



TRABAJO FIN DE GRADO
GRADO EN RELACIONES LABORALES
CURSO ACADÉMICO 2014-2015

TÍTULO

**ASPECTOS PROBLEMÁTICOS DE LAS HACIENDAS
LOCALES: FINANCIACIÓN Y RECURSOS DISPONIBLES**

WORK TITLE

**THE CHALLENGES FACING LOCAL GOVERNMENT WITH
LIMITED RESOURCES**

AUTOR: José Luis Trueba Barquín.

TUTORA: Dña. Consuelo Arranz de Andrés.

ÍNDICE

1.- INTRODUCCIÓN	2
2.- LA PROBLEMÁTICA DE FINANCIACIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES LOCALES	8
2.1. Marco Competencial y Financiación de los Servicios	
2.2. Tamaño de los Municipios	
3.- LOS RECURSOS DE LAS ENTIDADES LOCALES: INGRESOS TRIBUTARIOS	16
3.1. Impuestos Locales	
3.1.1. Impuesto Bienes Inmuebles	
3.1.2. Impuesto Actividades Económicas	
3.1.3 Impuesto Vehículos Tracción Mecánica	
3.1.4. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones Y Obras	
3.1.5. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana	
3.2. Contribuciones Especiales	
3.3. Tasas	
4.- CONCLUSIONES	45
ANEXO I.- BIBLIOGRAFÍA	48

1. INTRODUCCIÓN

El sistema Local vigente en España se articula en su totalidad sobre el principio de autonomía recogido por la Constitución Española de 1978 (CE). En concreto para los Municipios, dentro del Título VIII relativo a la organización territorial del Estado, el artículo 140 CE¹ establece que “*La Constitución garantiza la autonomía de los Municipios. Estos gozarán de personalidad jurídica plena*”. La declaración que se hace de la autonomía municipal en la Constitución Española es pues expresa.

Si bien la Carta Magna no incluye una definición de autonomía Local, sí existe una definición legal en una norma internacional vigente en España en virtud de lo dispuesto en el artículo 96 CE. En concreto, la Carta Europea de la autonomía Local de 1985² establece en su artículo 3 que “*Por autonomía Local se entiende el derecho y la capacidad efectiva de las Entidades Locales de ordenar y gestionar una parte importante de los asuntos públicos, en el marco de la Ley, bajo su propia responsabilidad y en beneficio de sus habitantes*”. En virtud de este texto cabe entender que la autonomía Local, más que un principio administrativo, constituye un derecho reconocido a los Municipios que se concreta en la capacidad real para decidir en los asuntos públicos y para asumir la responsabilidad de sus decisiones, dentro de los límites marcados por la Ley y por el beneficio de los habitantes de la colectividad Local que aglutinen.

No obstante si bien la Constitución Española y la Carta Europea de la autonomía Local dejan patente que la autonomía es una cualidad básica de los Municipios españoles, también indican que hay que establecer límites que recuerden la condición de ser dependientes de una estructura superior. Así, a lo largo de la Constitución Española no sólo se establecen las bases de la autonomía municipal, sino que se regulan otros principios e instituciones que afectan y limitan la capacidad de gestión de los Entes Locales.

En todo caso, y al igual que ha sucedido con otras materias faltas de concreción en el texto constitucional, ha sido el Tribunal Constitucional quien ha venido precisando el alcance de la autonomía Local en virtud de la competencia atribuida por el artículo 2.Uno. d) bis de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

¹ Constitución Española de 1978.

² Instrumento de Ratificación, de 20 de enero de 1988 de la Carta Europea de 15 de octubre de 1985 de autonomía Local.

La jurisprudencia constitucional relativa a la autonomía Local es así extensa, siendo especialmente prolífera en la década de los años ochenta coincidiendo con el desarrollo legislativo de las bases del régimen Local y de los regímenes Autonómicos³. Partiendo de la premisa de que *“la autonomía es un concepto jurídico indeterminado que ofrece un margen de apreciación muy amplio”*⁴, y quizá por la exigua precisión del texto, la jurisprudencia parece haber sentido la necesidad de elaborar, a partir de la Constitución, la siguiente definición: *“la autonomía ha de ser entendida como un derecho de la comunidad a participar, a través de sus órganos propios, en el gobierno y Administración de cuantos asuntos le atañen”*⁵.

La importancia de esta aportación es evidente sobre todo teniendo en cuenta que esta definición es anterior a la primera definición legal contenida en la Carta Europea de la autonomía Local de 1985. En este enunciado se integran los elementos fundamentales que conforman el concepto:

- comunidad, entendida como la vecindad que conforma el Municipio.
- derecho, o facultad de la comunidad para participar en el gobierno y la Administración de sus asuntos.
- órganos propios, como medios para ejercer ese derecho a la gestión.

Se han fijado por el alto Tribunal otras características que ayudan a configurar un concepto más preciso de la autonomía Local. Se afirma así que se trata de un derecho político limitado y diferente a la soberanía, que la Constitución reconoce sólo para la nación española. Se afirma así por el citado Tribunal que *“...ante todo resulta claro que la autonomía hace referencia a un poder limitado. En efecto, autonomía no es soberanía...”*⁶. Se ha señalado, por otra parte, que el poder que confiere la autonomía no es meramente administrativo sino que tiene un alcance político. En este sentido, el Libro Blanco para la Reforma del Gobierno Local reconoce la autonomía política del gobierno Local atendiendo a su condición de centros de decisión que cuentan con un aparato administrativo a través del cual ejercen sus potestades sobre un determinado territorio y

³ STC 214/1989, de 21 de diciembre, dictada en relación con determinados artículos de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Bases de Régimen Local

⁴ STC 4/1981, de 2 de febrero, dictada en recurso de inconstitucionalidad contra varias normas y, en particular, contra varios preceptos del texto articulado y refundido de las Leyes de Bases de Régimen Local de 17 de julio de 1945.

⁵ STC 32/1981, de 28 de julio, dictada en recurso de inconstitucionalidad contra la Ley de Cataluña 6/1980, de 17 de diciembre, por la que se regula la transferencia urgente y plena de las Diputaciones catalanas a la Generalidad.

⁶ STC 4/1981, 2 de febrero, dictada en recurso de inconstitucionalidad contra la Ley de Cataluña 6/1980, de 17 de diciembre, por la que se regula la transferencia urgente y plena de las Diputaciones catalanas a la Generalidad.

materializan sus políticas públicas⁷. Esta tesis es la mayoritariamente aceptada por la doctrina, y así PAREJO ALFONSO reconoce un claro componente político al afirmar que *“La autonomía Local da expresión no a una mera autonomía administrativa sino a una autonomía política, si bien su ámbito de expresión es inferior al de los ordenamientos estatal y autonómico”*. Igualmente se manifiesta así el Congreso, a través del Portal Telemático del Congreso de los Diputados, cuando en la sinopsis del artículo 140 de la CE manifiesta que *“... el Municipio es una entidad político-administrativa que, aunque históricamente anterior al Estado, es actualmente una parte integrante de la estructura del Estado mismo, no su antítesis”*⁸, que ha abandonado una visión jerarquizada por otra de corte estatutaria y competencial, y que, asimismo, ha sido incorporada al bloque de constitucionalidad a través de la reforma de algunos Estatutos de autonomía⁹.

Por otra parte, el reconocimiento de la autonomía de los Municipios implica que los mismos gozan de capacidad de organización, personalidad jurídica y capacidad de obrar, condiciones indispensables para que estas entidades territoriales puedan participar en el tráfico jurídico y en la gestión de sus competencias. De manera clara, el Alto Tribunal determina que *“...los Entes Locales (Municipios y Provincias) tienen autonomía constitucionalmente garantizada para sus respectivos intereses (artículo 137 CE); la determinación de cuáles sean estos intereses es obra de la ley, que les atribuye, en consecuencia, competencias concretas, pero que, en todo caso, debe respetar la autonomía y, como substrato inexcusable de ésta, reconocerles personalidad propia”*¹⁰.

Una vez reconocida la personalidad jurídica, el mismo Tribunal Constitucional entiende que no hay impedimento para que los Municipios puedan asumir atribuciones que el Estado considere apropiado delegarles o transferirles al amparo de cobertura legal: *“Municipios y Provincias, como entes dotados de personalidad jurídica propia (artículos 140 y 141 CE) pueden ser autorizados por el ordenamiento para asumir, a*

⁷ Libro Blanco para la Reforma del Gobierno Local, INAP, 2005.

⁸ Vid. Portal Telemático del Congreso de los Diputados. La Constitución Española. Textos y Sinopsis. www.congreso.es/consti.

⁹ Sirve como ejemplo la reforma del Art. 55 del Estatuto de autonomía de Extremadura, redacción según Ley Orgánica 1/2011, de 28 de enero, de Reforma del Estatuto de autonomía de la Comunidad Autónoma de Extremadura: *“Sin perjuicio de su plena autonomía política y la suficiencia financiera para la gestión de los asuntos de interés y ámbito Local dentro del marco formativo general, una Ley de la Asamblea aprobada por mayoría absoluta establecerá las materia y funciones de competencia autonómica susceptibles de ser gestionadas por los Municipios y, en su caso, el elenco mínimo de facultades o atribuciones que sobre las mismas han de tener los Ayuntamientos y que las Leyes y normas sectoriales de la Comunidad Autónoma deberán prever y respetar”*.

¹⁰ STC 84/1982, de 23 de diciembre, dictada en recursos de inconstitucionalidad acumulados contra la Ley 44/1981, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1982.

título singular, el desempeño de funciones o la gestión de servicios que el Estado proponga transferir o delegarles y que se corresponden con su ámbito de intereses propios, definido por la ley”¹¹.

En este contexto nos interesa destacar el nexo existente entre la autonomía y la suficiencia financiera, vínculo condicionado en gran parte por el legislador. Si no existiera desarrollo legislativo, la suficiencia financiera de los Municipios quedaría en una mera declaración sin posibilidad de materialización y, por lo tanto, la autonomía mermaría. Paradójicamente la ley sirve para limitar las capacidades de la Hacienda Local, pero sin ella no se permite alcanzar la suficiencia financiera al Municipio.

La insuficiencia financiera ha sido una constante en la evolución histórica de las Haciendas Locales¹² y esto quizás fue lo que motivó al constituyente para que en materia de organización territorial, junto con la autonomía, consagrara también el principio de suficiencia financiera para los Entes Municipales. Así, en el artículo 142 CE, se establece 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 participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas”*. Se puede afirmar, al igual que sucedió con el artículo 140 CE sobre autonomía, que su inserción en el texto constitucional fue pacífica ya que ni en los dictámenes emitidos a propósito de este artículo, ni durante el debate parlamentario, se cuestionó esta cualidad de las Haciendas Locales¹³. Cabe destacar, en todo caso, que si bien en el artículo 142 CE el principio de suficiencia se recoge como condición innata de las Haciendas Locales, la Constitución sólo enuncia el principio, teniendo nuevamente que acudir a la Carta Europea de la autonomía Local¹⁴ para encontrar una aproximación al significado del principio de suficiencia. El artículo 9 de este instrumento internacional ratificado por España establece que *“Las Entidades Locales tienen derecho, en el marco de la política económica nacional, a tener recursos propios suficientes de los cuales pueden disponer libremente en el ejercicio de sus competencias”*.

¹¹ STC 84/1982, de 23 de diciembre, dictada en recursos de inconstitucionalidad acumulados contra la Ley 44/1981, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1982.

¹² Así, RAMALLO MASSANET, J., ZORNOZA PÉREZ, J. “autonomía y suficiencia en la financiación de las Haciendas Locales”, *Revista de estudios de la Administración Local y Autónoma*, 1993, pg. 499.

¹³ Diarios de Sesiones Congreso de los Diputados. www.congreso.es/consti/constitucion/elaboracion

¹⁴ Instrumento de Ratificación, de 20 de enero de 1988 de la Carta Europea de 15 de octubre de 1985 de autonomía Local.

El Consejo de Europa, a través la citada Carta Europea de la Autonomía Local, reconoce el derecho a la suficiencia de recursos de las Entidades Locales como primera cualidad de un conjunto de caracteres que debe tener la Hacienda Local. En el artículo 9 de la Carta se recogen además las premisas que conducen al desarrollo de la suficiencia financiera, pudiendo destacar las siguientes exigencias en materia de recursos:

- Proporcionalidad entre recursos y competencias atribuidas (artículo 9.2).
- Parte de los recursos deben ser ingresos patrimoniales y tributos Locales respecto de los que la entidad tenga la potestad de fijar la cuota o el tipo dentro de los límites de la Ley (artículo 9.3).
- Naturaleza suficientemente diversificada y evolutiva para adaptarse a la evolución real de los costes del ejercicio de sus competencias (artículo 9.4).
- Procedimientos de compensación financiera para corregir las desigualdades entre financiación y cargas, que respeten la autonomía (artículo 9.5).
- Las Entidades Locales deben ser consultadas sobre el modo de adjudicación de los recursos distribuidos (artículo 9.6).
- Las subvenciones serán preferentemente no finalistas y no debe interferir en las competencias atribuidas a la política Local (artículo 9.7).
- Acceso al mercado de capitales para financiar sus inversiones (artículo 9.8).

Como puede apreciarse, la idea que cabe extraer en esta enumeración es la relación directa existente entre la autonomía Local y la suficiencia financiera de las Entidades Locales. La suficiencia no es pues más que la manifestación y el medio para alcanzar la autonomía, pudiéndose concluir que una mayor autonomía no sería posible sin una mayor suficiencia de recursos.

La definición de suficiencia y su vinculación con el principio de autonomía que, como vimos, se contenía en la Carta Europea, supone que las Entidades Locales pueden demandar en materia de recursos competencias tales como la capacidad de decisión, la consulta en la elaboración de su sistema financiero, el acceso a fuentes de financiación diversificadas, la necesaria proporcionalidad entre competencias y recursos y la participación en mecanismos de compensación, etc. Todas ellas como manifestaciones del ejercicio de la autonomía Local, sin olvidar que la suficiencia financiera y sus manifestaciones en la esfera Local, ante la necesaria concreción que

demandan los preceptos constitucionales e internacionales adoptados en el Consejo de Europa, quedan obligatoriamente sujetas a la interpretación que de ellas haga el Tribunal Constitucional y su posterior desarrollo legislativo. Y es que no podemos olvidar que en materia de Hacienda Local es necesaria, como en relación a las competencias, la configuración por ley de un sistema tributario Local que materialice el ámbito financiero de la autonomía Local y, más concretamente, la autonomía fiscal¹⁵. Cuestión ésta en la que el legislador estatal juega un importante papel al encomendarle la Constitución el desarrollo de las competencias tributarias de las demás Administraciones Territoriales. Así se desprende del artículo 149.1.14 CE al otorgar al Estado la competencia exclusiva en materia de Hacienda General y Deuda del Estado, y que según indica SÁNCHEZ SERRANO, se trata de una cláusula general que no sólo se refiere a la Hacienda de la Administración General del Estado sino también al *“conjunto de materias regidas por otros muchos preceptos o normas, constitucionales o no, relativos, bien a la división del poder financiero entre el Estado y los demás entes territoriales, o bien incluso a los principios y normas comunes o generales a que ha de ajustarse el ejercicio de tal poder”*¹⁶.

En este contexto, partiendo del mandato constitucional que garantiza la autonomía de los Municipios, y que señala que éstos deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones Locales, el objetivo de este trabajo no es otro que el de abordar la problemática de la financiación de las Administraciones Locales para promover actividades y prestar servicios públicos que contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal, de acuerdo con la distribución constitucional de competencias que se otorgan a las mismas.

Como consecuencia de lo expuesto, se generan gastos que resultan necesarios para sufragar dichas necesidades, haciendo hincapié el presente estudio en la problemática que supone el gasto no obligatorio en que incurren dichas Administraciones, agravado en muchos casos por el minifundismo municipal que caracteriza a España. Todo ello teniendo en cuenta los recursos con los que cuentan las

¹⁵ Cfr. CALVO ORTEGA, R., *La reforma de la Hacienda Municipal*, Cuadernos Civitas, Thomson Reuters, Pamplona, 2010, pg. 25.

¹⁶ SÁNCHEZ SERRANO, L., *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional I*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pg. 425.

Haciendas Locales, que se describen en el presente trabajo, intentando abordar su problemática desde el punto de vista legal, económico y de gestión.

2. LA PROBLEMÁTICA DE LA FINANCIACIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES LOCALES

La evolución de la situación de las Administraciones Locales viene marcada por un desajuste creciente entre las funciones reales que asumen y la definición legal de su papel, por un sistema de financiación vigente que no aporta a las Haciendas Locales los recursos que necesitan para desarrollar satisfactoriamente su misión, y por una legislación que limita el poder de autoorganización y dificulta la gestión de sus recursos propios. Todo ello, teniendo en cuenta que la función de la Administración Local en España, como en Europa, es básica para promover y mantener la calidad de la vida de los ciudadanos en el contexto del estado del bienestar de una sociedad moderna.

El apuntado desajuste entre las funciones legalmente atribuidas a los Entes Locales y las que finalmente se ven obligados a cumplir tiene dos manifestaciones fundamentales. Por una parte, hay que tener en cuenta que las demandas y expectativas de los ciudadanos, potenciadas por fuertes dinámicas de cambio y de progreso, con sus nuevos problemas y necesidades, se dirigen en primera instancia a la Administración más próxima. Los Gobiernos Locales han respondido en general con eficacia, jugando un papel fundamental en la mejora de los servicios públicos en las ciudades y pueblos. Por otra parte, y de forma simultánea, ha tenido lugar una importante descentralización de competencias y recursos en el proceso de desarrollo del Estado de las autonomías. Pero este proceso se ha traducido casi exclusivamente en la realización de transferencias desde la Administración Central del Estado hacia las Administraciones Autonómicas, sin una descentralización significativa hacia las Corporaciones Locales. Este factor aparece como uno de los más determinantes a la hora de enjuiciar las causas asociadas a la situación de graves carencias económicas y a los problemas de gestión que actualmente tienen los Ayuntamientos. A esta problemática competencial y financiera existente en la Administración Local, habría que sumar la relacionada con el minifundismo municipal existente. Veamos a continuación, con detenimiento, cada una de ellas.

2.1. MARCO COMPETENCIAL Y FINANCIACIÓN DE LOS SERVICIOS

Para delimitar el ámbito de actuación municipal debe atenderse a lo dispuesto en la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local (en adelante LRBRL). En concreto, en el artículo 26 de la citada Ley se establecen las materias sobre las que ejercen competencias los Municipios y en el artículo 27 se señalan los servicios que en todo caso deben prestar. La esfera de actuación municipal también resulta señalada por las potestades que le atribuye el artículo 4 de la LRBRL, en particular, por sus consecuencias económicas, las de autoorganización, tributaria y financiera, de planificación, expropiatoria, de ejecución forzosa y sancionadora.

Por su parte, el artículo 2 LRBRL se remite a la legislación estatal y autonómica, en tanto éstas pueden señalar nuevas materias de competencia municipal por el derecho de los Municipios a intervenir en cuantos asuntos afecten directamente al círculo de sus intereses. Y según el artículo 7 de la LRBRL, los Municipios también pueden asumir competencias por delegación de otras Administraciones. Aunque no está expresamente indicado por la LRBRL, las competencias en sectores de interés Local serían propias y delegadas, constituidas éstas en los casos de participación o colaboración en materias propias de interés autonómico o estatal¹⁷.

El marco competencial de los Municipios se regula en los artículos 25 a 28 de LRBRL. Cabría destacar, en primer lugar, que el artículo 26.1 de la citada Ley de Bases establece una serie de servicios o actividades que han de ser prestadas obligatoriamente por todos los Municipios y que varían según su población; estos son los denominados servicios propios. Por su parte, el artículo 25.2 de la LRBRL establece una lista de competencias que pueden ejercer los Municipios siempre en los términos que la legislación del Estado y las Comunidades Autónomas determinen; mientras, el primer párrafo del mismo artículo 25 de la LRBRL indica que *“El Municipio, para la gestión de sus intereses y en el ámbito de sus competencias, puede promover actividades y prestar los servicios públicos que contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal...”*. Este artículo abre la puerta a una mayor prestación de servicios por parte de los Municipios siempre que tengan competencia sobre estos servicios o actividades. Todo lo indicado anteriormente se transforma, por una parte, en gastos obligatorios que son los que se derivan tanto de los servicios

¹⁷ Sobre esta cuestión, puede consultarse el *Informe Pi i Sunyer sobre la ampliación de las competencias municipales*, Instituto de Estudios Autonómicos y Locales de Cataluña, 2003, pg. 16.

obligatorios del artículo 26.1 LRBRL, como de los establecidos por legislación estatal o autonómica, de acuerdo con lo legislado en el artículo 25.2 LRBRL, y, por otra en gastos no obligatorios que son aquellos que realizan los Municipios por la prestación de servicios o promoción de actividades que no son de su competencia. Dentro del gasto no obligatorio cabe diferenciar a su vez entre el gasto delegado, que es consecuencia de la prestación de servicios por parte de los Municipios, que correspondería realizar a otras Administraciones, como así establece el artículo 27 LRBRL (dos ejemplos típicos son la prestación de servicios sociales y la realización de actividades complementarias en los centros docentes), y el gasto discrecional que es el que se realiza de forma voluntaria por los Ayuntamientos en virtud de la autonomía municipal, y que, con frecuencia, se relaciona con decisiones de tipo político. El siguiente esquema puede servir para ejemplificar esta cuestión.

Gasto Obligatorio	Gasto No Obligatorio	
Gasto Obligatorio	Gasto Delegado	Gasto Discrecional
Referencia legal		
Artículos 25.2 y 26.1 LRBRL	Artículo 27 LRBRL	Artículos 2 y 7 LRBRL
Promoción de Actividades y Prestación de Servicios Públicos		
· Alumbrado público.	· Servicios Sociales.	· Polideportivos Municipales Ayuntamientos < 20.000 habitantes
· Cementerio	· Mantenimiento Centros Asistenciales Sanitarios.	· OMIC
· Recogida residuos ...	· Escuelas infantiles de educación	

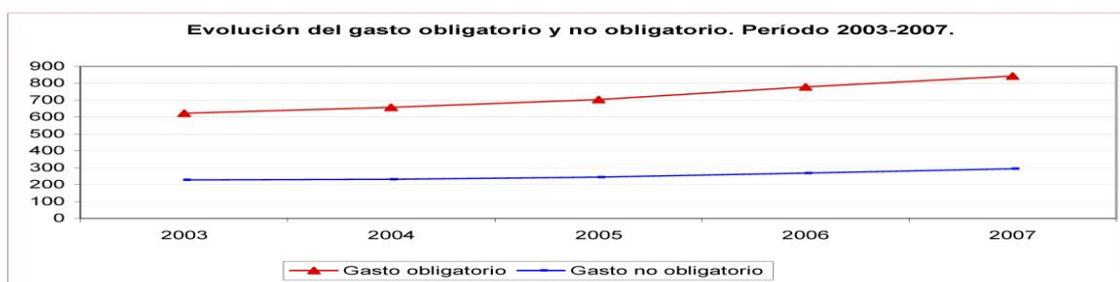
Aportación propia.

Teniendo en cuenta este contexto normativo, se advierte que en los últimos años las actividades y servicios no obligatorios se han convertido en una máquina de detracción de recursos para los Entes Locales. En un informe realizado por el Institut

d'Economía de Barcelona (IEB)¹⁸ por encargo de la Diputación de Barcelona y la Federación Española de Municipios y Provincias, se ha cuantificado el volumen de gasto que los Municipios hacen de forma no obligatoria, cuál es su destino y cómo se financian. Según dicho estudio, los Municipios españoles liquidaron, durante el período 2003-2007, un volumen de gasto medio ligado a la prestación de servicios y/o actividades no obligatorios de 259,67 euros por habitante. Ello supone el 25,8% del total del gasto liquidado, lo que viene a determinar que, aproximadamente, una cuarta parte del gasto municipal es gasto no obligatorio.

Gasto por habitante municipios españoles. Liquidaciones 2003-2007. Euros per cápita.							
Tipo de gasto	2003	2004	2005	2006	2007	Media	% Δ acumulado
Gasto no obligatorio (A)	227.20	230.92	243.78	268.12	294.01	259.67	29.4%
Gasto obligatorio	622.87	657.29	703.92	778.76	842.78	747.07	35.3%
Gasto total (B)	850.07	888.21	947.70	1,046.89	1,136.79	1,006.75	33.7%
% Gasto no obligatorio (A)/(B)	26.7%	26.0%	25.7%	25.6%	25.9%	25.8%	

El gasto no obligatorio de los Municipios Españoles. Ejercicios 2004-2007. Universitat de Barcelona. 2011.



Aportación propia.

Como se indicara por el Institut d'Economía de Barcelona en su informe "El gasto no obligatorio de los Municipios Españoles. Ejercicios 2004-2007", los servicios destacados en los que los Ayuntamientos han aumentado significativamente su labor son los de sanidad, educación, empleo, vivienda, servicios sociales y protección civil. En este sentido cabe afirmar que el gasto no obligatorio realizado por los Ayuntamientos se ha concentrado fundamentalmente en servicios y actividades que corresponden principalmente a seguridad y protección civil, que supone el 29,6% del total de gasto no obligatorio (media 2003-2007) y a cultura que supone el 25,7%, sumando entre ambos servicios y actividades más de la mitad del gasto no obligatorio (55,3%). Además de los servicios y actividades indicadas anteriormente, la educación y la promoción social forman parte igualmente del gasto no obligatorio de los Municipios, pudiendo concluir de todo ello que el gasto no obligatorio que soportan los Municipios

¹⁸ *El gasto no obligatorio de los Municipios Españoles. Ejercicios 2004-2007. Universitat de Barcelona. 2011.*

se corresponde fundamentalmente con la prestación de servicios públicos que contribuyen a satisfacer demandas concretas y expresas de los ciudadanos.

Clasificación funcional del gasto no obligatorio de la muestra de municipios de España. Liquidaciones 2003-2007.						
Distribución porcentual.	2003	2004	2005	2006	2007	Media
2.2 Seguridad y Protección Civil	27.0%	28.6%	29.7%	30.4%	29.6%	29.6%
3.2 Promoción social	11.8%	12.1%	12.5%	11.8%	11.6%	11.9%
4.1 Sanidad	4.2%	4.6%	4.9%	4.6%	4.9%	4.7%
4.2 Educación	9.8%	5.3%	3.1%	2.6%	3.4%	3.5%
4.5 Cultura	25.0%	25.7%	25.1%	25.7%	26.4%	25.7%
4.6 Otros Servicios Comunitarios y Sociales	6.7%	7.5%	8.1%	8.6%	7.9%	8.0%
5.1 Infraestructuras Básicas y Transportes	3.2%	3.4%	2.9%	2.8%	2.7%	2.9%
5.2 Comunicaciones	0.3%	0.3%	0.7%	0.5%	0.5%	0.5%
5.3 Infraestructura Agraria	1.6%	1.6%	1.7%	1.9%	1.8%	1.8%
5.4 Investigación Científica, Técnica y Aplicada	0.3%	0.9%	1.2%	1.2%	1.1%	1.1%
5.5 Información Básica y Estadística	0.3%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%
6.2 Regulación Comercial	1.8%	1.7%	1.8%	1.6%	1.7%	1.7%
6.3 Regulación Financiera	0.5%	0.1%	0.2%	0.2%	0.1%	0.2%
7.1 Agricultura, Ganadería y Pesca	0.4%	0.5%	0.6%	0.5%	0.4%	0.5%
7.2 Industria	1.5%	1.7%	1.4%	1.2%	1.5%	1.5%
7.3 Energía	0.3%	0.3%	0.3%	0.3%	0.3%	0.3%
7.4 Minería	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
7.5 Turismo	2.2%	2.5%	2.8%	2.8%	2.7%	2.7%
9.1 Transferencias a Administraciones Públicas	2.8%	2.8%	2.9%	3.1%	3.2%	3.0%
GASTO TOTAL	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

El gasto no obligatorio de los Municipios Españoles. Ejercicios 2004-2007. Universitat de Barcelona. 2011.



Aportación propia

El crecimiento de este tipo de gastos en las Corporaciones Locales ha venido provocando el estrangulamiento de los presupuestos municipales. Si bien es cierto que el gasto no obligatorio consecuencia de la delegación de competencias por parte de otra Administración debe ir acompañado de la correspondiente financiación, de acuerdo con lo que establece el artículo 27.6 de la LRBRL, sin embargo la dotación económica que perciben los Municipios es insuficiente para la financiación de las actividades o servicios que se prestan, bien porque ésta no cubre la totalidad de los gastos que supone la competencia delegada, o bien porque los Ayuntamientos asumen, ante la demanda de

los vecinos por ser la Administración más próxima al ciudadano, una mayor extensión del servicio o actividad prestada.

Cómo se indicado anteriormente este gasto no obligatorio supone el 25,8% del total del gasto liquidado, lo que representa más o menos una cuarta parte del gasto municipal. La crisis económica ha comportado un descenso importante de los ingresos de los Municipios, en especial de los impuestos relacionados con la actividad inmobiliaria. Por otra parte, los Ayuntamientos, como Administración más próxima a los ciudadanos, han tenido que dar respuesta a una demanda creciente de servicios sociales surgida con la crisis económica, prestando, como hemos visto, servicios que realmente no les correspondería hacer. Y todo ello sin recibir una financiación adecuada para estos servicios.

Recientemente, y con fuerte rechazo por parte de los Ayuntamientos, la Ley de Nacionalización y Sostenibilidad de la Administración Local¹⁹ ha planteado una reforma en la Administración Local que, como se indica en su preámbulo, ha perseguido como objetivos básicos: “...clarificar las competencias municipales para evitar duplicidades con las competencias de otras administraciones de forma que se haga efectivo el principio <<una Administración una competencia>>, racionalizar la estructura organizativa de la Administración Local de acuerdo con los principios de eficiencia, estabilidad y sostenibilidad financiera, garantizar un control financiero y presupuestario más riguroso y favorecer la iniciativa económica privada evitando intervenciones administrativas desproporcionadas”.

Esta nueva Ley realiza una minoración de las competencias propias de los Ayuntamientos, suprimiendo de su ámbito competencial propio las competencias de servicios sociales y de la sanidad. Por lo que se refiere a los servicios obligatorios, mantienen los mismos servicios por estratos de población. Sin embargo, en los Municipios de menos de 20.000 habitantes, determinados servicios necesariamente habrán de prestarse bien desde la Diputación o bien de forma conjunta, pudiendo únicamente ser prestados por los Municipios si se acredita que pueden realizarlo a un coste menor. Además, la nueva Ley obliga a todas las Entidades Locales a calcular, antes del día 1 de noviembre de cada año, el coste efectivo de los servicios que prestan, que deberán comunicar al Ministerio de Hacienda. La reducción de las competencias Locales afecta también a las competencias impropias (aquellas no atribuidas

¹⁹ Ley 27/2013, de 27 de diciembre.

expresamente a los Municipios bien como competencia propia o bien por delegación) que sólo se podrán prestar cuando no se ponga en riesgo la sostenibilidad financiera del conjunto de la Hacienda Municipal y el servicio no se preste por otra Administración. La aplicación de este nuevo régimen Local supone un reto a la hora de resolver el problema de las competencias impropias de los Ayuntamientos que van a pasar a ser gestionadas desde las Comunidades Autónomas, como es el caso de los servicios sociales, abordando el asunto mediante convenios a través de los cuales los Municipios sean compensados en el gasto. Sin embargo la realidad es que se sigue prestando el servicio por los Municipios a través de delegaciones y, sin embargo, la financiación no cubre el coste del servicio, corriendo a cargo de las Entidades Locales una parte importante del gasto que se genera y que, como se ha visto anteriormente, se corresponde con el gasto no obligatorio. Cabe afirmar, por ello, que la oposición municipal a este texto se ha debido, no tanto a la necesidad de vincular cada competencia con una única Administración, sino al modo en que se pretende realizar su distribución entre las distintas Administraciones, y más concretamente, a favor de las CCAA y Diputaciones Provinciales. Y ello aun cuando la forma en que ha evolucionado el Estado a través de la descentralización en autonomías ha provocado que los ciudadanos, en la busca de mejoras en su nivel de vida y bienestar, se dirijan cada vez con más frecuencia a la Administración que les es más cercana: su Ayuntamiento. Estos han respondido de manera eficaz a las demandas ciudadanas jugando un papel fundamental en la mejora de los servicios públicos prestados en las ciudades y pueblos de todas nuestras Comunidades Autónomas.

2.2. TAMAÑO DE LOS MUNICIPIOS

Al margen gasto no obligatorio por la prestación de servicios por parte de los Municipios que corresponderían realizar a otras Administraciones, del gasto discrecional que se realiza de forma voluntaria por los Ayuntamientos en virtud de la autonomía municipal y de las limitaciones financieras derivadas de la crisis económica, que está afectando negativamente a los ingresos financieros municipales, y especialmente los más directamente vinculados con el sector inmobiliario, una de las razones que pudiera estar detrás del desajuste financiero creciente en el ámbito Local estaría relacionada con el minifundismo municipal existente. Tomando como referencia Europa, España se sitúa en tercer lugar en número de Ayuntamientos tras Francia y

Alemania y después de Francia y Austria en porcentaje de Municipios de menos de 5.000 habitantes. Esto lleva directamente a plantear la incompatibilidad económica entre la provisión eficiente de los servicios que legalmente deben prestar los Municipios, y la actual estructura municipal, con más de 8.000 unidades, de las que el 84% tiene menos de 5.000 habitantes, no llegando a los 600 habitantes el Municipio de tamaño mediano. Y ello es así dado que, como es sabido, la fragmentación de la Administración Local impide aprovechar las economías de escala derivadas de una gestión eficiente.

ESTRUCTURA POBLACIONAL DE LOS MUNICIPIOS ESPAÑOLES

Población	Número de municipios	Porcentaje
> 500.000	6	0,07
Entre 100.001 y 500.000	56	0,69
Entre 50.001 y 100.000	83	1,02
Entre 20.001 y 50.000	252	3,11
Entre 5.000 y 20.000	918	11,31
Entre 1.000 y 5.000	1.937	23,87
< 1.000	4.862	59,92
Total	8.114	100,00

Fuente: PEDRAJA CHAPARRO F. /SUÁREZ PANDIELLO J. *Financiación municipal: equilibrios, especialización e incentivos. Revista Española de Control Externo. Vol XIII, mayo 2011, n.º. 38, pg. 20.*

El minifundismo municipal que caracteriza a España puede por ello ser visto como una de las principales causas de falta de eficiencia en la provisión de bienes y servicios a nivel Local. Desde distintos ámbitos²⁰ se aboga por ello por la reducción del número de Municipios, la cooperación intermunicipal y la centralización de competencias como vías más operativas para el aprovechamiento de las economías de escala en la prestación de bienes y servicios públicos Locales.

Otro de los problemas derivados de las diferencias en el tamaño de los Municipios españoles viene derivado de la deficiente escala a la hora de adecuar las obligaciones municipales con los recursos recibidos. Así, la fijación de responsabilidades no se adecua a la realidad en la prestación de servicios Locales que, en términos de legalidad, establece las mismas competencias a un Ayuntamiento de 50.000 habitantes y a otro de 3.000.000. Evidentemente, los servicios proporcionados y

²⁰ Puede citarse en este sentido el Estudio “*Local Government in critical times*”, Consejo de Europa, Febrero de 2012.

Informe IEB sobre Federalismo Fiscal '11.

su coste no parecen ser equivalentes. Desde la estructura de financiación, los errores de salto en las escalas aplicables para distribuir la parte sustancial de las transferencias del Estado no ayudan a adecuar la financiación de las necesidades municipales. Si bien el minifundismo municipal puede ser un lastre para una hacienda municipal saneada, éste no puede constituirse en el centro de las causas de los problemas financieros Locales y, en todo caso una de las formas de abordarlo podría pasar por estructurar los gobiernos provinciales como administraciones de servicios y fijar mecanismos que incentiven administrativa y financieramente la cooperación Local en la prestación de dichos servicios²¹.

3. LOS RECURSOS DE LAS ENTIDADES LOCALES: INGRESOS TRIBUTARIOS

La estructuración del sistema de ingresos de las Entidades Locales españolas constituyó uno de los retos más difíciles con los que se encontró el legislador estatal a la hora de regular el régimen Local postconstitucional, debido, entre otras razones, a la parquedad que respecto a este nivel territorial mostró la Constitución Española. El artículo 142 de la CE establece únicamente 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 participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas”*.

Siguiendo a FERREIRO²² se puede definir los ingresos públicos como las *“sumas de dinero que Estado y los demás Entes Públicos perciben y pueden emplear en el logro de sus fines”*. Según ello cabe afirmar que el calificativo de *“público”* relativo al Ingreso alude al titular del ingreso, pero no al régimen jurídico aplicable, de tal modo que el ingreso público es el obtenido por un Ente Público con independencia de que su régimen jurídico sea Derecho Público o Derecho Privado. En suma, los ingresos públicos pueden ser de Derecho Público o Privado, según la naturaleza del título en el cual se fundamentan y el procedimiento con arreglo al cual se obtienen.

²¹ UTRILLA DE LA HOZ, A., *Análisis del sistema de financiación Local en España y propuestas de reforma*. Alfonso, Fundación Democracia y Gobierno Local. Colección D+I. pg. 58.

²² FERREIRO LAPATZA, J.J. *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Barcelona-Madrid 2006, pg. 94. Sobre esta cuestión, pueden verse también, entre otros, MENÉNDEZ MORENO, A. (Dir), *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, 15ª edición, Valladolid, Lex Nova, 2014, pg. 41

Los ingresos públicos de Derecho Público, son aquellos que obtiene la Entidad Local en su calidad de sujeto de Derecho Público, haciendo uso de su poder impositivo. La Administración Pública gozará de las prerrogativas y poderes que le son propios de los Entes Públicos.

Por su parte, los ingresos públicos de Derecho Privado son aquellos ingresos procedentes de su patrimonio y demás de Derecho Privado²³. Lo constituyen los rendimientos o productos de cualquier naturaleza derivados de su patrimonio, así como las adquisiciones a título de herencia, legado o donación, y los importes obtenidos en la enajenación de bienes integrantes de dicho patrimonio como consecuencia de su desafectación. Como es sabido, la efectividad de estos derechos se llevará a cabo con sujeción a las normas y procedimientos del Derecho Privado.

Dedicamos nuestra atención a continuación a analizar los recursos de las Haciendas Locales, centrándonos en los principales problemas que plantean tanto desde el punto de vista legal como económico y de gestión. En todo caso hemos de advertir que nos ocuparemos únicamente de los recursos tributarios, que por su entidad y significación ostentan mayor protagonismo en el devenir de la financiación municipal, siendo al tiempo los más característicos y los que manifiestan una mayor presencia en la vida de los ciudadanos.

La Constitución Española, en su artículo 142, señala que la Hacienda Municipal fundamentalmente se nutrirá de los tributos propios, y reconoce en el artículo 133.2 la posibilidad de establecer y exigir tributos por parte de las Corporaciones Locales. El Tribunal Constitucional ha entendido a este respecto que “...*debe el legislador reconocer a las Corporaciones Locales una intervención en el establecimiento o la exigencia de aquéllos*”²⁴. En este contexto, más recientemente ha recordado el TC que la creación de tributos Locales constituye una “...*potestad exclusiva y excluyente del Estado que no permite la intervención autonómica en la creación y regulación de los tributos propios de las Entidades Locales. Cuestión distinta, ajena además a la norma cuestionada, es que la Comunidad Autónoma pueda*

²³ Artículos 3 a 5 TRLRHL.

²⁴ STC 19/1987, de 17 de febrero, dictada en cuestión de inconstitucionalidad sobre Acuerdo del Ayuntamiento de Jerez de la Frontera sobre imposición del tipo de gravamen del 5 por 100 sobre la cuota líquida del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y tipo de gravamen sobre la Contribución Territorial Urbana, Rústica y Pecuaria.

ceder sus tributos propios a la Corporaciones Locales de su territorio, como tiene reconocido nuestra doctrina”²⁵.

Así pues, la existencia de los tributos Locales propios debe ser entendida por el legislador como una exigencia constitucional que no cabe obviar haciendo depender toda la financiación Local de ingresos que deben tener un carácter complementario pero no fundamental (ej. subvenciones) con el fin de excluir los tributos. El legislador español, no sin cierto retraso, cumplió el mandato con la aprobación de las bases del régimen financiero, Local, primero con la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, y posteriormente, tras varias reformas, con el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, TRLRHL, texto vigente que en la actualidad sirve de base para todo el sistema financiero Local y en el que el legislador ha establecido el esquema de los tributos Locales (impuestos, tasas y contribuciones especiales), determinando la capacidad de maniobra de los Entes Locales para cada uno de ellos.

Así el artículo 2, b) de la LRBRL, establece que los tributos propios de las Entidades Locales se clasifican en:

- Tasas.
- Contribuciones Especiales.
- Impuestos.
- Los recargos exigibles sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras Entidades Locales.

Por su importancia, centraremos nuestra atención en este trabajo en el análisis individualizado de los tributos propios de que disponen las Corporaciones Locales para el desempeño de las funciones que la Ley les atribuye, en concreto, los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales. La extensión de este trabajo nos obliga a dejar a un lado el estudio de los recargos, figura escasamente utilizada en la práctica que, por su idiosincrasia, guarda además escasa relación con los anteriores.

3.1. IMPUESTOS LOCALES

El sistema tributario Local, además de las tasas y las contribuciones especiales, se compone de varios impuestos a los que se refiere el artículo 59 del TRLRHL, según el cual coexisten impuestos que han de exigirse obligatoriamente por parte de los

²⁵ STC 31/2010, de 28 de junio, dictada en recurso de inconstitucionalidad contra diversos preceptos de la Ley Orgánica 6/2006, d 19 de julio, de reforma del Estatuto de autonomía de Cataluña.

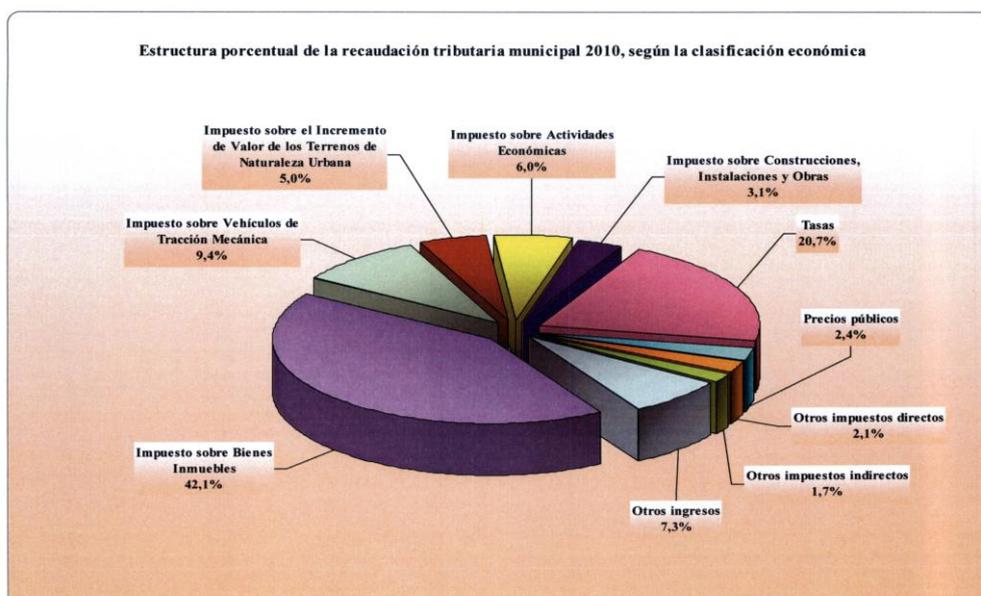
Ayuntamientos con otros de carácter voluntario cuyo establecimiento puede decidir cada Ayuntamiento mediante el concreto acuerdo de imposición.

A continuación se hace referencia a los impuestos que enumera el citado artículo 59 TRLRHL, desarrollando sus características principales y la problemática particular de cada uno ellos, dada la incidencia que ello representa en la financiación de los servicios públicos municipales.

3.1.1. Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI)

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles -IBI-²⁶ es un tributo obligatorio, periódico, directo, de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por la titularidad de derechos sobre los bienes inmuebles tales como la concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a los que se hallen afectos, el derecho real de superficie, el derecho real de usufructo o del derecho de propiedad, sometiendo a gravamen el valor de los referidos inmuebles.

Por su hecho imponible, vinculado a la titularidad dominical, el IBI supone una fuente de ingresos estable, al no estar sujeto al ciclo económico. El IBI es, pues, el ingreso más importante en el ámbito Local, ostentando el mayor peso relativo del total de ingresos fiscales. Quizá por ello, en todos los sistemas tributarios occidentales la imposición sobre inmuebles es la figura más común en la tributación Local, pudiendo afirmarse que es por ello un tributo típicamente Local.



²⁶ Artículos 60 a 77 TRLRHL.

Fuente: *Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español 2001-2011. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Dirección General de Tributos, pg. 110.*

Actualmente, la base del IBI está vinculada directamente al territorio, al ser un tributo directo que grava el valor de los bienes inmuebles, ya sean rústicos o urbanos, situados en el término municipal. El presupuesto del impuesto es pues objetivo, al gravar la propiedad de bienes inmuebles desvinculándose de las circunstancias personales del sujeto pasivo en el proceso de cuantificación de la deuda tributaria. Cabe afirmar por ello, a nuestro juicio, que el IBI, en su definición actual, constituye un impuesto de carácter tendencialmente regresivo, puesto que grava por un igual a los contribuyentes sin tener en cuenta la renta de los mismos ni sus circunstancias personales o familiares. Ante esta circunstancia, entendemos por nuestra parte que, como principio general, el IBI ganaría en justicia social si estuviera asociado a la riqueza de los contribuyentes. La introducción de determinadas circunstancias personales y familiares (vejez, discapacidad, desempleo de larga duración, cargas familiares excesivas, etc.) convertiría además al IBI en un impuesto de base real, pero con contenido personal. Para tener en cuenta circunstancias personales y familiares pudiera introducirse la posibilidad de legislar exenciones y bonificaciones que tuvieran en cuenta las circunstancias anteriormente indicadas. Ciertamente, ello supondría un mayor esfuerzo en la gestión del impuesto por parte de los Ayuntamientos, puesto que obligaría a tramitar toda la documentación necesaria para justificar las circunstancias que permitirían llevar a cabo las reducciones en el IBI. Tampoco desconocemos que ello podría influir negativamente en las arcas municipales, por la importancia de los ingresos por IBI para la Hacienda Municipal. Sin embargo entendemos que con ello el IBI podría transformarse en un impuesto más justo.

Por otra parte cabe señalar, como es sabido, que el IBI es un impuesto de gestión compartida entre la Administración Local y la Estatal, interviniendo ésta última a través del Catastro. Precisamente una de las dificultades más importantes que existen en torno a este Impuesto es que se gestiona sobre la base de información contenida en el Padrón catastral y en los demás documentos expresivos de sus variaciones que elabora la Dirección General del Catastro, mientras que la gestión y recaudación corresponde a los Ayuntamientos. Es un tributo que cuenta así con escaso margen de maniobra municipal, pues las decisiones del Ayuntamiento se circunscriben básicamente a la aprobación y regulación de determinados beneficios fiscales y a la fijación del tipo de

gravamen. Las Entidades Locales carecen de poder de decisión sobre las variables que realmente condicionan el cálculo de las cuotas: valor catastral, el hecho imponible, reducciones y base liquidable. Incluso la determinación de los supuestos de no sujeción, las exenciones, la aplicación de beneficios fiscales preceptivos o las normas de valoración catastral constituyen competencias impropias para ellos. Por mi parte entiendo que los Municipios deberían poder decidir en relación con el valor catastral de los inmuebles, con la intención de acercar lo más posible el valor catastral con el valor de mercado, y siendo la referencia catastral básica para el cálculo del impuesto, conseguir que la tributación se fundamentara en la medida de lo posible en el precio que en realidad tiene el inmueble²⁷. Igualmente deberían los Ayuntamientos poder determinar qué inmuebles están exentos en aplicación del artículo 62.1 LRRL.

Somos conscientes, en todo caso, de que esta opción resulta complicada de llevar a cabo, teniendo en cuenta el minifundismo municipal que predomina en España, siendo probable que en la práctica pudieran acceder a gestionar el impuesto únicamente Municipios que cuenten con suficientes medios materiales y humanos que lo posibiliten. Todo ello teniendo en cuenta que esta posibilidad pudiera dar lugar también a cierta discrecionalidad en la valoración de los inmuebles, lo que conllevaría diferencias en la carga impositiva entre Municipios, con las consiguientes desigualdades fiscales entre sus habitantes. Entiendo, sin embargo, que los Municipios de alguna forma establecerían sistemas de valoración lo más objetivos posibles, puesto una valoración baja sometería a una baja carga impositiva a los ciudadanos y por lo tanto proporcionaría menores ingresos en las arcas municipales, mientras que una tasación alta daría lugar a una mayor carga impositiva, sí, y a mayores ingresos, pero con el inconveniente de convertirse en un Municipio poco atractivo por su presión fiscal, sin olvidar las consecuencias que ese tipo de medidas puede tener en las urnas.

Hablando de valores catastrales, parece necesario también llevar a cabo una reflexión sobre la utilización de los mismos como base imponible del IBI, al no estar éste cumpliendo en la actualidad su función de medición de la capacidad económica derivada de la propiedad inmueble. Y ello, en la medida en que las revisiones catastrales no han alcanzado una cadencia suficiente en relación con la evolución del mercado inmobiliario.

²⁷ Instituto de Estudios Fiscales “Informe para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales”. Depósito Legal M-53437-2002.

En este sentido habría que avanzar hacia el establecimiento de un valor administrativo de los inmuebles, representativo del comportamiento del mercado, como valor de referencia para la totalidad de los tributos inmobiliarios. Ello no exige tanto una reforma normativa como un cambio en el modo de actuar del Catastro. Se trata de que dicho organismo sea capaz de asignar valores que reflejen los de mercado, así como de adaptarse a la constante y rápida evolución del mercado inmobiliario. De esta forma, se tendría una base imponible del IBI más próxima a la realidad, evitando con ello que la valoración de los bienes inmuebles, en tanto base imponible del Impuesto, siga constituyendo una de las más importantes fuentes de litigiosidad, posiblemente la principal, en la aplicación de este Impuesto.

En este sentido cabe señalar que en el momento actual la Dirección General del Catastro trabaja en la determinación de lo que denominan un valor de referencia (que funcionaría como base imponible), basado en la información procedente de numerosas fuentes (Notarios y Registradores, tasaciones, datos de mercado...) que podría obtenerse para cada ejercicio y que podría estar disponible para 2015 ó 2016, sin que hasta el momento se disponga de mayor información al respecto, ni se conozca el verdadero alcance de la repercusión que ello pueda tener en la esfera Local²⁸. Entiendo que la fijación de dicho valor de referencia sería posible mediante la asignación de valores que reflejen los de mercado, así como la constante y rápida evolución del mercado inmobiliario. De esta forma, se tendría una base imponible del IBI más próxima a la realidad. No obstante, no es menos cierto que la conformación de estos nuevos valores de referencia no resulta ajena a los incrementos que pueden producirse en momentos de expansión económica, o las disminuciones que pueden ocasionarse, como ha sucedido en la actualidad como consecuencia de la crisis económica, produciendo ello importantes repercusiones en la base imponible del impuesto y, por tanto, en las cuotas tributarias. Lo contrario, obligaría a constantes revisiones que terminarían por impedir una gestión eficiente del Impuesto.

Otra de las medidas que exigen ser objeto de regulación en el IBI es la relativa a la posibilidad de diferenciar el tratamiento fiscal de las viviendas desocupadas, aplicando tipos de gravamen diferenciados -se entiende, superiores-, o bien aplicando algún tipo de recargo sobre dichas viviendas. El legislador, mediante la Ley 51/2002, de

²⁸ *Valor Catastral y su incidencia sobre los Tributos Locales: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. La Gestión Catastral y la Gestión Tributaria del IBI.* Comité de Expertos Ayuntamiento de Málaga. 2013-2014, pg. 45

27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales²⁹, ya tuvo en consideración esta circunstancia, estableciendo la posibilidad de los Ayuntamientos de establecer potestativamente un recargo del IBI sobre los inmuebles de uso residencial que se hallaran permanentemente desocupados. Desde nuestro punto de vista, aunque el motivo principal que se suele esgrimir para la imposición de este tipo de recargos es el de empujar a los propietarios de dichas viviendas a que las vendan o alquilen, elevando la oferta, y, en consecuencia, rebajando los precios, creemos que debido a la actual caída de ingresos ligados a la construcción, en estos momentos los Ayuntamientos lo que buscan con dichos recargos es, sobretodo, incrementar sus ingresos fiscales.

Sin embargo, lo cierto es que las dificultades para su puesta en marcha han hecho inviable el establecimiento de un recargo sobre las mismas³⁰. En el ámbito estatal, a día de hoy, no existe norma alguna a la que hace referencia el mencionado artículo, que haya abordado la tarea de concretar los requisitos necesarios que han de cumplir los inmuebles que deben soportar la aplicación del mencionado recargo. En su defecto, han sido algunas Comunidades Autónomas las que se han aventurado a concretar el significado de lo que debe entenderse por vivienda vacía o desocupada, de igual modo que algunos Municipios han incorporado a través de Ordenanzas Fiscales dicha definición a efectos de posibilitar la aplicación del recurso del IBI. A pesar de ello, sin embargo, éste todavía no se ha hecho exigible en ninguno de ellos³¹. Sirva como ejemplo el Ayuntamiento de Sevilla. En su Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles aprueba el recargo del 50% previsto en la TRLRHL³². Sin embargo, dicho Ayuntamiento no aplica el citado recargo en el Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI) a los propietarios de viviendas desocupadas, después de recibir un dictamen del Consejo Consultivo de Andalucía en el que se afirma “...*que bajo la vigente regulación, los Ayuntamientos no pueden regular el concepto de vivienda desocupada con carácter permanente, al estar encomendado el desarrollo reglamentario en este punto al Gobierno de la Nación, por tanto mientras no se*

²⁹ Artículo 72.4 TRLRHL.

³⁰ ESTEBAN CABRERA M., SÁNCHEZ MALDONADO JOSÉ, *Una propuesta de Financiación Municipal*, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, pg. 22.

³¹ GARCÍA MARTÍNEZ A., JIMÉNEZ-VALLADOLID D.J., “La fiscalidad especial sobre la vivienda vacía en España y en otros países de la Unión Europea”, *Revista Contabilidad y Tributación*, CEF, nº 73, 2007, pgs. 59-63

³² Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, aprobada por el Ayuntamiento de Sevilla el 27 de diciembre de 2004. Artículo 15.

*produzca el desarrollo reglamentario previsto no es legalmente aplicable el recargo en cuestión sobre la cuota del IBI*³³.

Siguiendo con las complicaciones y dificultades que surgen en torno al IBI, merecen la pena ser destacadas las disfunciones que se ponen de manifiesto desde el punto de vista de la prestación de servicios por parte de los Ayuntamientos, por el hecho de que se tributa en el Municipio en el que radica el inmueble que constituye su vivienda habitual con independencia de dónde disfruten los servicios los ciudadanos. Podríamos ejemplificar esta cuestión con lo que sucede en el Ayuntamiento de Reinosa y en el de Torrelavega.

El Municipio Campurriano está aquejado de una carencia de terrenos para la construcción de viviendas –su superficie es de 5 Kms. cuadrados-. Existe un gran número de ciudadanos que estando empadronados en Municipios limítrofes, sin embargo “viven” en Reinosa, donde disfrutan y se sirven de los servicios que presta su Ayuntamiento. En el término municipal se encuentran una serie Organismos (Juzgados, Servicio Cántabro de Empleo, Instituto de Enseñanza, Oficina de la Tesorería de la Seguridad Social, Delegación de Hacienda...), Servicios (Hospital Tres Mares, Notario,...) y Empresas (Sidenor, Gamesa, Cuétara,...), que dan servicio o utilizan los habitantes de la comarca de Campoo y a los que el Ayuntamiento de Reinosa tiene que garantizar que se pueda acceder aun en condiciones climatológicas adversas. Este servicio que se presta supone un gran desembolso económico para el Municipio, corriendo únicamente a cargo del presupuesto de dicha Entidad Local.

En el caso del Ayuntamiento de Torrelavega la problemática es similar a la del Municipio campurriano; en dicho Ayuntamiento se prestan igualmente multitud de servicios a ciudadanos no empadronados en el mismo cuyo correcto desenvolvimiento conlleva un elevado gasto para las arcas municipales. A diferencia de lo que sucede en el caso anterior, la causa de la carencia de vivienda aquí no es su extensión, sino la falta de desarrollo del Plan de Ordenación Urbana, lo que ha conllevado la escasez de terrenos calificados como urbanos, y más concretamente para la construcción de viviendas unifamiliares; por este motivo, los ciudadanos demandantes de este tipo de residencias se han visto prácticamente obligados a emigrar a Municipios colindantes, provocando la misma problemática por lo que a la financiación municipal se refiere.

³³ Dictamen del Consejo Consultivo de Andalucía de 29 de diciembre de 2008.

El alcance de las exenciones previstas en torno al IBI es otro de los inconvenientes que presenta, a nuestro juicio, la aplicación del citado impuesto. Como antes explicamos, los bienes inmuebles radicados en un término municipal son la más importante vía de financiación para los Municipios, siendo discutible que dicha financiación sea mermada por el hecho del establecimiento de exenciones en el impuesto. En concreto, resultan a nuestro parecer criticables las exenciones previstas a favor de distintas Administraciones, concretamente, de los bienes propiedad del Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales directamente afectos a la defensa nacional, seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios.

Si se examina la abundante jurisprudencia emanada especialmente de los Tribunales Superiores de Justicia³⁴, se constata que son multitud los casos sobre los que se ha discutido la procedencia del disfrute o no de estas exenciones en función de la afectación del bien a aquellas actividades susceptibles de exención, lo que demuestra la complejidad de la cuestión. Cabe recordar que la exención para este tipo de instalaciones goza de mucha antigüedad y que su mantenimiento obedece principalmente a un llamado arrastre histórico, si bien en el momento presente su justificación está, a nuestro juicio, debilitada, porque que a través de la función inspectora de los Municipios se ha ido verificando que en realidad los bienes no se encuentran realmente afectados a las finalidades previstas en el citado artículo 62.1 TRLRHL para el disfrute de las exenciones. Como ejemplo de ello cabría citar que, desde una perspectiva subjetiva, la exención sólo ampara a los bienes de los Entes citados (Estado, CCAA...), por lo que no se debería extender a otras entidades que, aun dependientes de ellas cuentan con personalidad jurídica propia, tales como Organismos Autónomos o Entidades Públicas Empresariales. Ni tampoco, en segundo lugar, se debería extender de forma general a todos los bienes con independencia de su efectiva afectación (sería el caso, por ejemplo, de las residencias para disfrute familiar de miembros de las Fuerzas Armadas).

En este mismo sentido, nos parece que convendría replantearse la exención prevista por la Ley de Haciendas Locales a favor de la Iglesia³⁵. Esta exención total afecta a templos y capillas, residencias de Obispos y Sacerdotes, oficinas, seminarios y conventos. Esto supone una disminución de ingresos que se produce por causas ajenas a

³⁴ STSJ de Madrid 312/2014 de 26 marzo 2014. STSJ de País Vasco 1070/1998 de 31 diciembre 1998. STSJ de Cataluña 1101/1998 de 11 diciembre 1998. STSJ de Andalucía 1726/2000 de 28 diciembre 2000.

³⁵ Acuerdos entre el Estado y la Santa Sede 1979.

las decisiones de los Ayuntamientos y que le privan de una parte de financiación, lo cual resulta discutible en casos en los que se producen para esta institución beneficios como consecuencia del desarrollo de actividades económicas, teniendo además en cuenta que en muchos casos no existe realmente la afectación exigida para la aplicación de la exención. Esta exención del IBI de la Iglesia Católica se fundamenta en los Acuerdos Internacionales entre el Estado Español y la Santa Sede de 1979, lo que ha llevado a concluir durante mucho tiempo que la Iglesia Católica y todas sus entidades están exentas del IBI en todos sus edificios, al igual que lo están el resto de entidades sin fines lucrativos españolas. La procedencia y adecuación de esta exención ha generado mucha polémica que ha dado lugar a muchas idas y vueltas en los Tribunales Contencioso-Administrativos sobre el alcance de la exención de los bienes inmuebles de la Iglesia Católica respecto del IBI. Pues bien, la Justicia española ha zanjado las dudas existentes, abogando por la exención total del pago del IBI por todos sus inmuebles, salvo los afectos a explotaciones económicas, y no únicamente de aquellos destinados a actividades de culto. Recientemente, el Tribunal Supremo³⁶ ha dictado sentencia en la que detalla que el régimen tributario de la Iglesia Católica en la actualidad *“Si se trata de entidades de la Iglesia Católica del art IV del Acuerdo de 3 de enero de 1979 (Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos económicos) les resulta de aplicación la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles prevista en el art. 15.1 Ley 49/2002 (Régimen Fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al Mecenazgo) respecto a los inmuebles de que sean titulares y sujeto pasivo esta entidades, siempre que no estén afectos a explotaciones económicas cuyas rentas se encuentren exentas del Impuesto sobre Sociedades, en virtud del art. 7 Ley 49/2002”*.

Como puede apreciarse, la excesiva litigiosidad que suscita la interpretación y aplicación de las exenciones en la regulación del IBI es un evidente problema que afecta a este impuesto. La reducción de los pleitos, que, entiendo, pudiera conseguirse disminuyendo los casos de exención del impuesto, producirá además efectos beneficiosos de reducción de los costes de recaudación e inmediatez en el ingreso de los fondos.

³⁶ STS 1538/2014 de 4 de abril 2014. “Recurso de Casación interpuesto por la Mancomunidad de Concellos Santa Águeda, por liquidaciones giradas a la Diócesis de Orense, perteneciente a la Iglesia Católica, por IBI”.

3.1.2. Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)

El IAE es un tributo obligatorio, directo, periódico, de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en Local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del Impuesto³⁷. Son sujetos pasivos las personas físicas, jurídicas y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) que realicen el hecho imponible. No obstante, quedan exentas las personas físicas y los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y entidades del artículo 35.4 de la LGT que tengan un importe neto de cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

Al igual que ocurre con el IBI, en el IAE igualmente existe duplicidad de gestiones estatal y municipal. La gestión censal de este impuesto está excesivamente vinculada a la información que remite la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), con lo que estos ingresos municipales dependen de la gestión de esta Agencia y su mayor o menor eficacia inciden de lleno en esta fuente financiera municipal. La gestión tributaria, sin embargo, corresponde en exclusiva a la Entidad Local. A nuestro juicio, este menoscabo en la eficacia de la gestión que puede derivarse de ello resulta difícilmente salvable, dado que no parece haber ningún interés supramunicipal real que justifique la invasión de la reserva competencial estatal de gestión censal, pues nunca podrá tener el principio de eficacia preminencia sobre el de autonomía Local. Una señal en tal sentido la ha ofrecido el propio legislador al hacer posible la delegación de competencias de gestión censal en los Entes Locales, si bien estableciendo unas exigencias que hacen pensar en que sólo podrán hacer frente a la misma los Municipios más capacitados, es decir, aquellos Municipios que cuenten con infraestructura propia que les permita llevar a cabo dicha gestión³⁸. Quizá, una posible solución sería la de posibilitar convenios con la AEAT para mejor conocimiento de las matrículas generales del impuesto, habida cuenta de que continúan sujetos al mismo todos los que realicen una actividad económica, aunque posteriormente resulten exentos, y trasladar a los Ayuntamientos interesados el conocimiento total de la matrícula del impuesto,

³⁷ Artículos 78 a 91 TRLRHL.

³⁸ En igual sentido, NIETO MONTERO J.J., *La Gestión de los Impuestos Municipales*. Aranzadi. 1997, pg. 99.

favoreciendo así la comprobación de la cifra de negocio, con la que, como apuntábamos, se fija la frontera en la exención del impuesto³⁹.

Por otra parte, a pesar de ser la técnica de estimación objetiva la utilizada para su cálculo, el IAE no es un impuesto simple. Si bien es cierto que el IAE tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente, las cuotas impositivas sin embargo no cambian por variaciones de beneficios, ni desaparecen si la empresa no obtiene ganancias. Tras la reforma del 2002 el IAE se aplica a las grandes empresas pero no a las que tengan más beneficios, sino según los ingresos brutos, aunque finalmente no existan ganancias, y basándose además en un sistema de cuotas mínimas partiendo del beneficio medio presunto en el sector⁴⁰. El problema del IAE es por tanto el de su configuración como Impuesto que grava rentas potenciales o presuntas, pudiendo llegar a pagarse hoy día incluso, por entidades que no obtienen ninguna renta real, circunstancia que, por tanto, no parece la más acorde con los principios constitucionales de justicia tributaria y, en particular, con el de capacidad económica⁴¹.

Por otra parte, cabe decir que la exención prevista para las personas físicas puede considerarse discriminatoria y resta neutralidad al impuesto, pues desincentiva la realización de la actividad a través de sociedades. Además, a pesar de eliminarse la obligación de pagar para sujetos exentos (personas físicas y entidades con cifra de negocios inferior al millón de euros), el tributo se mantiene en cuanto a su función censal, por la finalidad de control a la que sirve. A nuestro juicio resulta paradójico que por un motivo censal sea obligatorio darse de alta en la matrícula de un impuesto del que se está exento. La finalidad se conseguiría igualmente dando la matrícula de comerciantes un carácter de registro, sin necesidad de ligarlo al impuesto.

³⁹ *La situación de los Ayuntamientos en España, sus carencias económicas y Problemas de Gestión*, Federación Española de Municipios y Provincias. Departamento de Estudios y Documentación. 2006. pg. 39.

⁴⁰ La STS 2357/1992 de 2 de julio de 1992, justifica la manera de cuantificación del Impuesto de la siguiente manera: “...es obvio que la determinación del beneficio medio de cada actividad resulta de difícil fijación, no sólo por su mismo concepto y por la gran cantidad de actividades a evaluar, sino también por la multiplicidad de datos a manejar y el inevitable desfase temporal en varios de éstos. Semejante tarea sólo podría realizarse mediante estudios pormenorizados de la propia Administración y el diálogo con cada uno de los sectores afectados”.

⁴¹ Ejemplificativa resulta a este respecto la STS 6548/2002 de 7 de octubre de 2002, en la que se afirmaba: “Actividad parking público que no ha contabilizado beneficios en el ejercicio. No hay vulneración del principio de capacidad económica. El impuesto grava el mero ejercicio de actividades”.

3.1.3. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM)

El IVTM es un tributo, obligatorio, periódico, directo, de carácter real, que grava la titularidad de vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas de acuerdo con lo que establece al artículo 92.1 de TRLRHL. El artículo 97 de dicho Texto Refundido señala, por su parte, que las competencias para la gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión corresponden a la Administración municipal, estableciendo el mismo artículo que la competencia para la exacción del tributo se atribuye “...al Ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo”.

Se trata de un impuesto cuya justificación no descansa primordialmente en la capacidad económica del contribuyente, ni tampoco atiende otro tipo de consideraciones subjetivas, lo que puede generar consecuencias indeseables para muchas personas físicas y jurídicas para las que el vehículo es un bien de primera necesidad, sin que esta circunstancia permita atenuar la cuota impositiva. Sin embargo no quedan sujetos al impuesto los llamados vehículos históricos, cuya titularidad habitualmente denota una capacidad contributiva mayor que la del resto de vehículos y tienen mayor poder contaminante.

En todo caso el principal problema con el que nos encontramos en relación con los ingresos municipales derivados de la aplicación del IVTM es que depende excesivamente de la gestión de la Dirección General de Tráfico. El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica se gestiona a través de un censo, por el que se conforma el padrón o matrícula anual. Dicha información se suministra a través del Registro Público de las Jefaturas Provinciales de Tráfico. Para la gestión, liquidación, inspección y recaudación, así como la revisión de actos en vía de gestión tributaria, resulta competente el Ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación de vehículo (emitido por la Jefatura de Tráfico) y con independencia del lugar en que tenga su residencia habitual. Con este esquema, las Entidades Locales se encuentran en una situación de absoluta dependencia con respecto a la Jefatura Provincial de Tráfico correspondiente, lo que desde la perspectiva de la comprobación genera una situación insólita, dado que si bien formalmente el IVTM es un tributo cuya gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión corresponde íntegramente a los Ayuntamientos, materialmente la inspección tributaria resulta prácticamente inexistente. Ello es así al quedar delimitado objetivamente el ámbito espacial del hecho imponible a

través de un registro administrativo sobre el que las Entidades Locales no tienen competencia para desplegar su potestad comprobadora, pues en la configuración del censo que emite la DGT para el cálculo del padrón municipal de IVTM, los Municipios no tienen competencia alguna, como tampoco para la comprobación de la correcta inclusión o no de vehículos y de su datos fiscales.

Por otra parte, precisamente sobre la bases del criterio de sujeción descrito, se da el caso de ubicación de flotas en Municipios con tipos más bajos como ocurre a veces con grandes flotas de renta a cargo de empresas constructoras, de transportes, etc. La Ley permite a cada Ayuntamiento fijar libremente su tarifa dentro de unos márgenes y es esta facultad discrecional la que ha dado lugar a que se creen en España verdaderos "*paraísos fiscales*" en relación con el pago de este impuesto municipal⁴². En los últimos años, algunos Municipios (entre ellos Barcelona o Madrid) están denunciando la huida masiva de flotas de vehículos titularidad de diversas sociedades de su padrón de vehículos, donde no radica la actividad de la sociedad, y donde, además, su tributación por IVTM se ve disminuida⁴³. Este fenómeno ha llegado a perjudicar seriamente la suficiencia financiera de algunos Municipios, lo que originó que incluso la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) pidiera un cambio del criterio legal para determinar el sujeto activo del IVTM. En la actualidad el artículo 97 del TRLHL, dispone que la gestión tributaria del IVTM "*...corresponde al Ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo*", considerando la FEMP que este criterio debería cambiarse por el del Ayuntamiento donde efectivamente se realice la actividad de las empresas titulares de los vehículos⁴⁴.

Igual ocurre con las personas físicas que se empadronan en distinto Municipio de aquel en que viven, de manera que en el permiso de circulación del vehículo consta el domicilio del empadronamiento, contribuyendo por el IVTM en un Municipio distinto de donde vive y disfruta de los servicios que presta la Entidad Local. De este modo cabe afirmar que también en torno al IVTM surgen los problemas de aplicación a que antes hicimos referencia al tratar el IBI por lo que se refiere a la disparidad existente entre el lugar de residencia del sujeto y el lugar en el que los vehículos circulan con

⁴² Estudio Automovilistas Europeos Asociados (AEA). Año 2014.

⁴³ BALLARÍN. M/MACHO PÉREZ A.B. *Límites a la Elección y al Cambio de Domicilio en la Gestión del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica*. Comunicación Presentada en la VII Jornada Oficina del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid. Madrid. 2011, pg. 1.

⁴⁴ Así, SUÁREZ PANDIELLO, J., *La financiación Local en España: radiografía del presente y propuestas de futuro*. FEMP, 2008., pg. 295.

mayor frecuencia. En este caso los ingresos, igualmente, serán percibidos en muchos casos por los Municipios limítrofes, soportando en buena medida los problemas de circulación y aparcamiento los Ayuntamientos en los que de hecho “*viven*” los ciudadanos. Con vistas a solucionar estos problemas, una de las medidas que cabría contemplar como opción es la posibilidad de que se transforme en un impuesto propio autonómico con una cesión total o parcial a favor de los Entes Locales. En el ámbito particular del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, la Disposición Adicional Primera del TRLRHL prevé que las CCAA puedan establecer y exigir un impuesto sobre la materia imponible gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, en cuyo caso las CCAA deberán establecer las compensaciones oportunas a favor de los Municipios comprendidos en su ámbito territorial a través de subvenciones incondicionadas o participación en los tributos de la CCAA, distinta de la prevista en el art. 142 de la CE. Estas compensaciones no podrán suponer minoración de los ingresos que vengán obteniendo los Ayuntamientos por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, ni merma en sus posibilidades de crecimiento futuro por dicho impuesto; si las CCAA suprimieran el IVTM, los Ayuntamientos integrados en los territorios respectivos de aquéllas vendrán obligados a exigir automáticamente dicho Impuesto. En consecuencia, el ejercicio de esta potestad por una CCAA supondría la creación de un tributo nuevo y propio de la Comunidad Autónoma, y la supresión del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica respecto de los Municipios comprendidos en el ámbito territorial de aquélla. Este nuevo IVTM gestionado por la CCAA unificaría las tarifas del impuesto con lo que se solucionaría, en principio, los “*paraísos fiscales*” en relación con el pago de este impuesto municipal y por lo tanto no tendría tanta importancia el lugar de empadronamiento de los contribuyentes puesto que, con independencia del lugar de residencia, el importe del impuesto no variaría. El problema, pendiente de resolver, sería el de determinar en función de qué criterios las CCAA realizarían las citadas compensaciones, a los Ayuntamientos, de manera que se respeten el nivel mínimo de ingresos de que venían disfrutando, y garantizando la mayor objetividad posible.

3.1.4. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO)

El ICIO es un tributo indirecto, de carácter voluntario, que grava la capacidad económica que se pone de manifiesto con ocasión de la realización de una determinada

construcción, instalación u obra⁴⁵. El hecho imponible está constituido, pues, por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al Ayuntamiento de la imposición.

La confluencia de la tasa por la tramitación de la licencia urbanística y la liquidación inicial del ICIO, vinculados ambos a la realización de determinada construcción, instalación u obra, a veces genera confusión entre los contribuyentes que tienen la impresión de padecer una doble imposición. El hecho imponible de la tasa por licencia de obras y del ICIO son, sin embargo, diferentes como lo atestigua la STS 4327/1997 de 18 de junio de 1997: *“...el hecho imponible de la tasa consiste en la prestación de un servicio o la realización de unas actividades de la competencia municipal, que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo – artículo 20 TRLRHL-, mientras que en el ICIO, el hecho imponible está constituido por la realización dentro del sistema municipal de cualquier construcción, instalación u obra, para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia urbanística – artículo 101 TRLRHL [...]. El artículo 103.5 del citado Texto Refundido establece que “Los Ayuntamientos podrán establecer en sus ordenanzas fiscales sistemas de gestión conjunta y coordinada de este impuesto (ICIO) y de la correspondiente al otorgamiento de la tasa”.*

Son sujetos pasivos contribuyentes las personas físicas, jurídicas o entes del artículo 35.4 LGT que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquélla. Una de las cuestiones que parece conveniente modificar es precisamente la definición de la figura de sujeto pasivo contribuyente, de tal forma que esta posición se atribuya con mayor claridad al dueño de la obra, pues, tal y como está configurada en la actualidad, suscita problemas en algunos supuestos. Así sucede en las construcciones de aparcamientos por parte de empresas concesionarias, donde se ha discutido quién es el dueño de la obra, puesto que el aparcamiento revierte al Ayuntamiento una vez finalizada la concesión. La jurisprudencia del Tribunal Supremo⁴⁶ considera que será la empresa adjudicataria el sujeto pasivo por entender que es éste quien soporta el coste de la realización de la obra. En nuestra opinión, el dueño de la obra ha de identificarse efectivamente con la persona

⁴⁵ Artículos 100 a 103 TRLRHL.

⁴⁶ STS 3757/1994, de 17 de mayo de 1994.

que la promueve o realiza, asumiendo la obligación de sufragarla a su costa, pues aunque el inmueble sea propiedad del Ayuntamiento, la posterior explotación del aparcamiento le beneficiará directamente.

La base imponible está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra del que no forman parte, en ningún caso, el IVA y demás impuestos análogos propios de los regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público Local relacionadas con dichas construcciones, instalaciones y obras, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro que no integre, estrictamente el coste de ejecución material de la obras. La concreción de la actual referencia legal al “*coste real y efectivo*” de la construcción, instalación u obra como base imponible del ICIO ha originado multitud de pronunciamientos administrativos, doctrinales y jurisprudenciales que han coincidido al excluir del concepto de base imponible, y por tanto del de coste real y efectivo, los siguientes elementos⁴⁷:

a) El beneficio industrial. Si el hecho imponible es una manifestación indirecta de capacidad económica que la realización de una construcción, instalación u obra supone, hay que excluir el beneficio industrial pues gravarlo significaría hacerlo tanto sobre la riqueza que representa el afrontar la realización de esa construcción, instalación u obra como el volumen de negocios del constructor⁴⁸.

b) Los honorarios técnicos. Ello parece descansar en que los proyectos técnicos redactados para la realización de las construcciones, instalaciones u obras no contemplan esa partida porque, según parece razonar el Tribunal Supremo, no forman parte del presupuesto de ejecución material de las obras⁴⁹. A nuestro juicio, carece de sentido incluir los gastos de personal asalariado y no de los directores técnicos de la obra, puesto que los directores técnicos, -tanto el director de obra que dirige el desarrollo de la obra en los aspectos técnicos, estéticos, urbanísticos y medioambientales, como el director de ejecución de obra que es el agente que, formando parte de la dirección facultativa, asume la función técnica de dirigir la ejecución material de la obra y de controlar cualitativa y cuantitativamente la

⁴⁷ Cfr. SANTANDREU MONTERO J.A., Serie “Claves del Gobierno Local, 4 Fundación Democracia y Gobierno Local”. 2005, pg. 285.

⁴⁸ STS 3364/1999, de 17 de mayo de 1999.

⁴⁹ STS 1784/1997. de 12 de marzo de 1997 y STS 4724/1999. de 1 de julio de 1999.

construcción y la calidad de lo edificado-, son esenciales para el desarrollo, control y ejecución de la obra.

c) Los gastos generales, entendiendo por tales los que el contratista asume por el hecho de ejercer una actividad empresarial, y que son distintos de los costes de ejecución. Serían, por ejemplo, los gastos de oficinas generales (no de obra), personal administrativo (no en obra), gastos fiscales, gastos financieros, tasas de la Administración, etc. Con esa denominación se alude a esos gastos que aun suponiendo un coste para el constructor susceptible de ser repercutido sobre el interesado bajo el concepto de coste total de la obra, no suponen, por contra, un coste que tenga reflejo material en la propia obra, y en este sentido no afectan directamente al coste real y efectivo de la obra. Así se desprende de la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 1999⁵⁰ cuando afirma que “...*el coste real y efectivo no está constituido por todos los desembolsos efectuados por los dueños de las obras y que reconozcan a aquélla como causa de su realización, sino sólo los que se integran en el presupuesto, y ese proyecto se compone por las partidas que determinan el coste de ejecución material de la obra en la que no se incluyen los gastos generales contemplados en el artículo 68.a) del Reglamento general de contratación, compuesto por una heterogénea serie de elementos que sólo de un modo indirecto incrementan el coste de la correspondiente obra*”.

d) El IVA devengado por el constructor. Así lo establece el artículo 102.1 del TRLRHL al afirmar que “*No forman parte de la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales...*”

e) El coste de los bienes independientes separables de la obra. Esa exclusión es de todo punto razonable, no en vano los elementos separables no son, por definición, parte de la obra, y por tanto no deben quedar gravados por un impuesto cuyo objeto es la realización de construcciones, instalaciones u obras. El Tribunal Supremo, en Sentencia de 15 de febrero de 1995, establece que las partidas de fontanería y sanitarios, electricidad, climatización, instalaciones especiales y vidriería, son elementos inseparables de aquélla y que figuran en el mismo proyecto que sirvió para obtener la licencia, por lo que es claro que han de ser incluidas en la base imponible del impuesto⁵¹.

⁵⁰ STS 4724/1999 de 1 de julio de 1999.

⁵¹ STS 9124/1995, de 15 de febrero de 1995.

f) Los Gastos ocasionados por la realización de estudios de impacto ambiental. Estos estudios vienen impuestos legalmente para cierto tipo de construcciones, instalaciones u obras, y al ser previos al devengo del ICIO y no estar directamente relacionados con la obra, se puede concluir que no forman parte de la base imponible del impuesto.

g) Los gastos ocasionados por los proyectos de seguridad e higiene. En este gasto el Tribunal Supremo, superando algunas vacilaciones iniciales, ha concluido con la declaración de la procedencia de su exclusión. Así, en la Sentencia de 15 de abril de 2000⁵² estipula que es un gasto ajeno al estricto coste de la obra civil, y, en consecuencia, debe ser excluido del cálculo para la determinación de la base imponible.

De lo expuesto cabe concluir que la concreción de la referencia legal al “*coste real y efectivo*”, como ha quedado claro en las sentencias indicadas en los apartados anteriores, dificulta la determinación de la base imponible del impuesto, lo que supone una excesiva litigiosidad y, consecuencia de ello, un aumento de los costes de recaudación y la falta de inmediatez en el ingreso de los fondos.

Como antes señalamos, el ICIO es que es un impuesto indirecto que grava cualquier tipo de obra para la que se exija la obtención de licencia, declaración responsable o comunicación previa. Esta necesidad de licencia sirve para delimitar el hecho imponible, de modo que las actuaciones no necesitadas de licencia, como sucede por ejemplo con las obras de urbanización- no resultan gravadas. No podemos pasar por alto que la principal razón que se da a favor de la exclusión del gravamen de las obras de urbanización es la dificultad existente en dichos casos para determinar el sujeto pasivo⁵³. Sin embargo, esta exclusión, corroborada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo⁵⁴, del gravamen de las obras de urbanización resulta a nuestro juicio discutible, pues constituyen actos que manifiestan capacidad económica en sus titulares. Someter a gravamen todas las obras, incluyendo las de urbanización, simplificaría además la aplicación del impuesto, pues eliminaría la problemática y casuística que se presenta por la necesidad de distinguir entre obras que forman parte de un proyecto urbanizador y obras que quedan fuera del mismo.

⁵² STS 3222/2000, de 15 de abril de 2000.

⁵³ En esta línea, la exigencia de licencia produce también la exclusión de aquellas obras de marcado interés público y que, afectando a la ordenación del territorio, no se realicen en terreno urbano. El Tribunal Supremo hace una relación de algunas de esas clases de obras en sentencias como la STS 1249/2000 de 19 de febrero de 2000.

⁵⁴ STS 1260/2000, de 21 de febrero y STS 2890/2000, de 7 de abril.

El último, pero no menos importante, de los problemas que queremos señalar respecto de este tributo es que no constituye una fuente estable de financiación para los Ayuntamientos, puesto que es un tributo sujeto a ciclos económicos y, en particular, a la evolución del sector inmobiliario y de la construcción, actualmente desplomados como consecuencia de la crisis, lo que ha determinado una caída de ingresos por este concepto en las arcas municipales.

3.1.5. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)

Nos encontramos ante un tributo directo, de carácter voluntario, que grava el incremento de valor que experimentan dichos terrenos puesto de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título, o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos⁵⁵. Dependiendo de si la operación es gratuita u onerosa, el contribuyente será el adquirente o el transmitente, respectivamente.

El fundamento de este tributo puede resultar dudoso desde el punto de vista de justicia tributaria, especialmente cuando se comprueba que su régimen de cuantificación desiste de aproximarse al cómputo real de una plusvalía. Y es que el incremento de valor no se mide comparando el precio de venta con el precio de compra, o valor de mercado en las fechas de devengo y adquisición, sino que, según la norma, para la determinación de la base imponible se tiene en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, por remisión al valor catastral, aplicándose sobre éste unos porcentajes por cada año de antigüedad. Y ello, además, sin olvidar que estas plusvalías son también gravadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el contexto actual el IIVTNU se ha convertido en un tributo al que la crisis inmobiliaria, que se inició en el año 2007 y que se ha ido agravando en estos últimos años, ha llevado a un descenso prácticamente total de recaudación, circunstancia que afecta de manera evidente la capacidad de financiación de los Entes Locales y que se ha tenido una gran importancia sobre todo en aquellos Municipios con una fuerte actividad urbanística.

⁵⁵ Artículos 104 a 110 TRLRHL.

3.2. CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Las contribuciones especiales son aquellos tributos que tienen como finalidad financiar obras públicas o el establecimiento o ampliación de servicios públicos. Reguladas con carácter general en el artículo 2.2.b) LGT, se ocupan de ellas en la esfera Local los artículos 28 a 37 del TRLRHL.

Las contribuciones especiales constituyen un tributo que puede establecerse tanto en el ámbito estatal como en el ordenamiento autonómico, pero es en la Administración Local donde han adquirido una mayor importancia dada su generalizada aplicación. Tienen carácter potestativo y deben adoptarse por el Pleno de la Corporación Local⁵⁶. Se diferencian del impuesto en que en la contribución especial hay siempre una actividad administrativa, distinguiéndose de la tasa por el hecho de que, aun cuando en las dos categorías debe concurrir una determinada actividad administrativa, la que da lugar al pago de contribuciones especiales está básicamente encaminada a la satisfacción de un interés general, mientras que en el caso de la tasa la actividad administrativa está sustancialmente motivada por el particular y persigue la solución de problemas individuales, en todo caso, sin que tampoco se deba olvidar el interés general.

Las contribuciones especiales se fundamentan en el principio de compensación por el beneficio que obtiene el particular como consecuencia de algún tipo de actuación pública. Es cierto que en todas las obras y servicios de carácter público se atiende, por regla general, al interés general y al beneficio particular, representado éste último por la mayor posibilidad de usar y disfrutar las infraestructuras realizadas por la Administración, por parte de aquellos ciudadanos, bien porque realizan sus actividades en la proximidades donde se efectúa la obra o se establece el servicio, bien por el aumento de valor que experimentan sus propiedades. Ahora bien, ello no quiere decir que cualquiera que sea el grado de beneficio particular y de incremento en el valor de las propiedades, sea posible el establecimiento de contribuciones especiales. En el caso de obra pública la jurisprudencia ha matizado el carácter de novedad de obra, por contraposición a las actuaciones de reparación y conservación de obras y servicios ya existentes y así, tal y como se ha señalado por el Tribunal Supremo⁵⁷, las mejoras de las

⁵⁶ Artículo 34 TRLRHL.

⁵⁷ STS 4171/2002, de 10 de junio de 2002 y STS 7736/2006, de 10 de noviembre 2006.

redes de abastecimiento y saneamiento, cuando son preexistentes no pueden financiarse mediante contribuciones especiales.

La cuantificación del hecho imponible en las contribuciones especiales está en directa relación con el coste de las obras o servicios cuya realización, establecimiento o ampliación las motivan. A este respecto ha de tenerse en cuenta que el coste presupuestado de las obras o servicios tendrá carácter de previsión, de forma que si el coste real fuese mayor o menor que el previsto, se tomará aquél a efectos del cálculo de las cuotas correspondientes. La base imponible de las contribuciones especiales está pues constituida, cómo máximo, por el 90 por 100 del coste que la Entidad Local soporte por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios y se repartirá entre los sujetos pasivos teniendo en cuenta la clase y naturaleza de las obras y servicios, distribuyendo equitativamente el coste de la obra entre los beneficiarios con sujeción a las reglas que se establecen en el artículo 32.1 del TRLRHL.

Por otra parte cabe señalar, que la cantidad a repartir entre los especialmente beneficiados será la que en cada caso acuerde la Corporación, dentro del límite máximo señalado y teniendo en cuenta que el límite de la cantidad a repercutir en las contribuciones especiales no puede ser fijado discrecionalmente por la Administración, no pudiendo ser interpretado como el otorgamiento de facultades discrecionales a los Ayuntamientos para que verifique el reparto como como tenga conveniente. La elección del porcentaje no es pues arbitraria, sino que habrá de hacerse teniendo en cuenta las concurrencias del interés público y el particular en la obra o servicios de que se trate⁵⁸.

En el régimen de cuantificación de las contribuciones especiales debe tenerse en cuenta su particular estructura tributaria, la cual se manifiesta en tres aspectos principales:

a) En primer lugar, se ha admitido ya que en cualquier obra pública existe un beneficio general inherente, y que dentro de esta lógica es tradicional limitar el porcentaje de la obra financiable mediante contribuciones especiales. El artículo 31 TRLRHL establece por ello que la base imponible de las contribuciones especiales está constituida, como máximo, por el 90 por 100 del coste de la Entidad Local soporte por la realización de obras o el establecimiento o ampliación de los servicios.

⁵⁸ Artículo 31 TRLRHL.

b) En segundo lugar, se parte de la idea de reparto de un coste y es, por lo tanto, preciso concretar e individualizar las partidas que se incluyen dentro del presupuesto que se hayan de financiar mediante las contribuciones. El artículo 31.2 del TRLRHL, enumera los conceptos que integran el coste susceptible de financiación mediante el establecimiento de contribuciones especiales⁵⁹.

c) Como es un tributo que se reparte entre los sujetos especialmente beneficiados resulta necesario fijar esas fórmulas de reparto que acomoden el tributo al beneficio que cada uno de los sujetos implicados percibirá. El TRLRHL, en su artículo 32, fija estos criterios de reparto, teniendo en cuenta la clase y naturaleza de las obras y servicios. Se diferencia además entre unos criterios aplicables con carácter general y otros previstos para contribuciones especiales específicas (incendios y galerías de servicios).

Ponderar el beneficio general que para la población en general representan las obras en cuestión es ciertamente de muy difícil individualización; sin embargo sí parece perfectamente identificable el que reciben los afectados directos por las mismas, estableciendo incluso, si fuera preciso, un criterio decreciente en la medida en que los intereses particulares implicados en la obra cedan paso a los generales. La ponderación se realizará a través de la Memoria que ha de acompañar al Proyecto Técnico y si ésta no contuviese la ponderación entre el beneficio general y el particular será necesario un Informe Técnico especialmente redactado al efecto⁶⁰.

Estamos ante un tributo actualmente en desuso en gran parte de los Ayuntamientos y que, sin embargo, es muy útil para financiar las obras públicas con un criterio de justicia, ya que permite que su importe sea asumido por los vecinos especialmente beneficiados por tales obras incentivando con ello la corresponsabilidad fiscal. Si determinados ciudadanos obtienen un beneficio o un aumento en el valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de determinados servicios públicos, tiene sentido que contribuyan, directamente, a su financiación a través de la figura de la contribución especial. De esta manera se hace recaer una parte del coste de la obra -hasta el 90 por 100- sobre las

⁵⁹ En concreto, cabe citar el coste de trabajos periciales, redacción de proyectos y dirección de obras, planes y programas técnicos, el importe obras a realizar, de establecimiento o ampliación de los servicios, el valor de los terrenos que hubieren de ocupar permanentemente las obras o los servicios, las indemnizaciones procedentes por el derribo de construcciones, destrucción de plantaciones, obras o instalaciones, el valor del dinero invertido en las obras o servicios cuando hubiera que apelar al crédito para la financiación.

⁶⁰ STS 4703/1997, de 2 de julio 1997.

personas que obtienen un beneficio inmediato como consecuencia de la misma (por ejemplo, los propietarios de inmuebles que se revalorizan por unas obras de acerado e iluminación de una calle). Sin embargo, esta figura tributaria parece ser la gran olvidada de nuestro sistema tributario Local. Sin duda, esto último se debe a la supresión de su establecimiento obligatorio por la realización de determinadas obras, sin olvidar el coste político que su imposición puede suponer, dadas además las dificultades con que en ocasiones los ciudadanos perciben el beneficio propio como consecuencia de la realización de una obra o el establecimiento o implantación de un servicio.

En conclusión, en mi opinión, y desde el punto de vista financiero, la contribución especial es una figura tributaria particularmente acertada en cuanto se visualiza con claridad la ligazón entre los beneficios que comporta la obra pública o servicio Local al que viene afectada y sus más directos destinatarios. Además las cantidades recaudadas por estos tributos sólo podrán destinarse a sufragar los gastos de tales obras o servicios⁶¹, configurándose como un ingreso de capital afectado al correspondiente proyecto de inversión⁶² y de este modo, la Entidad Local, no puede detraer fondos para subvenir a gasto corriente⁶³.

3.3. TASAS

La configuración de las Entidades Locales como Administraciones esencialmente suministradoras de servicios públicos determina que resulten especialmente indicadas para la utilización de las tasas como base para la obtención de recursos⁶⁴. La tendencia a favor de la exigencia de esta figura tributaria se ha producido así de forma particularmente intensa en el ámbito Local. El informe de la Ponencia de estudio de la financiación Local, constituida en el seno de la Comisión de Entidades Locales del Senado⁶⁵, recogió como una de las medidas propuestas para la reforma del sistema de financiación Local la necesidad de reforzar el papel de las cargas sobre el usuario a través de las tasas, los precios públicos y las contribuciones especiales en

⁶¹ Artículo 29.3 TRLRHL.

⁶² Artículo 166.2.b TRLRHL.

⁶³ Así se han expresado CAÑAL F. / ROZAS J.A., *Informe sobre la financiación de los Entes Locales*, pg. 72. Este artículo puede consultarse en:

<http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/33205/1/Informe%20Haciendas%20Locales%20EAPCYL.pdf>

⁶⁴ En este sentido, SUÁREZ PANDIELLO, J., FERNÁNDEZ LLERA, R., *El principio del beneficio en la Financiación de los Municipios Españoles*. Papeles de Economía Española, nº. 115. Fundación de las Cajas de Ahorro (FUNCAS). 2008, pg. 210.

⁶⁵ Boletín Oficial Cortes Generales, nº. 849. 17 de diciembre de 2007.

aquellos casos en los que el usuario resulta perfectamente identificable y no exista un componente redistributivo claro ni su imposición genere un efecto externo⁶⁶.

La regulación actual de las tasas se deriva directamente de la doctrina fijada por el Tribunal Constitucional en la STC 185/1995⁶⁷, al considerar que existía voluntariedad cuando no había concurrencia o cuando el servicio o la actividad, que daba lugar a la obligación de pago, no era imprescindible para la vida privada o social de los particulares, y que, asimismo, la utilización del dominio público respondía a la categoría jurídica de las prestaciones patrimoniales coactivas. Aunque esta sentencia no resultaba directamente aplicable a las Haciendas Locales, el legislador restituyó al ámbito de las tasas las prestaciones de servicios públicos y realización de actividades administrativas coactivas y la exigidas por la utilización o aprovechamiento del dominio público Local a través de la Ley 25/1998, de 13 de julio a fin de armonizar el régimen jurídico de este tipo de ingresos.

El análisis de las tasas debe tomar como necesario punto de partida su definición legal que, para el caso de las Entidades Locales, viene recogido el TRLRHL, más exactamente en su artículo 20.1 en el que se establece que: *“Las entidades Locales, en los términos previstos en esta ley, podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público Local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia Local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.”*

Tanto en el artículo 2 LGT, como en la Ley 8/1989, de 13 de abril de Tasas y Precios Públicos (LTPP) en su artículo 6, se establecen otras definiciones similares a la regulada en el TRLRHL. Definiciones todas cuyos requisitos se ven frecuentemente ratificados por los Tribunales. Como ejemplo cabría citar la STS de 9 de junio de 2001 según la cual *“La idea clave, a modo de conclusión, es que en la tasa existe una solicitud de prestación del servicio por parte de los particulares, los cuales se mueven por su interés particular, es decir, reciben algo que les beneficia, y éste es el fundamento del tributo-tasa, no la capacidad de pago. Obviamente, el ente público presta el servicio porque afecta y promueve el interés público general.”*⁶⁸. De las

⁶⁶ ZORNOZA PÉREZ, J., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., *Las Haciendas Locales: esas grandes olvidadas*. Papeles de Economía Española nº. 115. Fundación de las Cajas de Ahorro (FUNCAS). 2008, pg. 96.

⁶⁷ STC 185/1995, de 14 de diciembre, por la que se declararon inconstitucionales determinados preceptos de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

⁶⁸ STS 4892/2001.

referidas definiciones legales, cabe extraer los requisitos legales que ha de reunir el hecho imponible.

En primer lugar cabe señalar que la configuración tripartita del hecho imponible se ha realizado con base en una serie de requisitos comunes, sin perjuicio de las particulares condiciones previstas por la Ley para cada uno de ellos, cuya concurrencia obligará al ente público al establecimiento de una tasa⁶⁹. Entre esos requisitos comunes se encuentran precisamente la referencia, la afectación y el beneficio de modo particular al obligado tributario y suponen el carácter de contraprestación típico de las tasas.

En segundo término, habría que destacar la obligatoriedad de la tasa Local. A pesar de que la Ley ha establecido que “*las Entidades Locales podrán establecer tasas*”, el establecimiento de una tasa no debe ser ni discrecional ni voluntario, porque la referencia, afectación o beneficio particular obliga al Ente Local a discernir en la diferenciación de la tasa con el impuesto. El carácter obligatorio de la tasa cumple además una función de garantía de la colectividad. Son los beneficiarios particulares de los bienes, servicios y actividades los que financian su utilización. Se pretende evitar con ello que el sostenimiento de los gastos se sufrague por los restantes miembros de la comunidad.

En cuanto a los elementos de cuantificación, tanto la ley estatal como la Local⁷⁰ señalan que la cuota tributaria podrá consistir en una cantidad fija señalada al efecto o determinarse en función de un tipo de gravamen aplicable sobre elementos cuantitativos que sirvan de base imponible, pudiendo establecerse conjuntamente por ambos procedimientos. En este sentido, la Ley diferencia según se trate de cuantificar el importe de las tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público o si se trata de fijar el importe por la prestación de un servicio público o por la realización de una actividad administrativa.

Por otro lado, no cabe desconocer que todas las tasas necesitan de una ordenación racional que no deje sin contribuir manifestaciones de riqueza, de beneficio obtenido, de coste generado que tiene que resarcir el destinatario del servicio. La gratuidad en materia de tasas es un criterio injusto en la distribución de las cargas

⁶⁹ MARTÍN FERNÁNDEZ, J., RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Manual de Derecho Financiero y Tributario Local*. Marcial Pons, Madrid, 2009, pg. 243.

⁷⁰ Artículo 19.4 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, LTPP y artículo 24.3 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, TRLRHL.

tributarias, de tal forma que financien los mismos sujetos que no disfrutaban el servicio público. Por otra parte tampoco es justo, en determinadas Administraciones, la aplicación de tasas desproporcionadas para el coste de los servicios que presten. Las tasas no tienen por qué ser tributos injustos si se diseñan de forma clara y objetiva⁷¹.

En este punto una de las cuestiones que mayor interés y controversia ha despertado, es la precisamente la relativa a la aplicación del principio de capacidad económica a las tasas. Según el artículo 8 LTPP, en la fijación de las tasas se tendrá en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas. De igual forma, el artículo 24.4 TRLRHL advierte que *“Para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas”*; y el artículo 7.4 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas afirma que *“Para la fijación de las tarifas de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica, siempre que la naturaleza de aquélla se lo permita”*.

El Tribunal Supremo, en su Sentencia 4892/2001, de 9 de junio de 2001, señaló que *“...la idea clave, a modo de conclusión, es que en la tasa existe un solicitud de prestación del servicio por parte de los particulares, los cuales se mueven por su interés particular, es decir reciben algo que les beneficia, y este es el fundamento del tributo-tasa, no la capacidad de pago del particular”*. En esta misma línea considera ORTEGA MALDONADO que las tasas, por su estructura retributiva, muy difícilmente podrían ajustarse al principio de capacidad económica y aunque las características particulares de alguna tasa lo permitan, no significa que se funden en tal principio. No siendo las tasas de ninguna manera reveladoras de la capacidad económica, ésta no puede ser fundamento de las mismas⁷².

Sin embargo, desde el punto de vista estricto de la norma, autores como JAIME VÁZQUEZ han entendido que aunque el principio de capacidad económica no es interpretado de forma unánime por la doctrina, buena parte de ella, entre los que cabría citar a RUBIO DE URQUÍA, ARNAL SURÍA O PÉREZ ROYO, ha sostenido que es necesaria una aplicación correcta y rigurosa de este principio, que exige que se tenga en cuenta

⁷¹ Cfr. SERRANO ANTÓN, F., “Las tasas por la prestación de servicios y realización de actividades administrativas en la Hacienda Local”, en <http://ifc.dpz.es/recursos/publicaciones/30/31/13serrano.pdf>, pg. 4.

⁷² ORTEGA MALDONADO, J.M. *Tasas sobre molestias y riesgo permitidos*. Instituto de Estudios Fiscales Inv. Jurídica nº. 1/05, pg.65.

obligatoriamente también en relación a las tasas⁷³. A nuestro juicio esta postura es la más acertada, en tanto resulta más respetuosa con el principio de justicia tributaria que debe presidir la exacción de este tipo de recursos.

En relación a la cuantificación de las tasas por prestación de servicios o realización de actividades administrativas cabe señalar que nos encontramos ante una cuestión eminentemente contable. Se trata de ir sumando los diferentes componentes que inciden de forma directa o indirecta en la prestación del servicio o en la realización de la actividad. Con los costes directos no parece existir demasiados problemas. La dificultad se plantea a la hora de encontrar una solución razonable para la imputación de los costes indirectos. Sin que proceda adentrarse en el estudio completo de esta cuestión, baste señalar que para ello se utilizan habitualmente criterios contables (contabilidad de costes) o estudios estadísticos, que permitan la distribución porcentual de costes cuando inciden en diferentes servicios o actividades.

No queremos finalizar este apartado, sin señalar que en la actualidad, algunos Ayuntamientos están eliminando tasas o las están cuantificando por debajo del coste de los servicios prestados, financiando éstos a costa de subir algunos impuestos, como por ejemplo el IBI. Esta tendencia debe corregirse, ya que esta clase de tributos constituye un instrumento idóneo que permite sufragar los servicios públicos con cargo a los usuarios. Quien provoca costes ha de ser llamado a contribuir al sostenimiento de las cargas públicas en función del coste provocado. En otras palabras, las tasas persiguen que quienes, mediante “...*la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público Local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia Local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos*”, provocan especialmente un gasto o perjuicio, económicamente evaluable, a las arcas públicas, sean quienes contribuyan a su satisfacción.

Paralelamente sucede también que cada vez se implantan más tasas, debido, por una parte, a las nuevas demandas de los ciudadanos, por prestación de servicios y la realización de actividades por parte de los Ayuntamientos, y, por otra, a la existencia de las nuevas formas de aprovechamiento del dominio público municipal.

Entre las primeras podemos citar las tasas por la prestación de servicios medioambientales (gestión de residuos sólidos Locales, exigidas en varios

⁷³ JAIME VÁZQUEZ, J.M., *Las Tasas Municipales: Ordenanza Fiscal, Informe Técnico-Económico y Valor del Aprovechamiento*. Revista electrónica CEMCI nº4. 2009, pg.11.

Ayuntamientos (Ayuntamientos de Torrelavega, Cullera, Sevilla, Toledo...) o la tasa de vigilancia especial de los establecimientos que lo soliciten (Ayuntamientos de Oviedo, Zaragoza, Mérida, Haro...).

Entre las segundas, cabe mencionar la próxima implantación de una tasa por los cajeros automáticos que pretende llevar a cabo, entre otros, el Ayuntamiento de Madrid, y por otra la transformación en una tasa por aprovechamiento especial del dominio público del impuesto sobre los beneficios de las empresas sujetas a gravamen, que determinadas empresas suministradoras de servicios esenciales soportan, y que consistiría en la extensión de la tasa por la ocupación del vuelo, suelo y subsuelo a todos los concesionarios que realizan aprovechamientos especiales del dominio público en relación con las grandes infraestructuras de transporte (autopistas, ferrocarriles, portuarias o aeroportuarias) o energéticas (hidráulicas, eléctricas, gaseoductos, etc.). Siendo quien realiza el aprovechamiento especial el titular de la concesión, tiene sentido que satisfaga una tasa con ocasión de la misma cuyo sujeto activo fuese el Municipio o Municipios por los que discurre la infraestructura de referencia⁷⁴.

4. CONCLUSIONES.

Llegados a este punto, nuestra pretensión en este apartado no es la de reproducir todas las conclusiones a las que hemos llegado en el análisis de cada una de las cuestiones de las que nos hemos ocupado. Seguramente, resultaría reiterativo y poco útil. Siendo muchas y muy variadas las cuestiones tratadas, entendemos que lo más oportuno es que en las líneas que siguen nos limitemos a mencionar aquéllas que nos parecen más significativas o trascendentes por su repercusión en la problemática de la financiación de las Entidades Locales que centra el contenido de este trabajo.

La autonomía Local que proclama la CE otorga a los Entes Locales el derecho y la capacidad efectiva para ordenar y gestionar una parte importante de los asuntos públicos, en el marco de la Ley, bajo su propia responsabilidad y en beneficio de sus habitantes, promoviendo, en el ámbito de sus competencias, actividades y servicios públicos que contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal. Los ciudadanos, en la busca de mejoras en su nivel de vida y bienestar, se dirigen cada vez con más frecuencia a la Administración que les es más cercana: su

⁷⁴ CAÑAL F. / ROZAS J.A. *Informe sobre la financiación de los Entes Locales*, pgs. 70-71.

Ayuntamiento. En la práctica, los Ayuntamientos intentan responder de la manera más eficaz posible a las demandas ciudadanas, jugando por ello un papel fundamental en la mejora de los servicios públicos prestados en las ciudades y pueblos de todas nuestras Comunidades Autónomas. En este contexto, teniendo en cuenta además el escenario de crisis económica de los últimos años, el crecimiento de los gastos en las Corporaciones Locales ha venido provocando el estrangulamiento de los presupuestos municipales. El gasto no obligatorio de los Ayuntamientos, consecuencia de la delegación de competencias por parte de otra Administración, no ha ido acompañado de los suficientes recursos para la financiación de las actividades o servicios que se prestan, bien porque éstos no cubre la totalidad de los gastos que supone la competencia delegada, o bien porque los Ayuntamientos asumen, ante la demanda de los vecinos por ser la Administración más próxima, una mayor extensión del servicio o actividad prestada.

Por otra parte en los momentos de bonanza económica las Entidades Locales aumentaron espectacularmente sus gastos discrecionales, prestando actividades y servicios no obligatorios, que proporcionaban a sus vecinos una mejor calidad de vida. Sin embargo, con la llegada de la crisis económica, se han convertido en una carga económica difícil de mantener. Muchas de estas actividades y servicios, en su gran mayoría lúdico-deportivos, siguen lastrando las arcas municipales a través del gasto por mantenimiento de las instalaciones.

Todo lo anteriormente descrito, agravado por el minifundismo español, ha llevado a que cualquier Municipio, por pequeño que sea, preste a los residentes servicios y actividades no obligatorios al amparo de la frase tan manida “*si lo tienen otros, nosotros también*”, unido a la ineficiencia de los Municipios pequeños derivada de su imposibilidad para aplicar las economías de escala. Y ello, en un contexto de falta de financiación de los Ayuntamientos, pues aunque nuestra Constitución establezca que las Haciendas Locales deberán disponer de medios suficientes para el desempeño de las funciones que la Ley les atribuye, lo cierto es que se ha manifestado de manera notoria y creciente que ello no es así, tanto por la gran cantidad de actividades y servicios que prestan, como por la problemática de la gestión de los tributos. En suma, el principio de suficiencia financiera queda totalmente en entredicho.

Puesto que acabamos de referirnos a las dificultades de gestión tributaria, queremos aquí recordar simplemente algunas de las tratadas de manera pormenorizada en el texto. Dentro de los impuestos obligatorios, en concreto en el IBI, nos centramos en los problemas derivados de la valoración del hecho imponible, dada la manifiesta

inconveniencia del valor catastral tal y como está configurado en la actualidad, así como en la no siempre correcta aplicación de las exenciones, al estar en muchos casos desvinculadas de los requisitos legalmente previstos para su concesión.

En relación al IVTM, como principal disfunción nos ocupamos de los problemas derivados de la situación que se plantea, a la hora de tributar, como consecuencia de la disparidad existente entre el Municipio en el que se reside, y aquél en el que se disfruta de los servicios que presta la Entidad Local.

Por lo que respecta al IAE, los problemas derivaban básicamente de la propia configuración del impuesto, técnicamente no siempre acertado, con el agravante del escaso margen de maniobra de que dispone la Administración Local para una más eficaz gestión del Impuesto.

Por su parte, los impuestos voluntarios -ICIO e IIVTNU- en el contexto actual se han convertido en tributos a los que la crisis inmobiliaria, que se inició en el año 2007 y que se ha ido agravando en estos últimos años, ha llevado a un descenso prácticamente total de recaudación, circunstancia que afecta de manera evidente a la capacidad de financiación de los Entes Locales y que ha tenido una gran importancia sobre todo en aquellos Municipios en los que había habido una fuerte actividad urbanística.

La financiación de las Haciendas Locales a través de los ingresos por tasas ha caído igualmente desde el inicio de la crisis, puesto que la configuración de las Entidades Locales como Administraciones esencialmente suministradoras de servicios públicos determina que resulten especialmente indicadas para la utilización de las tasas como base para la obtención de recursos. Hay que tener en cuenta, además, que en épocas de crisis disminuye considerablemente la utilización de determinados servicios públicos, lo que redundará en un déficit de recaudación de este tipo de ingresos.

ANEXO I. BIBLIOGRAFÍA.

- ALONSO HIGUERA, C. *Manual del Secretario*, Tomo I, Ed. Atelier, Barcelona, 2002.
- BALLARÍN ESPUÑA. M. /MACHO PÉREZ A.B. *Límites a la Elección y al Cambio de Domicilio en la Gestión del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica*. Comunicación Presentada en la VII Jornada Oficina del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid. Madrid. 2011.
- CALVO ORTEGA, R., *La reforma de la Hacienda Municipal*, Cuadernos Civitas, Thomson Reuters, Pamplona, 2010.
- CAÑAL F. / ROZAS J.A. *Informe sobre la financiación de los Entes Locales*. <http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/33205/1/Informe%20Haciendas%20Locales%20EAPCYL.pdf>.
- Diarios de Sesiones Congreso de los Diputados. www.congreso.es/consti/constitucion/elaboracion.
- Dictamen del Consejo Consultivo de Andalucía de 29 de diciembre de 2008.
- *El gasto no obligatorio de los Municipios Españoles. Ejercicios 2004-2007*. Universitat de Barcelona. 2011.
- ESTEBAN CABRERA M., SÁNCHEZ MALDONADO JOSÉ, *Una propuesta de Financiación Municipal*, Instituto de Estudios Fiscales, 2007.
- Estudio Automovilistas Europeos Asociados (AEA). Año 2014.
- Estudio “*Local Government in critical times*”, Consejo de Europa, Febrero de 2012.
- FERREIRO LAPATZA, J.J. *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Barcelona-Madrid 2006.
- GARCÍA MARTÍNEZ A., JIMÉNEZ-VALLADOLID D.J., “La fiscalidad especial sobre la vivienda vacía en España y en otros países de la Unión Europea”, *Revista Contabilidad y Tributación*, CEF, nº 73, 2007.
- Informe IEB sobre Federalismo Fiscal’11.
- *Informe Pi i Sunyer sobre la ampliación de las competencias municipales*, Instituto de Estudios Autonómicos y Locales de Cataluña, 2003.
- Instituto de Estudios Fiscales “*Informe para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales*”. Depósito Legal M-53437-2002.

- JAIME VÁZQUEZ, J.M., *Las Tasas Municipales: Ordenanza Fiscal, Informe Técnico-Económico y Valor del Aprovechamiento*. Revista electrónica CEMCI nº4. 2009.
- *La situación de los Ayuntamientos en España, sus carencias económicas y Problemas de Gestión*, Federación Española de Municipios y Provincias. Departamento de Estudios y Documentación. 2006.
- Libro Blanco para la Reforma del Gobierno Local, INAP, 2005.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J., RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Manual de Derecho Financiero y Tributario Local*. Marcial Pons, Madrid, 2009.
- NIETO MONTERO J.J., *La Gestión de los Impuestos Municipales*. Aranzadi. 1997.
- ORTEGA MALDONADO, J.M. *Tasas sobre molestias y riesgo permitidos*. Instituto de Estudios Fiscales Inv. Jurídica nº. 1/05.
- Portal Telemático del Congreso de los Diputados. La Constitución Española. Textos y Sinopsis. www.congreso.es/consti.
- PEDRAJA CHAPARRO F. /SUÁREZ PENDIELLO J., “Financiación municipal: equilibrios, especialización e incentivos”. *Revista Española de Control Externo*. Vol. XIII, mayo 2011, nº. 38.
- RAMALLO MASSANET, J., ZORNOZA PÉREZ, J. “autonomía y suficiencia en la financiación de las Haciendas Locales”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, 1993.
- *Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español 2001-2011*. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Dirección General de Tributos.
- SÁNCHEZ SERRANO, L., *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional I*, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- SANTANDREU MONTERO J.A., Serie “Claves del Gobierno Local, 4 Fundación Democracia y Gobierno Local”. 2005.
- SERRANO ANTÓN, F., “Las tasas por la prestación de servicios y realización de actividades administrativas en la Hacienda Local”, en <http://ifc.dpz.es/recursos/publicaciones/30/31/13serrano.pdf>
- SUÁREZ PANDIELLO, J., *La financiación Local en España: radiografía del presente y propuestas de futuro*. FEMP, 2008.

- SUÁREZ PANDIELLO, J., FERNÁNDEZ LLERA, R., *El principio del beneficio en la Financiación de los Municipios Españoles*. Papeles de Economía Española, nº. 115. Fundación de las Cajas de Ahorro (FUNCAS). 2008.
- UTRILLA DE LA HOZ, A., *Análisis del sistema de financiación Local en España y propuestas de reforma*. Alfonso, Fundación Democracia y Gobierno Local. Colección D+I.
- *Valor Catastral y su incidencia sobre los Tributos Locales: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. La Gestión Catastral y la Gestión Tributaria del IBI*. Comité de Expertos Ayuntamiento de Málaga. 2013-2014.
- ZORNOZA PÉREZ, J., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., *Las Haciendas Locales: esas grandes olvidadas*. Papeles de Economía Española nº. 115. Fundación de las Cajas de Ahorro (FUNCAS). 2008.