaminación acústica. De ese modo, el primer parámetro para la determinación de la base imponible se identificaría con el logaritmo decimal del peso máximo de despegue. Si ese peso incide en los niveles de contaminación acústica tiene sentido, en todo caso, calcular la base aplicando una función de carácter logarítmico, ya que, al parecer, el comportamiento del oído humano se acerca más a una función de ese tipo que a una de carácter lineal. De igual manera, la utilización de una función logarítmica en que la variable independiente viene representada por el peso máximo de despegue pretende tener en cuenta la llamada *productividad del ruido*; es decir, el emitido por pasajero o tonelada de carga, de modo que se reconozcan las ventajas medioambientales de los aviones más grandes, a pesar de que sean más ruidosos en términos absolutos si se comparan con los más pequeños. El resultado de la aplicación del logaritmo ha de ponderarse, a su vez, conforme a un coeficiente calculado en función del grupo acústico en el que se ubique la aeronave y la hora de despegue.

Los coeficientes calculados en función del grupo acústico de la aeronave tienen como finalidad

establecer una relación directamente proporcional entre el nivel de ruido emitido por ésta y la base imponible del impuesto, de modo que no sea exclusivamente el peso máximo de despegue el que module la carga tributaria correspondiente. Para ello se establecen cinco grupos acústicos, que se definen conforme a márgenes acumulados expresados en EPND_B (nivel efectivo de ruido percibido en decibelios), entendiendo por tales la suma de los diferentes márgenes (esto es las diferencias entre los niveles certificados de ruido y el nivel de ruido máximo permitido) en cada uno de los tres puntos de medición del ruido de referencia, tal y como se definen en el volumen 1, segunda parte, capítulo 3, anexo 16, del Convenio sobre Aviación Civil Internacional. Sin embargo, debe resaltarse que los grupos acústicos no se definen, prioritariamente, por el nivel total de ruido emitido, sino que el criterio determinante es, precisamente, la diferencia entre los niveles certificados de ruido (los que emite realmente la aeronave) y el nivel máximo permitido conforme a los estándares de la OACI.

Esta forma de modular la carga tributaria resulta especialmente oportuna en un impuesto ambiental sobre el ruido, pues incentiva la elección de nuevas aeronaves o la adaptación de aquéllas con las que ya cuente la compañía aérea a márgenes de ruido emitido más pequeños respecto al máximo permitido. En esa medida, puede decirse que la conducta del contribuyente que sea beneficiosa para el medio ambiente resulta promovida. Así, el mero cumplimiento de los estándares máximos de ruido permitidos, sin mayores preocupaciones ambientales, puede suponer una considerable elevación de la carga tributaria.

Por último, se debe hacer especial hincapié en la oportunidad de tener en cuenta los niveles de ruido certificados en el anexo 16 del Convenio sobre la Aviación Civil Internacional, en la medida en que el Parlamento y el Consejo Europeos consideran que reflejan, de forma adecuada, el impacto acústico en la población que reside en las proximidades de los aeropuertos (5).

La hora de despegue influye también en la cuantificación del tributo, de modo que a los vuelos nocturnos, comprendidos entre las 22.00 y las 6.00 horas, resultan aplicables coeficientes ponderadores más altos del logaritmo decimal del peso máximo de despegue. Aun cuando el nivel efectivo de ruido de los vuelos nocturnos no sea mayor (el peso máximo de despegue y el grupo acústico permanecen inalterados), parece indudable que el nivel de molestias acústicas generadas por este tipo de vuelos es mucho más elevado, de modo que parece perfectamente razonable aumentar la carga tributaria para este tipo de supuestos. De ese modo, la hora de despegue resulta determinante de la cuantía del impuesto, lo que refuerza el carácter seriamente penalizador de la contaminación acústica que presenta. Precisamente por ello es particularmente elevado cuando grava maniobras efectuadas en las franjas horarias en que el ruido aeroportuario incide, en mayor medida, en el bienestar de los ciudadanos, como ocurre en el impuesto francés.

Se trataría, en todo caso y por razones fáciles de comprender, de un impuesto potestativo que, obviamente, sólo podrían establecer los municipios en cuyos ámbitos territoriales existan instalaciones aeroportuarias.

2. Impuesto sobre la contaminación acústica producida por locales nocturnos

En directa conexión con el anterior tributo, pues los efectos del ruido sobre la vida de los ciudadanos, sobre todo en determinadas zonas de ocio o recreo de las grandes urbes, en especial en horarios nocturnos, constituye un problema de primera magnitud, podría plantearse la posibilidad de introducir un impuesto sobre la contaminación acústica producida por locales nocturnos. Es una figura novedosa en nuestro ordenamiento y también en otros de nuestro entorno, pues su diseño está basado en la particular forma de vida mediterránea, que implica la existencia de un número de bares por habitante sustancialmente superior al de otros estados de nuestro entorno económico.

Sin embargo, en tanto que impuesto medioambiental que recae sobre la contaminación acústica, no es desconocido. El objeto del tributo consiste en que los propietarios de determinados locales nocturnos (bares, terrazas, discotecas y similares) cuya licencia de apertura les autorice el cierre más allá de las 0:00 horas asuman el coste medioambiental que generan. Concretamente, el ruido que se produce siempre alrededor de esta clase de establecimientos: gente que entra y sale a altas horas de la madrugada y habla alto, motos y coches que aparcen o esperan en doble fila, etcétera.

Aunque la sensibilidad social ante las molestias que esta clase de locales puede ocasionar se ha incrementado cuando se encuentran ubicados en zonas residenciales, el establecimiento de un impuesto específico contribuye a dicha función educativa, a la vez que cumple una función ambiental suficientemente justificada.

3. Impuesto sobre el agua

Existentes en otros estados, el establecimiento de impuestos sobre el consumo de agua trata de gravar los usos excesivos de este bien tan escaso en nuestro país. Si a eso se le añade que el bajo precio del agua la convierte en un bien especialmente barato, respecto a lo que se paga en otros estados europeos, y en contraste con su escasez, es claro que hay posibilidades de gravarlo.

La base imponible debería estar constituida por el consumo de agua, de acuerdo con la factura correspondiente. Dicha base se reducirá en un *mínimo vital* por consumo de agua, en función del número de habitantes de la vivienda. Superado ese mínimo, el gravamen se articulará mediante una tarifa progresiva.

Adicionalmente, puede establecerse un recargo por consumos excesivos que sería de aplicación en los meses de verano o, eventualmente, en las épocas de sequía. El recargo se aplicaría cuando el consumo de una vivienda (unidad) se incremente en una proporción sensiblemente superior a su media anual durante esos meses. Se grava así a aquellas personas que, por ejemplo, llenan la piscina o riegan el jardín. En muchas ocasiones, son comportamientos que algunos años están prohibidos, o al menos se desaconsejan, pero que en la práctica resultan casi imponibles de detectar.

4. Impuestos de entrada en los barrios céntricos de las ciudades

El objeto de estos tributos, denominados a veces *peajes*, de manera impropia, consiste en gravar el acceso a los centros de las ciudades. La estructura del tributo

está pensada para el modelo típico de ciudad europea, con centros históricos de calles reducidas y alto valor artístico. Su finalidad, por tanto, radica tanto en la mejora de la movilidad como en la protección del patrimonio histórico y artístico.

Se trata de establecer una tarifa fija (por ejemplo, cinco euros) y las correspondientes exenciones: para residentes, personas residentes fuera de la ciudad pero sin acceso a servicio público cercano, personas con discapacidad y dependientes, etcétera.

Un modelo a seguir sería el tributo establecido por la ciudad de Londres, que, pese a las reticencias iniciales, goza de gran aceptación en la actualidad por sus positivos efectos de reducción del tráfico.

5. Impuesto sobre las estancias en empresas turísticas de alojamiento

Sin duda los tributos turísticos por antonomasia son los impuestos sobre estancias, pernотaciones, alojamientos hoteleros o impuestos para el desarrollo turístico, que, con las más variadas denominaciones (6), se han extendido en multitud de países y, en especial, en algunos de los principales destinos turísticos. Prescindiendo de otras referencias, también en nuestro país disponemos de una fugaz experiencia con la mal llamada *ecotasa* balear. Un impuesto sobre las estancias en establecimientos de empresas turísticas de alojamiento establecido por la Ley 7/2001, de 23 de abril, con destino a la dotación del fondo para la mejora de la actividad turística y la preservación del medio ambiente, que sería derogado por la Ley 7/2003, de 22 de octubre.

Se trataba, en todo caso, de un impuesto turístico de carácter finalista, ya que su recaudación quedaba legalmente afectada a la financiación del denominado Fondo de Rehabilitación de Espacios Turísticos, destinado a la remodelación y rehabilitación de zonas turísticas, recuperación de espacios naturales y rurales, preservación de bienes patrimoniales y culturales y, por fin, revitalización de la agricultura y la ganadería. Nos encontrábamos ante un impuesto expresamente justificado en la exposición de motivos de la Ley que lo aprobó en razones perfectamente atendibles, relacionadas con la necesidad de obtener los recursos necesarios para paliar el deterioro medioambiental que supone la actividad turística a gran escala, en el marco de un modelo de turismo sostenible. En definitiva, de un impuesto finalista, que no es lo mismo que extrafiscal, que coincidía en su planteamiento con los modelos comparados, a los que se aproximaba en buena medida, sobre todo a los de determinados estados de los Estados Unidos de América, cuyo destino es la financiación de tareas de restauración del ambiente, promoción del turismo, etc., lo que explica su denominación como *Tourist Development Tax*.

Más allá de las características de ese concreto tributo, cuya temprana derogación impide que podamos pronunciarnos sobre sus efectos y nos excusa de profundizar en el análisis de su regulación, lo que interesa destacar desde la perspectiva del presente trabajo es que este tipo de impuestos sobre estancias o pernотaciones suscita siempre ciertos problemas que conviene considerar. Problemas que, para empezar, están relacionados con la delimitación de su hecho imponible o, si se prefiere, en términos menos técnicos, con la delimitación del tipo de es-

tancias o pernoctaciones que deben de ser gravados. Ésta es una cuestión crucial, pues si el gravamen se limita a las estancias en determinados establecimientos, no sólo pueden producirse importantes distorsiones en cuanto al modelo turístico, sino además incurrirse en una desigualdad seguramente discriminatoria.

De ahí que no quepa limitar el gravamen a las estancias en los establecimientos de las empresas turísticas de alojamiento, como hacía la citada Ley 7/2001, por mucho que se incluyan entre dichas empresas las viviendas turísticas vacacionales, porque ello introduce un incentivo perverso a favor del denominado turismo residencial que sesga el modelo de alojamiento turístico a favor de una concreta opción que, además, no parece la más razonable en términos de sostenibilidad del territorio en los destinos turísticos españoles. Y ello al margen de que libera del gravamen los alojamientos no profesionales, alimentando de ese modo la llamada economía informal, que campa a sus anchas en el ámbito de los alojamientos turísticos.

Es cierto que el citado texto legal asimilaba las empresas turísticas de alojamiento a las personas físicas o jurídicas que llevan a cabo el arrendamiento de inmuebles y prestan adicionalmente servicios complementarios propios de establecimiento hotelero. Pero ello no elimina ese sesgo, que ha llevado a otras jurisdicciones a extender esta imposición a todo tipo de alojamientos transitorios (*Transient accommodation*), incluidos los alquileres de viviendas de corta duración, o bien a implantar, de manera simultánea, a los impuestos sobre alojamientos un gravamen o recargo sobre las segundas residencias que, sin em-

bargo, tampoco resulta pacífico. En efecto, esos gravámenes sobre segundas residencias no son, en absoluto, sencillos, como lo demuestra en nuestro país la ausencia del desarrollo reglamentario imprescindible para la aplicación del recargo sobre inmuebles de uso residencial desocupados previsto en el art. 72.4 del TR-LRHL. O, todavía de manera más clara, los problemas surgidos con motivo de la aplicación del *Imposta di soggiorno* italiano, en que, para resolver los problemas probatorios sobre la ocupación de las viviendas, se presume que las pertenecientes a no residentes quedan sujetas al gravamen, salvo que se trate de nacionales italianos. Ello podría constituir una discriminación por razón de la nacionalidad incompatible con el ordenamiento comunitario, según ha entendido la Comisión Europea en su respuesta a la petición 161/2005 formulada al Parlamento Europeo, al anunciar su intención de iniciar un procedimiento contra Italia sobre este asunto.

Junto a ello, en segundo lugar, se han planteado dudas respecto a la compatibilidad de estos gravámenes, que en el fondo son impuestos sobre el consumo de los servicios de alojamiento turístico, con la Directiva reguladora del IVA. Ésta, como es sabido, prohíbe a los Estados miembros el mantenimiento o establecimiento de impuestos, derechos y tasas que tengan el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios. Dudas que, al menos en los casos que nos son conocidos, deben resolverse a favor de dicha compatibilidad, no tanto porque el Tribunal de Justicia se haya pronunciado en este sentido respecto a los impuestos establecidos por la *Steiermärkische Tourismusgesetz*, la *Tiroler Tourismusgesetz* y la *Kärntner Fremdenverkehrsabgabengesetz* austriacas en su sentencia de 8

de junio de 1999 (asuntos acumulados C-338/97, C-344/97 y C-390/97), sino porque, de acuerdo con la interpretación teleológica del anterior art. 33 de la Sexta Directiva, como garantía del funcionamiento del sistema común del IVA, únicamente considera incompatibles con éste, los tributos que producen el efecto de entorpecer el funcionamiento del sistema común del IVA al gravar la circulación de bienes y servicios e incidir en las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza a este tributo.

Con todo, más allá de los aspectos técnicos de su configuración, en la que es habitual el empleo de métodos objetivos de carácter *forfetario*, de acuerdo con la experiencia francesa, las mayores discusiones se han referido a los efectos económicos de unos tributos a los que se ha acusado de introducir un mayor coste que sería rechazado por los turistas, hasta el punto de motivar su desplazamiento a destinos alternativos, provocando todo tipo de efectos indeseables.

Pues bien, más allá de que, en el momento del establecimiento de estos gravámenes, haya de atenderse a las circunstancias del mercado, facilitando así la aplicación del gravamen a los empresarios que hayan cerrado contratos con grandes mayoristas y, en consecuencia, tengan dificultades para repercutir el tributo a los contribuyentes, que deben ser los usuarios de los alojamientos o turistas, lo cierto es que las evidencias disponibles ponen de manifiesto que, frente a las apocalípticas advertencias basadas en análisis *ex ante* sobre la caída de rentas de las empresas turísticas, este impuesto tiene un efecto insignificante sobre la renta real de los establecimientos hoteleros, hasta el punto de que no se con-

sidera estadísticamente significativo (7).

Los denominados *impuestos turísticos*, cuando gravan las estancias en empresas de alojamiento (hoteles, moteles, pensiones, etc.), son bien conocidos en otros ordenamientos de nuestro entorno (*room tax*, *taxe de séjour*), por lo que su justificación no requiere de grandes explicaciones. Se trata de obtener una compensación parcial por los costes que generan las estancias temporales. No se trata, por tanto, de un tributo exclusivamente aplicable a las zonas turísticas, sino también a zonas con gran población flotante que se desplaza allí por motivos de trabajo u otros, y que generan una serie de costes adicionales para el municipio que éste no puede recuperar a través de su sistema tributario actual.

6. Impuesto sobre grandes espectáculos públicos

La celebración de grandes espectáculos públicos es una manifestación de capacidad económica que debe someterse a gravamen. A estos efectos, caben dos posibilidades. Por un lado, puede pensarse en exigir una tasa, que vendría a retribuir los servicios que prestan los ayuntamientos con ocasión de tales eventos. Por otro, es posible construir un impuesto, que vendría a someter a tributación esta concreta manifestación de capacidad económica. Se trata, además, de una actividad empresarial muy ligada a cada uno de los municipios.

A nuestro juicio, es preferible la segunda de las posibilidades descritas, por dos razones. En primer lugar, porque los servicios prestados por los ayuntamientos en estas ocasiones suelen bene-

ficiar a la colectividad y, por ello mismo, resulta difícil individualizar su coste. En segundo lugar, porque por algunos de estos servicios ya se exigen tasas.

En todo caso, deberían quedar fuera de este impuesto los espectáculos cinematográficos y teatrales. Igualmente, entendemos que debe preverse una doble exención. Por un lado, la relativa a aquellos espectáculos que sean declarados por el propio ayuntamiento como de interés municipal. Por otro lado, y esto es más importante, los espectáculos cuya recaudación no supere determinado umbral, fijado en la propia ordenanza fiscal. De esta manera se consigue que el tributo acabe recayendo únicamente sobre los grandes espectáculos, excluyéndose aquellos que, por su escasa relevancia económica, no constituyan una manifestación de capacidad contributiva susceptible de ser sometida a gravamen. El hecho de que el umbral sea fijado por cada ayuntamiento permite medir, en términos relativos, la importancia económica del espectáculo.

7. Impuesto sobre la publicidad

El establecimiento de un impuesto sobre la publicidad no es una medida desconocida en nuestro Derecho, ya que este tipo de tributo existió anteriormente. Además, se exige en países muy cercanos al nuestro, como es el caso de Portugal. En todo caso, debe excluirse la publicidad por medios audiovisuales, dadas las dificultades para su gravamen por entidades locales con competencia exclusivamente en su término municipal, pues esa clase de medios extienden casi siempre sus emisiones más allá del territorio de un único municipio.

Una alternativa al tributo propuesto consistiría en establecer un impuesto sobre la publicidad que recayera, únicamente, sobre los mensajes publicitarios contenidos en octavillas, carteles y letreros luminosos. Se excluyen así todas las modalidades de publicidad realizadas a través de los medios de comunicación, que podrían plantear dificultades para fijar los puntos de conexión.

El modelo a seguir podría ser la *Taxe sur la publicité* establecida por la ciudad de Marsella, en el que la carga tributaria varía en función del tamaño del medio empleado —cartel, octavilla, letrero luminoso—, así como de diferentes factores en función de éste. Por un lado, en el caso de carteles y octavillas, el gravamen depende del tipo de papel o de si está o no impreso en color. Por otro, en los letreros luminosos, del tamaño, de los colores empleados y de la potencia eléctrica contratada. En este último supuesto, el tributo tiene un componente extrafiscal específico, consistente en gravar la contaminación lumínica.

8. Tasas

A pesar de lo que suele afirmarse, las tasas no son una categoría tributaria necesariamente injusta, siempre que se diseñen de manera correcta. Así, existen mecanismos para que su cuantía varíe en función de la capacidad económica del obligado a satisfacerla (art. 24.4 del TR-LRHL). Algunos ayuntamientos están eliminando tasas a costa de subidas de algunos impuestos, como el IBI. De esta forma consiguen ahorros en costes de gestión. Sin embargo, provocan una situación contraria al más elemental principio de justicia tributaria, al hacer recaer sobre todos los vecinos el coste de unos servicios que realmente no utilizan.

De igual modo, en ocasiones, se están cuantificando tasas por debajo del coste de aquéllos, que resultan así deficitarios. Esta tendencia debe corregirse, ya que esta clase de tributos constituye un instrumento idóneo que permite sufragar los servicios públicos con cargo a los usuarios.

También hemos de poner de relieve que puede convertirse en un foco de conflicto la aplicación de la tasa por utilización privativa del dominio público local a las compañías de telefonía móvil. La Ley 51/2002 las ha excluido del régimen especial que cuantifica el tributo en el 1,50 por 100 del volumen de facturación, pero no impide que cada ayuntamiento fije cuál es el valor de mercado de dicho aprovechamiento.

Como es sabido, la Ley 51/2002 modificó el art. 24.1.c) de la LRHL, en los términos que hoy se encuentran en el art. 24 del TR-LRHL. A su tenor, el régimen especial de cuantificación de la tasa establecido para las empresas que prestan servicios de suministro a la generalidad o una parte importante del vecindario también resulta aplicable a quienes no son titulares de las redes tendidas en el dominio público local. Pese a lo anterior, quedaron excluidas del mismo las empresas de telefonía móvil al modificarse el art. 24 de la LRHL (8).

Tal exclusión es difícil de explicar no sólo debido al significativo silencio que guardó respecto a esta medida la exposición de motivos del citado texto legal, tan locuaz en otros aspectos, sino, sobre todo, porque puede resultar contraria a las exigencias del principio de igualdad, a poco que se compare el régimen de la telefonía móvil con el de otros servicios de suministro y, dentro de ellos, con las restantes telecomunicaciones móviles, que, al no encontrarse ex-

presamente excluidas, quedarían sometidas a este régimen especial.

En efecto, es claro que las empresas de telefonía móvil se sirven para la prestación de sus servicios de las redes tendidas en el dominio público local. Tanto de las que tienden para la conexión entre sus estaciones base de transmisión y de control, previa obtención de las correspondientes licencias, como de redes ajenas a las que necesariamente acceden, entre otras cosas para permitir la comunicación con sus usuarios; por ejemplo, en las llamadas desde terminales móviles a redes fijas nacionales, mediante el pago de un peaje en virtud de derechos de acceso o interconexión.

Una parte importante de los servicios de telefonía móvil consisten en las denominadas llamadas de móvil a fijo nacional o, con términos más expresivos, llamadas a redes fijas nacionales, que obviamente exigen el empleo de las redes de telefonía fija, tendidas en el dominio público local, para el acceso al terminal destinatario de la llamada, tal y como se desprende de los informes de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones.

Siendo ello así, no parece dudoso que los denominados servicios de telecomunicaciones móviles se dirigen a la generalidad o parte importante del vecindario, al margen de que pueden encuadrarse en la categoría de servicios de interés general, si se atiende tanto a las reglas comunitarias como al art. 2.1 de la Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones. Por ello, su sujeción a las tasas por utilización o aprovechamiento del dominio público local hubiera debido conducir a su sometimiento al régimen especial de cuantificación que nos ocupa. Sin embargo, han sido excluidas las

empresas de telefonía móvil en forma absolutamente injustificada, sobre todo si se tiene en cuenta el efecto sustitución que ese servicio tiene respecto al de telefonía fija.

En todo caso, es cierto que la aplicación del régimen especial que nos ocupa podía haber planteado ciertas dificultades en cuanto a la territorialización de algunos servicios móviles, en particular de los que se prestan en la modalidad de *prepago*. Ahora bien, existen fórmulas alternativas para adaptar este régimen especial a las empresas explotadoras de estos servicios, como el de aplicar el 1,5 por 100 a la cifra resultante de los datos medios extraídos de los informes de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, absolutamente objetivos y fáciles de contrastar, con lo que se garantiza la simplicidad de la gestión de la tasa y, al tiempo, su adecuación a la estructura del tributo.

Tales datos pueden ser, por ejemplo, los ingresos medios por cliente de servicios de comunicaciones móviles multiplicados por el número de clientes con domicilio en el término municipal o, si se prefiere, por las cuotas de mercado igualmente oficiales ponderadas en función de la población de derecho, con el fin de obtener una cifra que sirva de base para el cálculo de la utilidad que las empresas explotadoras de los servicios de telecomunicaciones móviles obtienen de la utilización y aprovechamiento del dominio público local que realizan.

Un aprovechamiento que podría establecerse, como el propio legislador ha hecho para el resto de las empresas explotadoras de servicios de suministro que utilizan de forma intensa el demanio, en el 1,5 por 100 de la magnitud establecida como base. No hay razón objetiva alguna para que la

valoración de tal aprovechamiento sea diversa, máxime cuando ello podría influir en los costes de servicios, como los de telefonía fija y móvil, entre los que existe competencia para la captación de clientes.

Por ello, creemos que debe reformarse el precepto que comentamos en un doble sentido. En primer lugar, eliminar la vigente exclusión de las empresas prestadoras de servicios de telefonía móvil del art. 24.1.c) párrafo tercero del TR-LRHL. En segundo lugar, establecer que dicho porcentaje no se aplique a los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan en el término municipal, sino a una magnitud distinta, partiendo de los parámetros a que hemos hecho referencia.

Por último, hemos de poner de relieve la trascendencia que, para el mundo local, presenta la nueva regulación de las tasas prevista en la LGT. Su art. 2.1.a) las define como «los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción obligatoria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado». Este concepto, aunque difiere del presente en el art. 20.1 y 2 del TR-LRHL, responde, básicamente, al contenido en este último precepto.

Tradicionalmente, viene vinculándose la forma de gestión de un servicio público a su modo de financiación. Así cuando un ayuntamiento utiliza su propia organización o un organismo autónomo exigirá una tasa.

La cuestión es distinta cuando la gestión la lleva a cabo una empresa, sea municipal, mixta o concesionaria, diferenciando dos supuestos. El primero, que el ente público exija una tasa, abonando a la sociedad una contraprestación por el servicio. El segundo, lo que viene siendo habitual, que la empresa lo cobre a los ciudadanos en un régimen de precios autorizados, en cuyo caso carece de carácter tributario.

Pues bien, una de las novedades más importantes de la LGT es la que contiene el párrafo segundo de su art. 2.2 a), que, tras definir la tasa como conocemos, afirma que «se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público». Así pues, se pone fin a la interpretación que hemos expuesto en los párrafos precedentes, en el sentido de desvincular la forma de gestión del servicio de su financiación, ya que, cualquiera que sea la fórmula administrativa empleada para prestarlo, siempre estaremos ante una tasa, pues lo decisivo es que su titularidad sea pública.

En definitiva, se evita que, a través de la interposición de una empresa, se perciba un precio privado. Como puede comprenderse, la repercusión de este párrafo de la LGT es de una extraordinaria importancia para todos aquellos municipios donde determinados servicios están en manos privadas, percibiendo los ingresos de los ciudadanos. Es cierto que la LGT no ha modificado el concepto de tasa del TR-LRHL, que no contempla una previsión similar, pero hemos de recordar que aquella norma resulta de aplicación a todas las ad-

ministraciones tributarias (art. 1.1.). Por tanto, como casi siempre, habrá que estar a la interpretación que de esta cuestión hagan los Tribunales de Justicia. En cualquier caso, entendemos que la definición de las categorías tributarias —y, entre ellas, de la tasa— constituye una competencia exclusiva estatal al amparo del título de *Hacienda General* consagrado en el art. 149.1.14ª de la CE.

9. El necesario retorno de las contribuciones especiales

Por otra parte, los ayuntamientos no deben olvidar una categoría tributaria muy útil para financiar las obras públicas con un criterio de justicia. Nos estamos refiriendo a las contribuciones especiales, que permiten que su importe sea asumido por los vecinos especialmente beneficiados por tales obras.

De esta manera, se hace recaer una parte del coste de la obra, hasta el 90 por 100, sobre las personas que obtienen un beneficio inmediato como consecuencia de ella. Por ejemplo, los propietarios de inmuebles que se revalorizan por unas obras de acerado e iluminación de una calle. Sin embargo, esta figura tributaria parece ser la gran olvidada de nuestro sistema tributario local.

Sin duda, esto último se debe a la supresión de su establecimiento obligatorio por la realización de determinadas obras. Sin embargo, estamos ante una figura que incentiva la corresponsabilidad fiscal. Si determinados ciudadanos obtienen un beneficio o un aumento en el valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de determinados servicios públicos, tiene sentido que contribuyan di-

rectamente a su financiación a través de la figura de la contribución especial. Los efectos nocivos que este tributo puede producir sobre los contribuyentes más desfavorecidos pueden remediarse mediante el establecimiento de exenciones respecto de aquéllos que no lleguen al mínimo vital de subsistencia, o impidiendo su aplicación en calles donde el valor catastral de las viviendas no supere una determinada cuantía.

Ahora bien, para potenciar la figura de las contribuciones especiales se requiere, a nuestro juicio, no sólo la voluntad política de su establecimiento por el ente local, sino también la reforma de la legislación urbanística, cuestión de competencia, en gran medida, de las comunidades autónomas.

IV. CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta todo lo que hemos señalado en las páginas precedentes, podemos extraer las conclusiones que siguen a continuación.

1. Resulta urgente una reforma de las haciendas locales, que debe ir dirigida, en primer término, a garantizar su suficiencia y a hacerlas menos dependientes de las transferencias de otras administraciones territoriales.

2. La citada reforma no sólo debe perseguir el objetivo de la suficiencia, sino también reforzar la autonomía. Los recursos de las haciendas locales no sólo han de provenir, como hemos dicho, de tributos propios, sino que debe potenciarse la posibilidad de que aquéllas incidan, mediante sus ordenanzas, en la cuantificación de tales tributos. De esta forma, se permitirá que los municipios lleven a cabo medidas de política económica adaptadas a su par-

ticular realidad social. En conexión con esta idea, debe introducirse en el sistema de financiación local la corresponsabilidad fiscal.

3. Con independencia de las reformas que proponemos en la configuración de cada uno de los principales impuestos locales, los ayuntamientos han de aumentar el uso de tasas y contribuciones especiales. Se trata, de esta manera, de hacer recaer el gravamen sobre aquellos ciudadanos que se ven especialmente beneficiados por los servicios y obras locales, en lugar de gravar al conjunto de la colectividad.

4. La aprobación de los nuevos estatutos de autonomía ha reabierto la polémica acerca de las competencias autonómicas en la configuración del sistema financiero local. Centrándonos en el lado del ingreso, el Estado tiene la competencia para la fijación de sus bases, entre las que se encuentra el catálogo de recursos de las haciendas locales.

5. Lo anterior no impide que se produzcan cesiones de tributos por parte de las CC.AA. a favor de municipios y provincias. Por un lado, es posible que el Estado, mediante Ley, incluya el tributo autonómico cedido como uno de los recursos de las haciendas locales. Por otro lado, también cabe que, sin necesidad de dicha reforma, las CC.AA. creen un fondo, dotado con parte de la recaudación de sus tributos —ya sean propios o cedidos del Estado—, y que se reparta entre los municipios de su ámbito territorial. Bajo cualquiera de estas modalidades, parece imprescindible que las CC.AA. contribuyan activamente a la financiación de sus entidades locales.

6. En el IBI resulta imprescindible acomodar su base imponible a la realidad del mercado in-

mobiliario. Dicho objetivo puede conseguirse por una doble vía. De manera preferente, mediante una modificación del modo de actuar del Catastro, que debe llevar a fijar valores reales y a modificarlos rápidamente en función de la evolución del mercado. Subsidiariamente, mediante la introducción de cambios normativos que permitan, con mayor facilidad, la realización de valoraciones circunscritas a fases o zonas, limitando su ámbito territorial. De esta forma, se fomenta que tales revisiones de los valores se lleven a cabo con mayor frecuencia y, por tanto, con una mejor adaptación a la realidad.

7. Al objeto de incrementar la autonomía municipal y de subjetivizar el IBI, se propone la articulación de dos medidas. La primera, la introducción de tarifas progresivas en el impuesto. La segunda, la posibilidad de crear bonificaciones en las viviendas en función de criterios de capacidad económica.

8. Con la finalidad de que el Impuesto cumpla una función extrafiscal en política de vivienda, cabe articular el establecimiento de recargos en el IBI para las que se encuentren desocupadas. La definición de vivienda desocupada debe vincularse a la ausencia del depósito de la fianza del arrendamiento en la institución competente de la comunidad autónoma.

9. El IAE ha de ser objeto de una profunda reforma que afecte a su estructura. Dicha reforma debe permitir que el tributo grave, efectivamente, la capacidad económica, acudiendo a la base imponible de los impuestos que gravan la renta, tanto en las personas físicas como en las jurídicas.

10. Dos son las medidas fundamentales que deben adoptarse

en relación al IVTM. Por un lado, actualizar el cuadro de tarifas con el IPC acumulado desde 1998. Por otro, introducir dos nuevos elementos de cuantificación. En primer lugar, uno que permita tomar en consideración el verdadero valor de mercado del vehículo. En segundo lugar, otro que introduzca en el tributo una función medioambiental.

11. En el ICIO proponemos dos modificaciones: la primera de carácter estructural y la segunda más limitada. Por un lado, debe pensarse en reunificar los gravámenes locales que recaen sobre la actividad constructora, suprimiendo la tasa por licencias e incrementado el tipo de gravamen de este impuesto. Por otro, deben incluirse los proyectos de urbanización en su hecho imponible.

12. Es preciso reformar el IVTNU al objeto de que grave la capacidad económica real. Ello exige alterar su base imponible, abandonando el sistema actual basado en el valor catastral y sustituyéndolo por la ganancia ver-

daderamente obtenida mediante remisión a los impuestos sobre la renta estatales.

13. Para finalizar, la reforma de las haciendas locales que propugnamos no se limita a la mejora en las figuras existentes, sino que existe espacio para someter a gravamen nuevos objetos. Se trata, en la mayor parte de los casos, de tributos que cumplan una función extrafiscal, como puede ser la limitación de la contaminación acústica, el fomento del uso racional del agua o de la movilidad en los centros urbanos. Junto a éstos, también proponemos nuevos impuestos con una finalidad estrictamente recaudatoria, como los que podrían recaer sobre los espectáculos o la publicidad.

NOTAS

(1) SSTEDH *Powell y Rayner contra Reino Unido*, de 21 de febrero de 1990, *López Ostra contra Reino de España*, de 9 de diciembre de 1994, *Hatton y otros contra el Reino Unido (I)*, de 2 de octubre de 2001, *Hatton y otros contra el Reino Unido (II)*, Sentencia de la Gran Sala del TEDH de 8 de julio de 2003 y *Pilar Moreno Gómez contra el Reino de España*, de 16 de noviembre de 2004).

(2) *Libro Verde de la Comisión Europea*, Bruselas, 1996: 14, y directivas 1980/51/CEE, 1983/206/CEE y 1989/629/CEE.

(3) *Ökonomische Maßnahmen zur Reduzierung der Umweltauswirkungen des Flugverkehrs: Lärmabhängige Landegebühren* (FKZ 201 96 107). Im Auftrag des Umweltbundesamtes, Berlin, 2004.

(4) GARCÍA SANZ, B., y GARRIDO, F. J., *La contaminación acústica en nuestras ciudades*, Barcelona, Fundación La Caixa, 2003: 85.

(5) Considerando 7º de la Propuesta modificada de Directiva, del Parlamento y del Consejo, relativa al establecimiento de un marco comunitario para las tasas sobre el ruido de los aviones subsónicos civiles (COM, 2002, 683 final).

(6) *Aufenthaltsabgabe* en Austria, *Taxe de séjour* en Francia y Bélgica, *Toeristenbelasting* en Holanda, *Imposta di soggiorno* en Italia, *Hotel Room Occupancy Tax* y *Tourist Development Tax* en los Estados Unidos de América, etcétera.

(7) Cfr. BONHAM, C.; FUJII, E.; IM, E., y MAK, J., «The impact of the Hotel Room Tax: An interrupted time series approach», en *National Tax Journal*, vol. 45, 1992: 433 y ss.; unos años después BONHAM, C., y GANGNES, B., «Intervention analysis with cointegrated time series: The case of the Hawaii Hotel Room Tax», University of Hawaii at Manoa, *Department of Economics Working Papers*, 1995 analizando el efecto de la Tax Room que se había establecido en Hawai en 1987, confiesan no haber encontrado evidencias de un impacto estadísticamente significativo.

(8) En la actualidad, art 24.1.c párrafo tercero del TR-LRHL: «No se incluirán en este régimen especial de cuantificación de la tasa los servicios de telefonía móvil».