

DOCUMENTOS DE TRABAJO

5/2023

Propuestas para una reforma integral del sistema tributario local (*)

PABLO CHICO DE LA CÁMARA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Rey Juan Carlos

(*) Este trabajo tiene origen en el proyecto del IEF nº 167/2022.



ÍNDICE

Resumen

Capítulo 1: HACIA UNA NECESARIA REFORMA TRIBUTARIA LOCAL

1. Planteamiento
2. Apuesta por un nuevo modelo de financiación de los ayuntamientos que revitalice la autonomía local que proclama el art. 140 CE
3. Las referencias a la imposición local contenidas en el libro blanco de la reforma tributaria

Capítulo 2: PROPUESTAS DE MEJORA DEL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

1. Planteamiento
2. Argumentos que desaconsejan la “personalización” de este impuesto real
3. Reformulación del “valor catastral”
4. Ambientalización del impuesto
5. Establecimiento de un nuevo impuesto potestativo sobre inmuebles residenciales desocupados
6. Recargos sobre áreas de promoción económica urbana

Capítulo 3: PROPUESTAS DE MEJORA DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

CAPÍTULO 4: PROPUESTAS DE MEJORA DEL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA

1. Revisión de los parámetros actuales para determinar la cuota tributaria del impuesto
2. La vocación del tributo de someter a gravamen a aquel sujeto que ostenta la titularidad real frente al que formalmente aparece en el registro de la jefatura de tráfico
3. Revisión de los puntos de conexión para luchar contra la “competencia fiscal perniciosa”
4. Aclaración de los períodos impositivos cortos

CAPÍTULO 5: PROPUESTAS DE MEJORA DEL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

1. Planteamiento
2. Hacia una clarificación de las partidas integrantes y excluyentes de la base imponible para la determinación del “coste de ejecución material de la instalación, construcción u obra”
3. Algunas cuestiones problemáticas sobre la gestión del tributo

CAPÍTULO 6: PROPUESTAS DE MEJORA DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

1. Planteamiento
2. Análisis de la regulación actual
3. Reformulación del actual tributo por un nuevo impuesto sobre las plusvalías inmobiliarias

CAPÍTULO 7: PROPUESTAS DE MEJORA DE TASAS, Y PRESTACIONES PATRIMONIALES NO TRIBUTARIAS (TARIFAS)

1. Consideraciones críticas sobre la tasa por licencia urbanística
2. Regulación expresa de la no sujeción de la tasa de licencia urbanística y el inicio en obras “ilícitas” frente a la sujeción de las “ilegales”
3. Nuevo gravamen local para la recogida, transporte y tratamiento de los residuos domésticos
4. Prestaciones patrimoniales públicas no tributarias
5. Nueva tasa por despliegue policial especial por acontecimiento de interés público

CAPÍTULO 8. NUEVO IMPUESTO SOBRE ESTANCIAS TURÍSTICAS

1. Planteamiento
2. Propuesta de *lege ferenda*

CAPÍTULO 9: PROPUESTAS DE MEJORA DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES

1. Regulación actual
2. Propuestas de mejora

CAPÍTULO 10: CONSIDERACIONES CRÍTICAS Y PROPUESTAS DE LEGE FERENDA

BIBLIOGRAFIA

Resumen

El Libro Blanco elaborado en el año 2021 por la comisión de personas expertas realiza un exhaustivo estudio con numerosas propuestas de reforma del sistema tributario. Sin embargo, se ha optado por no abordar en su conjunto la financiación del sistema tributario local (salvando algunas referencias al IVTM en la propuesta número 8, y la recomendación de eliminar el IAE pero sin que se especifique expresamente qué figura tributaria compensaría dicha pérdida importante de recaudación, pues nótese que la supresión de este impuesto se estima que implicaría una merma de recursos para los municipios de 1.8 millones de euros -propuesta número 38-).

En la citada investigación se realiza un estudio integral de toda la fiscalidad local, analizando todas y cada una de las figuras actuales para valorar si deben permanecer aunque sea con ciertos ajustes, o bien, han de sustituirse por otras nuevas o remozadas, al encontrarse claramente en una situación de crisis de identidad, tal como sucede actualmente en nuestra opinión con el Impuesto sobre actividades económicas, con el Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, o con el Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, entre otros.

Nótese que la configuración actual impositiva data de una reforma de 1988 a raíz de la promulgación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales -en adelante, LRHL-, presentando por tanto una antigüedad de casi treinta y cinco años, y los últimos ajustes realizados sobre aquel sistema tributario originario han tenido lugar en el año 2002, a través de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma parcial de la LRHL, es decir, caminando ya hacia los veinticinco años.

Debe reconocerse que la metamorfosis experimentada en nuestro país desde finales de los años 80 (cuando se acometió nuestro sistema tributario local con ocasión de la vigente LRHL) hasta nuestros días, invita a adoptar medidas de gran calado, así que lejos de realizar (mirando con cierta retrospectiva) algunos ajustes normativos cosméticos que no han resuelto la extraordinaria litigiosidad existente en esta esfera, entendemos que es el momento de acometer una reforma profunda que resulta capital por un lado, para reducir la ingente conflictividad tributaria que no coadyuva a descongestionar de expedientes a nuestros tribunales; y por otro, para vigorizar a una Hacienda Pública Local que camina con paso firme en el siglo XXI, y donde la eficiencia ambiental ha dejado desde hace muchos años de ser un modismo, para convertirse en una auténtica necesidad compeliendo a los Poderes Públicos a implementar una serie de medidas proactivas que permitan combatir los efectos perniciosos del cambio climático¹.

¹ Precisamente en esta línea se ha dictado la Decisión (UE) 2023/852, del Parlamento y del Consejo de 19 de abril de 2023, por la que se modifica la Decisión (UE) 2015/1984, en lo relativo a la cantidad de derechos de emisión que deben incorporarse a la reserva de estabilidad del mercado en el marco del régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Unión Europea hasta 2030 (DO L 110 de 25 de abril de 2023, págs. 21 -24).

El sistema tributario local vigente tiene origen en la Ley 39/1988, por lo que van a cumplirse treinta y cinco años desde que el legislador tributario diseñó básicamente el sistema actual con seis figuras impositivas². A finales del año 2002 se realizaron algunos ajustes a través de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, pero el paso del tiempo ha confirmado que estos cambios no eran sin embargo suficientes para vigorizar el principio de autonomía y nutrir de todos los recursos económicos que resultan necesarios para dotar de suficiencia financiera a las Haciendas Locales.

La necesidad de ambientalizar los distintos impuestos locales no permite en nuestra opinión mayor dilación. Así, resulta infundado el temor a la *pérdida* de recaudación con ocasión del establecimiento de determinados beneficios fiscales en favor de aquellos que utilicen energías renovables, pues dicha ausencia de ingresos para las Corporaciones Locales podría compensarse íntegramente con un *incremento* de la presión fiscal para los que sean más contaminantes, por lo que la implementación de estos incentivos de corte ambiental en realidad generarían un efecto neutro en términos de recaudación siguiendo la teoría de Nash mediante un “juego de suma cero”.

En consecuencia, entendemos que transcurridos ya más de veinte años desde la última reforma parcial de nuestro sistema tributario local, y una vez constituidas legítimamente las Corporaciones Locales tras las recientes elecciones municipales de mayo de 2023, no existe ninguna justificación para seguir postergando una revisión integral de éste³, entendiendo que la futura reforma podría incidir en los siguientes aspectos que sintéticamente apuntamos en estas primeras páginas:

- **IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES:**
 - Ambientalización del impuesto estableciendo coeficientes correctores (al alza y a la baja en función de la sostenibilidad ambiental del edificio).
 - Valoración sobre la aplicación de una fórmula forfetaria en base a un tanto por ciento del mismo “valor de referencia” para la determinación de la base imponible del impuesto.
 - Implementación de un nuevo impuesto potestativo sobre viviendas desocupadas, así como del establecimiento de un recargo en la cuota del IBI en las denominadas “áreas de promoción económica”.

- **IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS:**
 - Opciones de reforma mediante la revisión de los umbrales de exención hasta los 600.000 € de cifra de negocio en línea con lo que establece el IRPF para la obligación de cuantificar la base imponible de empresarios y profesionales por estimación directa normal.

² Impuestos sobre bienes inmuebles; sobre actividades económicas; sobre vehículos de tracción mecánica; sobre construcciones, instalaciones y obras; sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, y sobre aprovechamiento de cotos de caza y pesca.

³ Confiemos como ha señalado J. I. RUBIO DE URQUÍA con gran sentido del humor, que no tengamos que recibir la respuesta al preguntarnos, “¿perspectivas de reforma de Haciendas Locales?: *vuelva otro día*”; *cfr. ¿Perspectivas de reforma de las Haciendas Locales?, Revista Tributos Locales, nº 109, 2013, pág. 9.*

- Extensión de la obligación de tributación sobre esa cifra de negocio también para las personas físicas.
- **IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA:**
 - Ambientalización del impuesto con el establecimiento de una tarifa gradual en función del impacto ambiental del vehículo sobre el medio ambiente.
 - Con el fin de evitar la deslocalización fiscal de vehículos en el padrón de Ayuntamientos con una presión fiscal mínima, sería conveniente que para las personas físicas se tomara como referencia el lugar donde tengan su residencia habitual. No obstante, para las personas físicas con bienes afectos a actividades económicas, así como para las personas jurídicas, debería prevalecer como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. Así mismo, para aquellas empresas dedicadas al transporte de mercancías y personas, a partir de un determinado umbral de flota de vehículos, la cuota podría ser nacional con un tipo único con reparto en función de la población.
- **ICIO:**
 - Implementación de distintos tipos de gravamen en función del grado de sostenibilidad ambiental de la construcción, instalación u obra.
 - Mayor concreción de los elementos que integran la base imponible gravando únicamente los costes “directos”, y excluyendo los “indirectos” a fin de reducir las altas tasas de litigiosidad del tributo.
- **IIVTNU:**
 - Reconfiguración del actual tributo a un nuevo impuesto potestativo sobre las plusvalías inmobiliarias (IMPI), sometándose a gravamen todos aquellos incrementos de valor de los inmuebles con ocasión de su transmisión onerosa o gratuita siendo deducible la cuota pagada al determinar la ganancia de patrimonio neta en los distintos impuestos sobre la renta.
- **TASAS:**
 - Reconfiguración del método de cuantificación de aquellas tasas que están generando una gran litigiosidad (entre otras, la tasa sobre el tendido eléctrico, la tasa del 1,5 % sobre compañías de suministros, ó la tasa por servicios urbanísticos) estableciendo una fórmula fija para el gravamen de aquellas tasas aplicables a todas las empresas de suministros de bienes y servicios (incluida también la compañía telefónica nacional de España).
- **PRESTACIONES PATRIMONIALES PÚBLICAS NO TRIBUTARIAS:**
 - Reordenación de este nuevo recurso financiero para las Administraciones Públicas a fin de preservar los principios constitucionales.

- **CONTRIBUCIONES ESPECIALES:**
 - Revitalización de este tributo como fuente de ingresos eficaz para financiar obras en pro de la dinamización de determinadas zonas deprimidas o aisladas fomentando nuevas “áreas comerciales urbanas”, ó favoreciendo la ampliación de “zonas verdes” a fin de reducir los efectos perniciosos del cambio climático.

- **IMPUESTO SOBRE LAS ESTANCIAS TURÍSTICAS:**
 - Establecimiento de un nuevo impuesto municipal potestativo sobre estancias turísticas (internalizando sobre aquellos sujetos que se alojan en un establecimiento turístico una parte de los costes de financiación de dichos servicios públicos), así como un recargo municipal sobre la tasa de atraque en puertos a fin de que los turistas de viajes sin pernoctación contribuyan igualmente a la financiación de dichos servicios públicos que disfrutan al igual que los residentes.

CAPÍTULO 1

HACIA UNA NECESARIA REFORMA DE LA TRIBUTACIÓN LOCAL

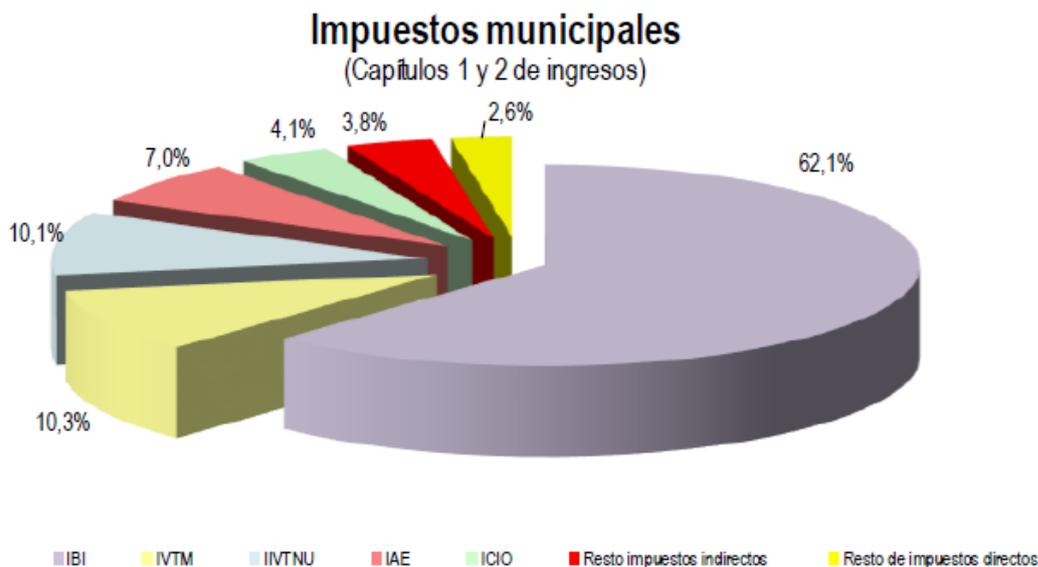
1. PLANTEAMIENTO

De acuerdo con los datos extraídos del último informe “Haciendas Locales en cifras 2020”, elaborado por la Secretaría General de Hacienda Autónoma y Local podemos comprobar cómo los ingresos derivados del IBI (con casi el 28 por 100) y las transferencias corrientes de la Administración General del Estado (con casi el 23 por 100) son los recursos que tienen más peso del conjunto de ingresos que reciben los Ayuntamientos para su financiación.

CONCEPTOS DE INGRESOS	Importe (miles de €)	% sobre TOTAL INGRESOS	% sobre TOTAL INGRESOS NO FINANCIEROS
IBI	14.446.887	26,81%	27,56%
IVTM	2.395.622	4,45%	4,57%
IIVTNU	2.352.857	4,37%	4,49%
IAE	1.632.934	3,03%	3,12%
Resto Imp. Directos	609.940	1,13%	1,16%
ICIO	943.652	1,75%	1,80%
Resto Imp. Indirectos	874.406	1,62%	1,67%
Tasas	5.123.086	9,51%	9,77%
Precios públicos	433.648	0,80%	0,83%
Resto Capítulo 3	1.811.730	3,36%	3,46%
Ingresos Patrimoniales (Cap. 5 y 6)	1.001.613	1,86%	1,91%
Transferencias corrientes de la AGE	11.941.381	22,16%	22,78%
Transferencias corrientes de las CC. AA.	4.372.143	8,11%	8,34%
Transferencias corrientes de las Diputaciones	2.331.476	4,33%	4,45%
Transferencias corrientes otros sectores	257.362	0,48%	0,49%
Transferencias de capital	1.885.108	3,49%	3,60%
INGRESOS NO FINANCIEROS	52.413.844	97,26%	100,00%
Ingresos Financieros (cap. 8 y 9)	1.474.793	2,74%	
TOTAL INGRESOS	53.888.638	100,00%	

Fuente: Haciendas Locales en cifras 2020 (último informe publicado hasta la fecha).

Por otro lado, debe resaltarse el peso recaudatorio tan importante que tiene el IBI entre todas las figuras impositivas, teniendo una dependencia especialmente importante al representar un 62 por 100 en relación con el conjunto de impuestos:



Fuente: *Haciendas Locales en cifras 2020* (último informe publicado hasta la fecha).

Debe reconocerse que tradicionalmente el IBI siempre ha sido el impuesto por antonomasia que contribuye más a la recaudación entre toda la cesta de impuestos (en torno a un 50 por 100) seguido del IVTM (11 por 100), y del ICIO (15 por 100). Con la llegada de la recesión económica y el “desplome” del precio de los inmuebles con el “estallido” de la burbuja inmobiliaria, el peso del ICIO (que grava como es sabido la actividad constructora) ha ido descendiendo de forma significativa (hasta el 4 por 100), pronunciándose más la diferencia entre el IBI (62.10 por 100) hasta el segundo de los tributos tradicionales con mayor dependencia (IVTM que se mantiene con un 10,30 por 100), y ya se separa de forma considerable del tercero (IAE) que desde el hundimiento de la recaudación del ICIO se mantiene de forma estable en un 7 por 100 de la entrada total de ingresos por impuestos. Aunque la tabla recogida *supra* solo distingue entre figuras “impositivas”, debe también subrayarse la importancia que ha adquirido desde hace años las tasas donde los Ayuntamientos han encontrado un caladero de recursos de gran interés recaudatorio configurándose como señalaremos más adelante como una importante entrada de ingresos que compense la pérdida sistemática de recursos procedentes de todos aquellos tributos que gravitan sobre el sector inmobiliario ante el descenso considerable de transmisiones patrimoniales de estos últimos años (IITVNU). Así se han creado distintas tasas sobre la ocupación del dominio público (v.gr. tasas sobre el tendido eléctrico, sobre los gaseoductos, o sobre la telefonía móvil, sobre cajeros automáticos, vados, etc.) conformándose como una fuente regular y estable de ingresos.

La actual configuración impositiva regulada en la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, LRHL) atesora una antigüedad de más de treinta años, y nótese que los últimos cambios normativos globales experimentados en el citado cuerpo normativo datan de hace veinte años con ocasión de la promulgación de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma parcial de la LRHL.

Nótese que la España de finales de los años 80 cuando se aprobó la actual LRHL no es la misma que la que tenemos actualmente por lo que los cambios normativos se nos antojan necesarios para adaptarse a la nueva situación económica y jurídica de un país que camina hacia el cuarto de siglo y que se enfrenta al cumplimiento de determinados compromisos como son los derivados de la “agenda 2030”⁴.

Así se señala en el informe de la Agenda 2030 que el sistema energético español tiene una gran dependencia de las denominadas energías fósiles por lo que “existen poderosas razones no sólo climáticas sino de seguridad energética y balanza exterior para reconducir esa dependencia, hacia un sistema energético más eficiente y basado en energías renovables, recursos (viento, sol, biomasa e hidráulica) ampliamente disponibles en nuestro territorio”⁵.

Así mismo, en relación con la contaminación de residuos sólidos también el Plan de acción se manifiesta aludiendo a que “España es muy vulnerable al cambio climático y por ello debe trabajar en la mitigación de los riesgos y en la adaptación a aquél. Las prioridades de actuación en esta materia pasan por reducir el impacto ambiental negativo de las ciudades, atendiendo especialmente a la calidad del aire y a la gestión de residuos, reducir los efectos negativos derivados de los desastres, tanto en términos de daños materiales como humanos, con especial atención a poblaciones vulnerables, y proteger el patrimonio cultural y natural”.

Además, la FEMP ha de ostentar un papel protagonista en este contexto erigiéndose como “entidad palanca para el impulso de la agenda 2030”⁶.

2. APUESTA POR UN NUEVO MODELO DE FINANCIACIÓN DE LOS AYUNTAMIENTOS QUE REVITALICE LA AUTONOMÍA LOCAL QUE PROCLAMA EL ART. 140 CE

El art. 140 de Nuestra Carta Magna es meridianamente clara cuando prescribe que la Constitución garantizará la *autonomía* de los municipios⁷. Por su parte, el art. 142 del mismo cuerpo legal

⁴ Vid. el siguiente enlace sobre el plan de acción para la implementación de la agenda 2030:

PlanAccion_implementation_Agenda2030.pdf (transparencia.gob.es)

⁵ Vid. *Ibidem*, pág. 37

⁶ Vid. *Ibidem*, pág. 121.

⁷ Este artículo puede completarse con el art. 149.1.14^a del mismo Texto Fundamental por la que se establece competencia en exclusiva al Estado para la “Hacienda General”, por lo que la materia local puede ser regulada dentro de sus competencias por los Ayuntamientos en base a sus singularidades. En esta línea puede contextualizarse la redacción de la DA 4^a de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) nominada “Normas relativas a las Haciendas Locales” cuando establece en su apartado 3^o que “las entidades locales, dentro del ámbito de sus competencias, podrán desarrollar lo dispuesto en esta Ley mediante la aprobación de las correspondientes ordenanzas fiscales”.

proclama la “suficiencia financiera de las Haciendas Locales en los siguientes términos al afirmar que “las Haciendas Locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participaciones en los del Estado y de las Comunidades Autónomas”⁸.

Entendemos que en base a estos postulados constitucionales, el Estado tendría que conceder mayores cuotas de autonomía estableciendo una descentralización financiera más intensa en la línea de lo que esta Administración Central ha ido cediendo con el paso de los años en favor de las Comunidades Autónomas, máxime por cuanto no debe perderse de vista que el art. 133.2 de Nuestra Constitución parece situar en el mismo nivel competencial a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales (“Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo a la Constitución y a las leyes”)⁹.

Es cierto que desde un punto de vista de competencia constitucional no se encuentran en un mismo plano las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales por cuanto las primeras gozan del instrumento normativo de la ley para poder regular por sí mismas sus propias fuentes de ingresos, a diferencia de las segundas que dependen en gran parte de la generosidad del Estado (o en su caso, de las Comunidades Autónomas estableciendo por ejemplo recargos sobre impuestos creados por éstas como así ha sucedido como veremos en estos últimos años con determinados tributos ambientales) en orden a dotar de contenido sustancial dicho precepto para evitar que se quede en una simple declaraciones de intenciones¹⁰.

Con este fin, abogamos para que el Estado se emplee al máximo en un futuro estableciendo con generosidad distintas vías de financiación con objeto de que los Ayuntamientos puedan decidir de acuerdo a su autonomía local cuál de éstas son las más adecuadas de acuerdo a la idiosincrasia particular de cada municipio¹¹.

⁸ Precisamente el Profesor CALVO ORTEGA, sostiene en relación con el art. 142 CE que “este precepto, no sólo establece la suficiencia financiera sino, además, obtenida a través, fundamentalmente de tributos propios. Se trata de una declaración de la mayor importancia que obliga al legislador ordinario a crear y mantener un sistema tributario que cumpla esta exigencia, sin que pueda ser suplida por otro tipo de ingresos (patrimoniales o participación en los ingresos del Estado), que no podrán tener carácter principal en términos cuantitativos”; *cfr.* R. CALVO ORTEGA, *La reforma de la Hacienda Municipal*, Cuadernos Civitas, Thomson Reuters, Madrid, 2010, pág. 27.

⁹ Con cierta ironía J. I. RUBIO URQUÍA apunta con su buena pluma que pese a esta disposición constitucional, el Estado mantuvo “en el ámbito de su propio sistema tributario la mayor parte de la materia imponible susceptible de ser gravada significativamente; y lo poco que entregó de ese espacio tributario se lo entregó a las Comunidades Autónomas por medio del régimen de cesión de tributos del Estado a dichos Entes, atribuyéndoles el rendimiento de determinados impuestos estatales. De esta forma -concluye el autor con gran acierto- a las Entidades Locales sólo les quedó el espacio tributario que habían venido ocupando tradicionalmente”, *cfr.* “Los tributos locales treinta años después”, *Revista Tributos Locales*, nº 97, 2010, págs. 14 y 15.

¹⁰ Sostiene S. AGUADO MANZANARES cómo sigue pendiente una histórica reivindicación del municipalismo en pro de una descentralización en favor de los municipios a diferencia de la ya existente en beneficio de las Comunidades Autónomas; *cfr.* “La financiación local en España. Especial referencia a la plusvalía municipal”, en la obra colectiva dirigida por Aguado Manzanares y Cámara Barroso, CEF, 2019.

¹¹ Esto explica que el Estado originariamente a través de la promulgación de la LRHL estableciera en su momento un elenco de impuestos obligatorios y otros potestativos (art. 59 LRHL) y así mismo, en los distintos impuestos también

En el estudio que iniciamos trataremos de abordar aquellos aspectos de la tributación local que requieren de una revisión profunda a fin de avanzar en el necesario a la vez que equitativo empoderamiento de las Haciendas Locales en base a los principios constitucionales de autonomía y suficiencia financiera local que cimientan esta relación jurídica de la Administración Central con los municipios.

3. LAS REFERENCIAS A LA IMPOSICIÓN LOCAL CONTENIDAS EN EL LIBRO BLANCO DE LA REFORMA TRIBUTARIA

Con fecha de 12 de abril de 2021 se creó por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda, el Comité de personas expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la reforma tributaria, teniendo como *leitmotiv* analizar el sistema tributario en su conjunto permitiendo su modernización y adaptación al contexto actual.

La profundidad del estudio es plausible, sin embargo, se echa de menos un capítulo independiente proponiendo medidas de calado en el sistema tributario local, más allá de las que existen con gran interés relativas a la ambientalización de los impuestos que gravan la circulación de vehículos a motor.

En este original trataremos de apuntar distintas propuestas individualizadas para cada una de las distintas figuras tributarias que integran el compacto sistema local vigorizando la proclamación constitucional de autonomía y suficiencia financiera de nuestros municipios.

disfruten de la facultad de articular determinadas bonificaciones que la Ley configura como “potestativas” (arts. 74, 88.2, 95.6, 103.2, y 108.4º, 5º y 6º LRHL para que cada municipio decida libremente si son o no implementadas en su demarcación territorial).

CAPÍTULO 2

PROPUESTAS DE MEJORA DEL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

1. PLANTEAMIENTO

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) tiene una posición clave en nuestro ordenamiento tributario por cuanto no solo se erige en la figura impositiva de mayor recaudación para las Haciendas Locales, sino que además, cumple una función capital de índole censal y de control del sistema tributario en su conjunto.

2. ARGUMENTOS QUE DESACONSEJAN LA “PERSONALIZACIÓN” DE ESTE IMPUESTO REAL

Con vistas a una futura reforma, se ha abierto una discusión sobre si dicho impuesto podría “individualizarse” introduciendo mecanismos de corrección en función de las circunstancias personales y familiares de los titulares patrimoniales.

Esta cuestión precisamente dio lugar a un enriquecedor debate en la comisión de expertos para la reforma de la financiación local del año 2017, generándose dos tipos de opinión contrapuestas.

Por un lado, se erigió una posición mayoritaria que no era partidaria de introducir dichos elementos en este tributo real, por cuanto entendía que produciría diferencias sustanciales en la carga tributaria entre municipios, generando además distorsiones de naturaleza fiscal en las decisiones económicas y personales, lo que comprometería la recaudación del tributo al dificultarse su gestión, liquidación y control.

Por otro lado, existía una posición minoritaria que defendía el papel de los tributos como instrumentos de política económica de acuerdo al art. 2 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT). Así las cosas, se aboga por una implementación de elementos de corrección (beneficios fiscales y recargos) como instrumentos de modulación de la capacidad económica de los titulares de inmuebles. En particular, se ha defendido la implementación de incentivos fiscales en este tributo dirigidos a la protección al medio ambiente (art. 45 CE), al enriquecimiento del patrimonio histórico, cultural y artístico de los pueblos (art. 46 CE), al acceso a la vivienda (art. 47 CE), o a las políticas de integración de las personas con discapacidad (art. 49 CE)¹².

En nuestra opinión, no somos partidarios de la implementación de elementos de personalización y graduación de la alícuota del tributo en base a la capacidad económica potencial del obligado tributario, por cuanto generaría distorsiones en la configuración de este impuesto de naturaleza real. Además, descartamos el empleo de este tributo como instrumento de política social pues ya existe la alternativa de introducir subvenciones directas vía gasto público para cumplir con estos

¹² Vid. Informe de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local, IEF, Madrid, 2017, pág. 27.

finés de ordenación. Así las cosas, descartamos la graduación de tipos de gravamen en función de la capacidad económica del titular catastral. En primer lugar, porque nos encontramos ante un impuesto real (no personal). Además, no debe olvidarse que la base imponible al gravitar sobre el valor catastral, ya soporta un mayor gravamen aquél que es titular de un bien inmueble con un valor catastral más elevado. Por último, generaría distorsiones en aquellos casos en que los inmuebles estén arrendados, al tratarse de una información que generalmente no obra en los Ayuntamientos por lo que requiere de una coordinación absoluta con las distintas Administraciones territoriales¹³.

3. REFORMULACIÓN DEL VALOR CATASTRAL

De acuerdo al principio de capacidad económica, entendemos que el criterio para someter a gravamen aquellos tributos cuyo objeto fin sean bienes inmuebles podría gravitar sobre la clasificación clásica de valor de “intercambio”, y valor de “uso”¹⁴.

Así las cosas, podría seguirse un doble criterio de valoración:

- Por un lado, en aquellos tributos de devengo instantáneo que gravan el valor de mercado con ocasión de una transacción económica (v.gr. *Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana*, pero también otros tributos extramuros de la tributación local como son el ISD, ó TPO, así como el valor de enajenación a efectos de determinar la ganancia ó pérdida de patrimonio en IRPF), la base imponible debería estar conformada por el actual “valor de referencia” que tiene actualmente una vocación natural de reflejar el “valor de mercado” del bien inmueble¹⁵.
- Por otro lado, en aquellos impuestos periódicos que tengan un destino de “uso” prolongado en el tiempo (v.gr. *IBI*) debería conformarse por el “valor de disfrute” que podría configurarse por una fórmula *forfetaria* en base a un tanto por ciento del mismo “valor de referencia”. En orden a determinar el *quantum* del hecho imponible podría ser útil el porcentaje lineal mínimo que regula el art. 12 de la LIS para calcular el importe de amortización desaccelarada de los

¹³ Nótese que no todos los Ayuntamientos cuentan con un Instituto o Agencia públicos de vivienda (v.gr. a nivel de IVIMA en la Comunidad de Madrid) por lo que los medios técnicos para el control de las situaciones de arrendamientos gravitan por la información que le pueda dar directamente la Consejería de Hacienda de dicha Comunidad Autónoma, o en la esfera estatal a través de la AEAT mediante los modelos de autoliquidación de IRPF (100), o del IS e IRNR (modelo 200).

¹⁴ Sobre el particular, *vid.* K, TIPKE, *Steuerrechtsordnung*, Köln, Verlag, Dr. Otto Schmidt, vol. II, 1993, pág. 851. El propio Tribunal Supremo en Sentencia de 19 de junio de 2018 (RC. 1670/2017), ha reconocido que no debe aplicarse para las distintas figuras tributarias siempre el mismo valor, sino que puede variar en función de su propia configuración legal.

¹⁵ Aunque es cierto que el apartado primero de la DF tercera de la LCI prescribe que “la Dirección General del Catastro determinará de forma objetiva y *con el límite del valor de mercado*, a partir de los datos obrantes en el Catastro, el valor de referencia, resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las compraventas inmobiliarias efectuadas” (la cursiva es nuestra), cabe entender que dicho criterio de valoración tiene vocación de acercarse lo más posible (aunque eso sí, sin que pueda exceder) al valor de mercado.

inmuebles (1 por 100)¹⁶. Nótese que el principio de seguridad jurídica reclama que la base imponible de los distintos tributos sea predecible en beneficio de los operadores económicos y así reducir las altas cuotas de litigiosidad en este ámbito.

Nótese que actualmente la Dirección General del Catastro adscrita al Ministerio de Hacienda y Función Pública tiene competencia para elaborar dos tipos de valores: el “valor catastral” y el “valor de referencia” de conformidad con el art. 27 y DF tercera del RDL. 1/2004, que regula la Ley del Catastro Inmobiliario (en adelante, LCI) respectivamente. Hasta la fecha, el segundo no ha tenido relevancia práctica en la imposición municipal, pero sí el primero que se ha empleado para determinar la base imponible del IBI, del IIVTNU, o de determinadas tasas por ocupación de dominio público. En aras de reforzar el principio de seguridad jurídica por la tendencia práctica de los Ayuntamientos de petrificar el valor catastral (nótese que pueden permanecer inalterados hasta un plazo máximo de diez años ex art. 28.3.a) LCI) y el carácter cuasi “inatacable” de la ponencia de valores para los administrados¹⁷, aconsejamos que dicho valor catastral pudiera convertirse en un futuro en un tanto por ciento del valor de referencia¹⁸.

¹⁶ Transcribimos parcialmente la tabla de amortizaciones del art. 12 LIS a fin de cuantificar lo que podría ser el “valor de uso” de los inmuebles:

TIPO DE ELEMENTO	PORCENTAJE LINEAL MÍNIMO DE AMORTIZACIÓN
Obra civil	1%

¹⁷ Nótese que la ponencia de valores se determina a través una fórmula ciertamente compleja regulada a través de unas normas técnicas de valoración aprobadas por el Decreto 1020/1993, de 25 de junio. En particular, el valor catastral se halla a través de la siguiente fórmula matemática:

$$VC: 1,40 (Vc + Vr) FL \times RM$$

Dichas siglas se corresponden con los siguientes elementos:

- VC: Valor catastral
- 1,40: Coeficiente que fija los gastos de producción y beneficios
- Vc: Valor de la construcción
- Vr: Valor de repercusión del suelo
- FI: Factor de localización:
- RM. Referencia al mercado – (0,5).

¹⁸ No parece ser hasta la fecha la intención del Ministerio de Hacienda y Función Pública que en la comparecencia de 18 de abril de 2018 de la Secretaría de Financiación Autonómica y Local con objeto de informar sobre los Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados nº 491, págs. 48 y 49) puso de manifiesto que la incorporación del valor de referencia a través de la citada Ley de Presupuestos no supone un cambio en la determinación del valor catastral, señalando que los valores catastrales en el IBI se van a seguir determinando mediante ponencias, diferenciando el nuevo “valor de referencia”, que vendría a ser un “valor de mercado anual”, frente al tradicional “valor catastral” que no varía.

4. AMBIENTALIZACIÓN DEL IMPUESTO

Actualmente el art. 74.5 TR. LRHL establece una bonificación de carácter potestativo cuyo límite máximo es el 50 por ciento de la cuota íntegra del impuesto.

Fue introducida por el Real Decreto-Ley 2/2003, de 25 de abril, y en su art. 14, estaba restringida a inmuebles destinados a viviendas. En la actualidad, y según la redacción del art. 74.5 de LA LRHL, se amplía a todos los bienes inmuebles que cumplan las siguientes condiciones en las instalaciones de sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico:

- Deben contar con instalaciones de sistemas de aprovechamiento de energía solar, que pueden ser de dos clases:
 1. *Térmica*, aprovechamiento de la energía solar mediante colectores que calienten el agua. Nótese que estas instalaciones deberán estar homologadas mediante certificado expedido por la Administración competente. La homologación está regulada por el Real Decreto 891/1980, de 14 de abril, y la Orden del Ministerio de Industria y Energía, de 28 de Julio de 1980 (RCL 1980, 1862).
 2. *Eléctrica*, se aprovecha la energía solar para la producción de electricidad, no requiriendo estos sistemas de la correspondiente homologación.
- En la anterior redacción del art. 75.5 de la Ley 39/1988 se condicionaba el derecho a la bonificación a que esta energía se utilizara para el autoconsumo. En la redacción del art. 74.5 de la LRHL ha desaparecido el término autoconsumo, por lo que debe entenderse que independientemente del propio consumo dicha energía puede ser utilizada para otros fines.

Así mismo, adviértase que se trata de una bonificación que tiene carácter rogado y debe ser solicitada por el sujeto pasivo, pues los Ayuntamientos no pueden concederla si los interesados no han puesto en conocimiento de aquéllos, con carácter previo, que los inmuebles cumplen los requisitos exigidos para su aplicación.

Pues bien, con el fin de dar cumplimiento al art. 2.1 *in fine* LGT que permite establecer tributos con fines de política económica, entendemos que debería ambientalizarse aún más el IBI transformando la bonificación potestativa actual en una bonificación obligatoria sobre aquellos inmuebles que tengan instalados sistemas para el aprovechamiento de energías renovables.

Entendemos que el Estado y las Comunidades Autónomas (donde esta última tiene competencia en materia de vivienda ex art. 148.1.3ª CE) deberían compensar a los Ayuntamientos por este incentivo fiscal (en la misma línea que lo establece la DA 10ª en relación al IAE) para evitar que la pérdida de recaudación por dicho incentivo descansa únicamente en el municipio¹⁹.

¹⁹ Algunos autores han propuesto con buen criterio el establecimiento de un impuesto estatal sobre bienes inmuebles con emisiones de CO2 cuyo sujeto pasivo sería toda persona física o jurídica titular del derecho real de propiedad, la determinación de la base imponible se fijaría en atención a las emisiones potenciales de CO2 de las viviendas de conformidad con el certificado de eficiencia energética que regula el RD. 390/2021, de 1 de junio, y la tarifa sería gradual en función de la etiqueta energética del inmueble de tal forma que su gravamen incidirá en base a la mayor o menor

5. ESTABLECIMIENTO DE UN NUEVO IMPUESTO POTESTATIVO SOBRE INMUEBLES RESIDENCIALES DESOCUPADOS

La Ley 51/2002, de reforma parcial de la LRHL, habilitó a través del art. 72.4 *in fine*, la posibilidad de que los Ayuntamientos pudieran establecer un recargo hasta el 50 por 100 de la cuota líquida del impuesto sobre inmuebles residenciales que se encuentren desocupados en las condiciones que se determinasen reglamentariamente²⁰.

Sin embargo, esta regulación inicial no fue acompañada con el preceptivo desarrollo reglamentario estatal o autonómico para definir las situaciones de “desocupación”, lo que llevó a distintos Tribunales Superiores de Justicia de Comunidades Autónomas a anular aquellos recargos que habían sido aprobados únicamente a través de una ordenanza municipal por apreciar un exceso reglamentario (*vid.* las SSTSJ de Andalucía de 14 de enero de 2010 -134/2018- y 4 de mayo de 2015; así como de Cataluña de 22 de julio de 2011 -535/2011-; y de Asturias de 16 de febrero de 2015 -93/2015-)²¹.

Para corregir esta situación de ausencia de habilitación, el Decreto Ley 7/2019, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler, reguló esta cuestión permitiendo que cada Comunidad Autónoma pudiera concretar el plazo mínimo que requiere de desocupación para su exigencia.

Más recientemente, la DF 3ª de la Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda, ha modificado de nuevo el art. 72.4 del TR. LRHL incrementando el recargo en función del número de inmuebles y del tiempo de desocupación. Así las cosas, la nueva redacción establece los siguientes recargos:

- Del 50 por 100 de la cuota líquida para inmuebles de uso residencial siempre que se encuentren “desocupados con carácter permanente”, entendiéndose que concurre dicha circunstancia cuando se trate de un inmueble cuyo titular tenga cuatro o más inmuebles de

eficiencia energética del inmueble; *cfr.* A. DE LA CUEVA GARCÍA y B. GARCÍA CARRETERO, “Diseño de un nuevo impuesto sobre las emisiones de CO2 de los bienes inmuebles”, *Documento de trabajo*, 3/2023, págs. 217 y ss.

²⁰ Sobre el particular, pueden consultarse los trabajos de J. E. VARONA ALABERN, “El sedicente recargo del IBI sobre las viviendas desocupadas con carácter permanente”, *Quincena Fiscal*, 18, 2020; M. ALONSO GIL, “La anómala tributación de la vivienda vacía: especial referencia a las medidas de gravamen en el ámbito local”, *Revista Tributos Locales*, nº 132, 2017, págs. 37 y ss.; FERNANDEZ JUNQUERA, M, “Divergencias jurisprudenciales relativas al recargo sobre determinadas viviendas en el IBI”, *Revista Tributos locales*, núm. 120, 2015, págs. 13 y ss.; GALAPERO FLORES, R. “El recargo en el IBI sobre las viviendas desocupadas”, *Revista Tributos Locales*, nº 128, 2019; NAVARRO GARCÍA, A.: «Medidas fiscales para garantizar el derecho de acceso a la vivienda: el recargo del IBI y otras medidas tributarias sobre las viviendas desocupadas», *Revista Tributos locales*, nº 123, 2016; y CHAMORRO GONZÁLEZ J. M., “El recargo del IBI sobre bienes de uso residencial desocupados con carácter permanente”, *Revista Tributos locales*, nº 120, 2015, págs. 29 y ss.

²¹ Sin embargo, respecto al régimen foral de Gipuzkoa el Tribunal Constitucional a través del Auto 109/2017, de 18 de julio, no admitió la cuestión prejudicial planteada por la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que se cuestionaba si un recargo del 150 por 100 de la cuota líquida del IBI de los Ayuntamientos Gipuzkoanos podía resultar inconstitucional por vulnerar los principios de capacidad económica y de igualdad tributaria, entendiéndose que dicho gravamen al configurarse como un instrumento de política económica al igual que existe para la imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF no resulta contrario a dichos axiomas constitucionales.

uso residencial, y dicha desocupación sea de forma continuada y sin causa justificada, por un plazo superior a dos años.

- Del 100 por 100 de la cuota líquida para inmuebles en las mismas circunstancias cuyo período de desocupación sea superior a tres años, pudiendo modularse en función del período de tiempo de desocupación.
- Así las cosas, se deja discrecionalidad a cada Ayuntamiento para que a partir de los tres años, si lo desea pueda graduar el recargo en función del tiempo de desocupación más o menos larga.
- A su vez, los ayuntamientos podrán aumentar el porcentaje de recargo anterior correspondiente, otros 50 puntos porcentuales adicionales en el caso de que el titular tenga dos o más inmuebles de uso residencial y se encuentren desocupados en el mismo término municipal.
- Quedarán excluidos de dicha aplicación del recargo si la desocupación se deba a alguna de las siguientes causas:

El traslado temporal por razones laborales o de formación, el cambio de domicilio por situación de dependencia o razones de salud o emergencia social, inmuebles destinados a usos de vivienda de segunda residencia con un máximo de cuatro años de desocupación continuada, inmuebles sujetos a actuaciones de obra o rehabilitación, u otras circunstancias que imposibiliten su ocupación efectiva, que la vivienda esté siendo objeto de un litigio o causa pendiente de resolución judicial o administrativa que impida el uso y disposición de la misma o que se trate de inmuebles cuyos titulares, en condiciones de mercado, ofrezcan en venta, con un máximo de un año en esta situación, o en alquiler, con un máximo de seis meses en esta situación.

El recargo, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble en tal fecha, juntamente con el acto administrativo por el que esta se declare. La declaración municipal como inmueble desocupado con carácter permanente exigirá la previa audiencia del sujeto pasivo y la acreditación por el Ayuntamiento de los indicios de desocupación, a regular en dicha ordenanza, dentro de los cuales podrán figurar su no empadronamiento en el municipio del inmueble, o los derivados de consumos de servicios de suministros.

El establecimiento de este recargo puede animar al mercado de compraventa de inmuebles, pero no al de arrendamientos²², que seguirá en nuestra opinión

²² Esto explica que algún autor en aras de dar contenido al art. 43 CE respecto del derecho a una vivienda digna, se decante por proponer un impuesto potestativo a las viviendas desocupadas descartando la regulación del recargo municipal que tanta conflictividad ha generado en estos años; *cfr.* M. ALONSO GIL, "Propuestas de reforma en el IBI", en la obra colectiva *Aspectos de interés para una futura reforma de las Haciendas Locales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pág. 39. Alguna autora sin embargo, critica abiertamente esta medida de gravar los bienes inmuebles desocupados, calificándolo de "calvario fiscal" por cuanto se ha convertido en un "verdadero blanco" para la imposición tributaria

repuntando precios al alza mientras no se acompañe esta medida con otras que favorezcan a los arrendadores (v.gr. bonificaciones en el IBI, así como mayores reducciones de la base imponible en el IRPF por las rentas que perciban)²³.

ejercida por las distintas Administraciones con competencias fiscales, ya sean estatales, autonómicas y locales. A ello hay que añadir que el continuo incremento del gasto por parte de las Administraciones hace que se busquen ingresos de forma desesperada”; cfr. R. GALAPERO FLORES, “El recargo en el IBI sobre las viviendas desocupadas”, *ibidem*, pág.140.

²³ Precisamente, el art. 23.2 LIRPF ha sido también objeto de una nueva redacción a través de la nueva Ley 12/2023, reduciendo la actual reducción del 60 por 100 al 50 por 100, pero incorporando otras de mayor porcentaje (90, 70 ó 60 por 100 respectivamente) para incentivar al arrendador a que arriende inmuebles en zonas de mercado tensionadas con rebajas de más del 5 por 100 en el importe del arrendamiento en relación con el contrato anterior; o para inquilinos con edad comprendida entre 18 y 35 años que arrienden inmuebles en zonas también con precios tensionados, o en actuaciones de rehabilitación:

«2. En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá:

a) En un 90 por ciento cuando se hubiera formalizado por el mismo arrendador un nuevo contrato de arrendamiento sobre una vivienda situada en una zona de mercado residencial tensionado, en el que la renta inicial se hubiera rebajado en más de un 5 por ciento en relación con la última renta del anterior contrato de arrendamiento de la misma vivienda, una vez aplicada, en su caso, la cláusula de actualización anual del contrato anterior.

b) En un 70 por ciento cuando no cumpliéndose los requisitos señalados en la letra a) anterior, se produzca alguna de las circunstancias siguientes:

1.º Que el contribuyente hubiera alquilado por primera vez la vivienda, siempre que ésta se encuentre situada en una zona de mercado residencial tensionado y el arrendatario tenga una edad comprendida entre 18 y 35 años. Cuando existan varios arrendatarios de una misma vivienda, esta reducción se aplicará sobre la parte del rendimiento neto que proporcionalmente corresponda a los arrendatarios que cumplan los requisitos previstos en esta letra.

2.º Cuando el arrendatario sea una Administración Pública o entidad sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que destine la vivienda al alquiler social con una renta mensual inferior a la establecida en el programa de ayudas al alquiler del plan estatal de vivienda, o al alojamiento de personas en situación de vulnerabilidad económica a que se refiere la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el ingreso mínimo vital, o cuando la vivienda esté acogida a algún programa público de vivienda o calificación en virtud del cual la Administración competente establezca una limitación en la renta del alquiler.

c) En un 60 por ciento cuando, no cumpliéndose los requisitos de las letras anteriores, la vivienda hubiera sido objeto de una actuación de rehabilitación en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 41 del Reglamento del Impuesto que hubiera finalizado en los dos años anteriores a la fecha de la celebración del contrato de arrendamiento.

d) En un 50 por ciento, en cualquier otro caso.

Los requisitos señalados deberán cumplirse en el momento de celebrar el contrato de arrendamiento, siendo la reducción aplicable mientras se sigan cumpliendo los mismos. Estas reducciones sólo resultarán aplicables sobre los rendimientos netos positivos que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos. En ningún caso resultarán de aplicación las reducciones respecto de la parte de los rendimientos netos positivos derivada de ingresos no incluidos o de gastos indebidamente deducidos en la autoliquidación del contribuyente y que se regularicen en alguno de los procedimientos citados en el párrafo anterior, incluso cuando esas circunstancias hayan sido declaradas o aceptadas por el contribuyente durante la tramitación del procedimiento. Tampoco resultarán de aplicación las reducciones en relación con aquellos contratos de arrendamiento que incumplan lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 17 de la Ley de Arrendamientos Urbanos. Las zonas de mercado residencial tensionado a las que podrá resultar de aplicación lo previsto en este apartado serán las recogidas en la resolución que, de acuerdo con lo dispuesto en la legislación estatal en materia de vivienda, apruebe el Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda urbana.»

En nuestra opinión, la reforma de la LRHL podría además habilitar a los Ayuntamientos para que puedan establecer un impuesto potestativo sobre las viviendas vacías quedando a la competencia de cada Corporación Local si lo impone o no a sus ciudadanos²⁴.

6. RECARGO SOBRE AREAS DE PROMOCIÓN ECONÓMICA URBANA

Con el fin de financiar estas áreas económicas, consideramos que los sujetos beneficiarios podrían quedar sujetos a la aplicación de un recargo en la cuota íntegra por cuanto sus titulares además de ver cómo se revaloriza el valor de sus inmuebles, podrán también beneficiarse de determinados servicios que se prestan en estas zonas comerciales.

Otra alternativa gravitaría por el establecimiento de una contribución especial al objeto de financiar hasta el 90 por 100 de las obras con el fin de facilitar la construcción de dichas áreas comerciales que sin duda revitalizarán dicha zona.

²⁴ En Francia, el art. 232 del *Code général des Impôts* impone obligatoriamente a determinados municipios donde existen zonas tensionadas entre la oferta y la demanda, el denominado “*Taxe sur les logements vacants*” (impuesto sobre las viviendas vacías), y siempre que no hayan sido ocupadas más de 90 días consecutivos al año. Por su parte, en Portugal se establecen tipos incrementados sobre aquellos inmuebles vacíos por más de dos años (art. 112-B del *Código do Imposto Municipal sobre Imóveis*).

CAPÍTULO 3

PROPUESTAS DE MEJORA DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

El Impuesto sobre actividades económicas (en adelante, IAE) nace con ocasión de la aprobación de la LRHL de 1988 fruto de la refundición de las antiguas Licencias Fiscales de Actividades Comerciales e Industriales y de Profesionales y Artistas, del Impuesto sobre Radicación, del Impuesto sobre la Publicidad y del Impuesto sobre Gastos Suntuarios, que quedaron a partir de la entrada en vigor de dicha Ley derogadas con excepción de la modalidad de aprovechamientos de caza y pesca²⁵.

Hasta la reforma operada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, el IAE constituía una importante fuente de ingresos para los Ayuntamientos. Sin embargo, a partir del 1 de enero de 2003, la recaudación de dicho tributo tras la exención para todas las personas físicas y para aquellas personas jurídicas con una cifra de negocio inferior a un millón de euros, quedó sensiblemente mermada.

La comisión de personas expertas en el Libro Blanco sobre la reforma del Sistema Tributario de 2022 ha recomendado la supresión de dicho tributo justificándolo entre otros motivos por su diseño arcaico o por su excesiva incidencia en las decisiones de localización e inversión de las entidades. Según la comisión, “buena parte de estas deficiencias se deben a que el IAE es un impuesto indiciario, con una estructura anacrónica y unos indicadores y módulos arcaicos que pretenden aproximar el beneficio medio presunto de una actividad económica. Por ese motivo, el tributo no se adecúa a un impuesto moderno basado en los principios de eficiencia y la capacidad de pago”²⁶.

Frente a dicha legítima posición, sin embargo, nosotros valoramos de forma muy positiva la pervivencia del impuesto reivindicando su importante función censal para el control de las actividades económicas y su sujeción en paralelo a las distintas figuras de nuestro sistema tributario (tasas locales por ocupación del dominio público, e impuestos estatales sobre la renta principalmente).

Ahora bien, la actual exención en el IAE sobre las personas físicas no se justifica en base al principio de capacidad económica como medida de igualdad, además de que produce una quiebra en la neutralidad del impuesto favoreciendo a las personas físicas frente a aquellas entidades jurídicas que con un mismo volumen de negocio que ejercen sin embargo la misma actividad.

²⁵ Sobre el particular, puede consultarse las monografías de ANÍBARRO PÉREZ, S., *La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas*, Mc Graw Hill, 1997; CAZORLA PRIETO, *Impuesto sobre Actividades Económicas y Deporte*, Aranzadi, 1996. GARCÍA-FRESNEDA GEA, F., *El impuesto sobre actividades económicas: régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma*, Comares, 1996. PÀGES I GALTÉS, J., *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Marcial Pons, 1995. POVEDA BLANCO, F., *El Impuesto sobre Actividades Económicas. Comentarios y análisis práctico*, Ediciones Deusto, 1991; y RUBIO DE URQUIA, J. I., *El Impuesto sobre actividades económicas*, El Consultor de los Ayuntamientos y los Juzgados, 1990.

²⁶ Cfr. *Libro Blanco sobre la reforma Tributaria (2022)*, págs.469-470.

Es cierto que el Tribunal Constitucional ya se pronunció hace ya más de quince años sobre esta cuestión, pero en nuestra opinión, el argumento empleado para inadmitir el recurso de amparo de una entidad jurídica que consideraba que se le estaba discriminando con su sujeción frente a las personas físicas que quedaban exentas resultó ciertamente endeble. En efecto, el ATC 72/2007, de 27 de febrero, no admitió dicho recurso de la entidad jurídica haciendo suyos los argumentos de la Fiscalía General del Estado que defendía su inadmisión pues en caso de estimarle sus pretensiones en ningún caso “la entidad recurrente dejaría de ser sujeto pasivo del IAE, ni tampoco se vería alterada su cuota tributaria”²⁷. Vendría básicamente a incidir en la argumentación de que con dicha denuncia lo que buscaría es perjudicar a aquellas personas físicas que ejercieran una actividad económica pero esta reivindicación no alcanzaría en cualquier caso a liberarle de la carga tributaria.

Ahora bien, el art. 83.1.c) establece una discriminación positiva en favor de todas las personas físicas en detrimento de las personas jurídicas que con una misma cifra de negocio que las primeras quedarían sujetas al impuesto sin que en nuestra opinión exista una fundamentación constitucional que justifique esta diferencia de trato. En la esfera de la UE, son recurrentes los pronunciamientos del TJUE declarando la discriminación por razón de igualdad entre nacionales y residentes de la Unión Europea dejando al Estado miembro libertad para suprimir dicha diferenciación eliminándola, o bien ampliación su aplicación a cualquier persona comunitaria. No entendemos por ello la argumentación del Tribunal Constitucional para inadmitir dicho recurso de amparo, pues una vez declarada por el Alto Tribunal dicha disposición como inconstitucional siempre podría el legislador para el restablecimiento de esta situación al orden constitucional extender la exención hasta el millón de euros también a las personas jurídicas por lo que dicho pronunciamiento del Tribunal Constitución sí podría tener relevancia para la entidad recurrente *ad futurum*.

En esta misma línea, también resulta discutible que se tome como referencia para determinar su sujeción o no al impuesto la cifra de negocio de una entidad pues dependiendo del objeto social de la entidad será más o menos fácil alcanzar dicho límite de 1.000.000 euros, y en consecuencia,

²⁷ Reproducimos por su importancia el argumento empleado por el Tribunal Constitucional para despachar el tema de forma tan controvertida:

“No puede acogerse a la exención otorgada a todas las personas físicas, ya que se trata de una sociedad anónima, ni tampoco a la exención prevista para los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades cuyo importe neto de cifra de negocios sea inferior a un millón de euros, dado que su cifra de negocios supera ese concreto límite legalmente establecido. Pero es que, además, Solema SA. tampoco pretende ser beneficiaria de la misma, sino que lo que pretende es que tal exención sea suprimida y dejen de disfrutar de ella sus actuales beneficiarios. Por consiguiente, la eventual declaración de inconstitucionalidad del referido art. 83.1 c) LHL, ninguna trascendencia tendría respecto de la conformidad o disconformidad a Derecho del acto impugnado, puesto que no ha sido dictado en aplicación del precepto cuestionado.

No resultan convincentes las razones que se dan en el Auto de planteamiento respecto a en qué medida la decisión del proceso depende de la validez de la norma en cuestión, como exige el art. 35.2 LOTC. No bastan para tener por satisfecha tal exigencia las consideraciones que se hacen acerca del interés que la sociedad recurrente pudiera tener en la supresión de la exención, centradas básicamente en que el establecimiento de dicha exención habría provocado el efecto de incrementar su cuota del ejercicio 2003 respecto de la del ejercicio anterior, ya que no existe norma, principio o mecanismo jurídico alguno en virtud del cual la supresión de una exención tributaria pueda o deba determinar minoración alguna en la carga tributaria de los no beneficiados por las exenciones suprimidas”.

estar obligados a tributar por dicho impuesto²⁸. Así, por ejemplo, piénsese en empresas constructoras *versus* empresas de tornillos, dándose la paradoja de que estuvieran sujetas las primeras por haber vendido un único activo pero tener un precio de venta de un millón de euros pero sin embargo, estar en pérdidas por los importantes gastos que ha conllevado su venta, frente a las segundas que han tenido un importante beneficio pero no han superado dicha cifra de negocio por lo que quedan exoneradas del citado impuesto, amén del error de salto que establece el art. 83.1.c) LRHL fijando la cifra de negocios por importe de 1.000.000 € para su sujeción *versus* 9.999.999 € declarando la exención).

Para corregir esta disfunción difícilmente compatible con el principio constitucional de capacidad económica²⁹, entendemos que debería corregirse esta discriminación subjetiva equiparándose a la misma cifra de negocio que opere para la sujeción de las personas jurídicas. Así mismo, proponemos reducir el límite de la exención hasta los 600.000 € de cifra de negocio como medida de eficacia recaudatoria de este impuesto³⁰. Su configuración técnica como “impuesto” en lugar de “tasa” (tributo sinalagmático) refuerza la justificación de los beneficios que se presume percibirá su titular con ocasión del “ejercicio” de la actividad económica. Ahora bien, podría quedar salvado su reproche de inconstitucionalidad (en base a los principios de justicia tributaria anidados en el art. 31 CE) si se revisa el aspecto material del hecho imponible eliminando la referencia actual al “mero ejercicio” (que no es un índice directo de la capacidad económica) permitiéndose deducir el gravamen municipal en la cuota íntegra de los Impuestos sobre la renta (IRPF, IS e IRNR”).

²⁸ En todo caso, el Tribunal Constitucional parece avalar la constitucionalidad del IAE en relación con la configuración controvertida del hecho imponible en base al “mero ejercicio”, por cuanto la capacidad económica sujeta a gravamen no es la renta “real” derivada de la actividad de producción (que tributará en otras figuras, como el impuesto sobre sociedades), sino la renta “potencial” puesta de manifiesto por el ejercicio de una actividad económica, con independencia de sus resultados, pues grava el «mero» ejercicio ” (STC 120/2018, de 31 de octubre, FJ 4 b), afirmando años atrás que “las cuotas tributarias derivadas de aplicar las tarifas del impuesto se exigen en función de esa riqueza potencial que el legislador atribuye al ejercicio de una actividad económica durante un año natural” (STC 122/2012, FJ 6). La constitucionalidad de un tributo en base a elementos de renta “potenciales” y no reales no es original, pues el Alto Tribunal lleva defendiendo dicha posición desde las pioneras SSTC 37/1987 (impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas, 186/1993 (impuesto extremeño sobre dehesas mal aprovechadas), y 295/2006 (el gravamen en IRPF de los bienes inmuebles desocupados).

²⁹ En esta misma línea, ya se manifestó años atrás, E. ARAGONÉS BELTRÁN, E., tras la reforma del IAE denunciando la vulneración del principio de igualdad tributaria; *cfr. ibidem*, págs. 155 y ss. Igualmente S. ANÍBARRO PÉREZ afirmaba que el aspecto más criticable de la reforma del impuesto por la Ley 51/2002, es “que se haya optado por unos criterios a la hora de configurar una exención que afecta a más del noventa por ciento de los sujetos pasivos del IAE que no responden o que no ajustan a la verdadera riqueza de dichos sujetos, lo que vuelve a alejar a este impuesto de los requerimientos del principio constitucional de capacidad contributiva, pero ahora, si cabe, con menor justificación”; *cfr. ibidem*, pág. 96.

³⁰ Este límite estaría en coherencia con el que obliga la LIRPF para determinar la base imponible de empresarios y profesionales en estimación directa normal del ar conformidad con el art. 30.1.2º LIRPF.

En nuestra opinión, y aplicando la doctrina del Tribunal Constitucional al caso que nos ocupa³¹, el IAE podrá resultar constitucional de acuerdo a la capacidad económica absoluta (como fundamento de la imposición) por cuanto grava una riqueza “potencial” (“mero ejercicio”), adoptando características de las “tasas”. Ahora bien, si somos coherentes con su naturaleza propia de “impuesto”, a fin de que también sea respetuosa con la capacidad económica relativa (como criterio, parámetro o medida de la imposición³²), la normativa debería establecer un supuesto de “exención” en aquellos casos en los que el administrado acredite “pérdidas anuales en “su” actividad económica”, salvando así la crítica de que dicho impuesto no debería someter a gravamen a sujetos (aunque sean personas jurídicas) con “beneficios inexistentes” (y con independencia de que sea a partir de una cifra de negocio determinada) a riesgo de tropezar con los principios de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad proclamados en el art. 31 CE³³. Algunos autores precisamente para salvar esta situación abogan por su transformación en un impuesto sobre las actividades económicas contaminantes³⁴. En nuestra opinión, la futura reforma del Impuesto podría servir para que el legislador implementase en las tarifas (actual art. 85 LRHL) una base gradual a través de un coeficiente multiplicador o reductor en función de la incidencia en el medio ambiente de dicha actividad económica. Dicha base reguladora sería concretada ulteriormente por Decreto Legislativo³⁵, lo que permitiría adecuar de forma ágil la actividad de cada sujeto en función del grado de eficiencia y sostenibilidad ambiental. Nótese que actualmente, la Instrucción del IAE aprobada por RDL. 1175/1990, de 28 de septiembre, incorpora un capítulo III (“régimen de cuotas”) que incluye una regla 14ª denominada “elementos tributarios” que podría abrir paso a la inclusión de este coeficiente de eficiencia ambiental de la actividad.

³¹ Vid. entre otras, las SSTC. 26/2017 (FJ 3º), 59/2017 (FJ 3º), 72/2017 (FJ 3º), 126/2019 (FJ 4º), y 182/2021 (FJ 3º), todas relativas al Impuesto sobre el incremento de valor de naturaleza urbana pero que son perfectamente aplicables al IAE.

³² Así, siguiendo la más reciente STC 67/2023, de 6 de junio, la capacidad como medida de imposición requiere que “sobre todo en los impuestos, rija la capacidad económica no solo en la elección de los hechos imposables, sino también en la de los métodos impositivos o medidas técnicas que, partiendo de la realización de esa manifestación de capacidad económica tipificada, conduzcan a la determinación de la cuantía del tributo” (FJ 3º).

³³ Así mismo, M. ALONSO GIL, sugiere el establecimiento de “un mínimo exento en favor de aquellos obligados tributarios con pérdidas o con beneficios reducidos, a fin de no gravar rentas ficticias o inexistentes o que pudieran resultar confiscatorias, y de esta forma aproximar el IAE al principio de capacidad económica”; *cfr.* “Apología contracorriente de un impuesto sobre actividades económicas reformado”, *Revista Tributos Locales*, nº 160, 2023, pág. 112.

³⁴ En efecto, P. M. HERRERA MOLINA y A. TANDAZO RODRÍGUEZ, sostienen “que no existe una justificación «objetiva y razonable» para que el IAE no grave la capacidad económica «real» cuando el beneficio de las sociedades ya se mide de modo directo y se somete a gravamen por el correspondiente impuesto estatal” y que “las tarifas del IAE constituyen el único medio de estimación del tributo (no cabe renunciar a ellas para tributar con arreglo a una estimación directa), y la cuota que de ellas resulta no está en proporción -ni siquiera de modo aproximado- con los beneficios reales”, por lo que para salvar estas críticas podría plantearse como alternativa la posibilidad de transformar el vigente Impuesto sobre Actividades Económicas en un tributo sobre el impacto contaminante de dichas actividades; *cfr.* “¿Deberían establecerse impuestos ambientales de carácter local sobre grandes establecimientos comerciales o sobre otras actividades económicas?”, *Revista Tributos Locales*, nº 159, 2022, págs. 59 y 60.

³⁵ Nótese que el art. 85.1 LRHL establece que las tarifas del impuesto, en las que fijarán las cuotas mínimas, así como la Instrucción para su aplicación, se aprobarán por Decreto Legislativo del Gobierno, que será dictado en virtud de la presente delegación legislativa al amparo de lo dispuesto en el art. 82 de la Constitución.

CAPÍTULO 4

PROPUESTAS DE MEJORA DEL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA

1. REVISIÓN DE LOS PARÁMETROS ACTUALES PARA DETERMINAR LA CUOTA TRIBUTARIA DEL IMPUESTO

El Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (en adelante, IVTM) constituye el segundo de los tributos que mayor recaudación obtienen los Ayuntamientos después del IBI como venimos señalando.

Dicho tributo está diseñado como un impuesto de naturaleza directa, al gravar desde un punto de vista económico, la titularidad de los vehículos de motor aptos para circular por las vías públicas, y con independencia de su uso por el propietario³⁶. En esta línea, su configuración tiene un gran parentesco con el IBI, por cuanto su hecho imponible gravita sobre un presupuesto de hecho objetivo registral de fácil constatación. En el supuesto del IBI, como es sabido, cumple una función capital, la Dirección General del Catastro cuyos datos censales se nutren de la información pública que consta en el Registro de la Propiedad, mientras que en el supuesto del Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, resulta también esencial, la información registral que consta en la Dirección General de Tráfico.

Desde este punto de vista, podría decirse que la naturaleza impositiva constituye una fórmula de simplificación de un tributo, lo que podría haber llevado al legislador a tratar de reconfigurarlo como una tasa, si no fuera por las dificultades técnicas y el coste de gestión que entraña esta alternativa³⁷.

Pese a la claridad de su regulación en la configuración del aspecto material del hecho imponible (“titularidad de un vehículo de motor”) no debe perderse de vista la finalidad extrafiscal intrínseca del Impuesto al pretender el legislador tributario gravar el uso potencial del vehículo lo que exigirá que el Ente Público acometa ciertas inversiones principalmente de seguridad y de mantenimiento de las vías públicas³⁸. En todo caso, desde la perspectiva de nuestra Ley General Tributaria, no

³⁶ Para V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ sus elementos de cuantificación no conducen a un cálculo preciso del beneficio o coste que constituye la utilización de las vías públicas por parte del vehículo gravado, lo que impide que pueda ser caracterizado como tasa. Razones por la que podría ser considerado como una especie de impuesto a tanto alzado; cfr. “¿Cuál es el hecho imponible en el IVTM? Reflexiones a partir de determinados supuestos específicos”, *Tributos Locales*, nº 65, 2004, pág. 78.

³⁷ Cfr. P. CHICO DE LA CÁMARA, “Propuestas para una reforma del Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica”, en la obra colectiva *Hacia una futura reforma de los Tributos Locales*, Monografía nº 4, Regresa, 2018, pág. 68.

³⁸ En esta línea con acierto se pronuncian C. GARCÍA NOVOA, (cfr. “Aproximaciones al objeto de imposición en el impuesto municipal sobre vehículos de tracción mecánica”, *Revista Tributos Locales*, nº 83, 2008), y M^o. J. TRIGUEROS MARTÍN (cfr. *La tributación del automóvil en España*, Comares, 2012, pág. 163), cuando defienden que no puede afirmarse que se trata de una tasa por ocupación o utilización de las vías públicas, pues si así fuera únicamente podría exigirse a quienes

cabe hablar en propiedad de una “tasa”, puesto que no se lleva a cabo una verdadera cuantificación del presupuesto de hecho a partir del gasto público derivado de un uso más o menos intenso. En puridad, la cuota íntegra de este tributo se conforma al menos en aquellos vehículos vinculados con la actividad empresarial a través de elementos indiciarios de la capacidad económica que genera potencialmente para su titular registral (v.gr. capacidad de carga útil de los camiones, número de plazas de los autobuses, potencia fiscal de los tractores).

El principio de capacidad económica que tiene su natural ámbito de aplicación en las figuras de naturaleza impositiva permite graduar la cuota a pagar estableciendo una diferenciación en las tarifas gravándose con mayor intensidad aquellos vehículos de naturaleza suntuaria frente a los vehículos más económicos permitiendo además a los Ayuntamientos graduar la cuota total a pagar en función de las externalidades negativas que produce el uso potencial del vehículo al medio ambiente.

En efecto, la reforma de las Haciendas Locales, a través de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, estableció una nueva redacción al artículo 95.6. apartados a) y b) de la LRHL precisamente para introducir ciertos elementos ambientales en la configuración normativa del Impuesto.

Así las cosas, la vigente LRHL habilita a los Ayuntamientos para que incorporen en sus Ordenanzas fiscales:

- Una bonificación de hasta el 75 por 100 en función de la clase de carburante que consuma el vehículo, en razón de la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente (apartado a); y
- Una bonificación de hasta el 75 por 100 en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente (apartado b).

Por desgracia, los términos tan amplios de esta habilitación legislativa no han producido los efectos deseados llevándose a cabo por determinados Ayuntamientos cierta práctica de “competencia fiscal perniciosa” al introducir en las tarifas del Impuesto determinados “descuentos fiscales” al objeto de atraer a sus demarcaciones municipales el domicilio registral de vehículos que sin embargo, no suelen circular en el ámbito territorial donde están “empadronados”.

Así las cosas, y siguiendo el “valor de uso” podría aprovecharse el coeficiente mínimo que se regula en el art. 12 LIS para la amortización de los elementos de transporte externo para fijar la cuota en un 7,1 % sobre el valor de adquisición del vehículo fijando una bonificación gradual que podría llegar hasta el 75 por 100 de dicha cuota en función de la eficiencia ambiental de éste. Nótese que en esta línea de favorecer la adquisición de vehículos respetuosos con el medio ambiente, recientemente, la Ley 31/2022, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, ha introducido una DA 18ª a la LIS a fin de permitir una amortización acelerada (lo que permitirá

materialmente utilizan con sus vehículos las vías públicas municipales, y no solo nos encontramos ante un tributo que se exige aunque no se circule, sino que también son sujetos pasivos contribuyentes las personas jurídicas que no tienen capacidad material para conducir un vehículo.

duplicara el coeficiente lineal máximo) sobre aquellos vehículos nuevos que empleen energías renovables³⁹.

Téngase presente que los potenciales cambios de la normativa no tienen necesariamente que minorar la recaudación de los Ayuntamientos por cuanto aquellos vehículos más contaminantes han de ser los que contribuyan económicamente a soportar el mayor gravamen, lo que compensaría en paralelo la rebaja fiscal orientada a premiar a aquellos vehículos que son más respetuosos con el medio ambiente, y que serán en consecuencia los principales beneficiarios de la necesaria reforma fiscal verde.

Apoyándonos en el estudio “*Calidad del aire urbano, salud y tráfico rodado*”, elaborado por el Instituto de Ciencias de la Tierra, del Consejo Superior de Investigaciones Científicas (CSIC), entendemos que la posible reforma ecológica debería introducir algún elemento de diferenciación impositiva que desincentivara el uso del diesel, pues este fuel aunque es más eficiente en cuanto al consumo que los vehículos accionados por gasolina emite sin embargo seis veces más partículas microscópicas de monóxido de carbono, óxido de nitrógeno e hidrocarburos no quemados⁴⁰.

³⁹ En particular, dicha DA 18ª LIS reza de la siguiente forma: «las inversiones en vehículos nuevos FCV, FCHV, BEV, REEV o PHEV, según definición del anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, afectos a actividades económicas y que entren en funcionamiento en los períodos impositivos que se inicien en los años 2023, 2024 y 2025, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.»

Los acrónimos citados son las abreviaturas de los términos empleados en inglés:

- FCV: *Fuel cell vehicle* (de células de combustible).
- FCHV: *Fuel cell hybrid vehicle* (híbrido de células de combustible).
- BEV: *Battery electric vehicle* (de baterías).
- REEV: *Extended Range Electric Vehicle* (de autonomía extendida).
- PHEV: *Plug-in hybrid electric vehicle* (híbrido enchufable).

⁴⁰ Precisamente, S. ÁLVAREZ GARCÍA y J. GARCÍA-INES, advierten que en España en los últimos años se ha producido una “dieselización” del parque automovilístico, que debiera corregirse mediante medidas fiscales, ya que si bien es cierto, que el motor diésel es más ecológico que el de gasolina desde el punto de vista de las emisiones de CO₂, debido a su menor combustible sin embargo, emite seis veces más partículas microscópicas”, *cfr.* “El Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica: Implicaciones medioambientales y posibles reformas derivadas de propuestas comunitarias”, *Tributos Locales*, nº 66, 2006, pág. 58.

Esto explica también que la Ordenanza del Ayuntamiento de Madrid haya establecido en su ordenanza con vigencia desde el 1 de enero de 2018 una reforma por la que se concede una bonificación del 75 por 100 para aquellos nuevos vehículos que utilicen gasolina (y no diésel) siempre que se cumplan ciertas condiciones:

Disposición Adicional Primera. “Las referencias a los permisos de circulación a lo largo del articulado de la ordenanza, han de entenderse referidas a las licencias de circulación en el caso de ciclomotores tras la entrada en vigor del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos. Segunda. Los vehículos de clase turismo, camiones, furgones, furgonetas, vehículos mixtos adaptables, autobuses y autocares, que sean matriculados definitivamente durante los ejercicios 2018 y 2019 y dispongan del distintivo ambiental C gozarán, asimismo, de una bonificación en la cuota del impuesto de un 75% durante dos años, a contar desde el período impositivo siguiente al de la matriculación del vehículo, siempre que se cumplan, además, los siguientes requisitos: a) Que se trate de vehículos cuyo combustible sea gasolina. b) Que se haya procedido a la baja definitiva en la Jefatura Provincial de Tráfico, dentro de los seis meses anteriores a la matriculación del vehículo para el que se solicita la

Incluso, en los últimos meses se han empezado a comercializar en el mercado nuevos motores de gasolina de baja cilindrada (denominados ‘downsizing’) que funcionan por inyección directa. Estos pueden llegar a ser hasta 1.000 veces más contaminantes que un motor de gasolina convencional y emiten diez veces más partículas nocivas que un motor diésel de inyección directa tradicional.

Esta nueva filosofía del tributo aconsejaría en nuestra opinión así mismo, suprimir el apartado c) del artículo 95.6 LRHL dado que un tributo pretendidamente ambiental resulta difícilmente conciliable con la aplicación de una bonificación potestativa del 100 por 100 para los vehículos históricos o aquellos que tengan una antigüedad mínima de 25 años que ha de presumirse producen junto a la contaminación acústica una cantidad importante de emisiones de dióxido de carbono a la atmósfera⁴¹.

2. LA VOCACIÓN DEL TRIBUTO DE SOMETER A GRAVAMEN A AQUEL SUJETO QUE OSTENTA LA TITULARIDAD REAL FRENTE AL QUE FORMALMENTE APARECE EN EL REGISTRO DE LA JEFATURA DE TRÁFICO

Frente a la dicción literal del precepto “persona (...) a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación” que podría llevar a pensar que el legislador intencionadamente prescinde de una titularidad real del vehículo, en beneficio de una titularidad formal o registral, nos inclinamos por una revisión del sistema actual permitiendo que en determinados casos el administrado pueda destruir una presunción relativa mediante la prueba en contrario.

Debe reconocerse que la sacralización de la forma frente a las situaciones fácticas genera seguridad jurídica facilitando a su vez las labores de gestión tributaria de los Ayuntamientos, pero a cambio produce situaciones alejadas de la justicia tributaria sobre las que no debe perderse de vista trae causa el tributo.

Así las cosas, esta prevalencia de la forma frente a los hechos preserva a la Administración ante actuaciones tendentes en unos casos a la elusión fiscal, derivada de pactos privados entre particulares (en esta línea, la STSJ del País Vasco de 18 de septiembre de 1995 (JT 1995/1145) consideró sujeto pasivo a la persona a cuyo nombre figuraba inscrito el vehículo en el registro de la Jefatura Provincial de Tráfico, sin que a ello obstase la prueba de la existencia de una transmisión civil que había sido ocultada por el transmitente para evitar los costes de la transmisión de la licencia de autotaxi del vehículo), y en otros, a relaciones internas anómalas entre titulares que resultan ajenos a la coherencia lógica de la gestión del tributo. Esto explica que diversos Tribunales Superiores de Justicia hayan solucionado estas disfunciones que se producen con la gestión práctica del tributo acudiendo al principio de indisponibilidad del crédito tributario (actual artículo 18 LGT). Así, la STSJ de Valencia de 4 de julio de 1998 ha señalado que las

bonificación, de un vehículo sin distintivo ambiental, a nombre del mismo titular, siempre que el domicilio que conste en el permiso de circulación se encuentre en el Municipio de Madrid”.

⁴¹ Es cierto que al configurarse como una bonificación potestativa, numerosos Ayuntamientos solo conceden dicho beneficio fiscal a determinados vehículos históricos, pero no a todos los que tengan una antigüedad de más de veinticinco años (v.gr. Madrid, Barcelona, Valladolid, o Granada).

discrepancias entre el titular que conste en el permiso de circulación y quien ostenta la verdadera titularidad no son oponibles ante la Administración dado que nos encontramos ante una ficción jurídica (JT 1998/1117); y la STSJ de Cantabria de 18 de octubre de 1997 (JT 1997/1236) declara que la obligación de subsanar el desajuste corresponde a los particulares sin que las controversias que puedan surgir al respecto entre éstos puedan ser trasladadas a la Administración gestora.

En consecuencia, frente a una jurisprudencia mayoritaria que defiende la preeminencia de la titularidad registral frente a la real (entre otras, SSTSJ de Asturias de 18 de mayo de 1995 (JT 1995/829); del País Vasco de 18 de septiembre de 1995 (JT 1995/1146); de Cantabria de 25 de abril de 1997 (JT 1997/438), y 14 de marzo de 2000 (JT 2000/467); de Castilla La Mancha de 13 de noviembre de 1997 (JT 1997/1487); de Madrid de 11 de diciembre de 2000 (JUR 2001/175118); de Canarias de 23 de julio de 1998 (JT 1998/1244), y de Castilla- León de 13 de noviembre de 1998 (JT/19981893), existen algunos casos en los que los Tribunales jurisdiccionales apelando a la verdadera realidad de los hechos han reconocido situaciones claras de titularidad real, lo que ha llevado a ignorar la titularidad formal que se recoge en los Registros Públicos. Así, entre otras, las SSTSJ de Asturias de 1 de junio de 2000 (JUR 2000/240883); de Canarias de 17 de julio de 1995 (JT 1995/975), de 22 de abril de 1996 (JT 1996/543) y de 23 de abril de 1997 (JT 1997/975); de Valencia de 26 de mayo de 1993 (JT 1993/731); de Murcia de 3 de abril de 1995 (JT 1995/501); y de Extremadura de 17 de marzo de 1999 (JT 1999/585), sin embargo, defendemos la naturaleza presuntiva de dicha disposición admitiendo la prueba en contrario, a pesar de que esta posibilidad no se refleja expresamente en la redacción del precepto⁴². En primer lugar, porque nos encontramos ante un impuesto directo que grava la titularidad patrimonial de un bien (el vehículo), no una mera inscripción registral que no constituye índice alguno de capacidad económica. Además, a esta conclusión también se podría llegar acudiendo al artículo 108.1 LGT que precisa que “las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba”.

El Libro Blanco para la reforma de las Haciendas Locales del año 2003, en esta misma línea ya defendió como propuesta de *lege ferenda* una modificación de la redacción actual al objeto de dar cobijo expresamente a una presunción *iuris tantum* que permitiera bajo ciertas excepciones titularidades reales y no necesariamente registrales.

Así, entendemos que el ente público debería admitir como prueba en contrario en favor de una titularidad “real” *versus* “formal” (de conformidad con el artículo 32.3 y anexo XIV del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el RD. 2822/1998, de 23 de diciembre), aquellos casos en los que el transmitente (y a la vez, anterior titular) haya cumplido con la obligación de notificar a la Jefatura Provincial de Tráfico en el plazo de diez días desde la transmisión del vehículo acompañando los documentos que acrediten fehacientemente la compraventa. En esta línea, se ha manifestado el TSJ. de Galicia, en sentencia de 27 de febrero de 1998 (JT 1998/480); el de

⁴² La profesora C. BANACLOCHE PALAO comparte también este criterio abogando por una reforma de la normativa vigente que resuelva la importante conflictividad de la materia así como para salvaguardar el principio de capacidad económica; *cfr. El Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica*, Aranzadi, Pamplona, 2013, pág. 107.

Cataluña, en sentencias de 24 de abril de 1997 (JT 1997/653) y 4 de octubre de 2000 (JT 2000/1564), el de Murcia en sentencia de 3 de abril de 1995 (JT 1995/501), así como el de Castilla La Mancha de 12 de febrero de 1999 (JT 1837, 1996), y de Andalucía de 22 de noviembre de 2001. Con buen criterio, este último sostiene que “el incumplimiento de un tercero no puede perjudicar a quien de buena fe cumplió con todo aquello que le era exigible para que el cambio de titularidad se produjera” (Jur 2002, 108591). Y así mismo, la STSJ de Madrid de 15 de diciembre de 2001 reconoce el efecto liberador del pago del tributo al transmitente por extinción de la obligación tributaria aunque no se haya comunicado directamente al Ayuntamiento exactor (JUR 2001, 175160).

Incluso entendemos que, dado que la inscripción de los vehículos en los registros correspondientes no tiene carácter constitutivo, sino declarativo, desde el momento en que la transmisión se comunique oficialmente a la Jefatura de Tráfico (pese a que hayan transcurrido los diez días de plazo a los que hace referencia la norma administrativa) habrá que entender que el anterior titular queda desvinculado de la relación jurídico-tributaria y de las posibles incidencias fiscales que afecten al vehículo⁴³. Así las cosas, si el vendedor notifica a Tráfico la transmisión en el plazo de diez días queda liberado de cualquier tipo de responsabilidad frente al nuevo adquirente del vehículo. Para ello se requiere que aporte fotocopias del DNI de las partes y copia del contrato de compraventa del vehículo⁴⁴.

3. REVISIÓN DE LOS PUNTOS DE CONEXIÓN PARA LUCHAR CONTRA LA “COMPETENCIA FISCAL PERNICIOSA”

Como es sabido, los apartados a) y b) del artículo 95. 6 LRHL establecen una bonificación con incidencia en el medio ambiente al permitir a los Entes Locales establecer una bonificación del 75 por 100 en función de la clase de carburante que consuma el vehículo y en función de las características de los motores de los vehículos.

Sin embargo, con el paso del tiempo, las bonificaciones contempladas en el artículo 95.6 LRHL lejos de cumplir en todos los casos con el fin noble de eficiencia ambiental para el que fueron creadas, han servido para generar una “competencia fiscal perniciosa” por parte de algunos Ayuntamientos introduciendo en sus ordenanzas “rebajas fiscales” con la única finalidad de atraer a sus demarcaciones municipales el domicilio registral de vehículos que sin embargo, no suelen circular en su ámbito territorial⁴⁵. El Informe de la FEMP del año 2008 ya advirtió también de esta

⁴³ En esta línea se ha pronunciado la STSJ. de Extremadura de 31 de mayo de 2001 al afirmar que “desde el instante en que la transmisión es comunicada oficialmente a la Jefatura Provincial de Tráfico, el anterior titular queda desvinculado de las posteriores incidencias fiscales que afecten al vehículo” (JT 2001, 658).

⁴⁴ A esta conclusión también podría llegarse a la luz de las STSJ. de Canarias de 17 de julio de 1995 (JT 1995/975) y de Extremadura de 17 de marzo de 1999 (JT 1999/585).

⁴⁵ Así, por ejemplo, el Ayuntamiento de Alcobendas establece en su artículo 4.2 una bonificación del 70 por 100 durante los siete primeros años sobre las tarifas reguladoras para aquellas titulares de más de 10.000 vehículos de gas, híbridos o eléctricos registrados en el padrón del municipio. Será del 60 por 100 (el primer año), 50 por 100 (el segundo), 40 por 100 (el tercer año), y 25 por 100 (hasta el sexto año) cuando sean titulares de más de 3.500 vehículos y menos de

problemática solicitando cambios en esta materia para eliminar esta especie de “paraísos fiscales” en la legislación doméstica del IVTM⁴⁶.

Por ello, en la línea de lo que defendió la Comisión para la reforma de las Haciendas Locales del año 2017⁴⁷, sería conveniente modificar el actual artículo 97 LRHL señalando que la competencia del tributo corresponda al Ayuntamiento del domicilio fiscal del contribuyente en los términos contemplados en el artículo 48 LGT.

10.000; y por último, del 40 por 100 (el primer año), 30 por 100 (el segundo), 20 por 100 (el tercero), y 10 por 100 (el cuarto año) cuando esté domiciliado el vehículo (y con independencia del tipo de energía que utilice).

⁴⁶ En dicho informe se proponía la inclusión de una cláusula antiabuso consistente en aplicar automáticamente la cuota máxima en los supuestos en los que se aprecie deslocalización; *vid.* VVAA (coordinado por J. Suárez Pandiello), *La financiación local en España: radiografía del presente y propuestas de futuro*, FEMP, 2008, pág. 295. Conforme a un informe privado de la AEA (Automovilistas Europeos Asociados) se establecía un ranking con los municipios más atractivos para la localización de empresas de vehículos de alquiler y de renting, en el que como podrá comprobarse aparece el primero en el ranking: Rozas de Puerto Real en el municipio de Madrid con más de 31 vehículos por habitante:

(Se comparan los datos de matriculaciones con el año anterior)

PROVINCIA	MUNICIPIO	TURISMOS		POBLACION		VEH./HABIT.	
		2022	2021	2022	2021	2022	2021
MADRID	ROZAS DE PUERTO REAL	18.019	28.679	577	31.23		
MADRID	COLMENAR DE ARROYO	38.490	43.780	1.936	19.88		
MADRID	PATONES	10.037	12.619	536	18.73		
CASTELLON	SARRATELLA	1.729	1.596	103	16.79		
ISLAS BALEARES	ESCORCA	3.000	2.701	187	16.04		
BARCELONA	AGUILAR DE SEGARRA	4.324	6.309	287	15.07		
MADRID	VENTURADA	30.849	30.671	2.445	12.62		
MADRID	LA HIRUELA	756	763	75	10.08		
ZARAGOZA	RETASCON	512	362	60	8.53		
MADRID	ROBLEDO DE CHAVELA	38.009	41.050	4.587	8.29		
BARCELONA	RAJADELL	4.328	11.544	545	7.94		
MADRID	NAVACERRADA	20.504	27.968	3.218	6.37		
LAS PALMAS	TEJEDA	9.070	5.565	1.813	5.00		
ALICANTE	RELLEU	5.854	8.207	1.171	5.00		
VALENCIA	CASTIELFABIB	1.296	2.619	291	4.45		
MALAGA	MACHARAVIAYA	1.789	2.139	513	3.49		
VALENCIA	PUEBLA DE SAN MIGUEL	202	260	59	3.42		
CIUDAD REAL	CAÑADA DE CALATRAVA	343	227	104	3.30		
ALICANTE	BENIDOLEIG	3.383	344	1.232	2.75		
MALAGA	MONTEJAQUE	2.499	4.055	938	2.66		
MADRID	REDUEÑA	582	481	298	1.95		
MADRID	MORALZARZAL	22.626	24.157	13.905	1.63		
MADRID	TORREMOCHA DEL JARAMA	1.669	2.251	1.097	1.52		
MADRID	COLLADO MEDIANO	9.702	6.768	7.456	1.30		
BURGOS	FRESNO DE RÍO TIRÓN	223	181	172	1.30		

Puede consultarse esta tabla comparativa a través del siguiente enlace:

<https://aeclub.org/ivtm-impuesto-municipal-vehiculos-paraisos-fiscales/>

⁴⁷ *Vid. Informe de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local*, julio-2017, pág. 41.

Así las cosas, sería deseable que para las personas físicas (que no ejerzan una actividad económica) se tomara como referencia el lugar donde tengan su residencia habitual. No obstante, para las personas físicas con bienes afectos a actividades económicas, así como para las personas jurídicas, debería prevalecer como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas conocido en el mundo anglosajón bajo el término “*day to day management*”. Así mismo, para aquellas empresas dedicadas al transporte de mercancías y personas, a partir de un determinado umbral de flota de vehículos, la cuota podría ser nacional con un tipo único con reparto en función de la población⁴⁸.

El Ayuntamiento de Madrid para tratar de competir con aquellos ayuntamientos que hacen competencia fiscal lesiva, ha incorporado por Acuerdo de 21 de diciembre de 2017 una DA Primera en su ordenanza estableciendo una bonificación de hasta el 75 por 100 con una duración de cuatro años “siempre que el vehículo, a la fecha de matriculación del mismo, *pertenezca a una persona o entidad titular de cien o más vehículos dados de alta en el municipio de Madrid a esa misma fecha, y clasificados dentro de alguna de las categorías a que se refiere el párrafo primero de esta disposición*”⁴⁹.

En todo caso, entendemos que aunque no se modifique la normativa actual siempre el Ayuntamiento que considere que está sufriendo una pérdida de recaudación podría acudir a un procedimiento de simulación relativa (art. 16 LGT) o de conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15 LGT) para trasladar a aquellas entidades fundamentalmente de *renting/leasing* que acrediten la existencia de un motivo económico válido para justificar qué les ha llevado a “deslocalizarse” a otros municipios distintos de aquellos donde en realidad sus vehículos se movilizan⁵⁰. Nótese que habrá de ser en primer lugar el Ayuntamiento el que tenga que aportar la

⁴⁸ Algún sector cualificado de la doctrina ha propuesto también cambios en la normativa del impuesto abogando por el establecimiento de una presunción *iuris tantum* que pueda ser destruible mediante la prueba en contrario. Así “en los casos en los que se produzca una discordancia entre el domicilio registral del vehículo y el domicilio real del titular del mismo, normalmente tal domicilio real será el de la residencia fiscal en el caso de personas físicas y el domicilio fiscal en el caso de las personas jurídicas, aunque en este último supuesto podrían tenerse en cuenta las circunstancias de afectación del vehículo a una sucursal o establecimiento permanente de la empresa ubicada en otro municipio distinto al del domicilio fiscal de la entidad”; GARCÍA MARTÍNEZ, A. “La competencia fiscal en el ámbito del Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica”, en la obra colectiva (dir. J. Ramos Prieto), *La competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2014, págs. 955 y ss.

⁴⁹ Nótese que según algunos datos publicados, el Ayuntamiento estima en 20,7 millones de euros la pérdida recaudatoria acumulada por la deslocalización de vehículos de compañías de alquiler así como de arrendamiento financiero (leasing y renting) desde la reforma introducida por la Ley 51/2002; T. CALLEJA, “Madrid pierde la batalla contra los paraísos fiscales del Impuesto de circulación”, *El País*, 29, de agosto de 2011.

⁵⁰ Sin embargo, años atrás se inadmitió por el Tribunal Supremo el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid a la STSJ. de Madrid de 19 de julio de 2007 (JUR 2007/347332) por el que cuestionaba la prueba formal del lugar del domicilio fiscal de determinadas personas jurídicas recogido en el permiso de circulación frente al domicilio real localizado en Madrid capital (vid. sobre el particular, la STS. de 18 de julio de 2011 (RJ 2011/6628). Sin embargo, el Ayuntamiento de Madrid ha considerado que se ha producido una infracción de las normas del ordenamiento jurídico y la jurisprudencia que resultaba aplicable para resolver la cuestión debatida, representadas por los artículos 41 del Código Civil (en adelante, cc.), 48.2.b) de la LGT, 58.2 de la Ley de Tráfico, Circulación de vehículos a motor y Seguridad Vial, 28.1 y 2 del Reglamento General de Vehículos, entre otros. Se afirma, que los aludidos preceptos que

prueba o pruebas (al menos indiciarias) de la intención de evadir o eludir el tributo (STS de 20 de septiembre de 2005), teniendo que motivar dicha calificación acreditando la prueba del engaño u ocultación de datos fiscalmente relevantes (STC. 120/2005, de 10 de mayo); es decir, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración (STSJ de Madrid de 22 de junio de 2017). Esto explica que el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 17 de junio de 2021 (R. 316/2020) diera la razón al Ayuntamiento de Barcelona al entender que dicho municipio tiene competencia para regularizar la domiciliación “irregular” de vehículos de empresas de alquiler en municipios sin actividad económica con un motivo exclusivamente fiscal. Nótese que el art. 97 LRHL prescribe que “la gestión, liquidación, inspección y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria corresponde al ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo”. Así las cosas, el citado Ayuntamiento catalán ha iniciado distintos procesos de regularización considerando que dichas empresas han simulado la domiciliación del permiso de circulación de su flota de vehículos en localidades (Bages o Aguilar de Segarra entre otros) donde no existe actividad económica alguna⁵¹.

Así las cosas, entendemos que nos encontraremos ante una situación de “conflicto en la aplicación de la norma” ex art. 15 LGT cuando la Inspección solo pueda acreditar el *gap* de ahorro fiscal existente entre el domicilio fiscal formal en el que aparece registralmente dicho vehículo, y el real o de facto donde presuntamente circula habitualmente dicho automóvil.

Ahora bien, podría regularizarse al amparo de una conducta de “simulación relativa” del art. 16 LGT cuando para conseguir el pretendido ahorro fiscal concurren entre otras las siguientes circunstancias:

- la constatación del lugar habitual de origen de los clientes en la mayoría de los casos distintos al de su domicilio registral;
- localización de oficinas y parkings para la recogida y devolución del vehículo en lugares distintos al de su domicilio registral; y
- localización de los trabajadores en sedes de la empresa distintas del municipio donde aparecen domiciliados registralmente los vehículos.

regulan el permiso de circulación, en todo momento, hacen referencia al domicilio legal de las personas jurídicas, exigiendo unos requisitos que se obvian por la Dirección General de Tráfico que admite cualquier domicilio que los interesados consideren conveniente designar en el permiso de Circulación, sin tomar en consideración las muy desfavorables consecuencias que ello origina en el Impuesto de vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) para el Ayuntamiento de Madrid.

⁵¹ Sobre dichos procesos abiertos de inspección del Ayuntamiento de Barcelona y los éxitos hasta la fecha conseguidos con dicha regularización de los vehículos, puede consultarse el trabajo de R. OLAÑETA FERNÁNDEZ-GRANDE, “La lucha contra el fraude en el Impuesto sobre vehículos”, *Revista Tributos Locales*, nº 161, 2023, págs. 129 y ss. Sobre esta misma problemática que arrastra el Ayuntamiento de Barcelona desde hace muchos años, ya se pronunciaron BALLARÍN ESPUÑA, M. y MACHO PÉREZ, A. B., “La deslocalización masiva de vehículos: límites a la elección y al cambio de domicilio en la gestión del Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica”, en la obra colectiva *Problemática de los procedimientos tributarios de las Haciendas Locales*, Dirección: F. Serrano Antón, Civitas, Madrid, 2012.

A falta de una modificación de la LRHL como la que propugnamos *supra*, por desgracia seguiremos abocados a que tengan que pronunciarse los tribunales caso por caso a fin de valorar si la entidad mercantil inspeccionada ha aportado el “motivo económico válido” que justifique la domiciliación de dichos vehículos en estos “municipios de atracción registral” gracias a sus “tarifas reducidas”, o si por el contrario, una vez no acreditada dicha *ratio* económica, habrá que considerar que se han registrado fundamentalmente por motivos fiscales (conflicto en la aplicación de la norma tributaria -fraude de ley tributaria-), o si además, se prescinde de la propia realidad ejerciéndose la actividad económica desde otro municipio distinto del que figuran dados de alta dichos vehículos registralmente (simulación relativa).

4. ACLARACIÓN DE LOS PERÍODOS IMPOSITIVOS CORTOS

El período impositivo coincide con carácter general con el año natural devengándose el impuesto el 1 de enero de cada año.

Existen, como excepción, varios supuestos de períodos impositivos cortos que traen ocasión con la primera adquisición del vehículo (alta en el Registro de la Jefatura Central de Tráfico), baja definitiva, así como baja temporal por sustracción o robo, y que dará lugar al prorrateo de cuotas⁵².

El artículo 35 del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el RD. 2822/1998, de 23 de diciembre, establece que los vehículos matriculados causan baja definitiva cuando:

- a) Los titulares, o propietarios, de los vehículos voluntariamente soliciten la baja.
- b) La Jefatura Provincial de Tráfico acuerda de oficio la retirada del vehículo de la circulación por constituir un peligro para la seguridad vial.
- c) La Jefatura de Tráfico acuerda de oficio la baja de los vehículos que han sido retirados de las vías públicas, al haber sido abandonados por sus titulares.
- d) Los propietarios solicitan la baja por traslado del vehículo a otro país donde vaya a ser matriculado (baja por exportación).

De la lectura del citado precepto se deduce que la baja temporal por exportación del vehículo también legitima al prorrateo de cuotas aunque no se aluda expresamente en la Ley, por lo que, *de lege ferenda*, proponemos su inclusión expresa a efectos de no tener que reconocerse en sede judicial. Así, las SSTSJ de Cataluña de 8 de julio de 1999 (JT 1999/1828) y de 29 de noviembre de 2000 (JT 2001/594) reconoció el prorrateo en este supuesto en cuanto que “los artículos 93.2 y 97.2 LRHL hacen referencia a la baja, sin distinguir entre temporal y definitiva, debiendo observarse que en ambos casos (sea la baja temporal o definitiva) el vehículo en cuestión pierde la aptitud para la circulación por las vías públicas, que es el elemento objetivo que se advierte en la estructura del hecho imponible del Impuesto de referencia, que, así se desvanece. En suma, concluye la Sentencia, la baja del vehículo para la exportación hace perder su aptitud para la

⁵² Fuera de estos casos recuerda la SJCA de Zaragoza de 11 de octubre de 2016 (JUR 2017/56004) no resulta posible.

circulación, de modo que a partir de entonces deja de producirse el hecho imponible por desaparición de su elemento objetivo”. El informe de la Comisión de expertos de julio de 2017 también propone como propuesta el reconocimiento legal del prorrateo de cuotas (pág. 40).

La fijación del devengo del impuesto el día 1 de enero, junto a ciertas razones de practicabilidad administrativa, ha dado lugar a que el legislador no haya previsto el prorrateo de las cuotas entre los municipios en el supuesto de que el titular del vehículo cambie de domicilio a lo largo del año. No obstante, entendemos que ningún obstáculo ha de existir para que internamente los entes locales distribuyeran la cuota tributaria devengada el día 1 de enero proporcionalmente al tiempo transcurrido en uno y otro municipio. Ahora bien, como bien recuerda la R. DGT de 23 de septiembre de 2011 (V-2216-11), la norma resulta clara por lo que el impuesto será exigible por parte del Ayuntamiento a quien figure como titular del vehículo en el permiso de circulación en la fecha del devengo (1 de enero de cada año).

Como propuesta *de lege ferenda* entendemos que podría prorratearse la cuota también en el caso de embargos y precintos de vehículos, tal como sugirió en el año 2003 el Informe de la Comisión para la reforma de la Financiación de las Haciendas Locales.

En esta línea garantista de los derechos de los administrados, algunos Tribunales Superiores de Justicia –sorprendentemente- han admitido en alguna ocasión el prorrateo en supuestos que no se recogen de forma expresa en el articulado de la norma. Así, el TSJ. de Valencia de 30 de diciembre de 1997 reconoció el prorrateo en un supuesto de transferencia del vehículo. En efecto, sostiene el Tribunal, “cuando el artículo 97.1 y 97.3 habla de primera adquisición de vehículos, se refiere a la adquisición por primera vez del titular sujeto pasivo actual, incluso cuando ha adquirido el vehículo de segunda mano, significando en este caso, la baja del vehículo para quien lo transmite (apartado 3º del artículo 97) siempre que haya practicado las formalidades administrativas para que aquélla se produzca, y por tanto, habida cuenta que no se discute que el vehículo (...) fue vendido el 10 de marzo de 1992. Siendo la fecha de los permisos de circulación de los nuevos titulares de los dos últimos vehículos, respectivamente, las siguientes: 7 de julio de 1992, 25 de mayo de 1992. Por lo que, según lo expresado, anteriormente, es aplicable el artículo 97.1 y 97.3 al caso de autos, y la Administración debió prorratear por trimestres naturales el importe de la cuota del impuesto”. En sentido contrario, se ha manifestado expresamente la STSJ de Andalucía de 8 de marzo de 2001 (JT 2001/747), o el TEAF. De Donostia en R. de 29 de noviembre de 2007 (JUR 2007/210208).

Por último, téngase presente que el artículo 96.3 LRHL no establece plazo para solicitar el prorrateo de cuotas por parte de los contribuyentes. No obstante, debe entenderse que nunca podrá ser superior al plazo de prescripción de cuatro años establecido en el artículo 66 LGT.

Para la determinación del momento en que debe comenzar el cómputo de la prescripción, siguiendo la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Municipal de la Ciudad de Móstoles de 16 de agosto de 2007 (R. 91/2007), habrá que entender que resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 1969 del Código Civil conforme a la *actio nata*. Así, “el tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse”. En particular, debe entenderse que dicho momento se produce con la baja definitiva del vehículo en el Registro Público.

CAPÍTULO 5

PROPUESTAS DE MEJORA DEL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

1. PLANTEAMIENTO

Nos encontramos ante un impuesto potestativo pero que está implementado en todas las grandes ciudades, por lo que reporta una fuente muy importante de ingresos para los Ayuntamientos.

La determinación de los elementos que integran la base imponible constituye una de las materias con mayor conflictividad del impuesto, y esta situación podría explicarse por cuanto el art. 102.1 de la LRHL prescribe que la base imponible estará conformada por “el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla”.

2. HACIA UNA CLARIFICACIÓN DE LAS PARTIDAS INTEGRANTES Y EXCLUYENTES DE LA BASE IMPONIBLE PARA LA DETERMINACIÓN DEL “COSTE DE EJECUCIÓN MATERIAL DE LA INSTALACIÓN, CONSTRUCCIÓN U OBRA”

1. Partidas integrantes de la base imponible

En el art. 102.1 de la LRHL se recoge la definición de la base imponible. La base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, entendiéndose por tal el coste de ejecución material de aquélla⁵³.

Ante la existencia del concepto jurídico indeterminado de “coste real y efectivo”, ha tenido el Tribunal Supremo que matizar que dicho “importe” no está constituido por todos los desembolsos efectuados por el dueño de la obra, sino sólo por los que se integran en el presupuesto presentado para su visado en el Colegio Oficial, por los que se excluyen del mismo los gastos generales, el beneficio industrial del contratista, los honorarios profesionales del arquitecto y aparejador, el coste de la maquinaria instalado sobre la obra civil, así como el IVA⁵⁴.

Sobre las partidas que integran el concepto de coste real y efectivo existe jurisprudencia del Tribunal Supremo que ha hecho suya la posición defendida en su momento por la doctrina

⁵³ Se trata de una cuestión clásica que el legislador no ha tenido intención de resolver, por lo que han tenido que ser los Tribunales los que hayan tenido que resolver esta cuestión caso por caso; *vid.* P. PADILLA, P. “Maquinaria e instalaciones en la base imponible del ICIO: diversidad de criterios para su inclusión”, *Revista El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, 2012, pág. 2.

⁵⁴ *Vid.* entre otras, las SSTs. 29 de mayo de 1996 (RJ 1996, 4338), 28 de octubre de 1996 (RJ 1996, 7305), 12 de marzo de 1997 (RJ 1997, 1795), 14 de mayo de 1997 (RJ 1997, 3757), y 18 de junio de 1997 (RJ 1997, 4827). En la misma línea, las SSTs Navarra 19 de enero de 2000 [JT 2000, 265] y de 31 de marzo de 2000 [JT 2000, 540]).

administrativa⁵⁵ en relación con las instalaciones de parques fotovoltaicos y eólicos al subrayar que forma parte de la base imponible del ICIO, en el supuesto de *instalación de parques eólicos* y fotovoltaicos el coste de todos los elementos necesarios para la captación de la energía que figuren en el proyecto para el que se solicita la licencia de obras y carezcan de singularidad o identidad propia respecto de la construcción realizada. La conclusión a que se llega de la jurisprudencia es que si bien se excluyen de la base imponible del ICIO el coste de equipos, la maquinaria e instalaciones mecánicas, salvo el coste de su instalación, construidos por terceros fuera de obra e incorporados a la misma y que por sí mismas no necesitan licencia urbanística, esta exclusión no alcanza (y por consiguiente, debe incorporarse a la base imponible) al coste de los equipos, maquinaria e instalaciones que se construyen, colocan o efectúan como elementos técnicos inseparables de la propia obra, e integrantes del proyecto para el que se solicita la licencia de obras u urbanística y que carezcan de la identidad propia respecto de la construcción realizada⁵⁶.

En consecuencia, el Tribunal Supremo exige dos requisitos para que dichos elementos sean incluidos en la base imponible del impuesto:

En primer lugar, que se trate de elementos técnicos que sean inseparables de la propia obra (es decir, que no gocen de autonomía, singularidad o identidad por sí mismos respecto de la construcción realizada). Y en segundo lugar, que hayan sido imprescindibles para la concesión por parte del Ayuntamiento de la licencia urbanística o de la declaración responsable para su funcionamiento.

Nótese que esta doctrina es extrapolable a cualquier tipo de construcción e instalación. Así, las SSTs de 15 de febrero de 1995 (RJ 1995, 1019-), de 16 diciembre 2003 (RJ 2004, 123) y 5 octubre 2004 (RJ 2004, 6547) afirman que no puede reducirse la obra sometida a ICIO a la que integran las partidas de albañilería (cimentación, estructura, muros perimetrales, forjados, cubiertas, tabiquería, etc.), sino que alcanza también a aquellas instalaciones, como las de electricidad, fontanería, saneamiento, calefacción, aire acondicionado centralizado, ascensores, y cuantas normalmente discurren por conducciones empotradas, o con aparatos sujetos a las mismos o encastrados, y además sirven para proveer a la construcción de servicios esenciales para su habitabilidad o utilización⁵⁷.

⁵⁵ Vid. Rs. DGT, números V1840-07, de 7 de septiembre; y V0203-08, de 4 de febrero, en relación con los parques solares.

⁵⁶ El Tribunal Supremo dictó una primera STS de 14 mayo 2010 (RJ 2010, 3479) en relación con los parques eólicos, posición que ha mantenido y extendido para los parques fotovoltaicos, un año después a través de la STS de 23 de noviembre de 2011 (RJ 2012, 2400).

⁵⁷ Vid. la STSJ de Castilla La Mancha, de 20 de diciembre de 2010 (JUR 2011, 69508), respecto del gaseoducto Almería-Chinchilla, la STSJ de Madrid de 4 de noviembre de 2010 (JUR 2011, 42401) en orden a la construcción de un centro de salud del SUMA 212, respecto a los elementos adquiridos de terceros e incorporados a las obras como ascensores, elementos de climatización, contadores, baterías, etc.

La STSJ de Extremadura de 11 de noviembre de 2010 (JUR 2011, 41954), en cuanto a la instalación de una planta solar fotovoltaica. La STSJ Castilla-La Mancha (Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 12 abril de 2010 (JUR 2010, 183209), ampliación de un centro de tratamiento de residuos urbanos; Sentencia de 13 diciembre de 2010 (JUR 2011,

- El *beneficio industrial y los gastos generales* no forman parte de la base imponible del impuesto que nos ocupa, pero siempre, que tales partidas sean del contratista, y no de los subcontratistas contratados, importe este que constituirá un coste real y efectivo del total de la obra realizada por el contratista⁵⁸.
- En el supuesto de instalación de plantas fotovoltaicas de energía solar, *el coste de todos los elementos necesarios para la captación de la energía* que figuren en el proyecto para el que se solicita la licencia de obras y carezcan de singularidad o identidad propia respecto de la construcción realizada⁵⁹. Los *paneles fotovoltaicos*, inversores y seguidores solares son maquinaria o instalaciones que se colocan o instalan como elementos inseparables de la obra⁶⁰.

En el mismo sentido, se señala que lo determinante para considerar excluidos de la base imponible los elementos, componentes y sistemas cuestionados radica en que: (1) son todos ellos equipos y elementos construidos por terceros fuera de la instalación y susceptibles de funcionamiento autónomo una vez incorporados a la obra, sin que el proceso constructivo aporte nada diferente a su consideración originaria, salvo la propia incorporación o ensamblaje a la obra global resultante; (2) la licencia urbanística no comprende las especificaciones técnicas de la instalación, por más que los elementos cuestionados figuren en el proyecto para el que se solicitó -dichos elementos no necesitan por sí mismos licencia urbanística-, ya que aquélla se proyecta sobre la conformidad o no con la normativa urbanística de la transformación del terreno (uso del suelo) necesaria para la implantación de la instalación; y (3) en que tales elementos no integran el concepto de ejecución material de la instalación en el sentido de estricto coste de obra civil⁶¹.

Los gastos que se refieren a la obra civil, recogidos en el presupuesto de ejecución material, con los conceptos de materiales, mano de obra, medios auxiliares o maquinaria. Son los propios de albañilería, tales como cimentación, estructura, muros perimetrales, forjados, cubiertas, tabiquería, entre otros⁶².

Los gastos derivados del suministro de instalaciones que se integran en la construcción, como fontanería, electricidad, climatización y calefacción, saneamiento, vidriería, instalaciones especiales (detección de incendios, ascensores, montacargas), porque sirven para proveer a la construcción de servicios esenciales para su habitabilidad o utilización⁶³.

62853) planta fotovoltaica y subestación eléctrica, y la de 19 de septiembre de 2011 (JUR 2011, 363781), en relación con “huerto solar”, Sentencia de 19 septiembre de 2011 (JUR 2011, 363781).

⁵⁸ El TSJ de Comunidad Valenciana en Sentencia de 7 septiembre de 2007 (JUR 2008, 6862).

⁵⁹ Las SSTs de 14 de mayo de 2010 (RJ 2010, 3479), de 23 de noviembre (RJ 2012, 2400), de 25 de noviembre (RJ 2012, 2479), y de 9 de diciembre de 2011 (RJ 2012, 2638).

⁶⁰ La STSJ de Extremadura de 17 febrero de 2009 (JUR 2009, 189440).

⁶¹ Vid. la R. de la DGT de 4 febrero 2008 (JUR 2008, 97468), y de 7 septiembre 2007 (JUR 2007, 333869). Respecto a estas mismas instalaciones el TSJ de Castilla y León, en Sentencia de 15 febrero 2010 (JT 2010, 360).

⁶² Vid. la STS de 16 de diciembre de 2003 (RJ 2004, 123).

⁶³ Vid. la STSJ del País Vasco de 21 de febrero de 1997 (JT 1997,181).

Así mismo, el Tribunal Supremo también ha concretado que “no puede reducirse la obra sometida al ICIO a la que integran las partidas de albañilería (cimentación, estructuras, muros perimetrales, forjados, cubiertas, tabiquería, etc.), sino que alcanza también a aquellas instalaciones, como las de electricidad, fontanería, saneamiento, calefacción, aire acondicionado centralizado, ascensores y cuantas normalmente discurren por conducciones empotradas, y sirven, además, para proveer a la construcción de servicios esenciales para su habitabilidad o utilización”⁶⁴.

2. Partidas excluyentes de la base imponible

a) *Importe de los honorarios de los profesionales y técnicos facultativos*

El Tribunal Supremo establece una doctrina pacífica entendiendo que quedan excluidos de la base imponible los honorarios profesionales o los llamados honorarios técnicos, como de los arquitectos o aparejadores, ya que «... los honorarios de arquitecto y aparejador, aunque también sean materia de control colegial, no se integran en el presupuesto de ejecución material de la obra»⁶⁵.

Este aspecto, en aras de garantizar la seguridad jurídica tras su pronunciamiento expreso por el Tribunal Supremo ha sido excluido por el legislador expresamente en el art. 102.1 de la LRHL.

b) *Los gastos generales y el beneficio industrial del contratista*

En relación con estas dos partidas, el Tribunal Supremo, al igual que en el caso anterior, las ha excluido de la base imponible del impuesto y el legislador, de manera expresa, en relación con el beneficio empresarial, pero no en relación con los denominados “gastos generales”.

Es de lamentar que el legislador siga omitiendo esta partida de la enumeración de partidas excluidas que se incorporan en la redacción vigente del art. 102.1 de la LRHL. No obstante, entendemos que cabe excluirlo igualmente al tratarse de una partida que no integra estrictamente el coste de ejecución material⁶⁶.

La jurisprudencia viene de acuerdo con la Ley excluyendo la partida del beneficio industrial del contratista⁶⁷. En efecto, la Administración, para fijar la base imponible del ICIO en su liquidación definitiva, ha acudido correctamente a la documentación correspondiente a la obra ya ejecutada, que es la que contiene datos ciertos y objetivos sobre su coste real, y si en ella no se reflejaba debidamente desglosada la partida referida al beneficio industrial, corresponde a la mercantil, la carga de desvirtuar las conclusiones establecidas por la Administración, lo que no ha hecho, pues

⁶⁴ Vid. la STS de 5 de octubre de 2004 (RJ 2004, 6547).

⁶⁵ Vid. las SSTS de 1 de febrero de 1994 (RJ 1994, 1326); de 21 de febrero de 1995 (RJ 1995, 1370); de 27 de febrero de 1995 (RJ 1995, 1384); de 2 de abril de 1996 (RJ 1996, 3129); de 29 de abril de 1996 (RJ 1996, 3550), de 12 de marzo de 1997 (RJ 1997, 1795); de 14 de mayo de 1997 (RJ 1997, 3757); de 15 de noviembre de 1997 (RJ 1997, 9257); de 25 de junio de 1999 (RJ 1999, 4321).

⁶⁶ Vid. las SSTS de 29 de junio de 1994 (RJ 1994, 4743) y de 29 de noviembre de 1999 (RJ 1999, 9269).

⁶⁷ Vid. la STSJ La Rioja de 14 julio de 2011 (JT 2011, 943).

no ha acreditado este concepto excluible de la base imponible a partir de prueba alguna, limitándose a señalar el porcentaje que aplica por tal concepto la Administración.

Así mismo, la jurisprudencia del Tribunal Supremo establece que el concepto tributario de coste real y efectivo de la obra, en el ICIO, es un concepto estricto del que no forman parte, conforme a una jurisprudencia consolidada, los gastos generales, el beneficio industrial y el IVA⁶⁸.

c) *Impuesto sobre el Valor Añadido*

Dicha partida hoy día resulta pacífica pues a partir de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, se incorporó expresamente al concepto de base imponible al establecer que en el coste real y efectivo «no forman parte, en ningún caso, el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, ni tampoco las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionados con dichas construcciones, instalaciones y obras», texto, que ha permanecido en la modificación posterior, por la Ley 51/2002, de 27 diciembre, aunque en este caso, dichas partidas no forman parte del coste de ejecución material.

Doctrina consolidada del Tribunal Supremo, cuando afirma que: «la base imponible en el ICIO está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, esta Sala ha declarado que dicho coste ha de referirse al de ejecución material del proyecto, sin incluir en él el IVA repercutido al propietario por el constructor...»⁶⁹.

d) *Coste real como consecuencia de una baja de adjudicación en un concurso público de una obra*

Cabe cuestionarse si en los supuestos de adjudicaciones por concurso de obras públicas debe tenerse en cuenta para determinar la base imponible el precio de ejecución material por el que la obra había sido publicada por el Ayuntamiento en el correspondiente concurso de licitación de la licencia de obras, o el precio de ejecución material ofrecido por la empresa que resultó adjudicataria de la obra que era menor.

Así, frente al presupuesto de licitación presentado por la Administración (que representa el coste máximo de la obra), los contratistas ofertan unos presupuestos menores, decantándose la

⁶⁸ Véase también las SSTS de fecha 30 de abril de 2001 (RJ 2001, 5363) y de 17 de noviembre de 2005 (RJ 2006, 513). Sin embargo, para que se pueda usar esa exclusión es preciso que el contribuyente acredite la existencia de esas partidas sin que sirva su sola mención mediante porcentajes sin demostración documental de su existencia (STSJ Valencia Sentencia núm. 752/2008 de 9 julio [JUR 2009, 5846]). En el mismo sentido, las SSTS de 20 de febrero de 1995 (RJ 1995, 1368); de 2 de abril de 1996 (RJ 1996, 3129); de 29 de abril de 1996 (RJ 1996, 3550); de 28 de octubre de 1996 (RJ 1996, 7305); de 14 de mayo de 1997 (RJ 1997, 3757); de 3 de abril de 1999 (RJ 1999, 2964); de 28 de octubre de 1996 (RJ 1996, 7305); de 15 de noviembre de 1997 (RJ 1997, 9257); de 3 de abril de 1999 (RJ 1999, 2964); de 22 de mayo de 1999 (RJ 1999, 4072).

⁶⁹ Vid. las SSTS de 14 de mayo de 1997 (RJ 1997, 3757), de 20 de febrero de 1995 (RJ 1995, 1368), de 15 de noviembre de 1997 (RJ 1997, 9257), de 7 de abril de 2000 (RJ 2000, 2828), de 30 de marzo de 2002 (RJ 2002, 3984) y 31 de mayo de 2003 (RJ 2003, 5528).

Administración por el que suponga ejecutar la obra por un precio menor que se denomina precio de adjudicación.

En este caso, la polémica se ha centrado en la determinación de la base imponible de la liquidación provisional, puesto que algunos ayuntamientos han venido tomando como base imponible el presupuesto de licitación elaborado por la Administración contratante, a lo que se han opuesto los contribuyentes argumentando que la base imponible debería estar integrada, por el importe del precio de adjudicación.

La jurisprudencia ha resuelto esta cuestión al entender que la liquidación provisional debía calcularse tomando en consideración el coste real y efectivo corregido por la adjudicación a la baja, es decir, en función del precio de adjudicación y no del presupuesto de licitación.

El propio Tribunal Supremo analiza el problema y concluye que "la liquidación provisional debería acomodarse al coste real y efectivo, corregido por la adjudicación a la baja"⁷⁰.

No obstante, la STS de 5 de diciembre de 2003 (RJ 2004, 41) estima que si bien la base imponible de la liquidación provisional será el precio de adjudicación, exige que se acredite suficientemente el menor coste respecto del proyecto técnico presentado y lo hace en los siguientes términos: "Desde el punto de vista general y abstracto en que la parte recurrente ha venido planteando el dilema, habría que concluir que, si con ocasión de la impugnación administrativa de la liquidación provisional del ICIO resultara probado que la inicial previsión razonable y técnicamente fundada, de la que antes hablábamos, ha quedado corregida por la adjudicación, a la baja, de las obras subastadas, o por cualquier otra circunstancia, a dicha nueva previsión del coste real y efectivo debería acomodarse la liquidación provisional del impuesto al resolver el recurso de reposición, pero condicionado a que conste acreditado suficientemente ese menor coste respecto al presupuesto del proyecto técnico que se presentó para obtener la licencia urbanística".

Discrepamos de lo precisado por el Tribunal Supremo puesto que, en nuestra opinión, la acreditación del menor coste respecto del presupuesto del proyecto técnico sólo puede realizarse una vez finalizadas las obras, momento en el cual debe practicarse la liquidación definitiva. De otro modo, se estaría confundiendo liquidación provisional (realizada conforme a datos obtenidos con carácter previo a la finalización de la obra) y liquidación definitiva (en la que únicamente se atiende al coste real y efectivo).

Para la STSJ de Andalucía de 11 de marzo de 1996 (JT 1996, 257), la base imponible no la constituye el precio de licitación sino el de adjudicación. Cuando se trata de obras promovidas por Administraciones o Entidades de Derecho Público en que para la contratación de la obra o construcción se haya seguido un procedimiento de licitación o que de algún modo determine la concurrencia de varias ofertas por las empresas concurrentes, resultando adjudicataria alguna por un precio menor, que sirva de base al contrato definitivamente formalizado, en el que se determine un valor de la prestación a ejecutar por el contratista inferior al presupuestado inicialmente por la

⁷⁰ Vid. las SSTS de 29 abril 1996 (RJ 1996, 3550), 24 abril y 14 mayo 1997 (RJ 1997, 3757) y en la de 5 de diciembre de 2003 (RJ 2004, 41).

Administración contratante, resulta evidente que en esta liquidación no puede estarse a dicho presupuesto de licitación por más que esté oficialmente visado, ya que tal presupuesto sólo sirve para determinar el precio máximo que está dispuesta a pagar la Administración por la obra y que sirve de referencia a la licitación y selección del contratista, por lo que en estos casos en la liquidación provisional habrá de estarse al precio de adjudicación que resulte contratado, ya que a éste responde en realidad la determinación del presupuesto que va a ejecutarse materialmente. Con una breve argumentación, también considera que para determinar la base imponible debe acudir a la oferta realizada por la empresa adjudicataria en lugar del precio de licitación⁷¹.

Por su parte la STSJ Castilla-La Mancha de 19 de mayo de 1995 (JT 1995, 680) consideró que en los supuestos de obras públicas adjudicadas mediante licitación, la base imponible está determinada por el precio final de adjudicación y no por el presupuesto de licitación inicialmente fijado en el concurso. Estima la Sala que cuando se trata de obras promovidas por Administraciones o Entidades de Derecho público en que para la contratación de la obra o construcción se haya seguido un procedimiento de licitación o que de algún modo determine la concurrencia de varias ofertas por las empresas concurrentes, resultando adjudicataria alguna por un precio menor, que sirva de base al contrato definitivamente formalizado, en el que se determine un valor de la prestación a ejecutar por el contratista inferior al presupuestado inicialmente por la Administración contratante, resulta evidente que en esta liquidación no puede estarse a dicho presupuesto de licitación por más que esté oficialmente visado, ya que tal presupuesto sólo sirve para determinar el precio máximo que está dispuesta a pagar la Administración por la obra y que sirve de referencia a la licitación y selección del contratista, por lo que en estos casos en la liquidación provisional habrá de estarse al precio de adjudicación que resulte contratado, ya que a éste responde en realidad la determinación del presupuesto que va a ejecutarse materialmente, y ello naturalmente sin perjuicio de las facultades municipales de comprobación posterior de la base imponible cuando se hubieran concluido o terminado efectivamente aquéllas⁷².

A idéntica conclusión llegó el TSJ de Extremadura⁷³ que dispuso que el punto de partida lógico para la fijación de la base imponible no puede ser otro que el referido al presupuesto de adjudicación de la obra y no, conforme se pretende por la Administración demandada, el presupuesto o suma fijado para la licitación, toda vez que este último únicamente refleja una previsión que no tiene necesariamente que coincidir con el desembolso real que ha de efectuarse que, como es obvio, no será otro que aquel por el que se proceda a la adjudicación o, en definitiva, o la celebración del correspondiente contrato⁷⁴.

⁷¹ Vid. la STSJ Andalucía (Granada) de 6 de mayo de 1996 (JT 1996, 789).

⁷² En el mismo sentido, puede consultarse las SSTSJ Castilla-La Mancha de 29 de marzo de 1995 (JT 1995, 276 y 354), 7 de octubre de 1996 (JT 1996, 1354) y 31 de diciembre de 1996 (JT 1996, 1663).

⁷³ Vid. STSJ de Extremadura de 21 de septiembre de 1995 (JT 1995, 1061).

⁷⁴ En el mismo sentido, puede consultarse las SSTSJ Extremadura de 14 de junio de 1996 (JT 1996, 881), 21 de abril de 1998 (JT 1998, 536), 11 de febrero de 1999 (JT 1999, 259) y 14 de abril de 1999 (JT 1999, 975).

Por el contrario, existe una menor jurisprudencia que toma como referencia para la determinación de la base imponible el presupuesto de licitación que se decantó por tomar como base imponible del ICIO el presupuesto de licitación sin tomar en cuenta la baja de adjudicación⁷⁵.

En esta línea, el TSJ de Madrid señala que la baja de adjudicación es una reducción unilateral que a modo de oferta realiza el contratista y que implica una renuncia parcial al montante total del beneficio industrial. Y las rebajas que en este sentido que deseen hacer los licitadores y que no afecten al coste real y efectivo de las obras, no han de tener repercusión en la base imponible del ICIO⁷⁶.

En todo caso, conviene recordar que en la fase de liquidación definitiva es doctrina del Tribunal Superior de Justicia de Madrid⁷⁷, que para determinar el coste real y efectivo de la obra una vez finalizada la construcción, instalación y obra no ha de acudir al presupuesto de adjudicación, sino al importe de ejecución material conforme a la obra realmente ejecutada de acuerdo con lo establecido en el art. 102 de la LRHL.

Esta cuestión en nuestra opinión queda zanjada a raíz de la posición del Tribunal Supremo en estos últimos años defendiendo la corrección a la baja por la adjudicación final de la obra por el importe real que es el que ha recoger la base imponible del impuesto. Así que tratándose de “obras para la Administración Pública, la base imponible del ICIO, una vez terminada la obra, y en aplicación del artículo 102.1 LRHL debe atender a los desembolsos efectivamente realizados por el dueño de la obra, lo que supone tener en consideración la baja con la que se haya adjudicado el contrato” (SSTS. De 10 de junio –RJ 2020, 1616- y 16 de septiembre de 2020 -RJ 2020/3609).

e) *Estudios efectuados sobre impacto ambiental*

Aunque este gasto ocasionado por la realización de estudios de impacto ambiental no ha sido acogido de manera expresa por el legislador, consideramos que se puede incluir en la cláusula final que excluye cualquier concepto que no integre estrictamente el coste de ejecución material, como tiene reiterado el Tribunal Supremo, al afirmar que «la otra partida integrante de este capítulo alude al estudio efectuado sobre impacto ambiental de la obra proyectada que tampoco debe computarse en la base imponible, puesto que no se trata de costes directa e inmediatamente relacionados con la obra pretendida sino estudios previos necesarios para la obtención de la licencia, pero que no suponen incremento en el valor de la construcción o instalación que vaya a ejecutarse»⁷⁸.

⁷⁵ Vid. las SSTSJ Castilla y León (Valladolid) de 22 de enero de 1999 (JT 1999, 54), del STSJ Asturias de 12 de junio de 1999 (JT 1999, 1221), y la STSJ Madrid de 28 de abril de 2009 (JUR 2009, 410797).

⁷⁶ Vid. STSJ de Madrid de fecha 28 abril 2009 (JUR 2009, 410797).

⁷⁷ Vid. las SSTSJ de Madrid, entre otras, de 16 de junio de 2006, de 30 de diciembre de 2009, de 2 de febrero de 2010, y de 13 de diciembre de 2012.

⁷⁸ Vid. en este sentido, las SSTS de 3 de marzo de 1996 (RJ 1996, 3149) y de 30 de abril de 2001 (RJ 2001, 5363), así como la STSJ de Castilla y León, Valladolid, de 25 de septiembre de 2002 (JUR 2003, 8426).

f) *Los gastos por estudio de seguridad y salud en las obras*

Aunque no ha sido excluido expresamente por el legislador, existe una doctrina jurisprudencial previa que excluye el gasto que ocasiona la realización de Proyectos de Seguridad e Higiene en el Trabajo, ya que a pesar de que haya de incluirse en los proyectos de edificación y obras, es un gasto ajeno al estricto presupuesto de ejecución material de la obra⁷⁹.

«Por lo que se refiere a las partidas correspondientes al estudio elaborado por el contratista por seguridad e higiene en el trabajo, en el presupuesto de ejecución material desglosado por capítulos que figura en el expediente administrativo no aparece ningún capítulo referente a ese concepto, por lo que no procede realizar deducción alguna en virtud de aquél»⁸⁰, o «según la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Pozuelo sobre el ICIO, en consonancia con la Ley de Haciendas Locales, en el art. 2 recoge y define cuál es el hecho imponible del impuesto, constituido por la realización de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia urbanística o de obras se haya o no obtenido y el art. 4 establece que la base imponible está constituida por el coste efectivo de la construcción, instalación u obra lo que desde luego supone la exclusión de la partida de un proyecto de seguridad porque éste no forma parte de ese coste efectivo de la obra aun cuando sea necesario para su ejecución y así ha sido apreciado por la jurisprudencia en casos similares donde se planteaba este mismo problema relativo a la exclusión en la base imponible del ICIO de proyectos de seguridad e higiene»⁸¹.

A efectos de una mejor comprensión de las distintas partidas que integran y excluyen de la base imponible recogemos el siguiente cuadro aclaratorio:

PARTIDAS INTEGRANTES DE LA BASE IMPONIBLE (ELEMENTOS INSEPARABLES DE LA OBRA QUE SIRVEN PARA DOTARLA DE HABITABILIDAD)	PARTIDAS EXCLUYENTES DE LA BASE IMPONIBLE (ELEMENTOS QUE CAREZCAN DE SINGULARIDAD EN LA OBRA)
Obras de albañilería (cimentación, estructuras, muros, forjados, cubiertas, tabiquería, etc.)	Costes generales y beneficio industrial
Elementos integrantes del proyecto de obra (aire acondicionado, ascensores y montacargas, contadores, etc.)	Honorarios de facultativos (arquitectos, aparejadores e ingenieros)
instalaciones de electricidad, fontanería, saneamiento, calefacción, climatización	Seguridad e higiene en el trabajo y control de calidad
Paneles solares en parques fotovoltaicos y aerogeneradores en parques eólicos.	IVA, IGIC, Tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público satisfechas con ocasión de la realización de la obra

⁷⁹ Vid. las SSTS de 15 de febrero de 1995 (RJ 1995, 1019), de 16 diciembre 2003 (RJ 2004, 123) y de 17 noviembre 2005 (RJ 2006, 513) y del TSJ. Castilla león (Valladolid) de 15 febrero de 2010 (JT 2010, 360).

⁸⁰ Vid. la STS de 24 de julio de 1999 (RJ 1999, 6386), de 2 de junio de 2001 (RJ 2001, 6031) y de 31 de mayo de 2003 (RJ 2003, 5528).

⁸¹ Vid. las SSTSJ de Madrid, de 28 de octubre de 1997 (JT 1997, 1306) y de 19 de octubre de 1996 (JT 1996, 1371), así como de TSJ de Andalucía de 13 de enero de 2003 (JT 2003, 350).

3. Imposibilidad de aplicar estimaciones objetivas para la liquidación definitiva del Impuesto

En aras de simplificar la cuantificación de la base imponible algunos Ayuntamientos utilizan sistemas de estimación objetiva para la determinación de la base imponible (v.gr. tablas con precios medios de mercado de materiales de construcción). Consideramos que resulta ajustado a Derecho utilizarlos siempre que se utilicen para la liquidación provisional del impuesto⁸², pero debe excluirse a riesgo de alejarse del principio de capacidad económica con ocasión de la liquidación definitiva una vez que ya existe una certificación final de la obra.

En efecto, no consideramos adecuado establecer como sistema para determinar el coste real y efectivo de la obra (con ocasión de la liquidación definitiva) estimaciones objetivas como la base de precios de construcción publicadas por algunos Colegios de aparejadores y arquitectos técnicos. En esta línea, puede consultarse la STSJ de Madrid de 4 de febrero de 2016 que estimó las pretensiones de una promotora en cuanto que la Administración utilizó la base de precios de construcción publicada por el Colegio de aparejadores y arquitectos técnicos de Guadalajara sin la más mínima motivación del por qué usó ese sistema forfetario en lugar de la certificación de obra aportada por la empresa constructora⁸³. Así las cosas, la LRHL de conformidad con el principio de capacidad económica exige determinar la base imponible en la liquidación definitiva por el coste real y efectivo de la construcción realizada, y no en base a estimaciones forfetarias que pueden resultar de gran interés para los supuestos de estimación indirecta en los que la Administración emplea cualquier medio que permita reconstruir la base imponible cuando no es posible un método de estimación directa, pero no cuando el contribuyente aporta una certificación de obras realizada *in situ* sobre la construcción objeto de gravamen.

3. ALGUNAS CUESTIONES PROBLEMÁTICAS SOBRE LA GESTIÓN DEL TRIBUTO

1. Planteamiento

La gestión del ICIO se regula en el art. 103 LRHL disponiendo que:

«Cuando se conceda la licencia preceptiva o se presente la declaración responsable o la comunicación previa o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún dicha licencia preceptiva, se inicie la construcción, instalación u obra, se practicará una *liquidación provisional a cuenta*, determinándose la base imponible:

En función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiera sido visado por el Colegio Oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo.

⁸² En esta línea, *vid.* la STSJ de Cataluña de 24 de octubre de 2001.

⁸³ En sentido contrario, se había pronunciado este mismo Tribunal anteriormente en las Sentencias de 25 de mayo de 2007 y de 14 de diciembre de 2010 considerando que las “mencionadas bases de datos se encuentran ampliamente implantadas y publicadas siendo de general conocimiento y utilización en el sector de la construcción por lo que no resulta procedente negar su conocimiento por empresas especializadas en el mismo pudiendo sin indefensión alguna acreditar cualquier error en la aplicación de los concretos datos utilizados por parte de la Administración”.

Cuando la Ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que la misma establezca al efecto.

Una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta el coste real y efectivo de la misma, el Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior practicando la correspondiente liquidación definitiva, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda.

Los Ayuntamientos podrán exigir este impuesto en régimen de autoliquidación.

Los Ayuntamientos podrán establecer en sus ordenanzas fiscales sistemas de gestión conjunta y coordinada de este impuesto y de la tasa correspondiente al otorgamiento de la licencia».

En este art. 103, bajo la rúbrica «gestión», se incorporan algunos elementos que poco tienen que ver con la propia gestión del impuesto, como son el apartado segundo, que se refiere a las bonificaciones que puede establecer la Corporaciones locales y, el apartado tercero, referente, a la posibilidad de practicarse la deducción por el importe satisfecho en concepto de tasa por el otorgamiento de la licencia de obras.

Pues bien, abogamos porque la LRHL regule expresamente la habilitación para que las ordenanzas establezcan un sistema de autoliquidación para facilitar la comprobación tributaria que se producirá con ocasión de la finalización de la obra. Esta situación llevaría a zanjar la cuestión de si tienen o no competencia los Ayuntamientos para exigir al sujeto pasivo una autoliquidación o solamente una certificación final de obra para que sea entonces la Administración la que emita una liquidación con los datos declarados por el administrado⁸⁴.

2. Liquidación de un pago a cuenta y liquidación provisional a cuenta

a) Cuantificación

A la hora de cuantificar, tanto el pago a cuenta, como de la liquidación provisional, se establecen dos posibilidades:

- en función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiera sido visado por el Colegio Oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo.
- cuando la ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que la misma establezca al efecto.

Deberán ser los Ayuntamientos los que decidan qué método de cuantificación va a seguir para determinar la base imponible del ICIO, ya que el sistema de índices o módulos no es de aplicación

⁸⁴ Esta situación ha dado lugar a una intensa polémica doctrinal y jurisprudencial. *Vid.* por todos, M. ALONSO GIL, “La comprobación de la liquidación definitiva del ICIO”, *Revista Tributos Locales*, n 148, 2020, págs. 24 y ss.

subsidiaria en el caso de no haber presupuesto de ejecución, sino que se podrá aplicar antes de acudir al presupuesto visado, siempre que venga contemplado en la Ordenanza del Impuesto.

Los Tribunales sin entrar en las correcciones técnicas anteriores admiten sin problemas la posibilidad de anticipación del impuesto⁸⁵.

La existencia de dos liquidaciones diferentes, una provisional y otra definitiva, con dos momentos de devengo distintos para una y otra (la primera, con ocasión de la concesión de la licencia, o la declaración responsable, y la segunda, al finalizar las mismas) ha hecho que algún tribunal defina el ICIO como un «auténtico doble impuesto» con dos bases diferentes. La jurisprudencia ha entendido que no existe un fenómeno de provisionalidad o carácter definitivo de una liquidación, sino de un auténtico doble impuesto, puesto que se giran dos liquidaciones sobre dos bases diferentes y con dos devengos distintos⁸⁶.

La mal llamada liquidación provisional en el ICIO, que supone anticipar su exigibilidad, liquidación y pago a cuenta de una obligación tributaria no nacida, se concreta en un momento temporal «cuando se conceda la licencia preceptiva» que no puede equiparse al de la solicitud de la licencia y prestación del servicio, fases anteriores al del otorgamiento, incluso puede mediar desfases temporales entre las fases, de los que se hacen eco la STS de 12 de marzo de 1998 (RJ 1998, 1941) y la STSJ de Cataluña de 17 de junio de 2008 (JT 2008, 919).

La STSJ Andalucía de Granada, TSJ Andalucía, Granada (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia núm. 821/2009 de 23 noviembre (JUR 2010, 129085), puntualiza que: «Cuando se concede la licencia preceptiva, o al momento iniciarse la construcción o instalación que corresponda, se debe determinar una liquidación provisional a cuenta que será girada en función del presupuesto presentado por los interesados siempre que haya sido visado por el colegio oficial correspondiente, si bien la base imponible está constituida por el coste real y efectivo de la obra o instalación, entendiéndose por tal, su coste de ejecución material. Los proyectos-resumen presentados a liquidación reunían los elementos de valoración precisos para proceder a la práctica de las liquidaciones provisionales. La base imponible del ICIO ha de delimitarse en atención al coste presupuestado de la obra civil, entendiéndose por tal, el coste de ejecución de la obra propiamente dicha, los de acceso a las instalaciones, cimentación de las plataformas que soportan los molinos eólicos, zanjas, y viales».

b) Prescripción del derecho a liquidar

De acuerdo al art. 66 LGT, el plazo de prescripción será de cuatro años. La jurisprudencia⁸⁷ diferencia ambos momentos (el de la liquidación provisional y la definitiva) en atención a la diferente función que cumplen uno y otro. Siendo, pues, derechos autónomos no existe inconveniente en que se practique una liquidación definitiva aunque haya prescrito el derecho a

⁸⁵ Vid. las SSTs de 12 de abril de 1997 (RJ 1997, 6800) y de 16 de marzo de 1998 (RJ 1998, 1949).

⁸⁶ Vid. la STSJ Madrid de 27 de septiembre de 2002 (JT 2003, 565).

⁸⁷ Vid. la STSJ Extremadura de 26 de septiembre de 2002 (JT 2003,74).

liquidar provisionalmente. Esto último ocurre cuando transcurren más de cuatro años entre la fecha de *devengo* del impuesto (inicio de las obras) y la de notificación de la liquidación provisional.

A su vez, el TSJ Madrid considera que el pago de la liquidación provisional no interrumpe la prescripción de la liquidación definitiva, ya que corresponde a un hecho imponible distinto y a una liquidación diferente⁸⁸.

El problema en el ICIO radica en establecer cuándo debe iniciarse el cómputo del periodo de prescripción de cuatro años, que, según el art. 67 LGT, empieza al día siguiente a aquel en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, o al día siguiente a la finalización del período voluntario de pago.

En consecuencia, los tribunales han reconocido expresamente la existencia de dos plazos de prescripción distintos: uno aplicable a la liquidación provisional y otro a la definitiva.

En efecto, la jurisprudencia del Tribunal Supremo⁸⁹ señala que “a la vista de la jurisprudencia expuesta, la conclusión a la que se llega es que a partir de la entrada en vigor de la LRHL y, en concreto de su art. 104.2, el computo del plazo de prescripción del ICIO se inicia desde que finaliza la obra gravada y ello porque, aunque el hecho imponible del impuesto comienza a realizarse con la ejecución de la obra (art. 101.1 de la LRHL), como el ICIO no es un impuesto instantáneo, ese hecho imponible se desarrolla en el lapso de tiempo que media entre el comienzo y la finalización de la obra. Como se ha señalado, el hecho imponible comienza a realizarse al iniciarse la ejecución de la obra y termina con su completa ejecución, momento en que la Administración, tras comprobar cuál ha sido su coste efectivo, puede girar la liquidación definitiva que proceda (art. 104.2 de la LRHL), aunque el art. 103.4 del citado cuerpo legal fije el devengo no en ese momento final sino en el inicial de la fecha del comienzo de la construcción de la obra.” El fallo de esta Sentencia fija la siguiente doctrina legal: “El plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar la respectiva liquidación definitiva por el ICIO debe computarse no desde el inicio de la obra, sino cuando ésta ya haya finalizado, a la vista de las construcciones, instalaciones y obras efectivamente realizadas y del coste real de las mismas”⁹⁰.

El TSJ de Galicia ha señalado que practicada una liquidación provisional al comienzo de las obras, no es que haya una interrupción *ex lege* de la prescripción, sino que tal instituto solamente se puede contemplar a partir de la liquidación definitiva, si procede. De este modo, si la obra no se ejecutó y la licencia no caducó, no puede hablarse ni de prescripción de lo abonado provisionalmente ni de concurrencia de prescripción en relación con lo provisionalmente ingresado, pues si tal prescripción no concurre, cuando el ingreso provisional es “debido”, por haberse desarrollado la obra, con mayor razón aún, ante la pasividad administrativa en relación con la licencia, tampoco puede contemplarse la prescripción si el ingreso es “indebido”, en el

⁸⁸ Vid. la STSJ de Madrid de 27 de septiembre de 2002 (JT 2003, 565).

⁸⁹ Vid. la STS de 14 de septiembre de 2005 (RJ 2005, 8349).

⁹⁰ Vid. la STS de 14 de septiembre de 2005 (RJ 2005, 8349).

sentido de que se concreta en una carencia sobrevenida de causa al no ejecutarse la obra cuya licencia generó el ingreso⁹¹.

Más recientemente, el Tribunal Supremo ha declarado que una vez que de acuerdo al art. 103 de la LRHL el órgano de gestión dicta la liquidación definitiva, caduca la acción de la Corporación Local de iniciar un ulterior procedimiento de comprobación ya en sede de los órganos de inspección⁹².

⁹¹ Vid. la STSJ de Galicia de 6 de mayo de 2009 (JUR 2009, 256171).

⁹² Vid. la STS de 12 de marzo de 2015 (RJ 2015, 1457).

CAPÍTULO 6

PROPUESTAS DE MEJORA DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

1. PLANTEAMIENTO

La declaración de inconstitucionalidad de la fórmula de cálculo de la base imponible del impuesto tiene su origen como es sabido en el “desplome” del precio de los inmuebles del año 2008 con ocasión de la crisis económica del “*real estate*”.

Téngase presente que hasta el comienzo de la crisis inmobiliaria los precios de los activos inmobiliarios siempre habían experimentado una tendencia alcista “incrementándose de valor” con el paso del tiempo. No se cuestionaba que la transmisión de un inmueble pudiera generar “pérdidas de valor” por lo que el legislador tributario en coherencia con esta presunción racional basada en máximas de experiencia (*id quod plerumque accidit*) estimaba de acuerdo con el artículo 107 LRHL la existencia de una revalorización de aproximadamente un 3 por 100 anual.

Sin embargo, el “pinchazo” de la burbuja inmobiliaria puso en tela de juicio este régimen legal al producir con cierta frecuencia situaciones en las que el resultado de la inversión inmobiliaria no había generado ningún incremento patrimonial *real* del terreno transmitido.

Nótese que la legislación tradicional de este impuesto ha empleado como criterio lógico un sistema objetivo de determinación de la base imponible del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (en adelante, IIVTNU) consistente en aplicar sobre el valor catastral del inmueble en el momento del devengo del impuesto un porcentaje automático de revalorización anual que iba variando en función de cada ordenanza municipal en base al número de años transcurridos desde la fecha de su adquisición.

Se trata de una mala interpretación de lo que viene conociéndose en la esfera de las matemáticas financieras como el sistema de capitalización mediante el “descuento simple”.

Precisamente algunos Tribunales Superiores de Justicia de las CCAA (Andalucía en Sentencia de 8 de marzo de 2017 así como la pionera Sentencia del TSJ. De Castilla La Mancha de 17 de abril de 2012 -JUR 2012, 158828-) estimaron las pretensiones del administrado por considerar que la fórmula empleada por la Administración para determinar el “incremento real del valor de terreno” era incorrecta a fin de determinar el valor actual de la rentabilidad obtenida con ocasión de la tenencia del bien.

En las páginas que siguen analizaremos cuál debería ser el sistema empleado por el legislador local para una futura revisión de la actual normativa con ocasión de la promulgación del Decreto Ley 26/2021, tras la declaración de inconstitucionalidad del Tribunal Constitucional respete el principio de capacidad económica proclamado en el art. 31 CE. En todo caso, nótese que el instrumento empleado por el legislador tributario a través del citado Decreto Ley ha sido avalado

por Nuestro Tribunal Constitucional en la STC. 35/2023, de 18 de abril, justificando la extraordinaria y urgente necesidad del citado cuerpo normativo a fin de rellenar el vacío legal creado con ocasión del pronunciamiento de declaración de inconstitucionalidad y nulidad de determinados preceptos de su normativa reguladora por Nuestro Alto Tribunal con ocasión de la STC. 182/2021.

2. ANÁLISIS DE LA REGULACIÓN ACTUAL

A) Planteamiento

Como advierte la exposición de motivos del Real Decreto Ley 26/2021, las modificaciones operadas tienen por objeto dar respuesta al mandato del Alto Tribunal de llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto como consecuencia de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, al objeto de dar unidad a la normativa del impuesto y cumplir con el principio de capacidad económica.

Por un lado, y a fin de dar cumplimiento al mandato del Tribunal Constitucional contenido desde la pionera STC 59/2017, de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos se introduce un nuevo supuesto de “no sujeción” para los casos en que se constate, a instancia del interesado, que no se ha producido un “incremento” de valor, sino un “decremento”.

Por otro lado, se mejora técnicamente la determinación de la base imponible para que refleje en todo momento la realidad del mercado inmobiliario, reconociéndose la posibilidad de que los ayuntamientos puedan corregir a la baja de acuerdo a la idiosincrasia cartográfica de cada municipio (valorizando el principio de autonomía local) los valores catastrales del suelo en función de su grado de actualización (que sustituyen a los anteriormente vigentes porcentajes anuales aplicables sobre el valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto) a través de unos coeficientes máximos establecidos en función del número de años transcurridos desde la adquisición del terreno, siendo actualizados anualmente, mediante norma con rango legal, teniendo en cuenta la evolución de los precios de las compraventas realizadas.

B) Delimitación negativa del hecho imponible: supuesto de no sujeción (art. 104.5 LRHL)

El RDL 26/2021, introduce un nuevo apartado 5 al art. 104 LRHL estableciendo un supuesto de “no sujeción” al impuesto para aquellas situaciones en las que se acredite un “decremento” del valor del terreno. Consideramos acertada esta regulación, pues aunque el legislador no está obligado a incluir aquellas situaciones de “no sujeción” por quedar extramuros del elemento objetivo del hecho imponible, sí es cierto, que razones aclaratorias suelen aconsejar su inclusión, máxime por los antecedentes jurisprudenciales que han provocado esta reforma, así como la propia fórmula de cálculo para determinar el “incremento” que es lo que viene a delimitar positiva

o negativamente el hecho imponible⁹³. En esta línea, el art. 20.2 LGT habilita al legislador para que de forma potestativa pueda incluir determinados supuestos de “no sujeción” por razones aclaratorias (“la ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción”).

El interesado está obligado a declarar la operación de transmisión onerosa o gratuita debiendo acreditar en su caso el “decremento” mediante la prueba de que el valor de adquisición es superior al de enajenación. Para ello el sujeto pasivo⁹⁴ deberá aportar copia de la escritura de transmisión y adquisición, salvo que dicho valor haya sido comprobado por la Administración⁹⁵, prevaleciendo según prescribe la norma, el mayor valor entre ambos (escriturado ó comprobado), cuando en puridad debería ser siempre el comprobado por la Administración, por cuanto este último valor es el que mejor se acercaría al valor real objetivo pretendido por el legislador al configurar dicho gravamen.

Además, a efectos de determinar dicho “valor” no se computarán los gastos o tributos que graven dichas operaciones. Esto explica que el Tribunal Supremo no haya admitido con la ya derogada normativa deducir del valor catastral del inmueble los “costes de urbanización” (STS de 12 de marzo de 2019 -RC 3107/2017-)⁹⁶. La explicación de esta exclusión podría fundamentarse por cuanto lo que ha de gravarse no es un decremento en términos de “renta” (lo que en este caso sí se justificaría su inclusión), sino un “decremento por la diferencia del valor del “suelo” en el momento en que se adquirió frente al que se transmite. En esta línea, ya se manifestó anteriormente el Tribunal Constitucional en varios autos (AATC 261 y 269/2003, de 15 de julio) recordando la inexistencia de una “doble imposición” por supuesta superposición de hechos imponibles, por cuanto en el IRPF se grava el “beneficio” obtenido a través de la categoría de las ganancias de patrimonio producidas con ocasión de una transmisión jurídica, situación que sin

⁹³ Téngase presente de la importancia de este extremo que “la delimitación del hecho imponible” es una materia que tiene reserva de ley ex art. 8.a) LGT.

⁹⁴ Nótese que a efectos de aportar la prueba negativa de realización del hecho imponible, de acuerdo al art. 106 TR. LRHL, recaerá en el transmitente en los supuestos de transmisiones onerosas. Mientras le incumbirá al adquirente en los casos de transmisiones gratuitas, así como en las transmisiones onerosas cuando el vendedor no resida en España. Ante la ausencia de regulación propia del impuesto para determinar la residencia del vendedor, ha de acudir a los criterios para la determinación de la residencia fiscal en que se regulan en los arts. 6 LIRNR y 9 LIRPF: permanencia territorial, centro de intereses económicos, ó la presunción familiar cuando el cónyuge no separado legalmente viva fuera de España.

⁹⁵ Obsérvese que de acuerdo con la STS 21 de diciembre de 2015 (RC 2068/2014), en un recurso de casación para unificación de doctrina, ha de proclamarse el principio de unidad de valoración, vinculando a la Administración estatal a raíz de la valoración efectuada previamente por la Administración Autonómica, en base a un principio de coherencia y actos propios (arts. 3.1.b) y d) de la Ley 40/2015, de régimen jurídico del sector público, así como el de seguridad jurídica (art. 9.3 CE). Hoy día con la implantación del “valor de referencia” se evitaría esta disparidad de criterios entre Administraciones territoriales.

⁹⁶ Conforme a esta doctrina jurisprudencial, el impuesto “no grava el beneficio económico de una determinada actividad empresarial ni profesional, ni el incremento de patrimonio puesto de manifiesto con motivo de la transmisión de un elemento patrimonial integrado por suelo de naturaleza urbana, sino la renta potencial puesta de manifiesto en el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana durante el periodo de permanencia del bien en el patrimonio del transmitente, con un máximo de veinte años”.

embargo considera el Alto Tribunal es distinta al objeto del impuesto municipal al gravarse el “incremento del valor del terreno”.

Con buen criterio, tal como se reguló en su momento en el régimen foral⁹⁷, cuando se transmita en bloque un bien inmueble “edificado”, y no únicamente el “suelo” a través de un solar o del terreno, habrá que excluir a efectos de este impuesto la parte proporcional que represente el “vuelo”, por cuanto recuérdese que la Corporación Local solo está habilitada para gravar el incremento de valor del “suelo” transmitido.

Así mismo, a efectos de determinar la existencia o no de “decremento” en las transmisiones *gratuitas*, se tomará igualmente el mismo criterio de prorrateo utilizado para las transmisiones onerosas. No obstante, habrá de calcularse por la diferencia entre el valor “declarado en el ISD”⁹⁸ menos el valor catastral total (incluyendo suelo y vuelo). En estos casos, recuérdese que se aplicará el sistema del “valor de referencia”, así que de acuerdo al remozado art. 9.3 LISD (redacción dada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal), se determinará la base imponible de este impuesto cedido a las CCAA en base al “valor de referencia” previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, salvo que el valor del inmueble declarado por los interesados sea superior al de referencia, tomándose entonces el primero como base imponible.

Por último, para ulteriores transmisiones de supuestos de “no sujeción”, y en consecuencia, no gravados por este impuesto, no se tendrá en cuenta para el cómputo del número de años generador del “incremento” el período anterior a la fecha en que fue adquirido, excepto en el caso regulado en la DA 2ª LIS en operaciones de reestructuración empresarial que no se hallen integrados en una rama de actividad y en consecuencia, no se aplique el régimen de diferimiento tributario del art. 87.2 LIS. Así las cosas, se mantiene la especialidad recogida en dicha DA 2ª, apartado segunda, por la que prescribe que “en la posterior transmisión de un terreno que se aporte en una operación de reestructuración empresarial se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el capítulo VII del título VII” por lo que existe un cómputo total de los años de tenencia del terreno y con independencia de la existencia del proceso de reorganización empresarial⁹⁹.

⁹⁷ En efecto, El Decreto foral normativo 3/2017, de 20 de junio, de Bizkaia, aprobado con ocasión de las SSTC 26 y 37/2017, en su artículo único prescribe que “en el supuesto de que en los valores tomados como referencia para determinar el incremento de valor de los terrenos (...) no se diferencie de forma expresa el valor atribuible a la construcción y el atribuible al suelo, se tomará como referencia la proporción existente, respecto del valor catastral vigente en el momento del devengo de este impuesto, del valor catastral del suelo y el valor catastral de la construcción. En el supuesto de que el valor catastral del suelo y la construcción no pudiera desglosarse, se podrá aplicar el mismo con una reducción del 60 por 100”. En sentido similar, se manifiesta el art. 4 del Decreto foral normativo 2/2021, de 29 de septiembre, de la Diputación Foral de Alava.

⁹⁸ Nótese que se sustituye en las transmisiones gratuitas, el valor del “suelo” que es el utilizado para las compraventas, por el “valor declarado en el ISD” ex inciso quinto del art. 104.5 TR. LRHL, por lo que en la mayoría de las ocasiones lo que producirá un “incremento” a efectos de su sujeción a este impuesto local, y no a un “decremento” no sujeto por mor de este nuevo art. 104.5 TR.LRHL.

⁹⁹ Nótese que en el supuesto de que no concurren las circunstancias que reconocen los arts. 76-89 LIS no se aplicará el diferimiento tributario, y en consecuencia, también se devengará el IIVTNU como consecuencia de la transmisión,

C) El nuevo método para determinar la base imponible (estimación directa e indiciaria) del art. 107 LRHL

Con buen criterio, el legislador (haciendo suya la doctrina del Tribunal Constitucional) ha implementado un régimen de derecho de opción, habilitándole al sujeto pasivo a elegir entre un método de estimación objetiva (indiciario), frente al de estimación directa.

En efecto, el Tribunal Constitucional en su STC.182/2021, afirma con rotundidad que “por lo que a la obligatoriedad de la norma de cuantificación aquí cuestionada se refiere, al no contemplarse en el art. 107 LRHL la estimación directa de la base imponible sino sólo una única estimación objetiva, se constituye, como apunta el abogado del Estado, una verdadera regla imperativa de valoración del “incremento de valor” gravado. En este sentido, la STC 59/2017, terminó con la ficción legal de la existencia inexorable de un incremento de valor (y por tanto, de gravamen) con toda transmisión de suelo urbano, determinando que dicha transmisión es condición necesaria pero no suficiente para el nacimiento de la obligación tributaria en un impuesto cuyo objeto es el incremento de valor (FJ 3º). Pero una vez constatada la efectividad de esa plusvalía, lo cierto es que, como bien especifica la representación estatal, *los preceptos legales impugnados sólo permiten tomar en consideración el valor catastral en el momento del devengo y no acudir a otros valores, como podría ser el valor catastral en el momento de la adquisición del terreno o los valores comparativos de compra y venta del mismo* (la cursiva es nuestra). O lo que es lo mismo, el artículo 107 LRHL no permite la prueba de incrementos efectivos distintos (generalmente inferiores) al legalmente calculado y, por ende, la tributación en consecuencia. Y ello porque la presunción de que el suelo urbano se revaloriza anualmente (y aumenta en función de los años de tenencia) es únicamente la *ratio legis* de la regla de valoración ahora enjuiciada y no la regla de valoración en sí; presunción vulgar (que no jurídica) que venía respaldada por la realidad económica del tiempo que en que se promulgó este sistema objetivo de medición (art. 108 Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales)”.

Nótese que el art. 50.3 LGT prescribe que “las bases imponibles se determinarán con carácter general a través de estimación directa. No obstante, la Ley podrá establecer los supuestos en que sea de aplicación el método de estimación objetiva, que tendrá en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios”.

En esta línea se manifiesta el remozado art. 107.5 LRHL al señalar que “cuando, *a instancia del sujeto pasivo* (la cursiva es nuestra), conforme al procedimiento establecido en el art. 104.5 se constate que el importe del incremento de valor es inferior al importe de la base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo, se tomará como base imponible el importe de dicho incremento de valor”.

liquidando la plusvalía la sociedad absorbida en un supuesto de fusiones, ó bien, la sociedad escindida en el supuesto de escisiones (vid. entre otras, las Rs. DGT de 4 y 24 de noviembre de 2014). Así mismo, nótese que este supuesto de “no sujeción” no será aplicable en los supuestos de terrenos en concepto de aportaciones no dinerarias, cuando no se hallen integrados en una rama de actividad (STSJ de Madrid de 18 de septiembre de 2013, y de Cataluña de 27 de noviembre de 2003).

Así las cosas, los Ayuntamientos habilitan dos métodos de cálculo para la determinación de la base imponible (una estimación *objetiva* o indiciaria -fundamentado en el valor del suelo en el momento del devengo al que se le aplicará un coeficiente conforme al período de años de generación del incremento-; así como una estimación *directa* -basado en la diferencia del valor del suelo en dos momentos determinados -cuando se adquiere frente al que se transmite de acuerdo al procedimiento articulado en el art. 104.5 analizado en el anterior epígrafe.

Respecto a la estimación objetiva (mediante la inclusión de un método indiciario), consideramos que el legislador ha decidido *ex profeso* desviarse de lo que debería ser su objeto fin (ajustarse a un valor “real”). Es cierto que permite al sujeto pasivo acudir mediante una estimación directa a otra forma de determinación de la base imponible, pero el que se permita al administrado elegir otra opción para cuantificar el hecho imponible, no es óbice para tratar de elegir fórmulas que se acerquen a la verdadera capacidad económica, y este método, *prima facie*, ya nace con esta disfunción.

En efecto, el renovado art. 107.1 LRHL establece que “la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos *puesto de manifiesto en el momento del devengo* y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años, y se determinará, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5 de este artículo, multiplicando el valor del terreno en el momento del devengo calculado conforme a lo establecido en sus apartados 2 y 3, por el coeficiente que corresponda al período de generación conforme a lo previsto en su apartado 4”.

Por su parte, el mismo apartado 2º del citado precepto también incide en la misma regla de valoración señalando en su apartado a) que “en las transmisiones de terrenos, *el valor de estos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del IBI*”.

Llama la atención por un lado, que el legislador (pese a la declaración de nulidad del citado precepto) mantiene básicamente la misma regla de cuantificación anterior con algunos ajustes, pero en lo trascendental sigue siendo un sistema indiciario que parte de un error técnico de base que no se ha tenido intención de corregir. Es cierto que se ha sustituido el sistema anterior de porcentajes multiplicadores por años, por un sistema anual de coeficientes que pueden actualizarse a través de las Leyes anuales de presupuestos generales del Estado. Desconocemos -pues no se ha dado a conocer la memoria económica que resulta inherente para la aprobación del citado cuerpo normativo- en qué se ha basado el legislador para introducir estos coeficientes frente a otros¹⁰⁰. Así las cosas, en la proposición de ley presentada en el año 2017 por el Grupo

¹⁰⁰ A falta de conocer la memoria económica del citado cuerpo normativo, entendemos que el Gobierno podría haberse fundamentado para la determinación de dichos coeficientes, mediante cualquiera de estas tres fuentes estadísticas solventes:

- informes del Observatorio de vivienda y suelo del Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana: <https://www.mitma.gob.es/arquitectura-vivienda-y-suelo/urbanismo-y-politica-de-suelo/estudios-y-publicaciones/observatorio-de-vivienda-y-suelo>;

- información extraída de viviendas por municipios que ofrece el Instituto Nacional de estadística:

Viviendas por municipios (con más de 2.000 habitantes) y tipo de vivienda (3456) (ine.es);

Parlamentario Popular se incluía también un cuadro de coeficientes que sin embargo no coinciden con el finalmente aprobado. Los datos recogidos en su momento (que se entiende son técnicos basados en la evolución de los precios del suelo en el mercado inmobiliario) son por regla general más pronunciados en los primeros años, y menos acentuados a partir de los diez años en adelante. Recogemos por su interés el cuadro comparativo de los coeficientes incluidos en su momento en el año 2017, y los recién aprobados por el RDL 26/2021 que actúan como límites máximos, sin perjuicio de que cada ayuntamiento pueda aprobar otros inferiores sobre la base del principio de autonomía local (art. 140 CE):

Período de generación	Coeficientes (Proposición de Ley frustrada)	Coeficientes Aprobados por RDL 26/2021	Diferencia
< 1 año	0,09	0,14	+ 0,5
1 año	0,11	0,13	+ 0,2
2 años	0,11	0,15	+ 0,4
3 años	0,11	0,16	+ 0,5
4 años	0,10	0,17	+ 0,7
5 años	0,09	0,17	+ 0,8
6 años	0,08	0,16	+ 0,8
7 años	0,07	0,12	+ 0,5
8 años	0,06	0,10	+ 0,4
9 años	0,06	0,09	+ 0,3
10 años	0,06	0,08	+ 0,2
11 años	0,08	0,08	-
12 años	0,09	0,08	0,1
13 años	0,16	0,08	0,8
14 años	0,23	0,10	0,13
15 años	0,30	0,12	0,18
16 años	0,38	0,16	0,22
17 años	0,44	0,20	0,24
18 años	0,50	0,26	0,24
19 años	0,55	0,36	0,29
≥ 20 años	0,60	0,45	0,15

Sin embargo, más allá de unos coeficientes u otros (que en cualquier caso, entendemos que se basarán en unos datos objetivos técnicos, tratan de justificarse a través de la Exposición de motivos del RDL 26/2021, cuando afirma que “la norma resulta coherente con el vigente ordenamiento jurídico, ajustándose, por ello, al principio de seguridad jurídica, mediante el establecimiento de un método de determinación de la base imponible ajustado en todo momento a la realidad del mercado inmobiliario, y permitiendo al contribuyente la opción por un método alternativo a aquel en que se determine la base imponible por diferencia entre los valores de

ó incluso a través del anuario “Estadística registral inmobiliaria” que publica el Colegio de Registradores de la Propiedad: Estadísticas de la propiedad (registradores.org)

adquisición y transmisión del inmueble”. En nuestra opinión, el sistema objetivo tiene que tener vocación de ajustarse a la realidad del mercado, y pese a que la normativa permita al administrado acogerse a un régimen de estimación directa. Es cierto, que razones de simplificación pueden justificar la adopción de un sistema indiciario, pero éste volvemos a insistir debe venir fundamentado en base a algún criterio objetivo a fin de evitar la tensión con el principio de capacidad económica así como el de interdicción de la arbitrariedad (arts. 31 y 9.3 CE respectivamente).

Nótese que el mayor reproche lo encontramos al fijar el valor del suelo no en la fecha en que fue “adquirido” por su titular, sino en el momento del devengo, es decir, en el momento en que se produce la transmisión tanto onerosa como gratuita. En orden a determinar el “incremento” resulta ilógico (produciendo una total incoherencia en su relación intrínseca entre el hecho imponible y base imponible) que el legislador trate de hallar el “incremento” calculando un valor del suelo en un momento “final” aplicándole unos coeficientes que precisamente tratan de calcular el incremento producido desde el momento inicial. Es de lamentar que el legislador actual no haya corregido esta cuestión que ha permanecido invariable en las distintas versiones de la norma (incluso con ocasión del borrador primigenio de reforma fechado en el año 2017¹⁰¹). Así las cosas, al tener en cuenta el valor catastral en el momento de la “transmisión” y multiplicar por el número de años transcurridos desde la adquisición, lo que se grava es la revalorización futura del terreno a partir de la misma, es decir, el incremento de valor del suelo en los años sucesivos y no en los años en los que se mantuvo la propiedad. La explicación del mantenimiento de esta disfunción se debe a que de forma sorprendente el Tribunal Supremo en diversas sentencias (*vid.* SSTs de 6 de marzo y de 10 de junio de 2019 -RC 2815/2017 y 2093/2017-) no ha considerado contrario a Derecho que el legislador en orden a fijar la regla de estimación objetiva se atenga al valor del suelo “en el momento del devengo” es decir, en la fecha de la transmisión, cuando en puridad, siguiendo la fórmula de capitalización financiera del “descuento simple” debería retrotraerse al momento en el que se haya adquirido dicho terreno.

Así las cosas, el incremento patrimonial a gravar por este impuesto debería obtenerse por la fórmula: valor catastral en el momento de la adquisición x coeficiente (rentabilidad) x número de años de tenencia¹⁰².

Sin embargo, el sistema empleado por el legislador actual difiere de la anterior aplicándose una variante de la fórmula del descuento simple con un error metodológico:

¹⁰¹ En efecto, de acuerdo con la doctrina dictada también por el Alto Tribunal en relación con los Impuestos balear y extremeño sobre instalaciones que incidían en el medio ambiente (SSTC 289/2000, y 176/2006), y que fueron declarados inconstitucionales por lesionar el principio de proporcionalidad por cuanto no resultaba idónea la base imponible en relación con el hecho imponible configurado por el legislador autonómico.

¹⁰² En particular, el proceso matemático para obtener dicho resultado (plusvalía = V. Inicial x coeficiente x nº de años de tenencia) sería el siguiente:

$$\text{Valor Final} = \text{Valor Inicial} (1 + \text{rentabilidad} \times \text{Número de años})$$

$$\text{Valor Final} = \text{Valor Inicial} - \text{Valor Inicial} \times \text{Rentabilidad} \times \text{número de años}$$

$$\text{Valor Final} - \text{Valor Inicial (plusvalía)} = \text{Valor inicial} \times \text{Rentabilidad (coef.)} \times \text{número de años}$$

B.I. = Valor catastral al momento del devengo (V. Final) x n° de años x Rentabilidad (coeficiente)¹⁰³

En efecto, si lo que pretendemos es cuantificar el “incremento de valor” *experimentado* (es decir, con origen en un período pretérito de tiempo) desde que se adquirió en origen el inmueble hasta que se transmite, no puede tomarse como referencia el valor catastral del año de la venta (es decir, a la fecha del devengo del impuesto), sino en el momento en que fue adquirido. Nótese que de acuerdo al art. 104 LRHL el objeto del tributo es someter a gravamen “el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título”. Ahora bien, en orden a su cuantificación (de acuerdo al art. 107 LRHL) el cálculo parte de un error de base como es determinar dicho “incremento” no de forma retrospectiva sino prospectivamente lo que genera tensión con el principio de capacidad económica si lo que pretende gravarse es un hecho cierto y real, no futuro e irreal. Así las cosas, el intervalo temporal a determinar vendría por fijar como *dies a quo* (fecha de inicio del cómputo) el año en que adquiere el inmueble, y como *dies ad quem* (fecha final de cálculo) el año en que se transmite. Sin embargo, en orden a determinar el “incremento de valor del terreno” que exige el legislador someter a gravamen, se ha decidido intencionalmente prescindir de su valor real estableciendo una fórmula objetiva que no se ajusta a la capacidad económica en los términos que establece el Tribunal Constitucional en su STC. 182/2021, de 28 de octubre.

Esta falta de coherencia intencionada del legislador consideramos que debería poder ser impugnada con esperanzas de éxito ante los Tribunales con el permiso del Tribunal Supremo que en los últimos años sin embargo ha preferido pasarlo por alto... (SSTS De 10 de junio de 2019 -RC 2093/2017- y de 19 de mayo de 2020 -RC 3315/2017-).

En todo caso, resulta plausible que el legislador haya incluido también la aplicación de un coeficiente para aquellas situaciones de transmisiones de terrenos con menos de un año desde su adquisición, pues se trata de operaciones especulativas en las que no existía ninguna fundamentación para quedar excluidas de gravamen como ha sucedido en el pasado. Ahora bien, podía así mismo haberse fomentado las transmisiones onerosas o gratuitas de vivienda habitual - de acuerdo a la definición recogida en la LIRPF¹⁰⁴- mediante el establecimiento de un coeficiente

¹⁰³ El legislador actual emplea el siguiente criterio matemático para determinar el incremento generado:

Valor Inicial = *Valor Final* (1 - *rentabilidad* x *número de años*)

Valor Inicial = *Valor Final* - *Valor Final* x *rentabilidad* x *número de años*

Valor Final - *Valor Inicial* = *Valor Final* x *rentabilidad* x *número de años*

¹⁰⁴ Así, de acuerdo a la DA 23ª LIRPF se entiende por “vivienda habitual” aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tiene dicho carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas

Cuando la vivienda hubiera sido habitada de manera efectiva y permanente por el contribuyente en el plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras, el plazo de tres años previsto en el párrafo anterior se computará desde esta última fecha”.

reductor (o bien, podría producir el mismo efecto a través de un tipo de gravamen más reducido¹⁰⁵) en estos casos de acuerdo al principio rector del art. 47 CE. El legislador en el mismo artículo 107.3 prevé en su nueva versión que los ayuntamientos puedan establecer reducciones para aquellas situaciones de modificación de los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general.

D) Flexibilización del método para determinar el “incremento de valor” (art. 110.4 LRHL)

La declaración de nulidad e inconstitucionalidad del art. 110.4 LRHL en la pionera STC 59/2017, de 11 de mayo, ha obligado a dar una nueva redacción a este precepto permitiendo la opción al interesado de acreditar el “incremento” o el “decremento” al que alude el nuevo art. 104.5 del mismo cuerpo normativo, mediante un sistema distinto al indiciario recogido en el artículo 107.

En efecto, el Tribunal Constitucional realizó un juicio de reproche respecto de la imposibilidad de que la normativa por aquél entonces vigente permitiera al administrado acreditar la “inexistencia del incremento” a efectos de evitar su tributación. La normativa anterior establecía una regla sustantiva automatizada de cuantificación del hecho imponible que impedía la contraprueba por parte del administrado por lo que declaró inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LRHL al impedir a los sujetos pasivos que pudieran acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica a efectos de evitar la tributación por dicho impuesto (SSTC 26/2017-FJ 7º; 37/2017, -FJ 5º; y 59/2017 -FJ 5º).

La nueva redacción incluye ya la posibilidad de que el administrado pueda acreditar una regla de cuantificación del “incremento” siguiendo un método de estimación directa (arts. 104.5 y 107.5 LRHL), extramuros de la fórmula mecánica a la que se llega mediante el sistema indiciario de estimación objetiva que reconocen los apartados 1º y 4º del art. 107 LRHL.

Debe en consecuencia, valorarse de forma positiva la nueva regulación del método de estimación directa en orden a que dicho impuesto sea respetuoso con el principio de capacidad económica evitando el alcance confiscatorio que se produce cuando se gravan situaciones inexpresivas de capacidad económica tal como proscriben el art. 31.1 de Nuestra Carta Magna¹⁰⁶.

Por último, la regulación vigente ha introducido un nuevo apartado 8 al art. 110 a fin de que las entidades locales puedan disponer de las valoraciones que haya efectuado la Administración autonómica con ocasión de los procedimientos de comprobación tributaria a los que puedan estar sometidos los contribuyentes en los impuestos cedidos a las CCAA que gravan transmisiones patrimoniales (TPO e ISD). Nótese que de acuerdo con el nuevo art. 104.5 LRHL el administrado ha de tomar el mayor valor entre el escriturado o en su caso el comprobado por la Administración

¹⁰⁵ Nótese que actualmente el art. 108 TR. LRHL establece un tipo máximo del 30 por 100 por lo que los Ayuntamientos a través de la autonomía local podrían introducir tipos de gravamen inferiores para hacer efectivo el mandato constitucional de favorecer una vivienda digna y adecuada ex art. 47 CE.

¹⁰⁶ Nótese que la ratio del legislador Constituyente al introducir el art. 31 CE fue establecer un límite infranqueable mínimo (impidiendo gravar situaciones inexpresivas de capacidad económica) y máximo de imposición (mediante una presión fiscal desproporcionada).

Tributaria, por lo que exige que la entidad local disponga de información sobre si dicho inmueble objeto de este gravamen municipal ha sido objeto de este procedimiento de comprobación, pues deberá consignar como valor del terreno el comprobado por la Administración autonómica si éste es superior al fijado en las escrituras públicas, ya que la información de las operaciones de transmisiones de inmuebles elevadas a escritura pública son bien conocidas por las Entidades Locales al amparo de la obligación que tienen los notarios de remitir a los Ayuntamientos donde se encuentre localizado el inmueble, dentro de la primera quincena de cada trimestre, de la relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior, en los que se contengan hechos, actos o negocios jurídicos realizados que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible de este impuesto, con excepción de los actos de última voluntad. Incluso, también están obligados a remitir dentro de este mismo plazo, relación de los documentos privados comprensivos de los mismos hechos, actos o negocios jurídicos que les hayan sido presentados para conocimiento o legitimación de firmas (art. 110.7 LRHL).

3. REFORMULACIÓN DEL ACTUAL TRIBUTO POR UN NUEVO IMPUESTO SOBRE LAS PLUSVALÍAS INMOBILIARIAS

La litigiosidad creada por este tributo invita a la reformulación del actual tributo por un nuevo impuesto sobre las plusvalías inmobiliarias (IMPI), que sometiera a gravamen todos aquellos incrementos de valor de los inmuebles con ocasión de su transmisión onerosa o gratuita.

El nuevo diseño de tributo coincidiría con el existente en los impuestos estatales sobre la renta pero aplicando sobre el valor de adquisición un coeficiente que gradúe la inflación. Debe reconocerse que frente a esta posición que defendemos el Pleno del Tribunal Constitucional se acaba de pronunciar en la STC. 67/2023, de 6 de junio, sobre la constitucionalidad de que el legislador de IRPF no requiera tener en cuenta los efectos de la inflación sobre las transmisiones de bienes inmuebles, con ocasión de la supresión por la Ley 35/2006, de reforma parcial de IRPF, de los coeficientes de actualización que corregían el fenómeno inflacionario. En todo caso, se trata de un pronunciamiento muy polémico y que ha dado lugar a dos votos particulares en sentido contrario.

Ahora bien, para evitar la doble imposición jurídica que se produce sobre el transmitente debería permitirse deducir la cuota pagada por dicho tributo municipal sobre el valor de transmisión en el Impuesto estatal sobre la renta.

CAPÍTULO 7

PROPUESTAS DE MEJORA DE TASAS y OTRAS PRESTACIONES PATRIMONIALES PÚBLICAS NO TRIBUTARIAS

1. CONSIDERACIONES CRÍTICAS SOBRE LA TASA POR LICENCIA URBANÍSTICA

A) Aspectos sustantivos

De acuerdo al art. 20.4. LRHL, las entidades locales podrán establecer tasas por la prestación de un servicio público relativo al otorgamiento de licencias urbanísticas exigidas por la legislación del suelo y ordenación urbana (apartado h).

Ahora bien, en los últimos años se ha planteado una importante problemática en relación a si cabía entender devengada la tasa en aquellos casos de denegación de la concesión de la licencia. Tradicionalmente el Tribunal Supremo había venido reconociendo la devolución del pago de la tasa al administrado por entender que con el desistimiento tácito por ausencia de resolución¹⁰⁷, o con la denegación de la concesión de la licencia desaparecía la razón del tributo. En esta misma línea, las SSTs de 19 de enero de 2002 (RJ 2002, 1317), 26 de febrero de 2001 (RJ 2001, 3297), de 13 de enero, 8 de julio y 24 de septiembre de 1996; de 12 de junio (RJ 1997, 5908) y 3 de julio de 1997 (RJ 1997, 6680); así como de 30 de marzo de 1999 (RJ 1999, 2545) venían también a defender esta posición jurisprudencial pues nos encontramos ante una actividad de resultado por lo que sólo opera el nacimiento de la obligación con el otorgamiento de la licencia. Incluso, la STS de 18 de febrero de 1998 (RJ 1998, 1395) llegó a afirmar que en el caso de una concesión de licencia adquirida por silencio positivo no se devengaba la tasa por inactividad de la Administración.

Sin embargo, con buen criterio posteriormente el Tribunal Supremo¹⁰⁸ ha corregido dicha doctrina jurisprudencial declarando que “siendo cierto que la efectiva realización de la actividad o del servicio es requisito fundamental para que se entienda realizado el hecho imponible de la tasa, no lo es menos que esa actividad administrativa no tiene por qué finalizar con un acto en que se acceda a las pretensiones del solicitante, ya que el hecho imponible se articula en el aspecto material de su elemento objetivo en torno a la realización de la actividad administrativa o la prestación del servicio, más allá de cuáles sean sus resultados (...). Si el servicio o actividad municipal solicitados por el interesado se desarrollan efectivamente y se refieren a él, le afectan o benefician de modo particular, es jurídicamente irrelevante que el resultado final de dichos servicios o actividad sea, o no, favorable a sus pretensiones, ya que en todo caso se habrá realizado el elemento objeto del hecho imponible de esta clase de tasas.

¹⁰⁷ Vid. la STS de 11 de febrero de 2005 (RJ 2005, 3057).

¹⁰⁸ Vid. la STS de 5 de febrero de 2010 (RJ 2010, 1383).

(...) Ahora bien, una cosa es que el servicio o actividad deban necesariamente afectar o referirse a un individuo o entidad concretos e identificables y otra, muy distinta, que deban producirles necesariamente un beneficio particular, en el sentido de ser favorables a sus intereses, ya que existen múltiples supuestos en que la actividad administrativa provocada por el sujeto pasivo atiende también a la satisfacción de intereses generales (inspecciones, regulación del tráfico, etc.), y sin embargo, al resultar identificable la persona que provoca dicha actividad, que se le refiere o afecta, queda sujeta al pago de la correspondiente tasa local”.

Tras el pronunciamiento del Tribunal Supremo, entendemos que seguirán planteando problemas prácticos los casos de *desistimiento* antes de que se dicte la resolución administrativa de concesión o denegación, así como los supuestos de *renuncia* de la licencia concedida.

En los supuestos de *desistimiento*, es decir, cuando el administrado haya decidido voluntariamente decaer en su derecho antes de que la Administración resuelva el expediente, habrá que concretar cuál será el estado de tramitación en que se encuentra el expediente administrativo.

Así, debe reconocerse que el artículo 26.1 LRHL señala que las tasas se devengan “(...) b) cuando se presente la solicitud que inicie la actuación o el expediente”, por consiguiente, nace la obligación desde el momento de su solicitud y con independencia del estado de tramitación de ésta. La citada jurisprudencia confirma la validez de la ordenanza fiscal de Zaragoza en este punto que establecía la aplicación de una devolución del 50 por 100 del importe de la tasa en los casos de desistimiento, así como de la devolución del importe total o parcial de la tasa en los supuestos de renuncia voluntaria de la licencia concedida¹⁰⁹. Con buen criterio, el Tribunal Supremo sostiene que “se ha desarrollado la actividad municipal, tanto técnica como administrativa tendente al otorgamiento de la licencia y que sobre la base de que se dan los presupuestos del hecho imponible de la tasa, se ha exigido y efectuado el pago de la tasa. Nada obliga pues a la Administración municipal a tener que reintegrar, total o parcialmente, la cuota satisfecha en su totalidad. Por eso, la pretensión de reducción, de la cuota de la tasa en los casos de renuncia por el interesado a la licencia concedida, no puede ser acogida, sobre todo si el argumento que se invoca en apoyo de la tesis de la reducción es que el Ayuntamiento había seguido la práctica de la devolución desde hacía años hasta que cambió”.

Por razones de eficacia práctica, algunas ordenanzas establecen la reducción de un porcentaje y con independencia del estado en que se encuentre la tramitación del expediente. Este es el caso de la Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid de la tasa por prestación de servicios urbanísticos, al establecer en su actual art. 20.3 (modificado por Acuerdo de Pleno de 20 de diciembre de 2010) que “en el supuesto de que el interesado desista de la solicitud formulada antes de que se dicte la oportuna resolución o de que se complete la actividad municipal requerida, se reducirá la cantidad a abonar al 25 por 100 de la cuota a pagar”. El citado precepto especifica que hay desistimiento, “aunque no se haya efectuado expresamente por el interesado, cuando no aporte en plazo la documentación que necesariamente debe acompañar a la solicitud y que le ha sido requerida por la Administración Municipal, así como en todos aquellos casos en los que el expediente tenga que ser archivado por deficiencias en la actuación del interesado”.

¹⁰⁹ Vid. la citada STS de 5 de febrero de 2010.

Nótese que parece de justicia que el administrado tenga que compensar al ente público de alguna forma por los costes de gestión y tramitación del expediente partiendo del hecho objetivo de que ha sido el administrado el que ha desistido en su solicitud por lo que el ente público puede ser ajeno a esta voluntad unilateral del contribuyente de dar por finalizada la actuación administrativa. Habría por ello que determinar (en base a los costes directos e indirectos que se reflejan en la memoria) cuál debería ser el importe de esa “compensación” en lo que podríamos estar ante una tasa por tramitación de licencias urbanísticas.

En nuestra opinión, y pese al avance experimentado como consecuencia de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, una reducción del 25 por 100 de la cuota total podría resultar insuficiente en base al principio de proporcionalidad, en el supuesto de que la Administración acabe de iniciar la tramitación del expediente y se limite a solicitar al administrado alguna documentación que éste finalmente no presenta en el plazo requerido.

Por el contrario, en los casos de *renuncia voluntaria*, es decir, una vez que ha sido concedida la licencia en favor del administrado, la jurisprudencia del Tribunal Supremo es extraordinariamente clara denegando con buen criterio la devolución, pues “ha de tenerse en cuenta que en estos casos se ha desarrollado la actividad municipal, tanto técnica como administrativa, tendente al otorgamiento de la licencia y que sobre la base de que se dan los presupuestos del hecho imponible de la tasa, se ha exigido y efectuado el pago de la tasa. Nada obliga pues a la Administración municipal a tener que reintegrar, total o parcialmente, la cuota satisfecha en su totalidad. Por eso, la pretensión de reducción, de la cuota de la tasa en los casos de renuncia por el interesado a la licencia concedida, no puede ser acogida”.

B) Compatibilidad de la tasa de licencia urbanística con el ICIO

Nótese que el principio de capacidad económica despliega sus efectos con diversa intensidad en función de la figura tributaria sobre la que se proyecta. Así las cosas, el principio de capacidad económica proyecta su máxima intensidad sobre los impuestos, y en las tasas dicho axioma se confunde con el principio del beneficio. La concurrencia entre tasas e impuestos municipales despliega precisamente su máxima intensidad contributiva en relación con la concurrencia de la tasa de licencia urbanística y la exigencia del ICIO.

De acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo la exigencia conjunta de una tasa de licencia urbanística junto con el ICIO constituye una práctica perfectamente legítima en cuanto se produce el devengo de dos tributos por conceptos distintos. Por un lado, ha de exigirse una tasa de licencia de obras por la prestación del servicio municipal, y con posterioridad ha de liquidarse el ICIO por la realización de la construcción, instalación o la obra. En consecuencia, para el Tribunal Supremo se trata de dos presupuestos de hecho diferentes por lo que técnicamente no existe doble imposición. Así, a juicio del Tribunal Supremo existe una capacidad económica puesta de manifiesto por la realización de la obra, mientras que por otro lado, se grava la actividad administrativa que realiza el ente público con ocasión de la concesión de la licencia¹¹⁰.

¹¹⁰ Vid. las SSTs. 17 de enero de 1994 (RJ 1994, 316), de 11 de octubre de 1994 (RJ 1994, 8197), de 5 de mayo de 1997 (RJ 1997, 3719), de 18 de junio de 1997 (RJ 1997, 4826), 27 de noviembre de 1997 (RJ 1997, 9281) y 26 de noviembre de 1999 (RJ 1997, 9281).

En efecto, conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, en la concepción legal no existe coincidencia entre el hecho imponible de la tasa y el del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras porque el primero viene constituido por la prestación de servicios administrativos de verificación de la legalidad de la obra proyectada, previos a la concesión de la correspondiente licencia, y en el segundo por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia municipal de obras urbanísticas, se haya obtenido o no dicha licencia.

En nuestra opinión se trata de una doctrina ciertamente discutible que pretende salvar los problemas de doble imposición tributaria que se produce en este tipo de situaciones. Resulta cierto –y en este punto compartimos la postura del Alto Tribunal- que nos encontramos ante dos hechos imponibles diferentes. Por un lado, en la tasa se grava la *actividad administrativa desplegada* por el ente público con objeto de verificar que las obras que se pretenden ejecutar se ajustan a la legalidad urbanística a los efectos de conceder la licencia de obras, o en el caso de haberse ya ejecutado la construcción que se adecúan al proyecto presentado. Por otro, en el ICIO se grava la *realización de una construcción, instalación u obra* para la que se exige la obtención de la correspondiente licencia municipal de obras. Sin embargo, lo que resulta rechazable es que la tasa tal como está diseñada grave el mismo objeto fin que el ICIO. Si la base imponible de la tasa se determina –al igual que en la liquidación provisional del ICIO- por un porcentaje del presupuesto de ejecución material de la obra se estará gravando dos veces el mismo objeto tributario lo que resulta difícilmente explicable y esconde bajo la denominación formal de tasa a lo que desde el punto de vista de su configuración técnica se acerca más a la naturaleza de un impuesto.

No debe perderse de vista que la creación del ICIO trató de paliar la práctica viciada de algunos Ayuntamientos de exigir a través de la tasa de licencia de obras una cuota tributaria que excedía con creces del verdadero coste de la actividad administrativa desplegada por el ente público con ocasión de la prestación del servicio. La creación de este impuesto salvaría los problemas a los que se enfrentaba la tasa de licencia urbanística al exigirse cuotas muy por encima del coste del servicio. El Diario de sesiones del Congreso de los Diputados con ocasión de la aprobación de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales de 1988 se hizo eco precisamente de esta problemática y de la justificación de la aparición de ese nuevo impuesto (ICIO) para salvar dicha limitación legal (Diario de sesiones del Congreso de los Diputados de 8 de noviembre de 1988, págs. 12463 – 121475).

Entendemos que el efecto “cuasi confiscatorio” de esta sobreimposición de tributos queda minimizado en cuanto que el artículo 103.3 LRHL establece la posibilidad de que el Ayuntamiento permita en la liquidación definitiva del ICIO la deducción de la cuota pagada por la tasa de licencia de obras que entendemos debe compensar al Ayuntamiento de los costes efectivos conforme a su memoria económico-financiera (y no a tanto alzado) de gestión por la concesión de la licencia. Téngase presente que la deducción del coste de la tasa con ocasión de la liquidación definitiva del ICIO viene a ser un reconocimiento expreso del legislador estatal a la doble imposición que realiza el ente local sobre un mismo objeto tributario. Es cierto que el artículo 103.3 LRHL utiliza la forma verbal “podrá” lo que de una manera intencionada “podría” llevar a pensar que si la norma se emplea en esos términos es porque no concurre en dicha situación tal sobre gravamen. Sin

embargo, entendemos que la razón puede deberse a que el legislador es consciente de que creado el ICIO paulatinamente debe ir desapareciendo la tasa de tal forma que solo en aquellos municipios donde “puedan” todavía convivir tasa e impuesto sería deseable que se dedujera el coste de la tasa liquidada.

En todo caso, entendemos que estas limitaciones en orden a que la tasa cubra el coste real de la prestación del servicio puede salvarse con el simple hecho de que la Corporación Local optase por la derogación de la tasa compensando la pérdida de recaudación elevando el tipo de gravamen del ICIO hasta el límite del 4 por 100 que fija el art. 102. 3 LRHL.

Así las cosas, cabe concluir que nos encontraremos ante una praxis contraria a Derecho siempre que con ocasión de las distintas ordenanzas reguladoras de la tasa de licencia urbanística y del ICIO concurra la siguiente doble circunstancia:

- Primero. Que la forma de determinar la tasa de licencia urbanística lejos de cuantificarse en base a un parámetro que atienda al coste administrativo que genera el servicio de verificación de su legalidad, sin embargo se ajuste al presupuesto económico de la obra, con lo que coincidirá con el que suele emplearse para la determinación de la base imponible del ICIO; y
- Segundo. Que la cuota de ambos tributos supere el límite del 4 por 100 que proscribe el art. 102.3 LRHL, por lo que sobrepasando dicha cláusula de salvaguarda para evitar el exceso de presión fiscal, este “clon” de ICIO (disfrazado de “tasa”) lisa y llanamente resultaría en nuestra opinión ilegal¹¹¹.

2. REGULACIÓN EXPRESA DE LA NO SUJECIÓN DE LA TASA DE LICENCIA URBANÍSTICA Y EL ICIO EN OBRAS “ILÍCITAS” FRENTE A LA SUJECIÓN DE LAS “ILEGALES”

A) Planteamiento

Durante las dos crisis económicas que hemos padecido en estos últimos quince años (la crisis financiera del *real estate* del año 2008, y la crisis sanitaria del año 2020) el sector de la construcción ha sufrido una dura corrección económica que ha dado lugar a que muchos de los proyectos de obra programados, finalmente no se ejecutaran bien por causas endógenas adversas (dificultades económicas por concursos de acreedores e insolvencias, o de otro tipo que han llevado al solicitante de la licencia urbanística a tener que abandonar dicho proyecto); así como exógenas (por cuanto muchos planes urbanísticos han preferido no ver la luz por cuanto la situación económica de España no invitaba al optimismo respecto de la previsión de ventas en el sector inmobiliario).

¹¹¹ Vid. sobre el particular, el original de P. CHICO DE LA CÁMARA y R. FRAILE FERNÁNDEZ, “La tasa de licencia urbanística & el ICIO”: matrimonio bien avenido o un buen ejemplo de pareja en crisis”, en la obra colectiva dirigida por P. Chico, *Aspectos de interés para una futura reforma de las Haciendas Locales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, págs. 341 y ss.

Todas estas situaciones tanto de desistimiento y renuncia como de imposibilidad de ejecución (por cuanto se trate de construcciones que no cumplen con la legalidad tributaria así como urbanística) no son inocuas sino que despliegan una serie de efectos jurídico-tributarios que han dado lugar a numerosas controversias entre Administración y administrados sin que la jurisprudencia contradictoria dictada hasta la fecha haya podido disipar todos los interrogantes originados tanto respecto de la exigencia del ICIO como de la tasa de licencia urbanística.

B) Exigencia de la tasa de licencia urbanística

1. Devengo en supuestos de “renuncia” y “desistimiento”

El art. 26 LRHL establece que la tasa “podrá devengarse según la naturaleza de su hecho imponible y conforme determine la respectiva ordenanza fiscal:

- a) Cuando (...) se inicie la prestación del servicio o la realización de la actividad, aunque en ambos casos podrá exigirse el depósito previo de su importe total o parcial.
- b) Cuando se presente la solicitud que inicie la actuación o el expediente, que no se realizará o tramitará sin que se haya efectuado el pago correspondiente”.

Así las cosas, el nacimiento de la obligación tributaria se origina con ocasión de la prestación del servicio de control o verificación de dicha solicitud de ejecución de obra. Ahora bien, dicho acto administrativo puede calificarse como un proceso dinámico o de duración temporal que no se perfecciona jurídicamente hasta que finalmente no se emite el acto administrativo de concesión o denegación. Nótese que durante ese *interin* puede que el administrado “desista” de la ejecución de la obra, pero también cabe que “renuncie” una vez que la Administración ha dictado ya el acto administrativo de concesión. Los efectos de esa comunicación por el que el administrado decae en su derecho bien de forma voluntaria, o bien, por caducidad de la licencia tiene gran relevancia en la esfera tributaria.

Superada ya la doctrina jurisprudencial equívoca del Tribunal Supremo de que la liquidación de la tasa quedaba condicionada a su concesión¹¹², hasta la actual posición de este Alto Tribunal de 5 de febrero de 2010, por el que la tasa se devenga con independencia de su resultado en favor o no del administrado¹¹³, al perfeccionarse el acto administrativo con ocasión de la resolución de

¹¹² Tradicionalmente el Tribunal Supremo entendía que desaparecía la razón del tributo, si había denegación (SSTS de 11-2-2005 y 20-2-1996), por cuanto se trataba de una actividad de resultado (SSTS de 19-1-2002; 13-1 y 24-9-1996; 12-6 y 3-7-1997; y de 30-3-1999). Llama la atención que la STSJ de Canarias de 14 de diciembre de 2013 (R. 92/2012) mantuviera en esa fecha dicha posición una vez que el Tribunal Supremo cambió de posición a la luz de la *leading case* de 5 de febrero de 2010 citada.

¹¹³ Así, el TSJ de Valencia de 30 de abril de 2001 (R. 503/2001) denegó la solicitud de devolución de la tasa por cuanto el Ayuntamiento de Campello pudo fácilmente acreditar que con la denegación de la licencia se había realizado el presupuesto de hecho que daba lugar al devengo de la tasa.

concesión o de denegación de la licencia¹¹⁴, la problemática actual reside en si cabe exigir dicha exacción sinalagmática en los supuestos de “desistimiento” del administrado.

Es evidente que la actividad administrativa de control es un trámite interno que no trasciende *prima facie* al solicitante pero sobre el que éste tiene derecho a informarse en cualquier momento respecto de la tramitación del expediente, máxime en aquellos casos en los que la Administración pretenda exigir el importe total de la cuota devengada¹¹⁵. Por ello, valoramos positivamente desde el plano de la justicia tributaria que algunos Ayuntamientos hayan establecido una reducción sobre la cuota a pagar cuando el administrado “desista” de continuar con el procedimiento por cuanto es probable que en el momento procesal de comunicación del “desistimiento” todavía la Administración en el mejor de los escenarios no ha emitido el informe de concesión o de denegación de licencia¹¹⁶.

2. Obras “ilegales” e “ilícitas”

A efectos del análisis de esta cuestión distinguiremos los supuestos de obras “ilegales” frente a las que podríamos denominar obras “ilícitas”. Las primeras (ilegales), se caracterizan porque se acometen de forma furtiva, es decir, sin conocimiento de la Administración, si bien debe reconocerse que si se hubiese solicitado la preceptiva licencia de obras se habría lógicamente legalizado mediante su autorización administrativa al cumplir perfectamente con la legalidad urbanística vigente. Por su parte, las obras “ilícitas” se caracterizan no solo por realizarse extramuros del conocimiento de la Administración, sino también por no respetar la legalidad administrativa por lo que frente al caso anterior, si se hubiera solicitado la respectiva licencia, nunca la Administración actuante la hubiera concedido¹¹⁷.

¹¹⁴ En efecto, la STS de 5 de febrero de 2010 no deja margen de duda de que en los casos de “renuncia” de la licencia concedida, ha de tenerse en cuenta que se ha desarrollado la actividad municipal, tanto técnica como administrativa, tendente al otorgamiento de la licencia y que sobre la base de que se dan los presupuestos del hecho imponible de la tasa, se ha exigido y efectuado el pago de la tasa. Nada obliga pues a la Administración municipal, -concluye el Alto Tribunal- a tener que reintegrar, total o parcialmente, la cuota satisfecha en su totalidad”.

Pese a ello, el Ayuntamiento de Madrid con buen criterio en el art. 19.2 de la Ordenanza fiscal reguladora de la licencia urbanística establece una reducción de un 25 por 100 el importe de la cuota de la tasa en casos de “denegación” de la licencia.

¹¹⁵ A la luz de la doctrina vigente del Tribunal Supremo no genera duda de que en los casos de “renuncia voluntaria” por parte del administrado una vez que la Administración ha dictado la resolución es totalmente exigible la tasa. Resulta de interés la STS de 18 de febrero de 1998 por la que el Alto Tribunal consideró que no se devengó la tasa en la concesión de una licencia adquirida por silencio positivo al no haberse acreditado la actividad administrativa de prestación del servicio. Sin embargo, más recientemente la Resolución del Tribunal Económico-administrativo de Navarra de 28 de mayo de 2016 sí ha considerado exigible el pago de la tasa en un mismo caso de concesión de licencia urbanística por silencio positivo. En nuestra opinión, el administrado tendría en todo caso derecho a solicitar la acreditación de la actividad administrativa realizada por parte de la Concejalía de Urbanismo para justificar el pago íntegro de la tasa devengada.

¹¹⁶ En efecto, el art. 19.3 de la Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid, reguladora de la tasa de licencia urbanística, reduce el importe de la tasa al 25 por 100.

¹¹⁷ En efecto, haciéndonos eco de la clara distinción de CALVO SALES, aquellas que venimos denominando nosotros como “ilegales”, se caracterizan porque serán legalizables o autorizadas si se solicita la preceptiva licencia, frente a las que

En nuestra opinión, solo en las obras “ilegales” cabrá la exigencia de la tasa de “licencia urbanística”, pues en las “ilícitas” al permanecer totalmente al margen del planeamiento urbanístico quedaría proscrita su exigencia al tratarse de un acto nulo de pleno Derecho de acuerdo a los artículos 1.255¹¹⁸, 1.271¹¹⁹ y 1.275¹²⁰ del Código Civil.

3. Exigencia del ICIO

a) Devengo en supuestos de “renuncia” y “desistimiento”

Como reconocen los arts. 100.1 y 102.4 LRHL, el ICIO se devenga con ocasión del inicio de cualquier construcción, instalación u obra que exija la obtención de la correspondiente licencia de obras, *y con independencia de su otorgamiento* (la cursiva es nuestra), o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición.

De una lectura conjunta de ambos preceptos podría deducirse que el impuesto se exigirá aún cuando la obra no disfrute de la correspondiente licencia o declaración responsable. Este hecho se justifica por cuanto el presupuesto de hecho generador de la obligación tributaria se realiza con ocasión de la realización de la construcción, instalación u obra, y con independencia de que el administrado disponga o no de un “título” para proceder a su ejecución. Así, sería suficiente de acuerdo al principio de la *actio nata* de que se requiera de dicha formalidad para que se devengue la obligación del pago del impuesto.

Pues bien, tanto en los supuestos de “desistimiento” como en los de “renuncia” habrá que analizar caso por caso si se ha iniciado o no la obra, y en caso afirmativo, habrá que cuantificar cuál es el estado de la construcción para liquidar en función de su estado. En caso de que no se haya procedido todavía a su inicio, de conformidad con el art. 102.4 LRHL dicho impuesto no se habría devengado¹²¹.

Ahora bien, de acuerdo con la mecánica liquidatoria del tributo, el art. 103.1 prevé que la Administración proceda a realizar lo que denomina de forma infeliz una “liquidación provisional” con ocasión de la concesión de la licencia preceptiva o se presente la declaración responsable o

tienen origen en una actividad “ilícita”, que en consecuencia no serán en ningún caso legalizables por cuanto dichas construcciones no tienen amparo en la legalidad (administrativa o penal) al infringir palmariamente el planeamiento urbanístico; Cfr. T. CALVO SALES, *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y obras. La mayoría de edad del ICIO*, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 2007, pág. 125.

¹¹⁸ Dicho precepto reza de la siguiente forma: “Los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral ni al orden público”.

¹¹⁹ Por su parte, el art. 1271 Código civil establece que “pueden ser igualmente objeto de contrato todos los servicios que no sean contrarios a las leyes o a las buenas costumbres”.

¹²⁰ El art. 1.275 dispone que “Los contratos sin causa, o con causa ilícita, no producen efecto alguno”.

¹²¹ A esta conclusión también ha llegado las Rs. Tribunal Administrativo de Navarra de 3 de junio y 25 de agosto de 2016 (R. 1675/14 y 1958/15).

la comunicación previa¹²². En puridad, nos encontraremos ante una obligación de realizar un “pago a cuenta” que es anterior al devengo del impuesto. En consecuencia, en aquellos supuestos en los que el administrado pueda acreditar que no ha realizado la obra, o bien, iniciada no ha sido concluida, en nuestra opinión, la Administración estará obligada a proceder a una devolución de ingresos indebidos, para restablecer la situación de enriquecimiento injusto generada en favor de la Administración. Nótese que de conformidad con los principios de capacidad económica y de proporcionalidad, la carga tributaria deberá modularse en función de la verdadera situación jurídica acaecida, y no de una estimación inicial anterior incluso al de su devengo al albur de una cuestionable mecánica liquidatoria del tributo. Siguiendo el informe de la Comisión de Expertos para la reforma de la financiación local que también critica el diseño de técnica legislativa recogido en el actual art. 103.1 LRHL sugiriendo la sustitución del término “liquidación provisional”¹²³, por el más apropiado de “ingreso a cuenta” que quedará en todo caso condicionado a la realización efectiva del hecho imponible. Así que en caso de no realizar finalmente las obras proyectadas, y por tanto, no realizar el hecho imponible, debería dar lugar a la devolución de lo pagado por dicha autoliquidación inicial¹²⁴, que como venimos afirmando no resulta vinculante jurídicamente por cuanto no deja de ser más que un anticipo del pago del impuesto aún no devengado.

Esta es la posición también del Tribunal Supremo (STS de 25 de febrero de 2021 -RC 4108/2019), al afirmar que “el legislador ha ideado una liquidación provisional a cuenta de la liquidación

¹²² La propia STS de 13 de diciembre de 2018 (RC 3185/2017) se hace eco también de la importancia de la “liquidación provisional” en la mecánica del impuesto, constituyendo un elemento que resulta recurrible por parte del administrado, llegando incluso a afirmar de forma controvertida que goza de “*sustantividad propia* que le dota de singularidad única, de modo que constituyendo un trámite dentro del procedimiento general tiene naturaleza de gravamen susceptible de impugnación independiente. Así las cosas, debido a las denominaciones respectivas de las liquidaciones y al hecho de que la primera se practique a cuenta de la segunda, según ordena la ley, nos puede llevar a la errónea conclusión de que la liquidación provisional fuera un mero acto de mero trámite de gestión, con efecto de recaudación anticipada de lo que definitivamente se cuantifique en el acto definitivo”. Sin embargo, concluye, “no es así. La liquidación provisional, pese a su equivocada denominación – es un acto de voluntad administrativa que, de suyo, incorpora un acto de gravamen perjudicial como es para los derechos e intereses de su destinatario -y por ende, susceptible de impugnación administrativa y jurisdiccional (pueden verse, a tal efecto, los artículos 102 y ss. De la LGT, en relación con los concordantes de nuestra LJCA)”.

¹²³ Así las cosas, sostiene el informe que “esta previsión legal, combinada con la desafortunada regulación del ICIO, que prevé la existencia de dos tipos de liquidaciones: una provisional en el momento del inicio de las obras o de la obtención de la licencia -se admite la posibilidad de dictar una liquidación provisional antes del devengo del impuesto (cuando se conceda la licencia preceptiva sin haber iniciado las obras)- y otra definitiva, en el momento de la finalización de las obras ex art. 103.1 LRHL ha desembocado, como se ha puesto de manifiesto, en una excesiva complicación en la gestión del impuesto por parte de los Ayuntamientos. Y el hecho de dictar una liquidación provisional cuando se conceda la licencia sin haber iniciado las obras y, por tanto, sin haberse devengado el impuesto, no resulta ortodoxo con la naturaleza jurídica de la liquidación tributaria, que reclama la previa existencia de la obligación que se debe liquidar, de modo que actualmente, más que tratarse de una liquidación provisional, estaríamos ante la liquidación de un anticipo del impuesto”, implícitamente contemplada en la ley y distinta de la obligación tributaria principal, aunque funcione ligada a ella”; *vid. Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación local*, julio 2017, pág. 54.

¹²⁴ *Vid. ibidem*, pág. 53.

definitiva, con la cual se anticipa la percepción, sujeta a regularización, de la cantidad que corresponda ingresar en concepto de ICIO.

Ciertamente, la finalidad de esta anticipación del tributo, al igual que otros supuestos de similar naturaleza (exigencia por anticipado de contribuciones especiales, retenciones y pagos fraccionados en los impuestos personales sobre la renta...) es recaudatoria: facilitar que las arcas públicas dispongan de fondos para hacer frente a los objetivos que debe cumplir, aunque no se haya “completado” aún toda la estructura del tributo de que se trate, en este caso, el ICIO¹²⁵.

(...) En relación con el ICIO, se produce un apoderamiento expreso en favor de los ayuntamientos para que giren tal liquidación provisional. La distinción habitual entre liquidación provisional y liquidación definitiva no es trasladable sin más, al ICIO. En este tributo, dichas liquidaciones derivan de dos obligaciones distintas, aunque conectadas entre sí, no en vano una es a cuenta de la otra. Generalmente, sin embargo, la liquidación y la definitiva derivan de la misma obligación, cosa que, como decimos, no sucede en el ICIO”.

Así las cosas, reconocido en términos jurídicos la devolución tributaria por el pago del ICIO (ó incluso de la tasa de licencia urbanística) en los casos señalados anteriormente, debe tramitarse por la Administración con el pago además de intereses de demora, lo que genera la problemática de determinar a partir de qué fecha comienza a correr el plazo (*dies a quo*) y hasta qué momento se computa su pago (*dies ad quem*).

Así, entendemos que la Administración ha de pagar los intereses *de demora* de acuerdo al art. 31 LGT, por cuanto se trata de una devolución derivada de la normativa del tributo correspondiente a una cantidad soportada *debidamente* como consecuencia de la mecánica liquidatoria reguladora del tributo ex art. 103.1 LRHL que exige como venimos defendiendo un pago a cuenta (la mal llamada liquidación “provisional”) de la obligación principal (denominada *ope legis*, liquidación “definitiva”).

Además, de acuerdo al art. 31.2 LGT, el interés de demora se devengará desde la finalización del plazo determinado en la normativa del tributo (*dies a quo*) hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución (*dies ad quem*). Nótese que hasta la fecha la gran conflictividad entre Administración y administrados reside respecto del momento en qué empieza a correr el plazo de los intereses (*dies a quo*). La cuestión no es baladí, no solo respecto del cómputo más amplio, ó más angosto de generación de los intereses de demora, sino también, por cuanto dicho plazo marca el plazo de iniciación a efectos del cómputo de la prescripción tanto de la obligación de devolución del “pago a cuenta” (mal llamada “liquidación provisional” satisfecha en su momento) como de la obligación anudada a la anterior del pago de intereses de demora, y que deriva de la

¹²⁵ En esta misma línea se ha manifestado la STS de 11 de febrero de 2005 (RC 3518/1999) al afirmar que “lo decisivo es, pues, no la solicitud de la licencia ni siquiera el otorgamiento, sino la realización de la obra, o más concretamente, su iniciación. Otra cosa es que, por razones de oportunidad y puesto que los Ayuntamientos conocen, o pueden conocer, con ocasión del expediente de concesión de la licencia, las características de las construcciones u obras y sus presupuestos, la ley permita (art. 104.1) una anticipación del ingreso mediante la práctica de la liquidación provisional “cuando se conceda la licencia preceptiva”.

anterior. Nótese que esta prestación económica de exacción de los intereses de demora constituye una obligación accesoria (ex art. 58.2.a) LGT) al guardar una relación directa con la obligación a cuenta (art. 103.1 LRHL), sin cuya existencia no sería posible su nacimiento.

Precisamente sobre esta cuestión se ha pronunciado recientemente la STS de 28 de abril de 2021 (RC 714/2020) cuyo ponente fue D. José Antonio Montero Fernández. La STSJ de Canarias de 27 de marzo de 2019 (nº 240/2019) estimó las pretensiones de la entidad “Promociones Llanos de Maspalomas SAU” considerando que el plazo para el pago de intereses empezaba a correr desde el momento en que la entidad tras realizar la liquidación provisional ingresó dicho importe que devino en “indebido” con posterioridad al renunciar a la licencia.

No estando de acuerdo con el fallo, el Ayuntamiento canario de San Bartolomé de Tirajana recurrió en casación dicha sentencia alegando que el plazo para el pago de dichos intereses debería empezar a correr sin embargo desde el momento en que solicita la devolución del impuesto.

Con buen criterio, en la línea defendida por el Comité de Expertos en el informe para la revisión del modelo de financiación local (2017), el Alto Tribunal nos recuerda los efectos tributarios que se derivan del diseño normativo que preceptúa el legislador con ocasión de la mal llamada liquidación “provisional”. Así, “la suma ingresada no lo fue indebidamente, en cuanto no obedeció a liquidación provisional alguna (pese a la manifiesta impropiedad técnica de la expresión utilizada por el legislador), sino a la singular mecánica del ICIO, que faculta a los Ayuntamientos para, a través de las correspondientes Ordenanzas, exigir, al momento de solicitar la licencia de obras, el pago de una suma cuya naturaleza fiscal, si no es discutible, debería serlo, en cuanto es un ingreso que se produce, no sólo sin que haya nacido obligación tributaria alguna, sino, además (en cuanto dicho nacimiento depende del cumplimiento de una condición futura e incierta) dicho pago se lleva a cabo, incluso, sin saber si esa obligación tributaria surgirá algún día, por lo que a ese desembolso -que nuestra jurisprudencia dominante, como se verá, la desvincula del concepto legal de liquidación provisional por encontrar una similitud muy superior a la indicada entre la figura que estudiamos con los pagos a cuenta- bien podría atribuírsele, siempre que no llegue a nacer la obligación tributaria, como un verdadero préstamo del interesado a la entidad local. En resumidas cuentas, la restitución de la cantidad ingresada no es sino la consecuencia lógica resultante de no haberse producido la condición de que dependía el nacimiento de la obligación tributaria”.

Ahora bien, la STS comentada de 28 de abril de 2021, apoyándose en una doctrina anterior del mismo Alto Tribunal (SSTS 4 de noviembre de 2020 -RC 1869/2018- y de 15 de febrero de 2021 -RC 4160/2019-) distingue con buen criterio dos situaciones distintas:

- Por un lado, si el “pago a cuenta” derivado de la mal llamada “liquidación provisional” resulta ser “indebido” por realizarse la obra extramuros del planeamiento urbanístico, el cómputo de los intereses de demora se retrotraerá al momento inicial en el que se efectuó el ingreso a cuenta.
- Por el contrario, cuando no se realice la obra, bien por “desistimiento” (a la que añadimos nosotros también en casos de “renuncia”) constanding expresamente la voluntad del solicitante de desistir de la ejecución de la obra, ó bien porque se acuerde formalmente por el

Ayuntamiento la declaración de caducidad de la licencia; en estos casos, el plazo a partir del cual (*dies a quo*) comenzará a contar para solicitar la devolución y de generación de los intereses de demora será desde el momento en que el administrado solicite la devolución de lo ingresado (a través del “pago a cuenta”). Precisamente, el supuesto de inejecución de la obra que dio lugar al fallo del Tribunal Supremo, tenía origen en el desistimiento formal del contribuyente, que es lo que permite en consecuencia calificar el ingreso como “improcedente”, y considerar que desde ese acto administrativo de “desistimiento” nace el derecho del administrado de solicitar la devolución de lo ingresado junto con los intereses de demora. Entendemos que si desde el ingreso inicial hasta el momento en que se comunica el desistimiento (o bien, la Administración declara de oficio la caducidad de la licencia) no han transcurrido cuatro años, dicha acción de devolución no habrá prescrito en los términos que prevén los arts. 67.1 y 66.c) LGT.

Por último, otras situaciones que han generado gran conflictividad residen en dilucidar cuando comienza el plazo para la solicitud de devolución de ingresos que fueron debidos en su momento, pero que con el paso del tiempo han devenido en “improcedentes” por cuanto el administrado ha desistido (antes de la concesión de la licencia) o renunciado (ya concedida la licencia) a ejecutar la obra.

Pues bien, de acuerdo al art. 67.1 LGT cabrá entender que en aquellos supuestos en los que el administrado “desista” o “renuncie” a su ejecución, el plazo comenzará desde el día siguiente a aquél en que dicha devolución pudo solicitarse.

Ante la disparidad de criterios jurisprudenciales¹²⁶, con buen criterio el Tribunal Supremo en la Sentencia de 4 de noviembre de 2020 (RC 1869/2018), sostiene que el *dies a quo* será aquel en el que tenga constancia expresa de la voluntad del solicitante de renunciar a la ejecución de la obra, o cuando el Ayuntamiento haya acordado formalmente la declaración de caducidad de la licencia¹²⁷.

¹²⁶ La STSJ de Extremadura de 16 de junio de 2009 entendió que el plazo para la solicitud de devolución de ingresos indebidos ya había prescrito por cuanto se entendió que debía tomarse como fecha la del día en que realizó el “ingreso a cuenta” (es decir, la liquidación provisional). Sin embargo, la mayoría de los TSJ. han entendido que el *dies a quo* se produce desde el momento en que dicho pago a cuenta se convierte en “improcedente” (algunas sentencias de forma confusa utilizan la expresión de “indebido”). *Vid.* entre otras, las SSTSJ del País Vasco de 21 de septiembre de 2012 (R. 669/2012); de Valencia de 19 de diciembre de 1995 (991/1995), de 30 de abril de 2001 (R. 503/2001), de 14 de abril de 2009 y de 4 de mayo de 2016 (R. 363/2016); de Canarias de 13 de septiembre de 2016 y de 28 de marzo de 2017 (Rs. 432/2016 y 164/2017); de Murcia de 16 de julio de 2012 (R. 727/2012); de Andalucía de 19 de diciembre de 2011, de 11 de febrero de 2013, y 6 de abril de 2015 (R. 664/2015); de Asturias de 27 de mayo de 2013; y de Castilla La Mancha de 27 de febrero de 2002, han considerado que debe tomarse como fecha no la de la “liquidación provisional”, sino la de la fecha de la renuncia voluntaria, o en su caso, la de notificación de la resolución municipal de caducidad de la licencia, con lo que en estos casos no habrá prescrito la acción para solicitar la devolución de ingreso improcedente.

¹²⁷ La STS de 17 de febrero de 2021 (RC 4160/2019) ha declarado controvertidamente la prescripción de la acción de devolución del ingreso improcedente por entender que el *dies a quo* se produce con ocasión de la declaración de caducidad de la licencia, frente a la posición de la entidad constructora que entendía sin embargo que debía diferirse al momento de la fecha de la sentencia que anulaba la prórroga de la licencia.

En nuestra opinión, habría que matizar este fallo jurisprudencial afirmando que prevalecerá el acto formal de comunicación del administrado renunciando a su ejecución frente al acto administrativo de declaración de caducidad de la solicitud. Ahora bien, en caso de que el administrado no comunique dicha renuncia, y así mismo, tampoco la Administración le notifique mediante un acto formal la caducidad de la licencia, habrá que entender que no habrá prescrito la acción de devolución, pues la Administración está obligada a declarar expresamente la caducidad. En efecto, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo (SSTS. de 24 de julio de 1995, de 16 de abril de 1997, y de 16 de noviembre de 2005 (RC 1920/2002), la caducidad de las licencias requiere de una expresa decisión, caracterizándose por un triple requisito: ausencia de automaticidad requiriéndose declaración expresa; ponderación valoración de las concretas circunstancias concurrentes; e interpretación restrictiva. En consecuencia, “en tanto dicha declaración formal de caducidad no exista, el solicitante de la licencia de obras sigue teniendo la titularidad del derecho a edificar, y la existencia de tal derecho hace posible que pueda realizarse el hecho imponible del impuesto, por lo que no empieza a computar el plazo prescriptivo”.

B) Obras “Ilegales” e “Ilícitas”

1. Planteamiento

Por coherencia con el análisis que hemos realizado *supra* en relación con la tasa de licencia urbanística¹²⁸, entendemos que en las obras “ilegales” sí resultará exigible el ICIO por cuanto como venimos afirmando se devenga dicha obligación con ocasión del inicio de la obra y con independencia de que se haya o no solicitado la licencia ex art. 100.1 LRHL, así que, si la Administración descubre la existencia de dicha obra furtiva, habrá de regularizarse dicha situación, exigiendo el pago del impuesto con sanciones, recargos e intereses.

Sin embargo, mayor problemática genera las situaciones de construcciones de obras “ilícitas” por cuanto quedan extramuros del planeamiento urbanístico, lo que conllevará a su demolición¹²⁹.

¹²⁸ Vid. el epígrafe 3.B) de este original.

¹²⁹ A esta conclusión ha llegado también el profesor HERRERA MOLINA al afirmar que frente a los supuestos de obras ilegales o sin licencia que están sujetas, si la obra es incompatible con el ordenamiento, es obvio que no está sometida a la obtención de licencia, sino radicalmente prohibida, por lo que la obra quedará por definición fuera del hecho imponible en los términos que establece el art. 100 LRHL. “A ello no se opone el art. 13 LGT pues tal precepto se limita a formular un principio general que no resulta aplicable cuando una norma concreta exige la legalidad del elemento material tipificado por el hecho imponible”; cfr. P. M. HERRERA MOLINA, *Fiscalidad de los actos ilícitos (la antijuricidad en los supuestos de hecho de la obligación tributaria)*, IEF, Madrid, 2003, pág. 162. Para el profesor CALVO ORTEGA, “hay que entender que declarada la invalidez del negocio y resueltos sus efectos económicos procederá la devolución del impuesto. Otro planteamiento sería contrario al citado principio de capacidad económica, y en definitiva, significaría la utilización del tributo con fines sancionatorios, lo que no es admisible; cfr. R. CALVO ORTEGA y J. CALVO VÉRGEZ, *Curso de Derecho Financiero*, Aranzadi, 2020 pág. 157. Incluso, algún autor como HERNÁNDEZ LAVADO califica esta situación de gravamen como inconstitucional, por considerar dicha exacción ilógica y contraria a la equidad, por cuanto la persona que tiene que demoler una obra previamente ejecutada sufre un perjuicio en su patrimonio, por lo que considerar que dicho perjuicio patrimonial es manifestación de capacidad contributiva podría incluso considerarse inconstitucional”; cfr.

Difícilmente puede ser compatible con la *causa* del tributo (capacidad económica) aquella situación por la que se exige un gravamen (generando su colisión jurídica con la sanción anudada¹³⁰) por una situación jurídica que el ordenamiento jurídico no sólo la prohíbe, sino que actuando con coherencia cercena además los efectos económicos derivados de la comisión del ilícito tal como sucede con las medidas de reparación del delito como son la restitución, reparación del daño causado, el decomiso y la indemnización por daños y perjuicios (arts. 109 y 127 Código Penal¹³¹). Por ello, no cabe más que calificar como de artificiosa la exigencia de un impuesto en base a una situación que resulta a todas luces contraria a Derecho¹³². La STSJ de Valencia de 3

A. HERNÁNDEZ LAVADO, “Notas en torno a la regulación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y obras”, *Impuestos*, nº 23, 1989, pág. 964.

¹³⁰ La STSJ de Valencia de 4 de mayo de 1998 afirmó que el ICIO no puede aplicarse a una obra que por el ente impositor del impuesto, ha sido calificada de no legalizable. Así las cosas, la exigencia del impuesto y la sanción por la ilegalidad de la obra, son dos antitéticas y contradictorias. La Administración municipal lo que debió es exigir la demolición de lo ilegalmente construido, no susceptible de legalización, no girar el ICIO, pues la obra, nunca podría obtener la licencia municipal dada su ilegalidad.

¹³¹ En efecto, el art. 109 CP establece que “la ejecución de un hecho descrito por la ley como delito obliga a reparar, en los términos previstos en las leyes, los daños y perjuicios por él causados”. Así mismo, el art. 127 CP prescribe que “toda pena que se imponga por un delito doloso llevará consigo la pérdida de los efectos que de él provengan y de los bienes, medios o instrumentos con que se haya preparado o ejecutado, así como de las ganancias provenientes del delito, cualesquiera que sean las transformaciones que hubieren podido experimentar”. Así, ya señalábamos en otro contexto, el no sometimiento a IRPF de los efectos económicos de un ilícito cuando hubieran actuado las medidas reparadoras del delito al desaparecer la situación expresiva de capacidad económica con la restitución o el decomiso del *praetium sceleris*; cfr. P. CHICO DE LA CÁMARA, *Las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 266.

¹³² A esta misma conclusión llegó hace años el profesor SIMÓN ACOSTA al afirmar que “el ordenamiento no consiente los efectos de una obra clandestina no merecedora de licencia. De ahí que no deba gravarse nunca la realización de esas obras. Todo lo más, podría gravarse la realización de una obra clandestina para la que ya no sea necesario el otorgamiento de licencia por haber transcurrido el plazo previsto para consolidar el derecho del propietario. Salvo en el caso que acabamos de citar, el gravamen de las obras ilegales produce el curioso resultado, posiblemente contrario a los principios constitucionales tributarios, de que a una persona a la que se le obliga a destruir lo edificado se le somete a impuesto por edificar y, además por la demolición”; cfr. E. SIMÓN ACOSTA, *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, nº 57, 1989, pág. 365. En términos parecidos se manifiesta FERNÁNDEZ JUNQUERA al pronunciarse a favor únicamente del gravamen por este impuesto de aquellas obras, instalaciones o construcciones que sean lícitas. En consecuencia, “si el impuesto existe porque hay una capacidad económica que gravar y la Ley del suelo impone la reparación de los efectos materiales y económicos producidos, quiere ello decir que la capacidad económica aflorada no era tal y desaparece por imposición de Ley, luego no puede resultar gravada por un impuesto. De haberlo sido habría que acudir a la devolución del tributo por haberse anulado los presupuestos que inicialmente lo hicieron surgir”; M. FERNÁNDEZ JUNQUERA, “Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y obras”, en la obra colectiva dirigida por R. Calvo Ortega, *La Reforma De Las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991, Pág. 44. Y es de esta misma opinión, PAGÉS I GALTÉS, al considerar que “si la manifestación de riqueza puesta de manifiesto con el acto de construcción desaparece porque dicho acto de construcción debe anularse por ilegal, resultará que ya no habrá nada que gravar por el ICIO”, cfr. J. PAGÉS I GALTÉS, “La prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto sobre Construcciones”, *Revista de Hacienda Local*, nº 74, 1995, pág. 288. También se alinea con esta posición MARÍN-BARNUEVO FABO aunque con otra fundamentación. Así también se posiciona en contra del gravamen de obras “ilícitas” si bien ancla su posición no sobre la inexistencia de capacidad económica como defiende la posición doctrina anterior, sino desde el principio de proporcionalidad; cfr. D. MARÍN-BARNUEVO FABO, *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras*, Colex, Madrid, 2001, pág. 89.

de abril de 1998 apelaba precisamente al argumento de la incoherencia de girar un tributo sobre una obra que la legislación urbanística exige que sea demolida por lo que no debería gravarse aquello que no debe existir.

Ahora bien, en aquellos supuestos en los que haya prescrito la acción de la Administración para exigir el cumplimiento de la legislación urbanística y se hayan agotado los instrumentos jurídicos para compeler a la demolición de la obra “ilícita”, entendemos que no debe existir obstáculo para que el Ayuntamiento exija el correspondiente impuesto por cuanto el hecho imponible se habrá realizado en los términos que establece el art. 100.1 LRHL

2. Determinación del *dies a quo* para solicitar la devolución del ingreso improcedente derivado de decisiones judiciales sobre la legalidad administrativa de una construcción

El art. 67.1. *in fine* LGT aclara el momento a partir del cual nace el derecho a solicitar la devolución de ingresos en aquellos supuestos en los que se trata de una cuestión litigiosa, señalando que el plazo comenzará a partir del día siguiente a aquél en que adquiriera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado.

Así las cosas, si el administrado ha presentado el “pago a cuenta” (en los términos que establece el art. 103.1 LHRL, la “liquidación provisional”), si bien, la Administración deniega la concesión de la licencia por entender que dicha construcción resulta ilegal por no ajustarse al planeamiento urbanístico, el plazo de devolución de lo pagado inicialmente (que se convierte en “indebido” de conformidad con el fallo de la resolución administrativa o sentencia judicial firme) empezará a

Por el contrario, CALVO SALES se muestra partidaria de someter a gravamen tanto las obras “ilegales” como las controvertidas “ilícitas” rebatiendo las posiciones que ha defendido la doctrina científica para apoyar su rechazo a su sometimiento a gravamen. Así, en relación con el argumento de que los poderes públicos no deben obtener beneficios de las actividades ilícitas (fundamento principalmente por SIMÓN ACOSTA) afirma que se trata de un argumento *moral*, y no estrictamente jurídico, y que puede replicarse colocándose en la posición contraria: “pues más inmoral -de hecho, sencillamente escandaloso- resultaría declarar la “no sujeción” o “exención” en su caso, de obras ilegales. Premiar con beneficios fiscales a los infractores urbanísticos resulta una política tributaria, si se nos permite la ironía, sencillamente revolucionaria”. Respecto a la argumentación también empleada de que se solaparía dicho gravamen con la imposición de la sanción, también argumenta que “las sanciones son una manifestación de la potestad de intervención de los poderes públicos en la actividad de los ciudadanos y un impuesto, como el ICIO, de la capacidad tributaria de las corporaciones locales. De igual manera, sus presupuestos son diferentes: el de la sanción es la comisión de un ilícito y el del impuesto, la existencia de una capacidad económica, la cual, además, está sometida al principio de igualdad”. Además, sostiene que la incoación de un procedimiento sancionador por la realización de obras o construcciones sin licencia es una posibilidad que se establece en las legislaciones urbanísticas, no una consecuencia obligada ni preceptiva. Por último, respecto del argumento que el restablecimiento de la legalidad urbanística supone la demolición de lo realizado y la desaparición de la capacidad económica gravada, a juicio de esta autora tampoco es un argumento consistente por cuanto la tesis de la que se parte de que las obras “ilícitas” son demolidas, peca a su juicio de cierta “ingenuidad” pues la mayor parte de las actuaciones consistentes en realizar construcciones contrarias al planeamiento urbanístico prescriben, y lo construido se consolida sin ser jamás demolido; T. CALVO SALES, *Ibidem*, págs. 125 y ss. Dicha posición doctrinal de la autora se alinea con algún pronunciamiento de un Tribunal Superior de Justicia. Así, la STSJ de Castilla-La Mancha de 12 de junio de 2006 y de 10 de noviembre de 2008 avaló su sujeción al ICIO, sin que ello significase que habría que convalidar esta situación irregular, puesto que bajo ningún concepto se atribuye eficacia legitimadora.

correr conjuntamente con los intereses no desde el momento en que se declare dicha construcción como “ilícita” por no ajustarse a la legalidad urbanística, sino desde que se realizó dicho ingreso indebido (es decir, con ocasión de lo que denomina infelizmente la LRHL “liquidación provisional”).

A esta misma conclusión ha llegado el Tribunal Supremo (STS de 15 de febrero de 2021 -RC 3220/2019-) al afirmar que no puede compartir la posición del Ayuntamiento canario de Yaiza cuando afirma que el ingreso no ha resultado sobrevenidamente indebido por la dinámica del impuesto, “sino porque la licencia que amparaba el tributo resultó ser nula de pleno Derecho por contraria al ordenamiento urbanístico. Tan es así, que esta circunstancia estaba presente desde muy poco después del momento en que se abonó el último plazo, pues el contribuyente no pudo iniciar la obra por decisión judicial (por el auto de suspensión del órgano competente)”.

Incluso, el Alto Tribunal apela de forma subliminal a la contradicción de la actuación del Ayuntamiento recurrente en relación con el principio general de buena administración del que ya se ha hecho eco en alguna ocasión anteriormente el propio Tribunal Supremo¹³³ al recordar el argumento del Ayuntamiento, “según el cual el interesado podía haber pedido la devolución del ICIO cuando constató la existencia de los recursos frente a la licencia, puede, perfectamente, volverse por pasiva. ¿Por qué no lo hizo la Corporación -devolver de oficio lo ingresado por tal concepto- hasta la resolución del pleito cuando tuvo conocimiento, a tenor del auto de medidas cautelares, que las obras no podían llevarse a efecto? ¿No hubiera sido un comportamiento como ese -la devolución de oficio- el exigible a una Administración que sirve con objetividad los intereses generales y el que mejor se atempera al principio de buena administración que debe regir las relaciones de los poderes públicos con los ciudadanos a los que sirven? ¿Si la obra estaba paralizada cautelarmente por decisión judicial, ¿pesaba sobre el contribuyente desde ese momento la obligación de solicitar la devolución de lo abonado por la emisión de la licencia que deba sustento legal a la obra? De no hacerlo, ¿corrían en su contra los plazos como si la obra se estuviera ejecutando?”

Y concluye con contundencia, “no parece razonable imputar al interesado la falta de realización de las obras y las consecuencias que de ello extrae la Corporación recurrida (i) cuando tales obras no pudieron llevarse a efecto como consecuencia de una decisión cautelar adoptada en un proceso en el que el ayuntamiento -que había concedido la licencia- tenía la condición de demandado, (ii)

¹³³ Recordamos por su interés la STS de 15 de octubre de 2020 (RC 3279/2020) por la que el Alto Tribunal reconoce el principio de buena Administración, estableciendo un derecho del administrativo a recibir respuesta motivada respecto de las solicitudes que hayan formulado a la Administración y a que las consecuencias que se anuden a las actuaciones administrativas -especialmente cuando las mismas agraven la situación de los interesados o les imponga cargas, incluso si tienen la obligación de soportarlas- sean debidamente explicadas no solo por razones de pura cortesía, sino para que el sujeto pueda desplegar las acciones defensivas que el ordenamiento le ofrece. En efecto, concluye el Alto Tribunal que “las exigencias del principio de buena administración (...) y del principio de buena fe que debe presidir las relaciones entre la Administración y los ciudadanos abonan, además, una interpretación que acentúe la diligencia en el actuar administrativo y también la deferencia y el respeto con los que las autoridades y empleados públicos deben tratar a los ciudadanos (artículo 13 de la actual Ley del Procedimiento Administrativo Común), derechos que no se compadecen muy bien con una resolución administrativa que se dicta sorpresivamente, sin haber dado siquiera trámite a la petición de aplazamiento de las deudas que se apremian.

cuando la licencia misma -otorgada por el hoy recurrido- es declarada nula por ilegal en dicho proceso y (iii) cuando el Consistorio sabía que no era posible ejecutar las obras desde septiembre de 2007 por un hecho que no era responsabilidad del adjudicatario de la licencia (como parece hacernos creer su representante procesal al hablar de “desistimiento voluntario”), sino que deriva de un auto de suspensión cautelar adoptado en un proceso en el que el Ayuntamiento de Yaiza era parte demandada. Por último, no está de más recordar que el principio de plena indemnidad exige dejar incólume al contribuyente cuando, como es el caso, no es en absoluto responsable de las vicisitudes que determinaron la nulidad de la licencia por la que abonó la liquidación provisional del ICIO”.

3. NUEVO GRAVAMEN LOCAL PARA LA RECOGIDA, TRANSPORTE Y TRATAMIENTO DE LOS RESIDUOS DOMÉSTICOS

Con ocasión de la promulgación de la Directiva (UE) del Parlamento Europeo y del Consejo de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva marco de residuos 2008/98/CE, se introduce un anexo IV bis por el que entre otros tributos, se establece un sistema de pago por generación de residuos (“*pay as you throw*”) imponiendo *tasas* a los productores de residuos según la cantidad real de residuos generados para que a su vez internalicen en función del pago por generación en base al principio pigouviano “quien contamina paga”.

El art. 12.5 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, califica como “servicio obligatorio de las entidades locales en todo su ámbito territorial, la recogida, el transporte y el tratamiento de los residuos domésticos”. Por su parte, el art. 11.3 del citado cuerpo normativo, obligará al Ente Público en un plazo de tres años, con ocasión de financiar los costes de gestión del tratamiento de los residuos de competencia local, a tener que elegir entre el establecimiento, bien de una tasa, o bien, de una prestación patrimonial pública no tributaria¹³⁴.

Ahora bien, en la mayor parte de los municipios, el instrumento elegido será configurado a través de “prestaciones patrimoniales públicas no tributarias” (conocidas más informalmente como “tarifas”) por la imposibilidad del propio Ayuntamiento de poder gestionar con eficiencia esta actividad ambiental llevando a cabo esta labor una empresa privada o a través de una sociedad municipal.

4. PRESTACIONES PATRIMONIALES PÚBLICAS NO TRIBUTARIAS

Más allá de la moda actual de configurar “prestaciones patrimoniales públicas no tributarias”¹³⁵, y la cicatería del legislador en orden a formular una regulación completa de este gravamen tarifario

¹³⁴ Sobre el particular, *vid.* el original de P. M. HERRERA MOLINA, “Incidencia de la futura Ley de residuos sobre las tasas y tarifas locales”, *Revista Tributos Locales*, nº 152, 2021, págs. 13 y ss.

¹³⁵ Extramuros del contenido de este trabajo, el legislador a través de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre ha introducido bajo la controvertida denominación de “prestaciones patrimoniales públicas no tributarias” dos nuevos gravámenes

como garantía de los ciudadanos que cercene cualquier posibilidad de abuso en su ejercicio, como ha recordado el Tribunal Supremo, y aunque la norma guarde silencio respecto de la necesidad de elaborar una memoria económico-financiera de dicha prestación es a todas luces de obligado cumplimiento, no resulta posible como ha aclarado la STS 2596/2021, de 24 de junio¹³⁶, que *"a efectos del artículo 25 LRHL, considerar como informe técnico-económico...el estudio de viabilidad económico-financiera del contrato de gestión del servicio público elaborado por la propia concesionaria, objeto de la propia exacción"*.

En todo caso, el legislador no puede caprichosamente configurar indiscriminadamente prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, sino que dicho ejercicio estará en todo caso sometido a un control jurisdiccional en base al principio de proporcionalidad, permitiéndose acudir a este recurso siempre que no exista otra vía de financiación que permita obtener el mismo resultado con una menor injerencia sobre el derecho de propiedad.

5. NUEVA TASA POR DESPLIEGUE POLICIAL ESPECIAL POR ACONTENCIMIENTO DE INTERÉS PÚBLICO

En base al carácter sinalagmático de las tasas, resulta razonable que todos aquellos servicios que requieran de un dispositivo especial de policía nacional, autonómica (foral -Ertzaintza vasca, policía de navarra- o en Cataluña -mossos d'èsquadra-) y local, así como de limpieza, sin que se beneficie toda la colectividad sean internalizados por aquella entidad privada organizadora. Así por ejemplo, los costes adicionales de vigilancia y limpieza derivados de un espectáculo deportivo podrían ser financiados por aquella entidad privada organizadora (Liga de Fútbol Profesional, Liga de Baloncesto Profesional, ó Liga de Balonmano Profesional).

En esta misma línea, también podrían derivarse los costes del servicio público provocados en caso de manifestaciones ilegales¹³⁷.

sobre la cifra de negocio de las entidades eléctricas y los ingresos de las entidades bancarias procedentes de intereses y comisiones.

¹³⁶ Como claramente ha sentado doctrina el Alto Tribunal en la citada sentencia, "los informes técnico-económicos no son simples requisitos formales sino requisitos esenciales que han de preceder siempre a los acuerdos de aprobación de las ordenanzas fiscales reguladoras de las tasas, determinando su omisión la nulidad de aquellos acuerdos al no permitir esa omisión el control del cumplimiento del límite global del coste del servicio o actividad y del principio de reserva de ley, la relación existente entre cuantía de la tasa y costes provocados al ente público y el respeto de la capacidad económica de los administrados, bien entendido que la omisión no viene determinada sólo por la total inexistencia de unos documentos calificados como tales informes, sino también por la falta de un mínimo rigor en el planteamiento y formulación de los mismos".

¹³⁷ Por el contrario, descartamos su aplicación también a manifestaciones organizadas legalizadas a fin de no generar tensión con el derecho constitucional de huelga.

CAPÍTULO 8

NUEVO IMPUESTO SOBRE ESTANCIAS TURÍSTICAS

1. PLANTEAMIENTO

Debe reconocerse que el establecimiento de un tributo que grave las estancias turísticas no resulta novedoso teniendo experiencias en el pasado si bien en sus orígenes ha sido proyectado en la esfera autonómica. Nos referimos a la denominada “ecotasa balear” aprobada por la Ley 7/2001, de 23 de abril, que fue posteriormente derogada y reimplantada años más tarde a través de la Ley 2/2016, de 30 de marzo, del impuesto sobre estancias turísticas de las Islas Baleares y de medidas de impulso del turismo sostenible¹³⁸.

Sobre esa misma fecha, el Parlamento de Cataluña, también a través de la Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, financieras, administrativas del sector público, creó el impuesto autonómico sobre las estancias de alojamiento en establecimientos turísticos (hoteles, apartamentos, casas rurales y cruceros), para años después, ya en el ámbito competencial propio de este estudio, este mismo Parlamento habilitó a través del art. 5.4 de la Ley 5/2020, de 29 de abril, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público, para que mediante ordenanza el Ayuntamiento de Barcelona pudiera establecer un recargo municipal sobre las estancias turísticas.

Por último, la Comunidad Valenciana ha creado también un impuesto propio sobre estancias turísticas (IVET) a través de la Ley 7/2022, de 16 de diciembre, de medidas fiscales para impulsar el turismo sostenible¹³⁹, permitiendo a los municipios establecer un recargo (art. 11) a fin de que los turistas en aquellos municipios que lo establezcan puedan coadyuvar al mantenimiento de los servicios públicos y contribuyan de acuerdo al principio quien contamina paga a corregir el impacto ambiental que produce en el ecosistema.

En consecuencia, puede afirmarse que actualmente no es posible que un Ayuntamiento pueda crear un impuesto propio sobre las estancias turísticas, por cuanto la LRHL prohíbe establecer nuevos impuestos más allá de los que se regulan actualmente por el citado cuerpo normativo. Así las cosas, si un Ayuntamiento tuviera interés en exigirlo tendría que modificarse la LRHL, o bien, ser el propio Parlamento autonómico el que cediera total o parcialmente la recaudación en beneficio del citado Ayuntamiento, o bien se habilitase al propio órgano supramunicipal (tal como ha sucedido con las CCAA de Cataluña o de Valencia) para que mediante ordenanza pudiera exigir un “recargo” sobre dicho impuesto ya creado por la Comunidad Autónoma.

¹³⁸ Vid. sobre el particular, GARCÍA CARRETERO, B., “Nuevas cuestiones en torno al Impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares y de medidas de impulso del turismo sostenible al hilo de la STJ de las Islas Baleares 36/2020, de 27 de enero”, *Nueva Fiscalidad*, nº 2, 2020.

¹³⁹ El art. 3 de la citada Ley, grava la estancia de entre los cuales, se citan: establecimientos hoteleros, bloques y conjuntos de apartamentos turísticos, viviendas de uso turístico, campings, áreas de pernocta en tránsito para autocaravanas, alojamiento turístico rural, y albergues turísticos, así como el fondeo o amarre de embarcaciones de crucero turístico cuando realicen escala en un puerto de la Comunidad Valenciana.

2. PROPUESTA DE LEGE FERENDA

En aras de poder ejercer la autonomía municipal que proclama el art. 140.1 CE, se propone la reforma de la LRHL para introducir un nuevo impuesto potestativo sobre estancias turísticas. El objeto del tributo tendría una doble finalidad:

- Por un lado, coadyuvar a la financiación de determinados servicios públicos de los que se aprovechan los turistas cuando viajan a un determinado lugar (v.gr. transporte público, seguridad ciudadana, limpieza viaria y de playas incluyendo el tratamiento y reciclaje de residuos sólidos urbanos¹⁴⁰, etc.). Siguiendo a Berliri, la imposición en un determinado territorio se justifica por el beneficio que perciben aquellos sujetos que disfruten de unos servicios públicos¹⁴¹. En consecuencia, dado que con carácter general, los autóctonos de dicho territorio ya suelen tributar de acuerdo a los distintas exacciones exigibles a nivel municipal, autonómica o estatal, resulta también razonable que el resto de sujetos (a saber, turistas) como consumidores igualmente de dichos recursos públicos (transporte público, seguridad ciudadana, limpieza viaria, etc., materias donde tienen competencia los Ayuntamientos) contribuyan igualmente a las arcas públicas como beneficiarios igualmente de esos servicios públicos de calidad que requieren de financiación para su establecimiento y mantenimiento¹⁴².

Frente a lo que suele ocurrir por ejemplo en Italia donde el paso por ejemplo a las playas exige el pago de una prestación patrimonial, en España los turistas disfrutan de forma gratuita de numerosos servicios públicos que sin embargo, generan altos costes de mantenimiento para los Ayuntamientos. Así que sobre la base del principio “quien contamina paga” (*polluter pays*) es de justicia así mismo que se internalicen los costes de mantenimiento del servicio público sobre aquellos que son directamente responsables de la contaminación ambiental¹⁴³.

¹⁴⁰ Precisamente la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y sólidos urbanos contaminados para una economía circular, establece el gravamen de determinadas exacciones para el tratamiento y reciclaje de los residuos sólidos urbanos.

¹⁴¹ Cfr. BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, vol. I, (Traducción realizada por F. Vicente-Arche), Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1964.

¹⁴² Respecto al sobrecoste de gastos que ha de acometer un municipio turístico debido al uso masivo de servicios públicos que se ofrecen a los turistas, se ha hecho eco A. M^º. MUÑOZ MERINO y J. SUÁREZ PANDIELLO cuando afirman que “se trata de dar respuesta a una demanda recurrente por parte de los municipios turísticos que argumentan tener que desplegar un abanico de servicios que van mucho más allá del que correspondería a su población residente y contribuyente actual. La circunstancias de contar con una población de hecho muy superior a la de derecho, bien con carácter estacional, o incluso en los casos de municipios con gran población flotante, obliga a incrementar los gastos de mantenimiento de servicios tales como la recogida de basuras, o la seguridad ciudadana, por poner dos ejemplos; y ha servido de base para reivindicaciones de financiación adicional para quienes están en esa situación, reivindicación que se suele llevar al terreno de las transferencias”; cfr. “Reformando la financiación local: ¿un viaje o una excursión?”, *Fedea Policy papers*, N^º 8, 2018, pág. 16.

¹⁴³ Sobre la conveniencia de establecer un impuesto local en esta misma línea, vid. SOTO MOYA, M^º. M., “El carácter impositivo de las “tasas por estancias en establecimientos turísticos”: una llamada a su posible implementación por las entidades locales”, *Revista Tributos Locales*, n^º 142, 2019, págs. 117 y ss.

Incluso, alguna autora ha abogado también por el establecimiento de un impuesto autonómico sobre el arrendamiento de vehículos a motor como compensación por los costes ambientales que produce su uso en dichas zonas turísticas; cfr.

Dichas figuras están muy arraigadas en el Derecho comparado (v.gr. *Hotel Tax (USA)*; *Taxe de séjour (Francia)*; *Imposta di soggiorno (Italia)*¹⁴⁴; ó *Bettensteuer* (“impuesto por cama” de algunos *länders alemanes*), pero también propiamente en nuestro país mediante su implementación en algunas Comunidades Autónomas como Cataluña ó Islas Baleares).

En nuestra opinión, se podría complementar en aquellos municipios costeros un impuesto municipal sobre estancias turísticas con un recargo municipal sobre la tasa de atraque en puertos a fin de que los turistas de viajes sin pernoctación (“day-trip”) contribuyan también a la financiación de dichos servicios públicos como beneficiarios de éstos igualmente.

Los establecimientos de alojamiento (hoteles, hostales, fondas y posadas, casas rurales, albergues, apartamentos turísticos, campings, etc.), o de atraque (compañías navieras) podrían convertirse en sustitutos del tributo para una gestión eficiente de la recaudación pudiendo derivar el coste económico sobre el usuario del servicio de alojamiento.

En todo caso, para evitar que se utilice simplemente como un impuesto con tintes recaudatorios, sería deseable que se afectara la totalidad de la recaudación a labores ambientales para la conservación y reparación de los daños producidos por el turismo¹⁴⁵.

R. FRAILE FERNÁNDEZ, “Propuesta de impuesto local sobre estancias turísticas”, *Revista Tributos locales*, nº 149, 2021, pág. 26.

¹⁴⁴ El art. 4 del Decreto Legislativo nº 23, de 14 de marzo de 2011, de federalismo fiscal municipal, habilita a los Ayuntamientos a establecer un impuesto sobre las estancias turísticas (*imposta di soggiorno*), lo que ha servido para que una gran parte de las ciudades más turísticas lo hayan implementado para compensar de los costes ambientales que produce el turismo en estos municipios (Floencia, Venecia, Palermo, Bolonia, Verona, Rimini, etc.).

¹⁴⁵ Esto explica que la recaudación del impuesto catalán esté afecta al fondo para el fomento del turismo, la del impuesto balear al fondo de promoción del turismo sostenible; y la del valenciano a la promoción, impulso, protección, fomento y desarrollo del turismo sostenible.

CAPÍTULO 9

PROPUESTAS DE MEJORA DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES

1. REGULACIÓN ACTUAL

Los arts. 28 -37 LRHL regulan el régimen tributario de las contribuciones especiales facultando a las Corporaciones Locales dentro de sus competencias a exigir este tributo a aquellos sujetos que obtengan un beneficio o un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos locales. En consecuencia, la exigencia del tributo gravita por la existencia de un “beneficio” como consecuencia del aumento en el valor de los bienes, por lo que si no concurriera beneficio alguno por la inexistencia de un aumento en el valor de los bienes, que es precisamente el sustrato de la imposición en base al principio de capacidad económica, el tributo no podría exigirse.

Para la ejecución de las competencias propias e impropias que asumen las Corporaciones Locales de acuerdo a la Ley de Bases de Régimen Local, entendemos que es un recurso eficaz para poder ejercer con responsabilidad dotándolas de contenido¹⁴⁶.

Así, el apartado 2º del art. 25 LBRL prescribe que

“el Municipio ejercerá en todo caso como competencias propias, en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, en las siguientes materias:

- a) Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística. Protección y gestión del Patrimonio histórico. Promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera. Conservación y rehabilitación de la edificación;
- b) Medio ambiente urbano: en particular, parques y jardines públicos, gestión de los residuos sólidos urbanos y protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas.
- c) (...)”.

2. PROPUESTAS DE MEJORA

Aunque se trata de uno de los recursos teóricos que puede emplear los municipios para financiar determinadas obras que resultan necesarias para el desarrollo y progreso de la localidad, sin embargo, hoy día tiene una aplicación residual.

Su justificación podría venir por las siguientes razones:

¹⁴⁶ Tal vez esto explica que el profesor CALVO ORTEGA haya llegado a afirmar que es en el establecimiento de esta figura tributaria donde más se manifiesta la autonomía municipal; *cfr.* R. CALVO ORTEGA, “Principios tributarios y principios de la hacienda municipal”, en *La reforma de las Haciendas Locales*, Valladolid, 1991, pág. 77.

- La dificultad de acreditar por parte de la Administración el “beneficio especial” que han de obtener unos sujetos frente al resto de la colectividad, lo que ha llevado en muchas ocasiones a ser recurridas ante los Tribunales por entender que no concurría la ratio del tributo, y en consecuencia, carecer de legitimidad para su imposición (SSTS 16 de abril y 23 de julio de 1998; 18 de enero de 2000; de 10 de junio y 31 de diciembre de 2002 y de 23 de junio de 2003)¹⁴⁷. Así las cosas, ante la ausencia de concurrencia de “beneficio especial”, la única vía posible por parte del municipio sería financiar dicha obra a través de los recursos ordinarios que recibe el Ayuntamiento de otras fuentes de ingresos (fundamentalmente del IBI, o de las participaciones de ingresos del Estado -PIES- y participaciones de ingresos de las CCAA-PICAS).
- El prolijo procedimiento para su imposición (arts. 34 y ss. LRHL) junto con los recursos humanos limitados de los Ayuntamientos para el cálculo del acuerdo de ordenación y su exigencia individual a cada sujeto especialmente beneficiado.

Pese a estas circunstancias, consideramos que puede ser una fuente de ingresos ciertamente eficaz para financiar obras en pro de la dinamización de determinadas zonas deprimidas o aisladas mediante la creación de “áreas comerciales urbanas”, ó bien mediante la ampliación de “zonas verdes”. En nuestra opinión, la normativa actual para reducir el margen de discrecionalidad del ayuntamiento en orden a determinar los titulares de inmuebles beneficiados especialmente por la obra debería concretar el radio máximo en el mapa cartográfico que resultan beneficiados (v.gr. quinientos metros cuadrados).

Por último, también podría subvencionarse mediante “contribuciones especiales negativas” a aquellos sujetos que resulten especialmente perjudicados con la construcción de una obra pública en base a las externalidades negativas que produce en una determinada demarcación territorial (v.gr. titulares de inmuebles colindantes a una fábrica que produce ruidos o malos olores, a una central nuclear por el riesgo de accidente, a un aeropuerto por los ruidos, etc.).

¹⁴⁷ Para C. MARTÍNEZ SÁNCHEZ, la carga de la prueba recae en la Administración que tendrá que acreditar que un determinado sujeto se beneficia especialmente de la obra a financiar mediante este recurso tributario; *cfr.* “La problemática regulación de las contribuciones especiales en España” en la obra colectiva *Aspectos de interés para una futura reforma de las Haciendas Locales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pág. 403.

Como advierte la STSJ de Cataluña de 1 de febrero de 2002, el beneficio especial ha de ser efectivo y comprobable con criterios objetivos, sin que a estos efectos será suficiente la mera apreciación subjetiva de la Administración.

CAPÍTULO 10

CONSIDERACIONES CRÍTICAS Y PROPUESTAS DE *LEGE FERENDA*

Primera.- Caminando hacia el cuarto de siglo desde la última reforma parcial del sistema tributario local nos encontramos ante un momento óptimo para habilitar a las Corporaciones Locales las vías de financiación para dotar de contenido el principio de suficiencia y autonomía financiera que proclama el art. 140 CE.

- **IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES (IBI)**

Segunda.- La base imponible del IBI debería cuantificarse por un tanto por ciento del valor de referencia.

En base al principio constitucional de capacidad económica como medida de imposición, el criterio para someter a gravamen aquellos tributos cuyo objeto fin sean bienes inmuebles debe gravitar sobre la clasificación clásica de valor de “intercambio”, y valor de “uso”.

Así las cosas, entendemos que podría seguirse un doble criterio para valorar los bienes inmuebles:

- En aquellos tributos de devengo instantáneo que gravan el valor de mercado con ocasión de una transacción económica (v.gr. *Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana*, pero también otros tributos extramuros de la tributación local como son el ISD, ó TPO, así como el valor de enajenación a efectos de determinar la ganancia ó pérdida de patrimonio en IRPF) la base imponible debería estar conformada por el actual “valor de referencia” que tiene actualmente una vocación natural de reflejar el “valor de mercado” del bien inmueble.
- Sin embargo, en aquellos impuestos periódicos que tengan un destino de “uso” prolongado en el tiempo (v.gr. *IBI*) debería conformarse por el “valor de disfrute” que podría configurarse por una fórmula *forfetaria* en base a un tanto por ciento del mismo “valor de referencia”. En orden a determinar el *quantum* del hecho imponible podría ser útil el porcentaje lineal mínimo que regula el art. 12 de la LIS para calcular el importe de amortización desaccelarada de los inmuebles (1 por 100) al reflejar la depreciación del inmueble precisamente por su “uso”. Nótese que el principio de seguridad jurídica reclama que la base imponible de los distintos tributos sea predecible en beneficio de los operadores económicos y así reducir las altas cuotas de litigiosidad en esta materia.

Nótese que actualmente la Dirección General del Catastro adscrita al Ministerio de Hacienda y Función Pública tiene competencia para elaborar dos tipos de valores: el “valor catastral” y el “valor de referencia” de conformidad con el art. 27 y DF 3ª de la Ley del Catastro Inmobiliario (en adelante, LCI) respectivamente. Hasta la fecha, el segundo no ha tenido relevancia práctica en la imposición municipal pero sí el primero que se sigue utilizando para determinar la base imponible del IBI y del IIVTNU. En aras de reforzar el principio de seguridad jurídica por la tendencia práctica de los Ayuntamientos de petrificar el valor catastral (nótese que pueden permanecer inalterados

hasta un plazo máximo de diez años ex art. 28.3.a) LCI) y el carácter cuasi “inatacable” de la ponencia de valores para los administrados, propugnamos que dicho valor catastral pudiera convertirse en un futuro en un tanto por ciento del valor de referencia.

Tercera.- Dificultades técnicas para el control de las viviendas desocupadas en el establecimiento futuro de recargos municipales.

La reciente Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda, ha endurecido el tratamiento actual de la vivienda desocupada con el establecimiento de un recargo en la cuota del IBI, lo que exigirá la firma de un convenio de colaboración entre los municipios y la AEAT para su control efectivo. No somos partidarios de este sobregravamen por cuanto puede fácilmente salvarse con familiares directos del titular que fijen su residencia “fantasma” en dichos inmuebles. Además, tendría que fijarse la fecha del devengo del IBI a año vencido (31 de diciembre) y liquidar este tributo sincronizándolo con la información de que dispone la AEAT para la exigibilidad de IRPF, que como es sabido, no resultará posible conocer hasta la finalización del período voluntario de pago (es decir, tras transcurrir seis meses del período impositivo a liquidar).

Cuarta.- Reconfiguración para el establecimiento de la bonificación obligatoria para inmuebles con sistemas de aprovechamiento de energías renovables.

En aras de dar cumplimiento al art. 2.1 *in fine* LGT que permite establecer tributos con fines de política económica, entendemos que debería ambientalizarse aún más el IBI estableciendo una bonificación obligatoria (y no potestativa cómo está configurada actualmente hasta el 50 por 100) sobre aquellos inmuebles que tengan instalados sistemas para el aprovechamiento de energías renovables. De alguna forma, el Estado y las Comunidades Autónomas (que tiene competencia en materia de vivienda ex art. 148.1.3ª CE) deberían compensar a los Ayuntamientos por este incentivo fiscal (en la misma línea que lo establece la DA 10ª en relación al IAE) para evitar que la pérdida de recaudación por dicho incentivo descansa únicamente en el municipio.

- **IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE)**

Quinta.- Ampliación del ámbito subjetivo de la exención y reducción en el límite cuantitativo para la exigencia del IAE.

La actual exención en el IAE sobre las personas físicas no se justifica en base al principio de capacidad económica como medida de igualdad. Así las cosas, debería corregirse esta discriminación subjetiva equiparándose a la misma cifra de negocio que opere para la sujeción a las personas jurídicas. En esta línea, proponemos reducir el límite de la exención hasta los 600.000€ como medida de eficacia recaudatoria de este impuesto. Su configuración técnica como “impuesto” en lugar de “tasa” (tributo sinalagmático) refuerza la justificación de los beneficios que ha de presumirse percibirá su titular con ocasión del “ejercicio” de la actividad económica. Ahora bien, podría quedar salvado su reproche de inconstitucionalidad (en base a los principios de justicia tributaria anidados en el art. 31 CE) si se revisa el aspecto material del hecho imponible eliminando la referencia actual al “mero ejercicio” (que no es un índice directo de la capacidad

económica) permitiéndose deducir el gravamen municipal en la cuota íntegra de los Impuestos sobre la renta (IRPF, IS e IRNR). La referencia al “mero ejercicio” resulta controvertida si como hemos comprobado con ocasión del “estado de alarma” se impide éste precisamente por prescripción legal impidiendo la generación de actividad sobre la que trae causa este tributo ignorando la capacidad económica del contribuyente y el “beneficio medio del sector” de al menos el 15 por 100 que defiende la base tercera del art. 85.1 de la LRHL (STS. 30 de mayo de 2023 - RC 2323/2022-).

- **IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA (IVTM)**

Sexta.- Revisión de los elementos actuales de cuantificación del IVTM.

Sobre la base del “valor de uso” que venimos defendiendo para los impuestos periódicos que gravan la titularidad de uso de un bien patrimonial, el principio de capacidad económica que tiene su natural ámbito de aplicación en las figuras de naturaleza impositiva permitiría escalonar la cuota íntegra estableciendo una diferenciación en las tarifas gravándose con mayor intensidad en los vehículos de naturaleza suntuaria (al tener un valor de adquisición más elevado) frente a los vehículos más económicos (nótese que siguiendo el coeficiente de las tablas de amortización del IS los vehículos se depreciarían como máximo a razón de un 7,1 % anual) junto con la necesidad de graduar la cuota tributaria a pagar en función de las externalidades negativas que produce el uso potencial del vehículo sobre el medio ambiente estableciendo sobre dicha cuota íntegra una bonificación que propugnamos llegase hasta el 75 por 100 en función del grado de contaminación ambiental). Nótese que conforme al Paquete «Fit for 55» de la UE para una transición ecológica, el mercado de vehículos de turismos tendrá en el año 2030 que reducir sus emisiones al 55 por 100, para ya en el año 2035 los vehículos puestos a la venta caracterizarse por una “emisión cero”.

Séptima.- Supresión del Impuesto sobre determinados medios de transporte.

El establecimiento de dos tributos simultáneos con ocasión de la adquisición de vehículos nuevos (IVA e Impuesto de “matriculación”) no incentiva la renovación del parque automovilístico, ni a relajar las altas cuotas de contaminación atmosférica de dióxido de carbono y de nitrógeno (CO₂ y NO_x) que más daño producen los vehículos más antiguos. Por ello, propugnamos una reforma global del Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica absorbiendo al impuesto sobre determinados medios de transporte en la línea de lo que se propuso en su momento por la Comisión Europea en la frustrada Directiva sobre la imposición de los vehículos de turismo en la Unión Europea de 5 de julio de 2005 [COM (2005) 261 final]. Por otro lado, propugnamos una reforma de la cuantificación del impuesto al objeto de graduar la cuota del impuesto en función del valor patrimonial del vehículo (en base al principio de capacidad económica), y en función de su impacto ambiental en base al principio “quien contamina paga” (*polluter pays*).

Octava.- Reformulación de los puntos de conexión del tributo para combatir la competencia fiscal perniciosa de algunos municipios.

Para combatir la “competencia fiscal perniciosa” que se ejerce desde determinados Ayuntamientos cercanos a las grandes capitales turísticas para atraer a las empresas de alquiler de vehículos sin conductor, sería deseable que para las personas físicas se tome como referencia el lugar donde tengan su residencia habitual a efectos de IRPF. No obstante, para las personas físicas con bienes afectos a actividades económicas, así como para las personas jurídicas, debería prevalecer como punto de conexión de sujeción del tributo el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. Así mismo para aquellas empresas dedicadas al transporte de mercancías y personas, a partir de un determinado umbral de flota de vehículos, la cuota podría ser nacional con un tipo único con reparto en función de la población.

- **IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS (ICIO)**

Novena.- Revisión de las partidas que se incluyen y excluyen de la base imponible del ICIO.

Con el fin de reducir las altas cuotas de litigiosidad del ICIO, sería deseable incluir en la base imponible los costes directos de las obras (excluyendo los costes indirectos a los que alude el art. 130.3 del Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas), sin perjuicio de que al objeto de preservar la eficacia recaudatoria pueda elevarse el tipo de gravamen hasta un máximo del 5 por 100. Así mismo, resulta factible que para determinar la base imponible en la liquidación provisional puedan utilizarse sistemas de estimación objetiva pero no resultará factible en base al principio de capacidad económica que se mantengan en la liquidación definitiva excepto que sean aceptadas por el sujeto pasivo.

Décima.- Incompatibilidad de los parámetros que deben utilizarse para la configuración de la base imponible en el ICIO y la tasa de licencia urbanística.

Aunque el Tribunal Supremo ha legitimado la compatibilidad del pago del ICIO con la tasa de licencia urbanística por cuanto dichos tributos gravan hechos imponibles distintos (SSTS. 17 de enero de 1994, 5 de mayo de 1997, de 18 de junio de 1997, de 27 noviembre de 1997 y de 26 de noviembre de 1999, entre otras), en aquellos casos en los que la base imponible de dicha tasa esté conformada por un porcentaje del coste total de la obra (que suele oscilar entre el 1,5 y el 2,5 por 100) que es un índice intrínseco de los “impuestos” (en lugar del “coste del servicio de verificación” que debería ser el verdaderamente aplicable) entendemos que este método de cuantificación sería contrario a Derecho siempre que las dos alícuotas sumadas del ICIO más la de la citada tasa superen el límite máximo del 4 por 100 que establece el actual art. 102.3 LRHL.

Décimo primera.- Sujeción de las obras “ilegales” de la tasa de licencia urbanística y el ICIO.

Entendemos que en las obras “ilegales” (aquellas que se realizan de forma furtiva por el dueño de la obra aunque respeten los requisitos exigibles por la legalidad urbanística) cabrá la exigencia de

la tasa de licencia urbanística y del ICIO, pues se devengan con independencia de que se haya solicitado la correspondiente autorización ex art. 100.1 TR. LRHL. Por el contrario, en las obras “ilícitas” al permanecer totalmente al margen del planeamiento urbanístico quedaría proscrita la exigencia de ambos tributos al tratarse de un acto nulo de pleno derecho de acuerdo a los artículos 1.255, 1.271 y 1.275 del Código Civil. Además, resultaría incoherente en base a la máxima latina de “venire contra proprium factum nulli conceditur”, que un administrado tenga que tributar por una construcción que sin embargo se le conmina a demoler justificándose en su ausencia de título urbanístico.

- **IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA**

Décimo segunda.- Pandemonium jurídico en relación con las pruebas que han de aportar los administrados para acreditar la “minusvalía” no sujeta al IIVTNU.

La situación padecida con ocasión de los fallos del Tribunal Constitucional en relación con la inconstitucionalidad y nulidad de determinados preceptos de la denominada “plusvalía municipal” puede tildarse de desafortunada por la incertidumbre jurídica generada. A resultas de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional en esta materia desde sus pioneras SSTC. 59/2017 y 126/2019 -amén de las relativas a los regímenes forales SSTC. 26 y 37/2017-, hasta la última -STC 182/2021- se ha producido un exceso de litigiosidad, que por desgracia ha dado lugar a una disparidad de criterios entre los TSJ. que no han coadyuvado a generar seguridad jurídica. La STS. de 9 de julio de 2018 (RC 1163/2018) y otras posteriores (entre otras, las SSTS. de 21 de noviembre de 2018 -RC 4983/2017-; de 20 de diciembre de 2018 -RC 1845/2018-; ó de 6 de marzo de 2019 -RC 2815/2017-); han disipado ciertas dudas (respecto a la legitimidad para seguir exigiendo dicho impuesto en aquellos supuestos en los que el administrado no pueda acreditar suficientemente el “decremento”).

Décimo tercera.- Generación de efecto anuncio perverso a recurrir cualquier acto administrativo para evitar que se convierta en firme y consentido y se pierda la posibilidad de solicitar una devolución de ingresos indebidos por una futura Sentencia del Tribunal Constitucional que declare algún precepto de un tributo inconstitucional y nulo.

Hubiera sido deseable que el Tribunal Constitucional no hubiera limitado los efectos de la sentencia para aquellas situaciones en la que los administrados mantengan “vivos” los recursos en aras de no tensionar los principios de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva. La limitación de los efectos en la STC. 126/2019, excluyendo a aquellas situaciones susceptibles de ser revisadas que a la fecha de la publicación de la misma no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme, resulta desconcertante¹⁴⁸, y no coadyuva a la pacificación de la

¹⁴⁸ Sobre el particular, *vid.* el original de G. ORÓN MORATAL, “La modulación de los efectos de las Sentencias del TC que declaran la inconstitucionalidad de un tributo: Comentarios de urgencia a la luz de la Sentencia de 26 de octubre de

problemática, sino que lo aviva, pues proclama un “efecto anuncio” a recurrir por sistema toda disposición controvertida (generando un “flaco favor” en aras de reducir la litigiosidad), y a tratar de dilatar en el tiempo dicha cuestión para evitar que en el ínterin pueda mientras tanto un tribunal menor dictar una sentencia “firme” sobre la materia que de forma “frustrante” impediría sin embargo, una posible impugnación de la autoliquidación/liquidación por tratarse de iure de un acto firme y “consentido” (...). Esta situación ha llevado al Tribunal Supremo en Sentencia de 20 de septiembre de 2022 (RC 66/2020) a negar la devolución de ingresos indebidos de un contribuyente por entender que la autoliquidación de la deuda ingresando dicho importe no era susceptible de ser revisada tras la declaración de inconstitucionalidad si el acto de impugnación de dicha autoliquidación es firme y consentido por no permanecer ya “vivo” en el momento en que el Alto Tribunal se pronunció sobre su inconstitucionalidad. Y más recientemente, este mismo Tribunal (STS. de 12 de julio de 2023 -RC 4701/2022) ha confirmado la limitación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 182/2021, lo que genera claramente un “efecto anuncio para navegantes” de tener que recurrir cualquier autoliquidación presentada o liquidación con el fin de evitar que el acto administrativo sea firme y consentido, y de acuerdo a dicha doctrina jurisprudencial vete cualquier impugnación pese a que ulteriormente el Tribunal Constitucional declare algún precepto nulo e inconstitucional...

Para salvar esta situación de incoherencia jurídica, abogamos, haciendo una exégesis del art. 39 LOTC, porque el Tribunal Constitucional dictara sentencias con efectos de ultraactividad transitoria de la norma¹⁴⁹ (lo que abriría la puerta a una posible devolución de ingresos indebidos) tal como así sucede en el Derecho alemán o el austríaco¹⁵⁰. Entendemos que el Tribunal Constitucional ha realizado una ponderación de bienes en conflicto, sobreponderando el desequilibrio presupuestario de los Ayuntamientos ante la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de estos preceptos, frente al interés legítimo también de los administrados de tributar exclusivamente de acuerdo con un sistema tributario justo fundamentado en el principio de capacidad económica y evitando en su imposición en todo caso el alcance confiscatorio.

2021 sobre el impuesto de plusvalías”, <https://www.idluam.org/blog/la-modulacion-de-efectos-de-las-sentencias-del-tc-que-declaran-la-inconstitucionalidad-de-un-tributo-comentarios-de-urgencia-a-la-luz-de-la-sentencia-de-26-de-octubre-de-2021-sobre-el-impuesto-de-pl/>.

¹⁴⁹ A esta conclusión parece llegar también el profesor HERRERA MOLINA, en su trabajo “La banalización de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad por el Tribunal Constitucional (sombras y luces de la STC 126/2019), de 31 de octubre, sobre la segunda inconstitucionalidad de la plusvalía municipal”, *Quincena Fiscal*, nº 6, 2020.

¹⁵⁰ Esta posición que ya la defendíamos hace ya diez años, abogando para que el Tribunal Constitucional en sus sentencias difiriera los efectos jurídicos de la declaración de nulidad de la norma, declarando vigentes los preceptos declarados inconstitucionales hasta que el legislador (en nuestro caso, a través de la entrada en vigor del controvertido -como venimos denunciando- citado Decreto Ley 26/2021) modificara el precepto a fin de adecuarla a Nuestra Constitución (ultraactividad de la norma inconstitucional mediante la técnica de la “jurisprudencia prospectiva”); *cfr.* P. CHICO DE LA CÁMARA, “Consecuencias de la declaración de nulidad de una norma tributaria”, en la obra colectiva *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, volumen IV, Temis, 2011, págs. 473 y 474).

Décimo cuarta.- La doctrina del Tribunal Supremo confirma la imposibilidad de poder exigir responsabilidad patrimonial del Estado legislador cuando el recurso ya no permanezca “vivo”.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo (entre otras, SSTs. De 27 de julio y de 10 de octubre de 2022) no está reconociendo la responsabilidad patrimonial del Estado legislador con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad de Nuestro más Alto Tribunal respecto del régimen de cuantificación de la denominada “plusvalía municipal” cuando se produzca alguna de estas situaciones consolidadas: que las liquidaciones no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse la sentencia del Tribunal Constitucional; ó que no se haya solicitado la rectificación de la autoliquidación en los términos que establece el art. 120.3 LGT. Así las cosas, al tratarse de una situación firme y consentida no resulta posible solicitar una devolución de ingresos indebidos por lo que esta doctrina jurisprudencial conmina a recurrir todo acto administrativo por sistema para preservar que el recurso se encuentre todavía “vivo” con ocasión de una previsible declaración de inconstitucionalidad de Nuestro máximo intérprete de la Constitución. Es evidente que esta situación genera un “efecto anuncio” para navegantes perverso, no ayudando en absoluto como venimos señalando a reducir la litigiosidad de nuestros Tribunales, e invitando a que los recurrentes traten de dilatar al máximo los procesos para evitar que el acto administrativo pueda convertirse en “firme” y “consentido” cercenando las mínimas probabilidades de que llegado el momento los Tribunales reconozcan una indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado.

Décimo quinta.- Mantenimiento en la redacción actual de la LRHL de la incoherencia técnica de tomar como referencia el valor catastral en el momento del devengo del IIVTNU (en lugar del año en que se adquirió).

Valoramos negativamente el régimen actual aprobado tras la promulgación del RDL. 26/2021, pues si lo que pretendemos es cuantificar el “incremento de valor” *experimentado* (es decir, con origen en un período pretérito de tiempo) desde que se adquirió en origen el inmueble hasta que se transmite, no puede tomarse como referencia el valor catastral del año de la venta (es decir, a la fecha del devengo del impuesto), sino en el momento en que fue adquirido. Nótese que, de acuerdo al art. 104 TR. LRHL, el objeto del tributo es someter a gravamen “el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título”. Ahora bien, en orden a su cuantificación (de acuerdo con el art. 107 TR. LRHL) el cálculo parte de un error de base como es determinar dicho “incremento” no de forma retrospectiva sino prospectivamente lo que genera tensión con el principio de capacidad económica si lo que pretende gravarse es un hecho cierto y real, no futuro e irreal. Así las cosas, el intervalo temporal a determinar vendría por fijar como *dies a quo* (fecha de inicio del cómputo) el año en que adquiere el inmueble, y como *dies ad quem* (fecha final de cálculo) el año en que se transmite. Sin embargo, en orden a determinar el “incremento de valor del terreno” que exige el legislador someter a gravamen, se ha decidido intencionalmente prescindir de su valor real estableciendo una fórmula objetiva que no se ajusta a la capacidad económica en los términos que establece el Tribunal Constitucional en su STC. 182/2021, de 28 de octubre.

Esta falta de coherencia intencionada del legislador consideramos que debería poder ser impugnada con cierta esperanza de éxito ante los Tribunales, con el permiso del Tribunal Supremo, que en los últimos años sin embargo ha preferido eludir la cuestión justificando que el legislador tiene cierta “discrecionalidad técnica” para el cálculo del “incremento” (SSTS. De 10 de junio de 2019 -RC 2093/2017- y de 19 de mayo de 2020 -RC 3315/2017-). Sin embargo, ha de añadirse que dicha discrecionalidad no es absoluta, sino que está sometida al control de constitucionalidad en base a la doctrina principalista que con buen criterio ha servido al Tribunal Constitucional durante estos últimos años para vigorizar los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad aplicados a este tributo.

Décimo sexta.- Sustitución de la actual y litigiosa “plusvalía municipal” por un nuevo impuesto sobre las plusvalías inmobiliarias.

La excesiva litigiosidad creada por la exigencia de la denominada “plusvalía municipal” invita a la reformulación de la actual exacción por un nuevo “impuesto municipal sobre las plusvalías inmobiliarias” (IMPI), sometiendo a gravamen todos aquellos incrementos de valor de los inmuebles con ocasión de la transmisión onerosa o gratuita y corrigiéndose el fenómeno inflacionario que haya experimentado dicho activo¹⁵¹. La reciente Sentencia del Tribunal Constitucional 67/2023, de 6 de junio, admite que el legislador tributario pueda discrecionalmente no tener en cuenta la inflación que se produce con ocasión de la transmisión de un inmueble en IRPF sin que se haya podría ser perfectamente aplicable a la regulación actual del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana por cuanto la redacción vigente en orden al cálculo de la plusvalía por el sistema de “estimación directa” no establece ningún mecanismo tampoco para corregir la inflación.

Ahora bien, para evitar la doble imposición jurídica que se produciría sobre el transmitente al soportar una sobreimposición de la Administración estatal (con ocasión de la enajenación de un bien de forma onerosa o lucrativa *inter vivos*), ó autonómica (con ocasión de la adquisición de una herencia o una donación) y local debería permitirse deducir del valor de transmisión en el Impuesto estatal sobre la renta la cuota pagada por dicho tributo municipal.

¹⁵¹ Nótese que el Tribunal Constitucional había admitido la cuestión de inconstitucionalidad 3823/2022, planteada por la Sala de lo contencioso-administrativo del TSJ. De Andalucía (Málaga), por la posible inconstitucionalidad del apartado 21 del artículo primero de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, introduciéndose una nueva redacción al art. 35.2 de la Ley 35/2006, de 28 de diciembre, del IRPF, suprimiendo los coeficientes de corrección monetaria para la actualización del valor de adquisición de los bienes inmuebles a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial, por posible lesión al principio constitucional de capacidad económica. Sin embargo, el Tribunal Constitucional ha considerado en la STC. 67/2023, de 6 de junio, que no resulta inconstitucional dicho precepto introducido por la Ley 35/2006, del IRPF.

- **TASAS Y OTRAS PRESTACIONES PATRIMONIALES PÚBLICAS NO TRIBUTARIAS**

Décimo séptima.- Nuevos gravámenes ambientales para fomentar la economía circular.

Resulta plausible desde la óptica ambiental del principio “quien contamina paga” el establecimiento a través de la Ley 7/2022, de 8 de abril, sobre residuos y suelos contaminados para una economía circular, de determinadas exacciones (bajo la forma de tasas o tarifas), para financiar por parte de los Entes Locales la recogida, transporte y tratamiento de los residuos (art. 12.5). En la mayor parte de los municipios, dicho gravamen será configurado a través de una “prestación patrimonial pública no tributaria” (tarifa) por la imposibilidad del propio Ayuntamiento de poder gestionar con eficiencia esta función quedando en manos de una empresa privada la ejecución de esta función.

Décimo octava.- Prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y garantías para los administrados.

El legislador no puede caprichosamente configurar indiscriminadamente prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, sino que dicho ejercicio estará en todo caso sometido a un control jurisdiccional en base al principio de proporcionalidad, permitiéndose acudir a este recurso siempre que no exista otra vía de financiación que permita obtener el mismo resultado con una menor injerencia sobre el derecho de propiedad.

Décimo novena.- Nueva tasa por despliegue policial especial por acontecimientos de interés público.

En base al carácter sinalagmático de las tasas, resulta razonable que todos aquellos servicios que requieran de un dispositivo especial de policía nacional y local, así como de limpieza, sin que se beneficie toda la colectividad sean internalizados sobre aquella entidad privada organizadora. Así por ejemplo, los costes adicionales de vigilancia y limpieza derivados de un espectáculo deportivo serían financiados por aquella entidad privada que lo organiza (v.gr. Liga de Fútbol Profesional, Liga de Baloncesto Profesional, ó Liga de Balonmano Profesional) sin perjuicio de que ésta por la vía privada pueda a su vez trasladar dichos costes entre todos los beneficiarios o participantes de este evento. En esta misma línea, también podrían derivarse dichos costes para el caso de manifestaciones ilegales (es decir, sin autorización pública)¹⁵².

Vigésima.- Reformulación para la cuantificación de las tasas sobre servicios de suministros energéticos.

Establecer una fórmula forfetaria (en la línea de lo que ya existe en el art. 24.1.c) TR. LRHL en relación con la conocida “tasa del 1,5 por 100” respecto de las operadoras de telecomunicaciones) para determinar la cuota a pagar en todas las tasas devengadas por la ocupación del dominio público en servicios de suministros energéticos (eléctrico, telecomunicaciones, gasístico, acuífero,

¹⁵² Por el contrario, descartamos su aplicación también a manifestaciones organizadas legalizadas por no generar tensión con el derecho constitucional de huelga.

etc.) al objeto de reducir la alta litigiosidad derivada de la determinación del valor de mercado en relación con la utilidades privativas y aprovechamientos especiales del dominio público de postes de telecomunicación, pero también tendidos eléctricos, oleoductos, etc.

- **IMPUESTO SOBRE ESTANCIAS TURÍSTICAS**

Vigésimo primera.- Creación de nuevo impuesto potestativo sobre las estancias turísticas.

Proponemos que en la reforma de la LRHL el Estado tenga a bien incorporar un nuevo impuesto potestativo sobre estancias turísticas con un importe máximo a exigir de pernoctación de 5 €/día, al objeto de cubrir una doble finalidad: coadyuvar a la financiación de determinados servicios públicos de los que se benefician los turistas cuando viajan (v.gr. seguridad ciudadana, limpieza viaria y de playas, transporte público); e internalizar en base al principio “quien contamina paga” los costes potenciales de los daños de contaminación sobre aquellos sujetos que más contribuyen a estos comportamientos menos respetuosos con el medio ambiente. En este sentido, sería deseable que la recaudación se afectara totalmente a fines de sostenibilidad ambiental.

- **CONTRIBUCIONES ESPECIALES**

Vigésimo segunda.- Se propone un uso más recurrente del recurso tributario de las contribuciones especiales a fin de que los sujetos pasivos del tributo se hagan corresponsables de la financiación de la obra en su beneficio. Ahora bien, aunque existe doctrina consolidada del Tribunal Supremo sería deseable que la LRHL incluyera expresamente la concurrencia del beneficio “especial” que ha de generarle al sujeto a efectos de su exigencia.

Bibliografía

- ALONSO GIL, M. (2017): “La anómala tributación de la vivienda vacía: especial referencia a las medidas de gravamen en el ámbito local”, *Revista Tributos Locales*, nº 132, págs. 37 y ss.
- ALONSO GIL, M. (2020): “La comprobación de la liquidación definitiva del ICIO”, *Revista Tributos Locales*, nº 148, págs. 24 y ss.
- ALONSO GIL, M. (2023): “Apología contracorriente de un impuesto sobre actividades económicas reformado”, *Revista Tributos Locales*, nº 160.
- BALLARÍN ESPUÑA, M. y MACHO PÉREZ, A. B. (2012): “La deslocalización masiva de vehículos: límites a la elección y al cambio de domicilio en la gestión del Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica”, en la obra colectiva *Problemática de los procedimientos tributarios de las Haciendas Locales*, Dirección: F. Serrano Antón, Civitas, Madrid.
- BLANCO GARCÍA, A. J. y GARCÍA CARRETERO, B. (2015): “Cuestiones controvertidas y propuestas de reforma del IIVTNU”, *Revista Tributos locales*, nº 122, págs. 63-72.
- BLANCO GARCÍA, A. J. y GARCÍA CARRETERO, B. (2021): *IIVTNU: Análisis crítico y propuestas de reforma*, Reus, Barcelona.

- BORJA SANCHÍS, A. (2017): “Los impuestos sobre estancias turísticas en España”, *Quincena Fiscal*, nº 18, 2017.
- CARPISO BERGARECHE, J. (2023): “Incidencia local de los impuestos autonómicos sobre actividades contaminantes”, *Documento de trabajo 3/2023*, IEF.
- CARPISO BERGARECHE, J. y CHECA, T. (2022): *La fiscalidad del sector de la energía eléctrica en la actualidad*. Ernst &Young y Fundación Naturgy, Madrid.
- CUBERO TRUYO, A. M. (dir.) (2013): *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*, Aranzadi.
- CHAMORRO GONZÁLEZ, J. M^a. (2015): “El recargo del IBI sobre bienes de uso residencial desocupados con carácter permanente”, *Revista Tributos locales*, nº 120, págs. 29 y ss.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (2011): “Consecuencias de la declaración de nulidad de una norma tributaria”, en la obra colectiva *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, volumen IV, Temis, 2011.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (2017): “Algunas propuestas de lege ferenda para adaptar la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la plusvalía municipal a nuestra Constitución”, Monografía nº 3, *Plusvalía municipal y jurisprudencial constitucional*, Regresa, págs. 12-28.
- FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. (2023): “Aspectos medioambientales del nuevo impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables”, *Documento de trabajo, 3/2023*, IEF, págs. 199 y ss.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. (2015): “Divergencias jurisprudenciales relativas al recargo sobre determinadas viviendas en el IBI”, *Revista Tributos locales*, nº 120, págs. 13 y ss.
- FRAILE FERNÁNDEZ, R. (2021): “Propuesta de impuesto local sobre estancias turísticas”, *Revista Tributos Locales*, nº 149, págs. 11 y ss.
- HERRERA MOLINA, P. M. (2021): “Incidencia de la futura Ley de residuos sobre las tasas y tarifas locales”, *Revista Tributos Locales*, nº 152, págs. 13 y ss.
- GAGO RODRÍGUEZ, A.; LABANDEIRA VILLOT, X. y LÓPEZ OTERO, X. (2019): “Taxing vehicle use to overcome the problems of conventional transport taxes”, en Villar Ezcurra, Milne y Ashiabor.
- GALAPERO FLORES, R. (2019): “El recargo en el IBI sobre las viviendas desocupadas”, *Revista Tributos Locales*, nº 128, págs. 129-147.
- GARCÍA CARRETERO, B. (2011): “La concesión de la obra pública en el ámbito local. Especial referencia al IBI”, *Quincena Fiscal*, nº 4, págs. 53-73.
- GARCÍA CARRETERO, B. (2020): “Nuevas cuestiones en torno al Impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares y de medidas de impulso del turismo sostenible al hilo de la STJ de las Islas Baleares 36/2020, de 27 de enero”, *Nueva Fiscalidad*, nº 2.
- GARCÍA CARRETERO, B. (2021): “La reformulación del IIVTNU y la posibilidad de incluir consideraciones ambientales”, *Documentos IEF*, nº 7, IEF.
- GARCÍA CARRETERO, B. y GARCÍA DEL BLANCO, A. (2023): “Diseño de un nuevo impuesto sobre las emisiones de CO2 de los bienes inmuebles”, *Documento de trabajo, 3/2023*, IEF, págs. 211 y ss.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2014): “Ideas para una reforma fiscal en España”, *Revista El cronista del Estado social y democrático de Derecho*, número 44, págs. 44-53.
- GARCÍA ROZADO, B. (2022): “La renovación de la fiscalidad medioambiental: hacia una coordinación eficiente”, en la obra *Libro Blanco para la reforma fiscal en España*, Instituto de Estudios Económicos.

- GOMAR SÁNCHEZ, J. I. (2023): “La tasa de reciclaje de residuos sólidos urbanos: ajuste al derecho español local español y a la realidad tributaria municipal”, *Documento de trabajo*, 3/2023, IEF, págs. 160 y ss.
- GONZÁLEZ CUELLAR-SERRANO, M. L. y ORTIZ CALLE, E. (dirs.) (2019): *La fiscalidad del agua: situación actual y perspectivas de reforma*, Tirant lo Blanch.
- HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. (2023): “Experiencias comparadas sobre la fiscalidad de los vehículos en Europa”, *Documento de trabajo*, 3/2023, págs. 322.
- HERRERA MOLINA, P.M. (2020): “La banalización de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad por el Tribunal Constitucional (sombras y luces de la STC 126/2019), de 31 de octubre, sobre la segunda inconstitucionalidad de la plusvalía municipal”, *Quincena Fiscal*, nº 6.
- HERRERA MOLINA, P. M. y TANDAZO MOLINA, A. V. (2023a): “Impuestos ambientales de carácter local sobre grandes establecimientos comerciales o sobre otras actividades económicas”, *Documento de trabajo*, 3/2023, IEF, págs. 257 y ss.
- HERRERA MOLINA, P. M. y TANDAZO MOLINA, A. V. (2023b): “¿Deberían establecerse impuestos ambientales de carácter local sobre grandes establecimientos comerciales o sobre otras actividades económicas?”, *Revista Tributos Locales*, nº 159, págs. 58 y ss.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, I. (2019): “El régimen económico-financiero de la utilización del dominio público hidráulico”, en la obra colectiva *La fiscalidad del agua: situación actual y perspectivas de reforma*, Tirant lo Blanch.
- LUCAS DURÁN, M. (2023): “La mejora de la fiscalidad ambiental local: propuestas de la Asociación Española de Asesores Fiscales”, *Documento de trabajo*, 3/2023, IEF, págs. 83 y ss.
- MARCOS CARDONA, M. (2023): “El Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono (CO₂) de los vehículos de tracción mecánica de Cataluña. ¿Una oportunidad para plantear la unificación de la fiscalidad del automóvil?”, *Documento de trabajo*, 3/2023, IEF, págs. 338 y ss.
- MUÑOZ MERINO, A. M.^a, y SUÁREZ PANDIELLO, J. (2018): “Reformando la financiación local: ¿un viaje o una excursión?”, *Fedea Policy papers*, Nº 8.
- MUR PÉREZ, A. (2022): “La fiscalidad del automóvil como factor clave para el cumplimiento de los objetivos medioambientales”, en la obra *Libro Blanco para la reforma fiscal en España*, Instituto de Estudios Económicos.
- NAVARRO GARCÍA, A. (2016): «Medidas fiscales para garantizar el derecho de acceso a la vivienda: el recargo del IBI y otras medidas tributarias sobre las viviendas desocupadas», *Tributos Locales*, n.º 123.
- OLAÑETA FERNÁNDEZ-GRANDE, R. (2023): “La lucha contra el fraude en el Impuesto sobre vehículos”, *Revista Tributos Locales*, nº 161, págs. 129 y ss.
- ORTIZ CALLE, E. (2012): “Ecotasas: la fiscalidad local sobre el turismo”, en la obra colectiva *La función tributaria local*, El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid.
- PADILLA, P. (2012): “Maquinaria e instalaciones en la base imponible del ICIO: diversidad de criterios para su inclusión”, *Revista El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, págs. 2 y ss.
- PELLICER GARCÍA, P.; IRIANI BORDAS, M.; PUIG VENTOSA, M. y SASTRE SANZ, S. (2021): *Las tasas de residuos en España 2020*, Fundació ENT.
- RAMOS PRIETO, J. (2023): “Reforma de los Impuestos de matriculación y circulación: reflexiones a propósito del Libro Blanco sobre la reforma tributaria”, *Documento de trabajo*, 3/2023, IEF, págs. 296 y ss.

- RUBIO URQUÍA, J. I. (2010): “Los tributos locales: treinta años después”, *Revista Tributos Locales*, nº 97, págs. 9 y ss.
- SANZ GÓMEZ, R. (2023): “Una revisión ambiental del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, *Documento de trabajo*, nº 3/2023, págs. 274 y ss.
- SERRANO ANTÓN, F. (2023): “El pago por cogeneración en la tasa municipal de gestión de residuos no domiciliarios como incentivo para la reducción, reutilización, recuperación y reciclaje de residuos”, *Documento de trabajo*, 3/2023, págs. 172 y ss.
- SOTO MOYA, M^a. M. (2019): “El carácter impositivo de las “tasas por estancias en establecimientos turísticos”: una llamada a su posible implementación por las entidades locales”, *Revista Tributos Locales*, nº 142, págs. 117 y ss.
- TRIGUEROS MARTÍN, M^a. J. (2014): *La tributación del automóvil en España*, Comares, Granada.
- VARONA ALABERN, J. E. (2020): “El sedicente recargo del IBI sobre las viviendas desocupadas con carácter permanente”, *Quincena Fiscal*, nº 18.
- VV. AA. (2010): *Dimensions of tax design*, *Mirrlees Review*, Institute for Fiscal Studies, 2010.
- VV. AA. (2014): *Informe de la comisión de expertos para reforma del sistema tributario español*, IEF, Madrid.
- VV. AA. (2017): *Informe de la comisión de expertos para la reforma de la financiación local*, IEF, Madrid.
- VV. AA (2020a): *Las tasas de residuos en España*, Observatorio de la fiscalidad de los residuos.
- VV. AA (2020b): *Informe Eurostat*, Comisión Europea.
- VV. AA (2021): *Road transport equipment. Stock of vehicles*, Eurostat.
- VV. AA. (2022): *Libro blanco sobre la reforma tributaria*, IEF.
- VV. AA (2023): Documento de trabajo 3/2023 (*II Jornadas sobre la reforma ambiental de las Haciendas Locales: La reforma en el marco jurídico europeo, estatal y autonómico*), Coordinación: B. García Carretero, IEF, Madrid.