

PONENCIA 3

EL SISTEMA TRIBUTARIO LOCAL: LOS RESTANTES IMPUESTOS
LOCALES (IAE, IVTM, ICIO).

LA PARTICIPACIÓN EN LOS TRIBUTOS DEL ESTADO Y EN LOS DE
LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS, LA SUFICIENCIA FINANCIERA
DEL ARTICULO 142 DE NUESTRA CONSTITUCIÓN.

LAS ESTADÍSTICAS TRIBUTARIAS Y ESTUDIOS COMPARADOS.

PROPUESTAS DE REFORMA EN LA FINANCIACIÓN LOCAL.

PARTE I: ANÁLISIS DE LOS TRES IMPUESTOS (IAE,
IVTM, ICIO) Y DE LAS TRANSFERENCIAS DE OTRAS
ADMINISTRACIONES A LOS MUNICIPIOS.



ÍNDICE

PARTE I: ANÁLISIS DE LOS TRES IMPUESTOS (IAE, IVTM, ICIO) Y DE LAS TRANSFERENCIAS DE OTRAS ADMINISTRACIONES A LOS MUNICIPIOS.

1. EL SISTEMA TRIBUTARIO LOCAL: TRIBUTOS OBLIGATORIOS Y POTESTATIVOS
2. NORMATIVA Y ANÁLISIS DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE).
 - 2.1. Concepto
 - 2.2. Supuestos de no sujeción
 - 2.3. Exenciones
 - 2.3.1. Enumeración
 - 2.3.2. Obligaciones formales
 - 2.4. Sujetos pasivos
 - 2.5. Elementos de cuantificación
 - 2.5.1. Cuota tributaria
 - 2.5.2. Tarifas
 - 2.5.3. Coeficiente de ponderación
 - 2.5.4. Coeficiente de situación
 - 2.5.5. Bonificaciones
 - 2.5.5.1. Bonificaciones obligatorias
 - 2.5.5.2. Bonificaciones potestativas
 - 2.6. Período impositivo y devengo 3
 - 2.7. Aplicación
 - 2.7.1. La matrícula
 - 2.7.2. Competencias del Estado y de los Ayuntamientos
 - 2.8. El Callejero fiscal
3. NORMATIVA Y ANÁLISIS DEL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA (IVTM).
 - 3.1. Concepto
 - 3.2. Exenciones
 - 3.2.1. Exenciones subjetivas
 - 3.2.2. Exenciones objetivas
 - 3.2.3. Solicitud
 - 3.3. Sujetos pasivos
 - 3.4. Elementos de cuantificación
 - 3.4.1. Tarifas
 - 3.4.2. Bonificaciones
 - 3.5. Período impositivo y devengo
 - 3.6. Aplicación
4. NORMATIVA Y ANÁLISIS DEL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS (ICIO).
 - 4.1. Concepto
 - 4.2. Exenciones
 - 4.3. Sujetos pasivos
 - 4.3.1. Contribuyentes
 - 4.3.2. Sustitutos
 - 4.4. Elementos de cuantificación
 - 4.4.1. Base imponible
 - 4.4.2. Cuota
 - 4.4.3. Dedución en cuota
 - 4.4.4. Bonificaciones potestativas
 - 4.5. Devengo
 - 4.6. Aplicación



5. LAS TRANSFERENCIAS DE OTRAS ADMINISTRACIONES

- 5.1. La Participación de los municipios en los tributos del Estado (PIE)
 - 5.1.1. Desarrollo jurídico técnico y los distintos modelos
 - 5.1.2. El peso específico de estos importes para todas las EELL
 - 5.1.3. Las diferencias en las cantidades que se reciben por municipio
 - 5.1.4. Los errores de entregas a cuenta y las implicaciones de éstos
 - 5.1.5. Conclusiones: debilidades y recomendaciones
- 5.2. La Participación de los municipios en los tributos de la Comunidad Autónoma de Andalucía (PATRICA)
 - 5.2.1. Descripción del desarrollo formativo
 - 5.2.2. Algunos datos para comprobar las desigualdades
 - 5.2.3. Los incumplimientos
 - 5.2.4. Conclusiones: debilidades y recomendaciones

PARTE II: ESTUDIOS, COMPARATIVAS Y ESTADÍSTICAS.

1. EL SISTEMA TRIBUTARIO LOCAL A NIVEL EUROPEO. ESTUDIO COMPARADO DE LOS PAÍSES DE NUESTRO ENTORNO.

- 1.1. Modelos de imposición local en Europa.
- 1.2. Comparativa: Reino Unido, Francia, Alemania, Italia y España
- 1.3. Principales retos europeos para el financiamiento de los gobiernos locales.
- 1.4. Recomendaciones de los representantes de las asociaciones de gobiernos locales miembros del Consejo de Municipios y Regiones de Europa (CMRE) de marzo de 2010.

2. LA TRANSPARENCIA Y EL DEBER DE INFORMAR.

- 2.1. El Open Data como herramienta para los ciudadanos

3. COMPARATIVAS TRIBUTARIA, DE FINANCIACIÓN Y PRESUPUESTARIA DE LOS MUNICIPIOS DE LA PROVINCIA DE MÁLAGA, CAPITALAS ANDALUZAS Y GRANDES CIUDADES ESPAÑOLAS

- 3.1. Tipos de gravamen, coeficientes y tarifas
- 3.2. Ingresos tributarios por habitante. Liquidación de presupuestos.
- 3.3. Financiación por PIE
- 3.4. Financiación por PATRICA

4. ANÁLISIS DE OTROS INFORMES Y ESTUDIOS QUE SE REALIZAN AL RESPECTO: VIRTUDES Y DEFECTOS

5. RECOMENDACIÓN: CREACIÓN DE UN OBSERVATORIO TRIBUTARIO ANDALUZ

PARTE III: DEBILIDADES, PROPUESTAS Y MEJORAS PARA EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN LOCAL.

1. PROBLEMÁTICAS DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN LOCAL.

- 1.1. La siempre aplazada reforma de las Haciendas Locales
- 1.2. Debilidades específicas del sistema
 - 1.2.1. Impuesto sobre actividades económicas (IAE)
 - 1.2.2. Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM)
 - 1.2.3. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO)
 - 1.2.4. Transferencias de otras administraciones.

2. PROPUESTAS DE REFORMA

- 2.1. Propuestas generales
- 2.2. Propuestas específicas
 - 2.2.1. Impuesto sobre actividades económicas (IAE)
 - 2.2.2. Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM)
 - 2.2.3. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO)



- 2.2.4. Participación en los tributos del Estado (PIE)
- 2.2.5. Participación en los tributos de la Comunidad Autónoma (caso de Andalucía, PATRICA)
- 2.2.6. Mejoras en otros ingresos

3. MEJORAS PARA LA ECONOMICIDAD Y EFICIENCIA EN LA GESTIÓN DE LAS ORDENANZAS FISCALES

- 3.1. Autonomía local y potestad reglamentaria de las Entidades Locales
- 3.2. Naturaleza y alcance de las ordenanzas fiscales municipales



PARTE I



PARTE I: ANÁLISIS DE LOS TRES IMPUESTOS (IAE, IVTM, ICIO) Y DE LAS TRANSFERENCIAS DE OTRAS ADMINISTRACIONES A LOS MUNICIPIOS.

1. EL SISTEMA TRIBUTARIO LOCAL: TRIBUTOS OBLIGATORIOS Y POTESTATIVOS

El sistema de financiación local se ha estructurado en tres grupos diferenciados: los recursos no tributarios, los recursos tributarios y la participación en tributos de otras administraciones y transferencias del exterior.

El sustento legal de los recursos económicos y financieros municipales es el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL). Más concretamente, para los municipios su título II se dedica a los “recursos municipales”. De esta manera en su artículo 56 señala que la Hacienda de los municipios está constituida por los recursos enumerados en el artículo 2 de la Ley en los términos y con las especialidades que se recogen en dicho título II.

Si nos dirigimos a dicho artículo 2 encontramos que los recursos de los municipios son:

- Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de Derecho privado.
- Los tributos propios clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras Entidades locales.
- Las participaciones en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas.
- Las subvenciones.
- Los percibidos en concepto de precios públicos.
- El producto de las operaciones de crédito.
- El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias.
- Las demás prestaciones de Derecho público.

Concretando el enunciado de este primer epígrafe de la ponencia, el artículo 59 del TRLRHL, determina lo siguiente sobre los impuestos municipales:

“1. Los ayuntamientos exigirán, de acuerdo con esta ley y las disposiciones que la desarrollan, los siguientes impuestos:

- a) Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
- b) Impuesto sobre Actividades Económicas.
- c) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

2. Asimismo, los ayuntamientos podrán establecer y exigir el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de acuerdo con esta ley, las disposiciones que la desarrollen y las respectivas ordenanzas fiscales.”

A tenor de este artículo, vemos que se produce una primera diferenciación entre impuestos obligatorios (IBI, IAE e IVTM) y potestativos (ICIO e IIVTNU).

Además, se consideran tributos potestativos las tasas y las contribuciones especiales. Así, los ayuntamientos podrán establecer y exigir tasas por la prestación de servicios o la realización de actividades de su competencia y por la utilización privativa o el aprovechamiento especial de los bienes del dominio público municipal. Del mismo modo, los ayuntamientos podrán establecer y exigir contribuciones especiales por la realización de obras o por el establecimiento o ampliación de servicios municipales.



En definitiva, los tributos obligatorios se caracterizan por el hecho de que deben ser exigidos, en todo caso, por los ayuntamientos sin necesidad de acuerdo de imposición. Los tributos potestativos son aquellos que pueden ser establecidos por los ayuntamientos mediante las correspondientes ordenanzas fiscales municipales, de acuerdo con el TRLRHL.

2. DESARROLLO NORMATIVO Y ANÁLISIS DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE).

En primer lugar, y con carácter general, indicar que la Ordenanza Fiscal número 2, reguladora del IAE, recoge en su artículo 1 una remisión completa al Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en referencia a la naturaleza, hecho imponible, exenciones, sujetos pasivos, cuota tributaria, período impositivo, devengo y gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas, así como a las demás disposiciones complementarias y de desarrollo de la ley, tanto de rango legal, como reglamentario. Por este motivo las referencias legales incluidas en el presente análisis lo serán fundamentalmente al citado texto normativo salvo en los casos en los que exista competencia y desarrollo normativo en el ámbito municipal.

2.1. Concepto

El IAE(1) es un tributo directo de carácter real, objetivo y periódico, 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 impuesto (Art. 78.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en adelante TR-LRHL) (2).

Se consideran, a los efectos de este impuesto, actividades empresariales las ganaderas, cuando tengan carácter independiente, las mineras, industriales, comerciales y de servicios.

Por ganadería independiente se entiende el conjunto de cabezas de ganado que se encuentre comprendido en alguno de los casos siguientes (Art. 78.2 del TR-LRHL) (3):

¹ Sin ánimo de ser exhaustivos y con independencia de trabajos citados en otras notas, podemos destacar los siguientes estudios generales sobre el impuesto y su antecedente inmediato: ACEBES FERNÁNDEZ, M.: "El Impuesto sobre Actividades Económicas en la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia", *Impuestos*, I, 1997; BAYONA DE PEROGORDO, J.J.: "Impuesto industrial. Licencia Fiscal", CT, núm. 13, 1975; BOURGON TINAO, M.: *Licencias Fiscales de Actividades Comerciales e Industriales y de Profesionales y de Artistas e Impuesto sobre Actividades Económicas*, Aranzadi, Pamplona, 1990; CAZORLA PRIETO, L.M.: *Impuesto sobre Actividades Económicas y deporte*, Aranzadi, Pamplona, 1996; CHECA GONZÁLEZ, C.: "El Impuesto sobre Actividades Económicas", *Impuestos*, núm. 23, 1989; COLLADO YURRITA, M.A.: "El I.A.E. en la Ley reguladora de las Haciendas Locales y en el RD Legislativo de Tarifas e Instrucción del Impuesto", RTT, núm. 11, 1990; GARCÍA JIMÉNEZ, J.M.: "El nuevo Impuesto municipal sobre Actividades Económicas", *Impuestos*, núm. 12, 1988; GARCÍA-AGUNDEZ GIMÉNEZ, J.M.: "El nuevo Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas", *Impuestos*, II, 1988; GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, Comares, Granada, 1996; LAGO MONTERO, J.M.: "Adecuación de las tarifas del I.A.E. a la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales", JT, núm.5, 1993; GARCÍA MARTÍNEZ, A.: "El Impuesto sobre Actividades Económicas", *Los Tributos Locales*, Civitas, Madrid, 2005; PÉREZ ESPARCELLS, C. y SANZ SANZ, J.F.: "El Impuesto sobre Actividades Económicas: Una guía para su aplicación", AT, núm. 48, 1992; PAGES I GALTES, L.: *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Marcial Pons, Madrid, 1995; POVEDA BLANCO, F.: *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, (11ª edic.), Deusto, Bilbao, 2001; "El IAE. Razones para su inaplazable reforma", REDF, núm.108, 2000; POVEDA BLANCO, F. y SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: "La aplicación del Impuesto sobre Actividades Económicas en el ámbito de la Universidad", *Impuestos*, II, 1999; RUBIO DE URQUÍA, J.I.: "Algunas consideraciones en torno al Impuesto sobre Actividades Económicas", PGP, núm. 8, 1992; *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, (2ª edic.), Abella, Madrid, 1993.

² Un estudio completo del hecho imponible puede encontrarse en ANIBARRO PÉREZ, S.: *La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas*, McGraw Hill, Madrid, 1997.



a) Que pade o se alimente, fundamentalmente, en tierras que no sean explotadas, agrícola o forestalmente, por el dueño del ganado.

b) El estabulado fuera de las fincas rústicas.

c) El trashumante o trasterminante.

d) Aquél que se alimente, fundamentalmente, con piensos no producidos en la finca en que se críe.

Una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (Art. 79.1 del TR-LRHL). Su contenido se define en las tarifas del impuesto (Art. 79.2 del TR-LRHL) y su ejercicio puede probarse por cualquier medio admisible en derecho y, en particular, por los contemplados en el Art. 3 del Código de Comercio(4) (Art. 80) (5).

Como puede observarse, el concepto de actividad económica viene dado por una definición genérica, que necesita su concreción en cada caso. A estos efectos, resulta ilustrativo examinar la aplicación de dicha noción por la doctrina administrativa y la jurisprudencia, a saber:

- No puede entenderse que un sujeto realiza una actividad económica por el mero hecho de incluirse en una lista de colegiados dispuestos a actuar como peritos y participar en los correspondientes sorteos. Por el contrario, es necesario el ejercicio efectivo de dicho trabajo como perito (contestación a consulta de la DGT de 8 de junio de 2001(6)).

- No está sujeta al impuesto una comunidad de propietarios si su actividad se limita a la representación y defensa de los intereses generales de sus miembros (contestación a consulta de la DGT de 19 de junio de 2001(7)).

- Sí está sujeta al tributo la realización de actividades culturales y recreativas por una asociación sin ánimo de lucro. Este último es irrelevante, de manera que lo único decisivo es la ordenación por cuenta propia de factores productivos (contestación a consulta de la DGT de 26 de junio de 2001(8)).

- Tratándose de una asociación de padres de alumnos que procura actividades extraescolares para sus hijos caben dos posibilidades. En primer lugar, que la asociación se limite a ser un mero representante ante las academias y profesores, que son los que prestan los servicios por cuenta propia. En tal caso, no se realiza el hecho imponible del impuesto. En segundo lugar, que alguno de estos servicios sean prestados por cuenta propia por la misma asociación, en cuyo caso sí se realiza una actividad económica, con independencia de que se busque y se obtenga o no un beneficio (contestación a consulta de la DGT de 22 de enero de 2002(9)).

³ Cfr., sobre este tipo de actividades, MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: "Régimen tributario de la cría del toro de lidia", *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 3, 2005, p.p. 267-269.

⁴ "Existirá la presunción legal del ejercicio habitual del comercio, desde que la persona que se proponga ejercerlo anunciare por circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público, o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil".

⁵ El Art. 12 del RDNGIAE fija determinados medios de prueba.

⁶ JUR 2002, 76248

⁷ JUR 2002, 76290

⁸ JUR 2002, 76349.

⁹ JUR 2002, 90389



- No realiza una actividad sujeta al impuesto la entidad que se limita a ostentar una participación financiera en una segunda sociedad que se dedica a la adquisición de inmuebles (contestación a consulta de la DGT de 26 de julio de 2002(10).

- Se realiza con carácter empresarial una actividad de generación eléctrica por parte de una empresa minera, ya que destina a su uso propio tan sólo un 25 por 100 de la energía, vendiendo a terceros el resto (STSJ de Castilla-La Mancha de 29 de octubre de 2002(11).

- No es empresarial la captación de aguas realizada por una Confederación Hidrográfica, ya que ésta presta un servicio público, sometido al Derecho administrativo y percibiendo por ello ingresos de Derecho público (STSJ de Aragón de 30 de abril de 2003(12).

- Sí constituye el hecho imponible la actividad realizada por un Colegio Mayor (STSJ de Madrid de 20 de enero de 2003(13).

- No realiza el hecho imponible una asociación cuya actividad se ciñe a la defensa de los intereses de sus trabajadores afiliados (contestación a consulta de la DGT de 29 de enero de 2003(14).

- Sí constituye actividad empresarial la realizada por un consorcio de entidades de derecho público, consistente en la promoción tecnológica, comercial y de servicios (contestación a consulta de la DGT de 10 de febrero de 2003(15).

- También es una actividad sujeta de promoción inmobiliaria la realizada por una cooperativa de viviendas, por mucho que su finalidad sea la de adjudicar las viviendas construidas a sus miembros (contestación a consulta de la DGT de 3 de febrero de 2004(16).

- No realiza una actividad económica, por el contrario, el arquitecto que presta sus servicios en virtud de un contrato laboral (contestación a consulta de la DGT de 12 de mayo de 2004(17).

- Las juntas de compensación no se encuentran sujetas por las adjudicaciones de solares a favor de sus miembros, ya que se trata de un elemento inherente al sistema y que se desarrolla a través de una especie de procedimiento administrativo. Tampoco es actividad empresarial las transmisiones de terrenos, obligatorias y gratuitas, a favor del Ayuntamiento, ya que aquéllas operan por ministerio de la Ley. Por lo que se refiere a la redacción del proyecto de urbanización y a la realización de las obras, depende del modo en que se produzca la intervención de la junta. Si ambas actividades son contratadas con terceros, no se realizará el hecho imponible del impuesto. Por el contrario, si la junta realiza directamente estas actividades sí se convertirá en sujeto pasivo del tributo. Para finalizar, la venta de terrenos realizada a favor de terceros constituye una actividad sujeta (contestación a consulta de la DGT de 21 de febrero de 2006(18).

Dado que el IAE pretende gravar el beneficio medio presunto obtenido por el ejercicio en el municipio de actividades económicas, ya que tal ejercicio presupone un uso especialmente intenso de los servicios e infraestructuras municipales, consideramos que una próxima reforma debe excluir de gravamen a las actividades meramente ocasionales que, por su propia accidentalidad y falta de continuidad, no puede decirse que cumplan el presupuesto anterior. En consecuencia, proponemos que el tributo deje de gravar “el mero ejercicio de las actividades, aun a título ocasional”, y pase a gravar “todas las actividades económicas ejercidas con habitualidad”.

¹⁰ JUR 2002, 257526.

¹¹ JUR 2003, 18023

¹² JUR 2003, 274197

¹³ JUR 2004, 45701

¹⁴ JUR 2003, 59086

¹⁵ JUR 2003, 87597

¹⁶ JUR 2004, 113491

¹⁷ JUR 2004, 178904

¹⁸ JUR 2006, 103570



Debilidades: análisis crítico derivado de la aplicación práctica de los principios anteriores y del marco normativo vigente.

En lo relativo al concepto y naturaleza del hecho imponible del IAE, en el Informe para la Reforma de las Haciendas Locales del año 2002 (Instituto de Estudios Fiscales) se realizó un análisis bastante exhaustivo que puede considerarse aún vigente desde un punto de vista teórico, si bien la entrada en vigor del Texto Refundido en 2004, zanjó en parte el debate existente en ese momento a través de su mantenimiento y la aprobación de los nuevos supuestos de no-sujeción que serán objeto de análisis más adelante.

Seguidamente y dado el interés que aún suscita este impuesto, se reproducen las recomendaciones contenidas en dicho informe sobre esta figura tributaria:

Sustitución del IAE. Gravamen de los indicadores de actividad económica

La primera pregunta de la que debe partir cualquier análisis de la materia es la siguiente: ¿Debe existir un tributo que someta a gravamen las actividades económicas por parte de las HHLL? A juicio de la Comisión, el gravamen de las actividades económicas por parte de las HHLL tiene su fundamento teórico original en el principio del beneficio, sobre la base de la presunción de que existe una cierta proporcionalidad entre el volumen de servicios públicos que favorece a los negocios y la actividad productiva llevada a cabo.

Por tanto, como ya se avanzó en la introducción, la Comisión considera que, en efecto, debe existir un tributo de este tipo, si bien, como a nadie se escapa, la aproximación a este hecho imponible puede realizarse a través de muy distintas vías, cada una de las cuales, como veremos, lleva consigo distintas implicaciones tanto desde la óptica distributiva o de equidad, como desde el punto de vista de la eficiencia.

Existen tres alternativas teóricas para someter a gravamen las actividades económicas, las cuales parten de tres “indicadores de actividad económica”. Éstos son:

1. El consumo.
2. La renta.
3. La utilización de factores productivos.

1. Gravamen de la actividad económica a través del consumo.

Esta alternativa propone acercarse al gravamen de la actividad económica a través del consumo de los habitantes, lo cual suele traducirse en gravar las ventas de las empresas (en sentido amplio) radicadas en el municipio. Tal es el caso de los impuestos locales y estatales sobre las ventas en los Estados Unidos que constituyen una importantísima fuente de recursos tributarios para sus gobiernos subcentrales.

La elección de las ventas como hecho imponible susceptible de ser utilizado por parte de las CCLL tropieza con algunos problemas de fondo, cuando se pretende articular como tributo que debe respetar los principios de la imposición generalmente admitidos. En efecto, un impuesto local sobre las ventas únicamente podría establecerse sobre la fase minorista, si se quiere respetar el principio de localización o no traslación de la carga tributaria fuera de las fronteras del municipio.

2. Gravamen de la actividad económica a través de la renta.

Esta alternativa propone acercarse al gravamen de la actividad económica a través de la renta. Dos razones suelen emplearse para justificar la utilización de la renta como índice de actividad económica desde la óptica local:

– Por una parte, la renta municipal ha sido detectada como una variable con peso decisivo a la hora de medir el grado de urbanización de una localidad, el cual ha sido, a su vez, uno de los principales determinantes de las necesidades de gasto local, de modo que el gravamen de aquélla puede ser recomendable para tratar de garantizar el principio de suficiencia en sentido dinámico.

– Por otra, es evidente la existencia de una estrecha relación entre actividad económica (y por tanto valor añadido en la producción) y renta, aún cuando se incorpore en la medida de ésta última algo más que la mera remuneración de los factores productivos que intervienen en ella.

3. Gravamen de la actividad económica a través de la utilización de factores productivos.

Finalmente, se ha sugerido el gravamen de la mera realización de actividades profesionales, artísticas, comerciales o industriales, sobre la base de un argumento amparado en el principio del beneficio, según el cual existiría una cierta proporcionalidad entre el volumen de servicios públicos recibidos por los establecimientos de negocios y la magnitud de la actividad económica o productiva desarrollada por dichos establecimientos.

Aunque este argumento de proporcionalidad es, cuanto menos, discutible, cabría elegir entre tres procedimientos fundamentales a la hora de establecer un tributo local de este contenido:

- a) Mediante la integración en un más amplio impuesto sobre la propiedad que lleve a adoptar tipos diferenciales a aplicar a los locales destinados a la realización de actividades económicas.
- b) Utilizando un impuesto sobre las nóminas (payroll tax)
- c) Mediante la adopción de un impuesto que grave la utilización de factores productivos, como índice o medida de la actividad económica realizada por la unidad contribuyente.

(los tres puntos anteriores se encuentran ampliamente desarrollados en el citado informe del IEF de 2002, a cuya lectura nos remitimos)

2.2. Supuestos de no sujeción

El Artículo 81 del TR-LRHL enumera los supuestos de no sujeción:

No constituye hecho imponible en este impuesto el ejercicio de las siguientes actividades:

1. La enajenación de bienes integrados en el activo fijo de las empresas que hubieran figurado debidamente inventariados como tal inmovilizado con más de dos años de antelación a la fecha de transmitirse, y la venta de bienes de uso particular y privado del vendedor siempre que los hubiese utilizado durante igual período de tiempo.
2. La venta de los productos que se reciben en pago de trabajos personales o servicios profesionales.
3. La exposición de artículos con el fin exclusivo de decoración o adorno del establecimiento. Por el contrario, estará sujeta al impuesto la exposición de artículos para regalo a los clientes.
4. Cuando se trate de venta al por menor la realización de un solo acto u operación aislada.

2.3. Exenciones

2.3.1. Enumeración

El Art. 82.1 del TR-LRHL sólo establece una serie de exenciones subjetivas aplicables a los siguientes sujetos:

a) El Estado, las CCAA y Entidades Locales, así como los organismos autónomos del primero y las entidades de derecho público análogas de los segundos (19.)

Como puede observarse, la norma limita la exención a organismos autónomos estatales y entes análogos de CCAA y Entes Locales. Por tanto, no extiende a las denominadas entidades públicas empresariales. Tampoco, claro está, a las sociedades mercantiles participadas íntegramente por entes públicos, por lo que estarán sujetas y no exentas en caso de realizar actividades empresariales. Es el caso examinado por la STJS de Andalucía de 23 de febrero de 2000(20), relativo a una sociedad municipal de abastecimiento, recogida y depuración de agua, plenamente sujeta al tributo (21).

b) Los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle aquélla.

Antes de la entrada en vigor de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, el establecimiento del beneficio fiscal era potestativo para los Entes Locales. Por tanto, hemos de concluir que se ha producido una restricción de su corresponsabilidad fiscal al no poder tomar decisión alguna al respecto. Señalar que nos encontramos ante una exención objetiva, pues sólo atiende a la fecha de inicio de la actividad; y temporal, ya que sólo alcanza dos ejercicios, a diferencia de las que son objeto de análisis más adelante y de carácter rogado.

Tal y como puede comprobarse, el beneficio fiscal se aplica a los dos primeros períodos impositivos del IAE en que se desarrolle la actividad. Es por tanto irrelevante que la misma se inicie el 1 de enero, fecha de devengo del impuesto (arts. 89.1 y 2 del TR-LRHL) o en un momento posterior. Por tanto y debido que la cuota del primer ejercicio es prorrateable por trimestres (Art. 89.2), tienen un mejor trato fiscal quienes hagan coincidir la fecha de inicio el primer día del período impositivo, el 1 de enero, que los que lo hagan en el último trimestre. Los primeros se exoneran del pago íntegro de la cuota tributaria correspondiente a un ejercicio mientras que los segundos ven reducida la misma a un trimestre.

El fundamento de esta exención es doble. De un lado, se basa en la capacidad económica de los sujetos sobre los que recae. Con carácter general en los primeros ejercicios la capacidad económica puesta de manifiesto en el desarrollo de una actividad es menor, ya que hay que hacer frente a los gastos de puesta en funcionamiento, incentivar la demanda de los productos ofertados mediante campañas publicitarias o de otro tipo, hacer frente a los costes financieros de las inversiones realizadas, etc. De otro, persigue una finalidad extra fiscal evidente: que el tributo no suponga un obstáculo para la puesta en funcionamiento de nuevas actividades económicas. Pese a lo anterior, un beneficio fiscal como el presente ha perdido mucha de su virtualidad. En primer lugar, las personas físicas van a quedar exentas del tributo. En segundo lugar, las personas jurídicas sólo tributan si superan un determinado volumen de facturación. Por último, ambos beneficios fiscales son permanentes frente al reconocido por inicio de actividad, que es temporal.

¹⁹ Cfr. URQUIZU CLAVALLE, A.: "La exención en el Impuesto sobre Actividades Económicas de las entidades gestoras de la Seguridad Social", JT, núm.5, 2001.

²⁰ JT 2000, 446

²¹ En el mismo sentido, puede consultarse las resoluciones del TEAC de 29 de mayo de 1998 (JT 1998, 1323) y de 14 de enero de 1999 (JT 1999, 281).

No obstante, sí debe reconocérsele alguna virtualidad en relación con las personas jurídicas. Así, la cifra neta de volumen de negocios que se toma en consideración para aplicar la exención definitiva es la del período impositivo cuyo plazo de presentación de declaraciones hubiese finalizado el año anterior al del devengo del IAE. Con carácter general, por tanto, se atiende a la cifra neta del volumen de negocios registrada en el penúltimo ejercicio. Esto significa que las personas jurídicas que inician su actividad carecen, durante los dos primeros años, de cifra alguna para aplicar la exención definitiva, por lo que no podrían beneficiarse de dicho incentivo. La existencia de esta exención temporal durante los dos primeros años garantiza, por ello, que no se va a exigir el tributo en tal período, por otra parte el mayor necesitado de protección.

La norma señala que la circunstancia para la aplicación de la exención no concurre cuando la actividad se haya desarrollado anteriormente bajo otra titularidad. Sin embargo, debería haber sido más explícita al respecto, ya que sólo contempla -eso sí a título de ejemplo, pues afirma que esta circunstancia se entiende que concurre “entre otros supuestos”- en los de fusión, escisión o aportación de rama de actividad.

Los términos “entre otros supuestos” es una referencia excesivamente vaga y, sin duda, planteará conflictos entre las Administraciones locales y los sujetos pasivos. De aquí que consideremos que debería haberse hecho mención a los supuestos de sucesión en la titularidad del negocio, en términos similares a los del Art. 42.1.c) de la LGT. A tenor de este último precepto son responsables solidarios quiénes “sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas”.

c) Las personas físicas.

Estamos ante una exención subjetiva, ya que sólo tiene presente la naturaleza jurídica del sujeto sobre la que recae. ¿Cuál es su fundamento? La respuesta no es sencilla. A diferencia de la anterior no responde a la capacidad económica del sujeto, puesto que personas físicas o jurídicas presentan la misma. En nuestra opinión hemos de encontrarlo en que las personas físicas soportan una mayor carga tributaria global que las jurídicas. No olvidemos que el IRPF, que es el que grava la renta real obtenida de las actividades económicas, es un tributo progresivo, frente al Impuesto sobre Sociedades que es proporcional. Por tanto, razones de justicia tributaria hacen que, en un tributo como el IAE que grava la renta presunta, las personas jurídicas deben soportar una carga tributaria mayor que las físicas, para compensar, de algún modo, esta diferencia de trato.

Sin embargo, esta conclusión no se corresponde con el fundamento a que alude la Exposición de Motivos de la Ley 51/2002, que introdujo este beneficio fiscal. En la misma se afirma que se eximen del pago del tributo “a la mayor parte de los pequeños y medianos negocios”. En definitiva, los identifica, erróneamente, con los regentados por personas físicas (22).

Cuestión distinta es que su establecimiento persiga también un fundamento de tipo extrafiscal: la consideración por el legislador de que debe fomentarse el ejercicio de actividades económicas por parte de las personas físicas, sean empresarios o profesionales.

Contemplado de forma aislada el primer párrafo del Art. 82.1.c) del TR-LRHL, a cuyo tenor están exentas las “personas físicas”, puede llegarse a la conclusión errónea de que gozan del beneficio fiscal

²² VILLAVARDE GÓMEZ, M.B.: “Las novedades en la regulación del Impuesto sobre Actividades Económicas”, RTT, núm.61, 2003, p. 133.

todas ellas. Sin embargo, si tenemos en cuenta el contenido del párrafo tercero la conclusión es distinta. Este declara la exención de los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, IRNR) “que operen en España mediante establecimiento permanente” y siempre que su importe neto de la cifra de negocios no supere el millón de euros.

En este sentido los contribuyentes por el IRNR pueden ser personas físicas y jurídicas [Art. 5 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IRNR (en adelante, TR-LIRNR)]. Por tanto, sólo están exentas, en todo caso, las personas físicas residentes en España. En definitiva, los contribuyentes por el IRPF²³. Recordemos que, para el Art. 8 de la LIRPF, que regula este tributo, son contribuyentes las personas físicas “que tengan su residencia habitual en territorio español” y aquéllas “que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta ley” (miembros de misiones diplomáticas, oficinas consulares, etc.).

De este modo, las personas físicas que no actúen mediante establecimiento permanente en España, tal y como se define en el Art. 13.1.a) del TR-LIRNR, y que realicen actividades económicas en nuestro país están sujetas plenamente al tributo. Y ello con independencia de la dificultad que entraña el control de tales actividades. Por esta razón, de un lado, no se ha derogado la sección segunda de las Tarifas del Impuesto, aprobadas por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de diciembre (en adelante, RDTIAE), que se ocupa de las actividades profesionales desarrolladas por las personas físicas.

De otro, tampoco se ha modificado el Art. 83 del TR-LRHL que considera sujetos pasivos del IAE a las “personas físicas... siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible”.

Cuestión distinta es que la norma de exención conculca, a nuestro juicio, el Derecho Comunitario al suponer un trato discriminatorio para el resto de ciudadanos comunitarios que actúen en nuestro país, con o sin establecimiento permanente frente a las personas físicas residentes en España. Sin duda ello va en contra de los principios de libre circulación de personas y de libertad de establecimiento y prestación de servicios que consagran los arts. 43 y ss. del Tratado de la Unión Europea, según la interpretación realizada por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo. Para este último no cabe imponer limitación alguna a los ciudadanos que quieran desarrollar una actividad en otro país de la Unión y la regulación de la exención que comentamos es, a nuestro modo de ver, una limitación evidente (24).

Por último, hay que poner de relieve que esta exención supone, en la práctica, que las personas físicas residentes en España van a quedar no sujetas al tributo, debido a que no tienen que cumplir obligación alguna en relación al mismo (Art. 82.3 del TR-LRHL). Ello hace que el IAE pierda el carácter censal que hasta el momento lo caracterizaba. Función que ha pasado a ser sustituida por el censo de empresarios y profesionales a efectos del IRPF y del que se ocupa el Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios y se modifican otras normas relacionadas con la gestión del IAE (en adelante, RCT). Ahora bien esta afirmación debe ser matizada, ya que la gestión censal no lo era sólo a efectos estadísticos, sino que los Ayuntamientos llevaban a cabo una labor de control de empresarios y profesionales. La cercanía de los primeros con estos últimos era evidente. Labor que, tras la entrada en vigor de la Ley 51/2002 pasa a desempeñar la AEAT.

²³ En el mismo sentido ANIBARRO PÉREZ, S.: “La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas”, *Tribuna Local*, núm. 26, 2003, p.p. 92-93.

²⁴ Sentencias Asscher, de 27 de junio de 1996 (Asunto C-107/1994); Schumacker, de 14 de enero de 1995 (Asunto C-279/1993) y Lankhorst-Hohorst GmbH, de 12 de diciembre de 2002 (Asunto C-324/2000).

d) Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del Art. 35.4 de la LGT, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

En cuanto a los contribuyentes por el IRNR, la exención sólo alcanzará a los que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a la citada cifra.

La aplicación de esta exención parte de las siguientes reglas:

- El importe neto de la cifra de negocios se determinará de acuerdo con lo previsto en el Art. 191 del Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre (en adelante, TR-LSA) (25).

- Tal importe será, en el caso de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o de los contribuyentes por el IRNR, el del período impositivo cuyo plazo de presentación de declaraciones por dichos tributos hubiese finalizado el año anterior al del devengo de este impuesto.

En el caso de las sociedades civiles y de las entidades a que se refiere el Art. 35.4 de la LGT, el importe neto de la cifra de negocios será el correspondiente al penúltimo año anterior al de devengo de este impuesto. Si dicho período impositivo hubiera tenido una duración inferior al año natural, se elevará al año.

- Para el cálculo del importe de la cifra de negocios del sujeto pasivo, se tendrá en cuenta el del conjunto de sus actividades económicas.

No obstante, cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del Art. 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. A efectos se entenderá que los casos del citado precepto son los recogidos en la sección 1.a del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre (en adelante, NFCAC).

- En el supuesto de los contribuyentes por el IRNR, se atenderá al importe neto de la cifra de negocios imputable al conjunto de los establecimientos permanentes situados en territorio español.

En principio parece que la exención que estamos analizando es objetiva, al ser la cifra de facturación el único dato relevante. Sin embargo, el hecho de que no se aplique a los sujetos pasivos no residentes sin establecimiento permanente, hace que presente una vertiente subjetiva, por lo que se puede calificar como mixta (26.)

Desde nuestro punto de vista esta norma de exención resulta criticable por varios motivos. En primer lugar, por la referencia a las sociedades civiles y entes sin personalidad jurídica del art. 35.4 de la LGT.

²⁵ "El importe de la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios".

²⁶ POVEDA BLANCO, F.: "La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: una visión crítica", *Tribuna Local*, núm. 25, 2003, p. 19.

Tal y como hemos puesto de manifiesto al analizar la exención aplicable a las personas físicas, su único fundamento fiscal se encuentra, a nuestro juicio, en la diferencia de gravamen que, sobre las rentas procedentes de las actividades económicas, soportan las personas físicas y jurídicas. Ahora bien, ello no ocurre con las sociedades civiles y los entes del art. 35.4 de la LGT, ya que, como es sabido, las rentas que obtienen se imputan a sus miembros, sean personas físicas o jurídicas, en la proporción a su participación en la entidad. Aquéllos las incluirán en la base imponible correspondiente al tributo personal que corresponda: IRPF o Impuesto sobre Sociedades. De este modo, la exclusión de la exención aplicable a las personas físicas carece de razón alguna.

En segundo lugar, puede resultar contraria al Derecho Comunitario la exigencia de que los no residentes han de operar a través de establecimiento permanente para gozar del beneficio fiscal. Ello va, sin duda, en contra de los principios de libre circulación de personas y de libertad de establecimiento y prestación de servicios por los mismos argumentos que expusimos para las personas físicas, según interpretación del Tribunal de Luxemburgo. Ahora bien, es cierto que es acorde con esta última la identificación que se realiza entre sociedades residentes y aquéllas que actúan mediante establecimiento permanente (27).

En tercer lugar, la cifra neta de volumen de negocio no es un indicativo de capacidad económica, sólo un indicio. La capacidad económica de los sujetos pasivos se mide a través de las rentas reales. Estas son las que se debían haber tenido en cuenta para determinar el límite a partir del cual no opera la exención. Un sujeto pasivo puede tener una cifra de negocios elevada y fuertes pérdidas, con lo que la sujeción al IAE las incrementará. No desdice lo anterior la posibilidad con que cuentan los Ayuntamientos para establecer bonificaciones para aquellos sujetos con pérdidas [Art. 88.2.d) del TR-LRHL].

Además, debe resaltarse que la fijación de esta cifra se ha llevado a cabo, aparentemente, teniendo en cuenta su impacto recaudatorio, pero sin que guarde ninguna coherencia con el resto del sistema tributario. A título de ejemplo, si lo que se pretendía era eximir del impuesto a las pequeñas y medianas empresas, debería haberse acudido a la cifra de ocho millones de euros que prevé el Art. 108 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, para la aplicación del régimen especial de las empresas de reducida dimensión.

Por último, la aplicación del límite supone la consagración de un error de salto, de difícil amparo constitucional. Es cierto que nuestro ordenamiento sólo lo contempla, Art. 56.3 de la LGT, cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que a un incremento de la base corresponde una porción de cuota superior al mismo. En ese caso la cuota debe reducirse, al menos, en dicho exceso. Pues bien, un sujeto tributa 0 euros si factura 999.999 euros y tendrá que satisfacer la cuota resultante de aplicar las tarifas si factura 1.000.000 de euros. A nuestro juicio y salvando las diferencias con la situación que contempla la LGT, el error de salto se nos antoja evidente.

La cifra de negocios es la registrada en el período impositivo cuyo plazo de declaración hubiese finalizado el año anterior al de devengo del IAE, en el caso de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y del IRNR. Por lo que se refiere a las sociedades civiles y entes sin personalidad del art. 35.4 de la LGT, se atenderá al penúltimo año anterior al de devengo. Esta última previsión nos resulta criticable. La mayoría de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades son entidades con vocación de permanencia en el tiempo, mientras que muchos entes sin personalidad se crean para la realización de una actividad y un ámbito temporal determinado. Pues bien, si no han sido objeto de disolución, tendrán que tributar por el IAE, pese a que carezcan de actividad alguna.

²⁷ En el mismo sentido ANIBARRO PÉREZ, S.: "La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas", *op. cit.*, p. 89.

Su importe se determina por las reglas contenidas en el art. 191 del TR-LSA [art. 82.1.c).1ª del TR-LRHL]. Ahora bien, como ya sabemos, hay que acudir al conjunto de las actividades económicas ejercidas por el mismo. Además y como ya hemos señalado, si la entidad forma parte de un grupo de sociedades (art. 42 del Código de Comercio y sección 1ª del capítulo I de las NFCAC), la cifra vendrá referida al conjunto de las actividades pertenecientes al grupo [arts. 82.1.c).3ª y 86 del TR-LRHL]. Pero, ¿qué ocurre con los no residentes que operan con varios establecimientos permanentes? Esta posibilidad está prevista en el art. 16.1 del TR-LIRNR, de forma que si un contribuyente dispone de diversos centros de actividad en territorio español, “se considerarán que éstos constituyen establecimientos permanentes distintos”. En estos casos el Art. 82.1.c).4ª del TR-LRHL atiende al importe neto de la cifra de negocios imputable al conjunto de los establecimientos permanentes.

El art. 82.3 del TR-LRHL prevé la posibilidad de que el Ministro de Economía y Hacienda establezca supuestos en que los sujetos deben presentar una comunicación, que será preceptiva cuando se supere dicha cifra (art. 90.2). La Orden HAC/85/2003, de 23 de enero, determina los supuestos en que los sujetos pasivos han de presentar dicha comunicación y aprueba el modelo. Los no residentes que no operen mediante establecimiento permanente quedan relegados de dicha obligación (apartado primero del núm. 5 de la Orden), pues es irrelevante su cifra de negocios a efectos de la aplicación de la exención, ya que se encuentran sujetos en todo caso.

En otro orden de cosas, es posible que se supere el importe neto de la cifra de negocios como consecuencia de actuaciones inspectoras desarrolladas por la Administración tributaria estatal en relación con el Impuesto sobre Sociedades y el IRNR. Para estos casos, deberían haberse previsto, al menos, dos medidas. De un lado, que el inicio de estas actuaciones interrumpe la prescripción del derecho a liquidar este tributo. De otro, un sistema de comunicación automática de su resultado entre las Administraciones tributarias estatal y local(28)

e) Las entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades de previsión social reguladas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados (en adelante, LOSSP).

f) Los organismos públicos de investigación, los establecimientos de enseñanza, en todos sus grados, costeados íntegramente con fondos del Estado, de las CCAA o de las Entidades Locales, o por fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública y los establecimientos de enseñanza, en todos sus grados, que, careciendo de ánimo de lucro, estuvieren en régimen de concierto educativo, incluso si facilitasen a sus alumnos libros o artículos de escritorio o les prestasen los servicios de media pensión o internado y aunque, por excepción, vendan, en el mismo establecimiento, los productos de los talleres dedicados a dicha enseñanza, siempre que el importe de dicha venta, sin utilidad para ningún particular o tercera persona, se destine, exclusivamente, a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento.

g) Las asociaciones y fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales, sin ánimo de lucro, por las actividades de carácter pedagógico, científico, asistenciales y de empleo que para la enseñanza, educación, rehabilitación y tutela de minusválidos realicen, aunque vendan los productos de los talleres dedicados a dichos fines, siempre que el importe de dicha venta, sin utilidad para ningún particular o

²⁸ MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “Las medidas tributarias de la Ley de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales”, *Fiscal Mes a Mes*, núm. 83, 2003, p. 8.



tercera persona, se destine, exclusivamente, a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento.

h) La Cruz Roja Española.

i) Los sujetos pasivos a los que les sea de aplicación la exención en virtud de Tratados o Convenios internacionales.

j) Entidades sin fines lucrativos.

El art. de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante, LM), reconoce la exención en el IAE por las explotaciones económicas a que se refiere su art. 7. Pese a ello habrán de presentar las declaraciones de alta y baja que resulten procedentes.

2.3.2. Obligaciones formales

Los sujetos a que se refieren las letras a), e), h) y i) del epígrafe anterior no están obligados a presentar declaración de alta en la matrícula del impuesto (Art. 82.2 del TR-LRHL). Por el contrario, los de las letras f), g) y j) han de solicitar la aplicación de las exenciones, pues tienen carácter rogado (Art. 82.4).

Los sujetos exentos en función de su volumen de ingresos deben presentar una comunicación, dirigida a la AEAT, en la que se haga constar que se cumplen los requisitos establecidos en el Art. 81.1 del TR-LRHL en los términos fijados en la Orden HAC/85/2003. Esta obligación no se exigirá, en ningún caso, cuando se trate de contribuyentes por el IRPF.

Los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español y que quieran gozar durante dos años de la exención en el IAE, han de presentar la comunicación, en su caso, el año siguiente al posterior al de inicio de su actividad (Art. 82.3).

Debilidades: análisis crítico derivado de la aplicación práctica de los principios anteriores y del marco normativo vigente.

1- Con respecto a la exención por inicio de actividad empresarial nos encontramos con los siguientes problemas para su gestión:

- Determinación del desarrollo anterior bajo otra titularidad. La Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece que no se aplicará la exención en los supuestos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad, pero la realidad es que se presentan casos de empresas de nueva creación, pero integradas por otras empresas, que ya han realizado la actividad, por lo que entendemos que no deben estar exentas por inicio y otros casos de difícil comprobación.
- Aplicación de la exención a empresas ya consolidadas, que vienen ejerciendo actividades y que comienzan una nueva actividad por primera vez. En estos casos aplicamos la exención a esa nueva actividad siguiendo lo determinado en la contestación a la consulta dirigida a la Dirección General de Tributos, planteada por el Organismo, sobre la aplicación de la exención en estos supuestos, con el criterio de que el epígrafe de la actividad marca la posibilidad de aplicación de la exención, de manera que el inicio en una actividad parecida a la que se venía ejerciendo, pero



con un epígrafe distinto, tiene derecho a la exención y, posteriormente, la bonificación durante 5 años por haberse iniciado por primera vez.

Recomendaciones

Para el segundo de los casos, entendemos que la exención por inicio de actividad y la posterior bonificación, deberían aplicarse exclusivamente a empresas de nueva creación, evitando así posibles fraudes a la hora de encuadrar la actividad desarrollada en epígrafes distintos a los que ya se venían desarrollando con anterioridad para así optar a la aplicación de la exención por inicio.

2- Con respecto a la exención por tener un importe neto de cifra de *negocios inferior al millón de euros nos encontramos con los siguientes problemas para su gestión:*

- En aquellos casos en los que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) varía el dato del importe neto de cifra de negocios que ya nos ha remitido como consecuencia de reclamación, recurso, resolución, etc., no siempre se cambia el dato en la información de su página Web, que es la que la administración tributaria local utiliza para las comprobaciones de la cifra de negocios de una entidad y la que nos serviría para justificar bajas, liquidaciones, etc.
- Con respecto a la aplicación de la cifra de negocios en los casos de GRUPOS de empresas, nos encontramos con falta de información sobre la procedencia del importe neto de cifra de negocios de las empresas que lo conforman, dándose casos en los que durante un ejercicio una entidad tiene asignado un importe neto de cifra de negocios muy elevado, y durante el ejercicio siguiente, aparece exenta del impuesto por no superar el millón de euros. En estos casos no sabemos si se trata de un error o si la entidad ha dejado de pertenecer al grupo. La AEAT ha reconocido problemas y dificultades respecto a la accesibilidad a las informaciones de estos grupos.
- Problemas derivados de la aplicación por parte de la AEAT del coeficiente de ponderación 1,31. Nos encontramos que la AEAT asigna este coeficiente de ponderación a todas aquellas entidades que no tienen presentado el Impuesto sobre Sociedades o el modelo 848 de comunicación del importe neto de cifra de negocios del penúltimo ejercicio al de la tributación en el IAE, por lo que se da el caso de que las entidades de nueva creación tienen asignado este coeficiente de ponderación por sistema y aparecen como no exentas por importe neto de cifra de negocios.
Si están exentas por inicio de actividad no hay problemas, pero las que no tienen derecho a la aplicación de esta exención, por haberse desarrollado con anterioridad la actividad bajo otra titularidad, aparecen como sujetas al impuesto de forma indebida por no tener presentado Impuesto sobre Sociedades o modelo 848 del penúltimo ejercicio al de la tributación en el IAE.

Recomendaciones

- Solicitar a la AEAT que actualice este dato en la información online que nos ofrece.
- La AEAT debería informar si una entidad pertenece o no a un grupo de empresas y si el importe neto de cifra de negocios del que nos está informando es o no el del grupo. - mejorar la accesibilidad de los Ayuntamientos a estas informaciones y asegurar su fiabilidad -
- Solicitar a la AEAT que no asigne el coeficiente de ponderación 1,31 a entidades que no han existido durante los dos ejercicios anteriores al de su fecha de inicio y que, por tanto, no han podido presentar Impuesto sobre Sociedades o modelo 848.

En lo relativo a los supuestos de no sujeción y a las exenciones, el Informe del año 2002 proponía medidas tales como el establecimiento del nuevo sistema de exención por inicio, la exención, con carácter general de las personas físicas y la de las empresas con un volumen de negocio inferior a un millón de euros. Además recogió en sus conclusiones otras, finalmente no implantadas, tales como:

Sistema de exoneración en función de una cuota mínima municipal.

Esta alternativa consistiría en eximir del IAE a aquellos contribuyentes cuya cuota mínima municipal no superara una determinada cuantía. La elección del límite concreto dependería de la respuesta que quisiera obtenerse respecto a los contribuyentes que deberían quedar exentos de tributación.

Sistema de exoneración para quienes realicen actividades de epígrafe incluido en Estimación Objetiva del IRPF.

Esta alternativa consistiría en eximir del IAE a aquellos contribuyentes (sean personas físicas o jurídicas) que realicen actividades clasificadas en las Tarifas del IAE cuyo epígrafe está incluido en Estimación Objetiva del IRPF.

Actividades que no tributarán sería de complicada realización.

Sistema de exoneración de quienes realicen actividades sin establecimiento.

Esta alternativa consistiría en eximir del IAE a quienes ejercen la actividad sin establecimiento. Entre las actividades que quedarían excluidas se comprenderían las de construcción, instalaciones en general, comercio menor y mayor sin establecimiento, promoción inmobiliaria, actividades profesionales sin establecimiento, venta menor a través de máquinas automáticas, etc.

Como adición a esta alternativa, adición ésta que, además, eliminaría, en parte, el primero de los inconvenientes que luego se verá, cabría plantear la redefinición del concepto “local”, para evitar que quedaran fuera de tributación parte de las actividades citadas.

(Estas propuestas se encuentran ampliamente desarrollados en el citado informe del IEF de 2002, a cuya lectura, como en anteriores casos, nos remitimos)

2.4. Sujetos pasivos

Son sujetos pasivos, en calidad de contribuyentes, las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el Art. 35.4 de la LGT siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible (Art. 83).

Como puede observarse, la definición del sujeto pasivo es muy simple y, en apariencia, debería ser pacífica. Sin embargo, no siempre es tan sencillo determinar quién es el sujeto que realiza la actividad gravada. Así, se han planteado problemas en los casos de concesionarios, que han intentado sostener que es la Administración concedente el sujeto pasivo en cuanto titular del servicio objeto de la concesión. Esta posición es rechazada, con buen criterio, por la STSJ de Baleares de 27 de enero de 1995²⁹, que considera que en una concesión otorgada para la explotación de un aparcamiento subterráneo el sujeto pasivo es el concesionario. Ello es lógico, toda vez que es dicha empresa quien desarrolla la actividad económica objeto del tributo. Ahora bien, si dentro de ese mismo aparcamiento se desarrolla otra

²⁹ JT 1995, 83.

explotación empresarial complementaria, por sujeto distinto, será éste el obligado en virtud de su ejercicio. Es el caso examinado por la STSJ de Valencia de 5 de mayo de 199930, en el que existía un lavadero de coches dentro del aparcamiento.

Otros supuestos que han planteado problemas interpretativos es el de determinados profesionales – médicos o abogados- que se asocian para el desarrollo de su actividad a través de sociedades civiles o comunidades de bienes. A estos efectos, debe recordarse que la Ley designa como sujetos pasivos a los entes del art. 35.4 de la LGT. Por tanto, hay que determinar, en cada caso concreto, si es la entidad o sus miembros quienes desarrollan efectivamente la actividad. Pues bien, la DGT ha elaborado una doctrina general sobre esta materia, que distingue entre tres posibles situaciones:

- En primer lugar, es posible que los profesionales realicen su trabajo exclusivamente para la entidad y sea ésta quien ejerza la actividad profesional directamente y por cuenta propia frente a los clientes. En tal caso, el único sujeto pasivo del impuesto será la entidad.

- En segundo lugar, también podemos encontrarnos en la situación contraria: los profesionales actúan en sociedad entre sí, en sus relaciones internas, pero frente a terceros cada uno de ellos realiza la actividad directamente y por cuenta propia. Como es lógico, en este supuesto serán sujetos pasivos cada uno de los profesionales miembros de la sociedad o comunidad.

- Por último, puede suceder que se mezclen las dos posibilidades anteriores, de manera que exista parte de la actividad realizada por la entidad, que se compatibiliza con el ejercicio profesional de cada uno de sus miembros. En este caso, tanto la sociedad o comunidad como los profesionales serán sujetos pasivos.

No obstante, es preciso tener en cuenta que existen determinadas profesiones, sometidas a colegiación obligatoria, en las que existen restricciones para su ejercicio a través de sociedades. Es por ello que el apartado cuarto de la Regla 4ª del RDTIAE recuerda que “el hecho de figurar inscrito en la Matrícula o de satisfacer el Impuesto sobre Actividades Económicas no legitima el ejercicio de una actividad si para ello se exige en las disposiciones vigentes el cumplimiento de otros requisitos”. Esto es, la entidad será sujeto pasivo en función de los criterios que acabamos de exponer, pero con efectos puramente fiscales. Es decir, no puede entenderse como una dispensa de las prohibiciones que rijan en virtud de otras normas no tributarias. Por ello, como recuerda la DGT, en contestación a consulta de 4 de diciembre de 2001, ya citada, “no exime a los médicos integrados en aquélla –se refiere a la sociedad- de sus responsabilidades administrativas, e incluso penales, que pudieran derivarse si tal forma de ejercicio profesional se encuentra expresamente prohibido por las disposiciones vigentes que disciplinan la práctica médica”.

La designación de los entes del Art. 35.4 de la LGT como sujetos pasivos determina que tengan dicha condición las agrupaciones de interés económico (31) y las uniones temporales de empresas. No obstante, es preciso tener en cuenta que, tratándose de actividades de construcción –agrupación 50 del RDTIAE-, “las Agrupaciones y Uniones temporales de empresas se darán de alta en la matrícula del Impuesto por este grupo, sin pago de cuota alguna. Lo anterior se entiende sin perjuicio de la tributación que corresponda a las empresas integrantes de la Agrupación o Unión de que se trate” (grupo 508). Como puede observarse, se trata de una disposición que viene a establecer un régimen de “imputación de rentas”, contrario a la definición general de los sujetos pasivos que formula el Art. 83 del TR-LRHL.

³⁰ JT 1999, 1690.

³¹ En este sentido, la contestación a consulta de la DGT de 15 de enero de 2002 (JUR 2002, 90345).

Además, ha dado lugar a alguna controversia interpretativa. Así, se ha pretendido que la referencia a la tributación que corresponda a las empresas miembros de la entidad alude, únicamente, a las actividades que realicen al margen de la agrupación o unión temporal de empresas. Según esta tesis, por tanto, la actividad realizada por esta última estaría no sujeta o exenta, no tributando ni en cabeza de la entidad ni en la de sus miembros. Frente a ello, la STJS de Cataluña de 13 de marzo de 2001 (32) considera que dicha norma debe interpretarse “en el sentido de que la actividad asumida por la UTE debe ser tributada por las empresas integrantes de la misma, por resultarles la actividad de la UTE jurídicamente imputable, al no mediar personalidad jurídica diferenciada de ésta”.

2.5. Elementos de cuantificación

2.5.1. Cuota tributaria

La cuota tributaria es la resultante de aplicar las tarifas del impuesto, los coeficientes y las bonificaciones previstos por el TR-LRHL y, en su caso, acordados por cada Ayuntamiento y regulados en las correspondientes Ordenanzas fiscales (art. 84).

En lo relativo a la estructura liquidadora del impuesto y a los elementos de la cuota, el Informe para la Reforma de las Haciendas Locales del año 2002 planteó como posibilidad el establecimiento de un Sistema de deducción que consistiría en admitir que el contribuyente del IAE pudiera deducir éste, bien de la cuota del IRPF, si fuera persona física, bien de la cuota del IS, si fuese persona jurídica.

Una de las principales cuestiones que plantea esta alternativa es la consistente en definir qué parte del IAE sería deducible de la cuota del IRPF o del IS, ya que, como es sabido, la cuota municipal del IAE se forma a base de una cuota de tarifa (suma de la cuota de actividad, más el resultado, en su caso, de la superficie) sobre la cual pueden aplicarse posteriormente un coeficiente y un índice de situación.

Esta opción no se implantó si bien sigue estando presente en los análisis de posibles reformas.

2.5.2. Tarifas

Las Tarifas del impuesto fijan las cuotas mínimas y la Instrucción para su aplicación (33). Ambas han sido aprobadas por el RDTIAE, así como, respecto de la ganadería independiente, por el Real Decreto Legislativo 1259/1991, de 2 de agosto (en adelante, RDTIAEGI). El contenido de estas disposiciones puede ser modificado por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado (art. 85.5).

El art. 85.1 del TR-LRHL exige que la fijación de las cuotas mínimas se ajuste a cinco parámetros. Se trata de una Ley de bases en cuya virtud se efectuó una delegación legislativa a favor del Gobierno, dando lugar a la aprobación del RDTIAE. Las cinco bases contenidas en el precepto son las siguientes:

a) Delimitación del contenido de las actividades gravadas de acuerdo con las características de los sectores económicos, tipificándolas, con carácter general, mediante elementos fijos que deberán concurrir en el momento del devengo del impuesto.

³² JT 2001, 1161

³³ Cfr. COBO OLVERA, T.: “Impuesto sobre Actividades Económicas: cuotas mínimas”, AT, núm. 12, 1992.



b) Los epígrafes y rúbricas que clasifiquen las actividades sujetas se ordenarán, en lo posible, con arreglo a la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, aprobada por Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre (en adelante, CNAE).

c) Determinación de aquellas actividades o modalidades de éstas a las que por su escaso rendimiento económico se les señale cuota cero.

d) Las cuotas resultantes de la aplicación de las Tarifas no podrán exceder del 15 por 100 del beneficio medio presunto de la actividad gravada, y en su fijación se tendrá en cuenta, además de lo previsto en la letra a), la superficie de los locales en los que se realicen las actividades gravadas (34).

La STS de 2 de julio de 1992 (35), fue bastante relevante a los efectos de la fijación de estas cuotas.

e) Por último, las Tarifas podrán fijar cuotas provinciales o nacionales, señalando las condiciones en que las actividades han de tributar por las mismas y fijando su importe, teniendo en cuenta su respectivo ámbito espacial.

Sobre estas cuotas provinciales y nacionales no podrá establecerse ni el coeficiente ni el recargo provincial que analizaremos más adelante (Art. 85.3).

Las cuotas del impuesto han de exaccionarse y distribuirse con arreglo a las normas siguientes (art. 85.4):

a) La exacción de las cuotas mínimas municipales se llevará a cabo por el Ayuntamiento en cuyo término municipal tenga lugar la realización de las respectivas actividades, partiendo de las siguientes reglas:

- Cuando los locales, o las instalaciones que no tienen consideración de tal, radiquen en más de un término municipal, serán exigidas por el Ayuntamiento en el que radique la mayor parte de aquéllos, sin perjuicio de la obligación de este último de distribuir entre los demás su importe, en proporción a la superficie que, en cada término municipal, ocupe la instalación o local de que se trate, en los términos que se establezcan en la Instrucción.

- Las cuotas correspondientes a centrales hidráulicas de producción de energía eléctrica, se distribuirán entre los Municipios en cuyo término radiquen las instalaciones de la central, sin incluir el embalse y aquellos otros en cuyo término se extienda el embalse, según la Instrucción.

- La cuota por la actividad de producción de energía eléctrica en centrales nucleares, se exigirá por el Ayuntamiento en el que radique la central, o por aquél en el que radique su mayor parte. En ambos casos ha de ser distribuida, de conformidad con la Instrucción, entre todos los Municipios afectados por la central, aunque en éstos no radiquen instalaciones o edificios afectos a ella.

³⁴ *El estudio de este elemento de cuantificación puede encontrarse en FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "Análisis de los elementos tributarios en el I.A.E., con especial referencia al de superficie", RHL, núm. 77, 1996; y GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: "El local o establecimiento permanente en el Impuesto sobre Actividades Económicas", RTT, núm. 40, 1998.*

³⁵ *RJ 1992, 6107.*



Se consideran Municipios afectados por una central nuclear aquéllos en cuyo término respectivo radique el todo o una parte de sus instalaciones, así como, en los que no concurriendo la circunstancia anterior, tengan parte o todo de su término municipal en un área circular de diez kilómetros de radio con centro en la instalación.

- Las cuotas municipales correspondientes a actividades que se desarrollen en zonas portuarias que se extiendan sobre más de un término municipal serán distribuidas por el Ayuntamiento exactor entre todos los Municipios sobre los que se extienda la zona portuaria de que se trate, en proporción a la superficie de dicho término ocupada por la zona portuaria.

b) La exacción de las cuotas provinciales se llevará a cabo por la Delegación Provincial de la AEAT en cuyo ámbito territorial tenga lugar la realización de las actividades correspondientes.

c) La exacción de las cuotas nacionales se llevará a cabo por la Delegación Provincial de la AEAT en cuyo ámbito territorial tenga su domicilio fiscal el sujeto pasivo.

El importe de las cuotas provinciales y nacionales será distribuido por la Delegación de la AEAT exactora entre todos los Municipios de la Provincia y la Diputación Provincial correspondiente.

Para finalizar, desde su aprobación, las Tarifas del IAE, contenidas en el RDTIAE y en el RDTIAEGI, sólo fueron actualizadas en 1996, incrementándose un 3,5 por 100 sus cuotas.

Al objeto de evitar esta congelación y de cara a posibles reformas de las Haciendas Locales, una propuesta abogaba por la posibilidad de que los Ayuntamientos introdujesen coeficientes correctores económicos, que irían desde el 0,5 al 3. Los mismos serían de aplicación voluntaria y podrían preverse, de manera diferenciada, para cada grupo de actividades. De esta forma, además, se permite que los Municipios desarrollen medidas de política económica.

Debilidades: análisis crítico derivado de la aplicación práctica de los principios anteriores y del marco formativo vigente.

Actualización de cuotas de tarifa.

Existe una evidente desactualización de las cuotas, tanto a nivel económico (están fijadas desde el año 1990 con la sola actualización de 1996), como a nivel de descripción de actividades (no existen, por ejemplo, epígrafes que encuadren de forma correcta las actividades relacionadas con la informática y las nuevas tecnologías), dada la evidente falta de mantenimiento, corrección y actualización de epígrafes en los últimos años.

Recomendaciones

Sería adecuado abordar una revisión y actualización del Real Decreto Legislativo 1.175/90, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.

En este sentido sería además interesante realizar la adecuación de las mismas a la nueva Clasificación Nacional de Actividades (CNAE) de 2008, dada la lógica correlación entre ambas estructuras.

2.5.3. Coeficiente de ponderación

Sobre las cuotas municipales, provinciales o nacionales fijadas en las tarifas del impuesto se aplicará, “en todo caso”, un coeficiente de ponderación, determinado en función del importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo. Este coeficiente se determina de acuerdo con el siguiente cuadro (Art. 86 del TRLRHL y Art. 2 de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto):

Importe neto de la cifra de negocios (euros)	Coeficiente
Desde 1.000.000,00 hasta 5.000.000,00	1,29
Desde 5.000.000,01 hasta 10.000.000,00	1,30
Desde 10.000.000,01 hasta 50.000.000,00	1,32
Desde 50.000.000,01 hasta 100.000.000,00	1,33
Más de 100.000.000,00	1,35
Sin cifra de negocio	1,31

A los efectos de la aplicación del coeficiente, el importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo será el correspondiente al conjunto de sus actividades económicas. Para ello hay que aplicar las reglas que hemos analizado relativas a las exenciones por volumen de negocio.

La aplicación de este coeficiente es obligatoria para las Entidades Locales, debido a la expresión “en todo caso” que emplea el precepto. Nos encontramos ante un elemento de cuantificación que incrementa la cuota tributaria con la finalidad de paliar la pérdida de recaudación que la actual regulación del IAE les ha supuesto. Por ello no debemos ver en el mismo un elemento de ponderación de la capacidad económica del sujeto pasivo, pese a que incorpore una tarifa progresiva según el importe neto de la cifra de negocio (36).

Los sujetos pasivos no residentes, sean personas físicas o jurídicas, que no operen mediante establecimiento permanente, aplicarán el coeficiente 1’31, pues corresponde al apartado “Sin cifra de negocios”, reservado para los mismos, al ser irrelevante para ellos este dato. Coeficiente que no deja de ser una media ponderada de los que contiene el precepto.

Debilidades: análisis crítico derivado de la aplicación práctica de los principios anteriores y del marco normativo vigente.

Con respecto a la exención por tener un importe neto de cifra de negocios inferior al millón de euros nos encontramos con los siguientes problemas para su gestión:

- Problemas derivados de la aplicación por parte de la AEAT del coeficiente de ponderación 1,31. Nos encontramos que la AEAT asigna este coeficiente de ponderación a todas aquellas entidades que no tienen presentado el Impuesto sobre Sociedades o el modelo 848 de comunicación del importe neto de cifra de negocios del penúltimo ejercicio al de la tributación en el IAE, por lo que se da el caso de que las entidades de nueva creación tienen asignado este coeficiente de ponderación por sistema y aparecen como no exentas por importe neto de cifra de negocios. Si están exentas por inicio de actividad no hay problemas, pero las que no tienen derecho a la aplicación de esta exención, por haberse desarrollado con anterioridad la actividad bajo otra

³⁶ CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: *La reforma de la Ley reguladora de las Haciendas Locales en materia tributaria*, op. cit., p. 147.

titularidad, aparecen como sujetas al impuesto de forma indebida por no tener presentado Impuesto sobre Sociedades o modelo 848 del penúltimo ejercicio al de la tributación en el IAE.

- El límite de 1 millón de euros de INCN ha permanecido con una frontera fija desde el 2004 hasta la fecha. Quizás se podrían establecer mecanismos que permitiesen su modificación, tanto a la baja como al alza, dependiendo de circunstancias objetivas relacionadas con la situación de la actividad económica que pudiesen aconsejar incrementos o decrementos en el número de contribuyentes sujetos al mismo.

Recomendaciones

Solicitar a la AEAT que no asigne el coeficiente de ponderación 1,31 a entidades que no han existido durante los dos ejercicios anteriores al de su fecha de inicio y que, por tanto, no han podido presentar Impuesto sobre Sociedades o modelo 848.

2.5.4. Coeficiente de situación

El Art. 87 del TRLRHL regula el denominado Coeficiente de situación:

1. Sobre las cuotas modificadas por la aplicación del coeficiente de ponderación previsto en el artículo anterior, los ayuntamientos podrán establecer una escala de coeficientes que pondere la situación física del local dentro de cada término municipal, atendiendo a la categoría de la calle en que radique.
2. Dicho coeficiente no podrá ser inferior a 0,4 ni superior a 3,8.
3. A los efectos de la fijación del coeficiente de situación, el número de categorías de calles que debe establecer cada municipio no podrá ser inferior a 2 ni superior a 9.
4. En los municipios en los que no sea posible distinguir más de una categoría de calle, no se podrá establecer el coeficiente de situación.
5. La diferencia del valor del coeficiente atribuido a una calle con respecto al atribuido a la categoría superior o inferior no podrá ser menor de 0,10.

La Ordenanza Fiscal nº 2, en el Art. 3º, concreta los aspectos sustantivos y las normas de aplicación específicas del citado coeficiente en el ámbito del Municipio de Málaga. El Anexo 1 recoge los coeficientes fijados para en él mismo:

1. Sobre las cuotas modificadas por la aplicación del coeficiente de ponderación previsto en el artículo anterior, se establece una escala de coeficientes que pondera la situación física del local dentro de este término municipal, atendiendo a la categoría de la calle en que dicho local radica.
2. A los efectos de la aplicación de los coeficientes de situación previstos en el punto anterior, serán de aplicación los siguientes criterios:
 - a) Cuando la actividad económica se realice en locales, tal y como quedan definidos en la regulación legal del impuesto, que tengan fachadas a dos o más vías públicas, o cuando aquellos, de acuerdo con las normas contenidas en la Tarifa e instrucción del impuesto, hayan de considerarse como un local único, pese a encontrarse integrado por varios recintos radicados en viales distintos y clasificados en distintas categorías fiscales, se aplicará el coeficiente correspondiente al de categoría superior siempre y cuando en éste exista, aun en forma de chaflán, acceso directo y de normal utilización al local.
 - b) De igual forma, en los locales sitos en los denominados pasajes o galerías comerciales con



acceso normal por más de una vía pública, se aplicará el coeficiente que corresponda a la de categoría fiscal superior.

- c) En el supuesto de que por encontrarse en sótanos, plantas inferiores, alzadas, etc., los establecimientos o locales carezcan propiamente de fachadas a la calle, se aplicará el coeficiente de situación correspondiente a las calles donde se encuentre el lugar de entrada o acceso principal.

Asimismo si la actividad se ejerce en un número de gobierno de una finca que no apareciese contemplado en la clasificación viaria se aplicará la categoría correspondiente al último tramo contemplado para el lateral afectado o, en su defecto, para el lateral contrario.

- d) Se aplicará el coeficiente correspondiente a la novena categoría en los siguientes casos:

- Locales ubicados en diseminados o en suelos en proceso de desarrollo urbanístico y que se encuentren fuera de las zonas de valor delimitadas en la cartografía de la ponencia de valores del municipio.
- Locales que, en su caso, se ubiquen en los puentes, parques y jardines integrantes en el callejero vial municipal.
- En general, los locales situados en calles que no tengan asignada categoría específica y hasta tanto no se le asigne ésta.

3. La escala de coeficientes en relación a la categoría de las calles es la que figura en el Anexo 1 de esta Ordenanza.

ANEXO 1: COEFICIENTES DE SITUACIÓN

Categoría de la calle	Coeficiente de situación
Primera	3,06
Segunda	2,78
Tercera	2,50
Cuarta	2,22
Quinta	1,94
Sexta	1,66
Séptima	1,38
Octava	1,10
Novena	0,82

Debilidades: análisis crítico derivado de la aplicación práctica de los principios anteriores y del marco formativo vigente.

Coeficiente de situación y callejeros fiscales.

La técnica del uso del callejero fiscal como elemento modulador del Impuesto, a través de la aplicación de coeficientes, en base al lugar en el que se ejercen las actividades (heredada del antiguo Impuesto de Radicación) provoca que una misma actividad pueda ser gravada con importes muy diferentes en una misma ciudad y que, además, debido a las diferentes metodologías seguidas por los

Ayuntamientos en la elaboración de los mismos, las diferencias entre ciudades también puedan ser significativas.

Recomendaciones

Posible creación de una normativa marco o de referencia, de carácter estatal , en materia de callejero fiscal, basada en las ponencias catastrales o en la definición de parámetros que aplicar a los callejeros fiscales que modulan los coeficientes. De otro lado se aconseja que los coeficientes sean obligatorios

2.5.5. Bonificaciones

2.5.5.1. Bonificaciones obligatorias

Los Ayuntamientos han de aplicar las siguientes bonificaciones sobre la cuota del IAE (Art. 88.1 y Art. 5 Ordenanza Fiscal nº 2 , reguladora del Impuesto):

a) Las Cooperativas, así como las uniones, federaciones y confederaciones de aquéllas y las Sociedades Agrarias de Transformación tendrán la bonificación prevista en la LRFC37.

b) Quiénes inicien el ejercicio de cualquier actividad profesional, durante los cinco años de actividad siguientes a la conclusión del segundo período impositivo de desarrollo de aquélla, tendrán una bonificación del 50 por 100 de la cuota correspondiente. El período de aplicación de la bonificación caducará transcurridos cinco años desde la finalización de la exención por inicio de actividad.

2.5.5.2. Bonificaciones potestativas

Las Ordenanzas fiscales pueden establecer las bonificaciones que pasamos analizar, debiendo especificar los aspectos sustantivos y formales a que aluden cada una de ellas y, entre otras materias, si todas o algunos de estos beneficios fiscales son o no aplicables simultáneamente (Art. 88.2 y 5 de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto) (38):

a) Una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota para quiénes inicien el ejercicio de cualquier actividad empresarial y tributen por cuota municipal, durante los cinco años de actividad siguientes a la conclusión del segundo período impositivo de desarrollo de aquélla.

La aplicación de la bonificación requerirá que la actividad económica no se haya ejercido anteriormente bajo otra titularidad. Se entiende que ello ha ocurrido, entre otros, en los supuestos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad.

El período de aplicación de la bonificación caducará transcurridos cinco años desde la finalización de la exención por inicio de actividad.

³⁷ Del tema se ha ocupado Javier Martín en "Las Cooperativas y los tributos locales", *op. cit.*, p.p. 39-49; Las Cooperativas y su régimen tributario, La Ley, Madrid, 1994, p.p. 174-176 y, junto a Jesús Rodríguez en *Cuestiones tributarias y contables de las Cooperativas*, *op.cit.*, p. 187.

³⁸ Cfr. GARCÍA MARTÍNEZ, A.: "El ejercicio del poder tributario municipal en el Impuesto sobre Actividades Económicas", *Tributos Locales*, núm. 58, 2006.



La bonificación se aplicará a la cuota tributaria, integrada por la cuota de tarifa ponderada por el coeficiente de ponderación y modificada, en su caso, por el de situación. En el supuesto de que resultase aplicable la segunda bonificación obligatoria, ya analizada, el beneficio fiscal que estudiamos se practicará sobre la cuota resultante de aplicar aquélla.

b) Una bonificación por creación de empleo de hasta el 50 por 100 de la cuota, para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que hayan incrementado el promedio de su plantilla de trabajadores, con contrato indefinido, durante el período impositivo inmediato anterior al de la aplicación del beneficio fiscal, en relación con el período anterior a aquél.

La Ordenanza podrá establecer diferentes porcentajes de bonificación, sin exceder el límite máximo fijado en el párrafo anterior, en función de cuál sea el incremento medio de la plantilla de trabajadores con contrato indefinido. La bonificación se aplica a la cuota resultante, una vez practicadas, en su caso, las bonificaciones anteriores, obligatorias y potestativas.

c) Una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que:

- Utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración.

A estos efectos se consideran, de un lado, instalaciones para el aprovechamiento de las energías renovables las contempladas y definidas como tales en el Plan de Fomento de las Energías Renovables. De otro, sistemas de cogeneración los equipos e instalaciones que permitan la producción conjunta de electricidad y energía térmica útil.

- Realicen sus actividades industriales, desde el inicio de su actividad o por traslado posterior, en locales o instalaciones alejadas de las zonas más pobladas del término municipal.

- *Establezcan un plan de transporte para sus trabajadores que tenga por objeto reducir el consumo de energía y las emisiones causadas por el desplazamiento al lugar del puesto de trabajo y fomentar el empleo de los medios de transporte más eficientes, como el transporte colectivo o el compartido.*

La bonificación se aplica a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones anteriores.

d) Una bonificación, de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente, para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y tengan una renta o rendimiento neto de la actividad económica negativos o inferiores a la cantidad que determine la Ordenanza, la cual podrá fijar diferentes porcentajes de bonificación y límites en función de cuál sea la división, agrupación o grupo de las tarifas del IAE en que se clasifique la actividad económica realizada.

La bonificación se aplica a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones anteriores.

e) Una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.



La bonificación se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones a que se refieren el apartado 1 de este artículo y los párrafos anteriores de este apartado.

La ordenanza fiscal correspondiente especificará los restantes aspectos sustantivos y formales a que se refiere el apartado anterior. Entre otras materias, la ordenanza fiscal determinará si todas o algunas de las citadas bonificaciones son o no aplicables simultáneamente.

Notas de vigencia:

Ap. 2 e) añadido con efectos desde 1 de enero de 2013 por Art. 14.5 de Ley 16/2012, de 27 de diciembre RCL\2012\1762.

Pese a que es positiva para la corresponsabilidad fiscal de los Ayuntamientos que puedan establecer bonificaciones, resulta una opción más utópica que real. De un lado, al ver mermados sus ingresos. De otro, su establecimiento va a venir impuesto, en ocasiones, como consecuencia de la actuación de los Municipios limítrofes, pues, de no establecerlas, cabe una deslocalización de empresas para conseguir una fiscalidad más favorable. A nuestro juicio el legislador ha dejado pasar una oportunidad de oro para introducir en el TR-LRHL un "Código de Conducta", similar al que existe en la Unión Europea, para atajar este tipo de conductas.

Regulación de los Beneficios Fiscales en la Ordenanza Fiscal nº 2 para 2013 en el Ayuntamiento de Málaga - Artículo 5º (puntos 2, y del 7 al 11)

2. Bonificación por inicio de actividades empresariales.

Los sujetos pasivos que inicien por vez primera el ejercicio de cualquier actividad empresarial clasificada en la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto, aprobadas por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, y tributen por cuota mínima municipal, disfrutarán durante los cinco años naturales siguientes a la conclusión del plazo de disfrute de la exención recogida en el artículo 82.1.b del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, de la bonificación de la cuota prevista en el artículo 88.2 del citado texto refundido, con arreglo al cuadro siguiente:

Porcentaje de Bonificación	
1er año	50
2º año.....	25
3º año.....	25
4º año.....	25
5º año.....	25

Para poder disfrutar de la bonificación se requiere que la actividad no se haya ejercido anteriormente. Se entenderá que la actividad se ha ejercido con anterioridad, entre otros, en los siguientes supuestos:

- cuando se ha ejercido la misma actividad aunque bajo otra titularidad, en los casos de fusión, escisión y aportación de ramas de actividad, entre otros.
- cuando se ha ejercido la misma actividad con la misma titularidad en el término municipal de Málaga o en cualquier otro municipio.

Las declaraciones de variación previstas para los grupos 833 y 965 de la Sección Primera de las



Tarifas, serán susceptibles de bonificación siempre que les fuera de aplicación a la actividad principal de la que traen causa.

En los casos de presentación simultánea de más de una declaración de alta, incluyendo las presentadas por locales afectos indirectamente a la actividad, y referidas a la misma fecha de inicio, la bonificación a que se refiere este apartado se aplicará sobre todas ellas.

7.- Reducción en la cuota por afectación a la actividad de obras en la vía pública.

En aplicación de lo dispuesto en la Nota Común 2ª de la División 6ª de la Sección 1ª de las Tarifas del Impuesto, cuando en la vía pública se realicen obras promovidas por el Ayuntamiento de Málaga o cualquiera de sus organismos, con una duración total superior a tres meses, los sujetos pasivos que tributen por actividades clasificadas en la indicada División, y siempre que los locales donde se ejercen dichas actividades se ubiquen en los tramos de las citadas vías afectados por las obras, y las mismas produzcan una limitación y cierre de sus entradas al público así como una disminución de su actividad económica, podrán disfrutar, previa presentación de la correspondiente solicitud, de la reducción prevista en la citada Nota, con arreglo a la siguiente fórmula :

$$\% \text{ de reducción inicial} = \frac{n}{12} \times 100 \times 0,8$$

siendo "n" el número de meses completos de afectación de las obras de cada período impositivo.

Al porcentaje de reducción inicial resultante de la fórmula anterior se le aplicarán, para la obtención del que será porcentaje de bonificación final a aplicar, los coeficientes multiplicadores siguientes:

- a.- Coeficiente de intensidad de la obra: destinado a valorar el nivel de perjuicios y limitaciones de la accesibilidad peatonal y con vehículos.
 - a1- Obras en la calzada destinada al tráfico de vehículos, sin afección en aceras y zonas peatonales: 0,50
 - a2- Obras en las aceras o zonas peatonales, sin afección en la calzada destinada al tráfico de vehículos: 0,75
 - a3- Obras en la calzada destinada al tráfico de vehículos y en aceras y zonas peatonales:..... 1,00

- b- Coeficiente de sobre-coste y/o retrasos: destinado a valorar las posibles modificaciones y alteraciones del presupuesto inicial de las obras con resultado de sobre-coste económico o retrasos en la ejecución de las mismas a consecuencia de peticiones o exigencias de los propios titulares o asociaciones representativas de los comercios afectados.
 - b1- Sobrecostes y/o retrasos que supongan incrementos del presupuesto inferiores al 1 % del total o retrasos inferiores a siete días..... 0,75
 - b2- Sobrecostes y/o retrasos que supongan incrementos del presupuesto superiores al 1 % del total o retrasos superiores a siete días 0,50
 - b3- Inexistencia de sobrecoste y/o retraso o no aplicabilidad del coeficiente 1,00

La aplicación de estos coeficientes sobre el porcentaje inicial será, consecutiva, aplicándose en

primer lugar el correspondiente al apartado a –coeficiente de intensidad– y, sobre este resultado, en segundo lugar, el correspondiente al apartado b –sobre-costes–.

La solicitud de reducción se formulará, para cada período impositivo, dentro del período impositivo siguiente. El período de afectación de las obras, la fecha inicial de las mismas, el número de meses de afectación para cada período impositivo de cada establecimiento y los informes y las valoraciones técnicas para la aplicación de los coeficientes de intensidad y de sobre-coste y/o retrasos, se acreditarán mediante certificación expedida por los Servicios Técnicos Municipales correspondientes. Junto a la solicitud deberán de justificarse los efectos económicos negativos producidos por la referidas obras. Concedida que fuera la reducción, el sujeto pasivo podrá, en su caso, solicitar la correspondiente devolución de ingresos indebidos. La realización de obras en la vía pública no dará lugar, por sí misma, a la paralización del procedimiento recaudatorio, quedando el sujeto pasivo obligado al pago de la cuota.

8.- Bonificación de hasta un 50% de la cuota anual por creación de empleo.

Los sujetos pasivos que hayan incrementado el promedio anual de su plantilla con contratos indefinidos en el último período impositivo en relación al anterior, disfrutarán de una bonificación, sobre la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones previstas en los apartados anteriores de este mismo artículo, que se aplicará, según el porcentaje de incremento de la plantilla media en cada centro de trabajo o domicilio de actividad, en la cuantía siguiente:

- Incremento igual o superior al 15%: Bonificación del 25%.
- Incremento igual o superior al 30%: Bonificación del 35%.
- Incremento igual o superior al 50%: Bonificación del 45%.

Para el disfrute de esta bonificación es necesario que el incremento de plantilla en términos absolutos del último período impositivo en relación con el anterior sea igual o superior a tres trabajadores.

Si al menos un 33% de los empleados que han determinado el incremento de plantilla pertenecen a colectivos especialmente desprotegidos en materia de empleo, se elevará, en cada caso, cinco puntos el porcentaje de bonificación establecido en la tabla anterior. Para ello, será necesario acreditar la condición de desprotegido de los empleados aportando la certificación del organismo correspondiente de la Junta de Andalucía o del Área de Bienestar Social del Ayuntamiento de Málaga.

La bonificación habrá de solicitarse dentro del primer mes del ejercicio en que deba surtir efecto. En ambos casos, y al objeto de acreditar el incremento de plantilla con contrato indefinido, a la pertinente solicitud se adjuntará la documentación que a continuación se detalla:

- Memoria comprensiva de los contratos indefinidos suscritos en cada uno de los dos períodos impositivos anteriores al que deba surtir efecto la bonificación, referidos, en su caso, a cada centro de trabajo o domicilio de actividad a que se refieren las declaraciones tributarias sobre las que versa la solicitud de bonificación. Del mismo modo, se incluirá en la memoria la relación de contratos indefinidos suscritos con empleados pertenecientes a colectivos especialmente desprotegidos en materia de empleo.
- Copia de los contratos indefinidos comprendidos en la antes citada memoria.
- Copia de los TC2 del mes de diciembre de los dos últimos ejercicios anteriores al que deba surtir efecto la bonificación.

9.- Bonificación de hasta un 50% de la cuota anual por establecimiento de un plan de transporte para los trabajadores que fomente el transporte colectivo.



Los sujetos pasivos que hayan establecido un plan de transporte para sus empleados podrán beneficiarse de una bonificación de hasta el 50% de la cuota resultante de aplicar en su caso las bonificaciones previstas en los apartados anteriores de este mismo artículo. No obstante, esta bonificación no podrá sobrepasar el coste efectivo anual del citado plan para el sujeto pasivo solicitante.

Para el disfrute de esta bonificación es necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

- La empresa debe tener suscrito un convenio o contrato con una empresa de transporte urbano de viajeros de ámbito municipal debidamente homologada.
- El plan de transporte colectivo deberá comprender como mínimo la participación del 15% de los empleados de la empresa, cualquiera que sea su tipo de contrato.

La aplicación de la bonificación se realizará, con el límite anteriormente citado, en función de los viajes contratados respecto del total de empleados que disfrutan del plan de transporte colectivo, de acuerdo a la siguiente tabla:

% DE EMPLEADOS BENEFICIADOS EN PLANTILLA	
Desde el 15% hasta el 30%.....	Bonificación del 30%
Más del 30% hasta el 50%	Bonificación del 40%
Más del 50%	Bonificación del 50%

La bonificación habrá de solicitarse dentro del primer mes del ejercicio en que deba surtir efecto. No obstante lo anterior, para aquellos supuestos en los que no proceda la aplicación de la exención por inicio de actividad contemplada en apartado 1.b) del artículo 82 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, la bonificación a que se refiere el presente apartado deberá solicitarse en el momento en que se presente la correspondiente declaración de alta en el Impuesto.

En ambos casos, a la pertinente solicitud se adjuntará, la documentación que a continuación se detalla:

- Convenio realizado con la empresa de transporte urbano de ámbito municipal para el periodo en que deba surtir efecto la bonificación.
- TC2 de la empresa solicitante del mes de diciembre anterior a la solicitud o certificado de la Administración de la Seguridad Social a la que corresponda la empresa solicitante y en el que se haga constar el número de trabajadores de alta a 31 de diciembre del año anterior a aquel en que deba surtir efectos esta bonificación.
- Certificación de la empresa de transporte acreditativa del número de viajes contratados y del número de empleados beneficiados por el plan de transporte correspondiente al periodo en que deba surtir efecto la bonificación, así como el coste total anual del plan para la empresa a cuya plantilla pertenezcan los trabajadores usuarios del servicio.

10.- Bonificación de la cuota anual por aprovechamiento de energías renovables.

Los sujetos pasivos que instalen sistemas para el aprovechamiento de energías renovables en el local donde se desarrolla la actividad económica podrán beneficiarse de una bonificación sobre la base del coste efectivo de dicha instalación, siempre y cuando su instalación no sea obligatoria a tenor de la normativa específica en la materia.



Al objeto de aplicación de esta bonificación se considerarán como instalaciones de aprovechamiento de energías renovables las siguientes:

- Instalaciones para el aprovechamiento térmico de la energía solar o la biomasa con una potencia total (calculada según el Reglamento de Instalaciones Térmicas en Edificios) de al menos 5 Kw.
- Instalaciones de energía solar fotovoltaica o aprovechamiento eléctrico de la biomasa o biogás conectadas a la red de distribución eléctrica.

La cuantía de esta bonificación será del 10% del coste real de la instalación del sistema para el aprovechamiento de energías renovables repartido durante los cinco años siguientes a su instalación, con el límite del 50% de la cuota tributaria anual resultante de aplicar en su caso las bonificaciones previstas en los apartados anteriores de este mismo artículo. Cuando el sujeto pasivo realice más de una actividad económica en el local donde se haya instalado un sistema para el aprovechamiento de energías renovables, la bonificación se aplicará a la cuota tributaria de mayor cuantía.

La bonificación habrá de solicitarse dentro del primer mes del ejercicio en que deba surtir efecto. No obstante lo anterior, para aquellos supuestos en los que no proceda la aplicación de la exención por inicio de actividad contemplada en apartado 1.b) del artículo 82 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, la bonificación a que se refiere el presente apartado deberá solicitarse en el momento en que se presente la correspondiente declaración de alta en el Impuesto.

En ambos casos, a la pertinente solicitud se adjuntará la correspondiente factura detallada de la instalación que deberá estar expedida a nombre del titular de la actividad por la que se solicita la bonificación, un certificado firmado por un técnico competente y visado por su respectivo colegio profesional donde se refleje que la instalación de los sistemas de aprovechamiento de la energía solar no es obligatoria por la normativa específica en la materia y la siguiente documentación, según su tipo:

- Instalaciones para el aprovechamiento térmico de la energía solar o la biomasa: registro del certificado de la instalación por parte de la Delegación Provincial de la Consejería de Innovación, Ciencia y Empresa de la Junta de Andalucía.
- Instalaciones de energía solar fotovoltaica o aprovechamiento eléctrico de la biomasa o biogás conectadas a la red de distribución eléctrica: Inscripción en el Registro de Instalaciones acogidas al Régimen Especial extendido por la Delegación Provincial de la Consejería de Innovación, Ciencia y Empresa de la Junta de Andalucía.

En aquellos casos en los que exista una sucesión en la actividad por parte de otro sujeto pasivo, y se demuestre ante la Administración Municipal la permanencia de las instalaciones que motivaron la concesión de la presente bonificación, ésta seguirá siendo de aplicación en el período que reste hasta su finalización, siempre que durante dicho periodo subsistan las circunstancias que motivaron su otorgamiento.

11.- Bonificación por traslado posterior de actividades a locales o instalaciones alejadas de las zonas más pobladas del término municipal:

Se establece una bonificación de un 25 % de la cuota anual para aquellos sujetos pasivos con actividades encuadradas en las divisiones 1, 2, 3 y 4 de la Sección Primera de las tarifas del impuesto reguladas en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, que procedan al traslado de éstas a locales o instalaciones alejadas de las zonas más pobladas del término municipal.



A tales efectos se considerarán sectores alejados de zonas más pobladas:

- Aquellos que se encuentren ubicados en zonas industriales según la normativa vigente en el PGOU.
- Aquellos que se encuentren a más de un kilómetro de distancia de zonas o sectores urbanos consolidados.
- Aquellos que se encuentren en zonas de diseminados.

Para la debida acreditación de este requisito el O.A. de Gestión Tributaria recabará los informes que considere oportunos de la Gerencia Municipal de Urbanismo, Obras e Infraestructuras.

Para gozar de esta bonificación será requisito imprescindible, además de tributar por cuota municipal, que el traslado se produzca transcurrido al menos un año completo a contar desde el inicio de la actividad en el Término Municipal de Málaga.

La bonificación se aplicará desde el 1 de enero siguiente a la fecha del traslado y desplegará su eficacia durante los ocho periodos impositivos siguientes al del traslado.

Artículo 6º. Requisitos para la obtención de los beneficios fiscales. Redacción de la ordenanza reguladora del tributo para 2013.

De conformidad con lo establecido en el Artículo 3.g) de la Ordenanza General de Gestión, Inspección y Recaudación de Ingresos de Derecho Público del Ayuntamiento de Málaga, para gozar de las bonificaciones establecidas en los apartados 2º, 8º, 9º, 10º y 11º del artículo 5 de esta Ordenanza será requisito imprescindible que el obligado tributario, en el momento de presentar la correspondiente solicitud y en el de los sucesivos devengos, se encuentre al corriente en el pago de todas las exacciones municipales de las que resulte obligado al pago cuyo periodo voluntario de ingreso haya vencido, así como que tenga domiciliado el pago de las cuotas de aquellos tributos de devengo periódico de los que sea sujeto pasivo, en una cuenta corriente o libreta de ahorros abierta en una entidad bancaria que posea sucursal en España.

Debilidades: análisis crítico derivado de la aplicación práctica de los principios anteriores y del marco normativo vigente.

En principio nada que indicar dado que existe un paquete de beneficios fiscales bastante consolidado, especialmente en lo relativo a los incentivos al inicio de la actividad y a la bonificación en sucesivos ejercicios. Solo resaltar, como ya se ha indicado en apartados anteriores, que a nuestro juicio se pueden dar casos de inicios de actividad, en empresas ya existentes, que podrían calificarse como “dudosos” y que van a heredar el subsiguiente beneficio fiscal al partir del tercer año (tras los dos primeros de exención).

En cuanto a los beneficios existentes para la creación del empleo indicar que cabría reflexionar sobre los requisitos actualmente establecidos de cara a fomentar su uso (el proyecto de O. F para 2014 contempla la modificación del apartado 8 del artículo 5, ampliándose a cinco los tramos de la bonificación previstos, que van, en función del porcentaje de incremento de la plantilla media, desde el 3 por ciento al 45 por ciento de bonificación).

Sobre esta temática de aplicar beneficios fiscales en los impuestos municipales para conseguir objetivos enmarcados en el ámbito competencial de gobiernos y administraciones diferentes y en la línea que sigue la ley de racionalización y sostenibilidad de la administración local, deben desaparecer cualquier alusión a este tipo de beneficios vinculados a competencias impropias de los municipios o que se apliquen obligatoriamente pero que la administración competente financie la pérdida de derechos que tal medida supusiera.

De otro lado y respecto a recientes modificaciones legislativas sobre beneficios fiscales por interés o utilidad municipal reiterarnos en lo señalado anteriormente ya que los impuestos locales están para garantizar la suficiencia financiera de los municipios, artículo 142 de la CE y no para facilitar políticas de gasto público de otros niveles de gobierno o atender medidas que deberían ser adoptadas desde otros niveles de gobierno. Respecto a actuaciones que si pudieran estar bajo la competencia municipal es más seguro y da más sostenibilidad al sistema de financiación municipal el aplicar medidas de fomento a actividades bajo el marco competencial de los municipios a través del gasto que no a través de debilitar el sistema de ingresos.

Reiterar que si otros gobiernos tienen interés en fomentar o implementar beneficios fiscales sobre impuestos municipales para conseguir objetivos en el marco de sus competencias sugerimos que el importe del menor ingreso que se pueda producir por la aplicación de estos beneficios sean asumido por el gobierno que ostente la competencias, caso claro es el fomento del empleo.

Por último señalar que en el supuesto de este impuesto donde pivotan tantos supuestos de beneficios fiscales se nos antoja complejo como aplicar beneficios por interés municipal cuando una nueva actividad económica está los dos primeros años exenta de tributación y posteriormente pudiera estar incluso cinco años más con beneficios fiscales importantes, y junto a esto aplicar esta otra nueva bonificación por interés o utilidad municipal,.

De otro lado consideramos también que debe suprimirse los beneficios fiscales por obra en la vía pública, beneficio fiscal existente desde antes de la reforma de este impuesto y en la que tributaban por el impuesto todas las actividades económicas y no como ahora que solo quedan bajo sujeción las de un nivel determinado de facturación. De otro lado consideramos también, al menos para los municipios del título X que de seguir este beneficio fiscal, su concesión, bajo los parámetros aprobados por la ordenanza fiscal, sean aplicados por la administración tributaria municipal o por la Junta de Gobierno Local.

2.6. Período impositivo y devengo

El período impositivo coincide con el año natural, excepto cuando se trate de declaraciones de alta, en cuyo caso abarcará desde la fecha de comienzo de la actividad hasta el final del año natural (Art. 89.1).

El IAE se devenga el primer día del período impositivo y las cuotas son irreducibles, salvo cuando, en los casos de declaración de alta, el día de comienzo de la actividad no coincida con el año natural, en cuyo supuesto han de calcularse proporcionalmente al número de trimestres naturales que restan para finalizar el año, incluido el del comienzo.

En caso de baja por cese, las cuotas serán prorrateables por trimestres naturales, excluido aquél en el que se produzca. A tal fin los sujetos pasivos podrán solicitar la devolución de la parte de la cuota correspondiente a los trimestres naturales en los que no se hubiera ejercido la actividad (Art. 89.2).



Tratándose de espectáculos, cuando las cuotas estén establecidas por actuaciones aisladas, el devengo se produce por la realización de cada una de ellas, debiéndose presentar, a tal efecto, las correspondientes declaraciones (Art. 89.3).

2.7. Aplicación

2.7.1. La matrícula

El IAE se gestiona a partir de su matrícula. La misma se forma, anualmente para cada término, y está constituida por censos comprensivos de las actividades económicas, sujetos pasivos, cuotas mínimas y, en su caso, del recargo provincial. Ha de encontrarse a disposición del público en los respectivos Ayuntamientos (Art. 90.1 del TRLRHL).

A efectos de formación de la matrícula, los sujetos pasivos están obligados a presentar las correspondientes declaraciones censales de alta manifestando todos los elementos necesarios para su inclusión en la matrícula en los términos establecidos en el Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del IAE y regula la delegación de competencias en materia de gestión censal (en adelante, RDNGIAE). A continuación se practicará por la Administración competente la liquidación correspondiente, la cual se notificará al sujeto pasivo, quien deberá efectuar el ingreso que proceda.

De igual modo, los sujetos pasivos han de comunicar las variaciones de orden físico, económico o jurídico que se produzcan en el ejercicio de las actividades gravadas y que tengan trascendencia a efectos del IAE, en los términos de la citada norma.

En particular y en los términos de la Orden HAC/85/2003, los sujetos pasivos a los que no resulte de aplicación la exención por cifra de negocios han de comunicar a la AEAT su importe neto. Y, asimismo, las variaciones que se produzcan en el mismo cuando supongan la modificación de la aplicación o no del beneficio fiscal o una modificación en el tramo a considerar a efectos de la aplicación del coeficiente de ponderación (Art. 90.2)

La inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos, resultantes de las actuaciones de inspección tributaria o de la formalización de altas y comunicaciones, se considerarán acto administrativo y conllevarán modificación del censo. Cualquier modificación de la matrícula que se refiera a datos obrantes en los censos requerirá, inexcusablemente, la previa alteración de estos últimos en el mismo sentido (Art. 90.3).

El IAE puede exigirse en régimen de autoliquidación (Art. 90.4).

Las normas específicas de gestión reguladas en la Ordenanza Fiscal nº 3 (artículo 4º. Gestión Censal y Tributaria) son las siguientes:

1. Para aquellos contribuyentes que figuren inscritos en el censo del impuesto a 31 de diciembre del ejercicio anterior, el importe anual de la deuda tributaria se girará mediante un recibo, que deberá abonarse en el plazo que al efecto se publique en el Boletín Oficial de la Provincia, mediante el oportuno anuncio de cobranza.

2. Los sujetos pasivos del Impuesto vendrán obligados a presentar las correspondientes declaraciones de alta, baja y variación en los términos establecidos en los artículos 5 a 7 del Real



Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas, en el plazo de un mes a contar desde la fecha de inicio, cese o variación de la actividad ante la Administración municipal de acuerdo con lo previsto en el artículo 8º.2 del citado Real Decreto. Asimismo están obligados a presentar declaración de alta o baja en la matrícula los sujetos pasivos que viniesen aplicando alguna de las exenciones establecidas en el impuesto, cuando dejen de cumplir las condiciones exigidas para su aplicación o cuando accedan a la aplicación de alguna de ellas. Estas declaraciones se presentarán durante el mes de diciembre inmediato anterior al año en el que el sujeto pasivo resulte obligado o quede exonerado de tributar por el impuesto.

Juntamente con las citadas declaraciones los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar copia del DNI o CIF del contribuyente y, en su caso, del DNI del representante, acreditando, en este último caso, su condición mediante la aportación del oportuno poder de representación o mediante el modelo de representación aprobado por el O.A. de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Málaga. Asimismo, en el caso de personas jurídicas o entidades a que se refiere el Art. 35.4 de la Ley General Tributaria, deberá acompañarse documento público o privado constitutivo de las mismas.

3. En caso de declaraciones de alta, los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar la correspondiente declaración-autoliquidación mediante el impreso habilitado al efecto; debiendo ingresar su importe en la Entidad Financiera colaboradora el mismo día de su presentación, entendiéndose notificados, en ese momento, los actos censales.

4. La declaración de baja o de variación, relativa a un período impositivo, surtirá efecto en la matrícula del período impositivo inmediato siguiente.

Cuando la fecha de presentación de una declaración de baja o modificación sea anterior a un mes a contar desde la fecha de cese o variación declarada, dicha fecha de baja o modificación habrá de ser probada por el declarante.

La falta de presentación o presentación extemporánea de una declaración de baja constituye, conforme a lo establecido en los artículos 198.1 y 198.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, una infracción tributaria leve, que podrá ser sancionada con una multa pecuniaria fija de 200 ó 100 euros respectivamente.

Las variaciones o exclusiones realizadas de oficio surtirán efecto en la matrícula del período impositivo inmediato siguiente. Todo ello, al amparo de lo dispuesto en los artículos 7, 10 y 11 del Real Decreto 243/1995, de anterior mención.

5. Las declaraciones de variación a que se refieren las notas comunes al grupo 833 de la Sección 1ª de las Tarifas del Impuesto deberán ir acompañadas de las escrituras de compraventa que identifiquen los inmuebles y superficie objeto de dicha venta, debiendo presentarse, a tal efecto, la correspondiente declaración-autoliquidación en el correspondiente impreso oficial y en los plazos legalmente establecidos.

Los sujetos pasivos matriculados en los epígrafes 965.1, 965.2 y 965.5 de la Sección 1ª de las Tarifas del Impuesto, deberán presentar la declaración de variación a que se refiere la nota común a dichos epígrafes por medio de la correspondiente declaración-autoliquidación en el correspondiente impreso oficial y en los plazos legalmente establecidos.

Simultáneamente a la presentación de la declaración-autoliquidación a que se refieren los párrafos

anteriores, el sujeto pasivo ingresará en la Entidad Financiera colaboradora el importe de la deuda resultante de la misma.

6. En materia de fraccionamientos de deudas tributarias se estará a lo dispuesto con carácter general en la Ordenanza general de gestión, inspección y recaudación de ingresos de Derecho Público del Ayuntamiento de Málaga.

7. No tendrán la consideración de ingreso indebido y en consecuencia su reintegro al interesado no devengará intereses de demora, salvo en el supuesto contemplado en el apartado 2 del artículo 31 de la Ley General Tributaria, los supuestos que a continuación se detallan:

- a) las cantidades a reintegrar como consecuencia de la presentación de declaraciones de baja en las que sea de aplicación el prorrateo de cuotas por trimestres.
- b) las cantidades a reintegrar cuando, efectuada la presentación e ingreso del importe de la correspondiente declaración-liquidación o autoliquidación en los plazos reglamentarios, no se llega a perfeccionar el supuesto de hecho sometido a gravamen.

2.7.2. Competencias del Estado y de los Ayuntamientos

La formación de la matrícula del IAE, la calificación de las actividades económicas, el señalamiento de las cuotas correspondientes y, en general, la gestión censal del tributo, se llevará a cabo por la Administración tributaria del Estado. Sin embargo, tratándose de cuotas municipales, estas funciones pueden ser delegadas en los Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales, Cabildos o Consejos insulares y otras entidades reconocidas por las Leyes y CCAA que lo soliciten, en los términos previstos en el RDNGIAE(39.)

No obstante, la notificación de estos actos puede ser practicada por el Estado o los Ayuntamientos, de forma conjunta con la notificación de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias (Art.. 91.1).

La liquidación, recaudación y revisión de los actos dictados en vía de aplicación tributaria del IAE corresponde a los Ayuntamientos. Comprende las funciones de concesión y denegación de exenciones y bonificaciones, realización de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias, emisión de los instrumentos de cobro, resolución de los expedientes de devolución de ingresos indebidos, resolución de los recursos que se interpongan contra dichos actos y actuaciones para la información y asistencia al contribuyente (Art. 91.2).

La inspección se llevará a cabo por los órganos competentes de la Administración tributaria del Estado, sin perjuicio de las delegaciones y fórmulas de colaboración previstos en el Art. 18.3 del RDNGIAE y la Orden de 10 de junio de 1992 (Art. 91.3).

³⁹ *Las relaciones a que da lugar la gestión compartida de algunos tributos locales, como el que ahora nos ocupa, ha sido estudiada por BARQUERO ESTEVAN, J.M., Gestión tributaria y relaciones interadministrativas en los tributos locales, Madrid, Montecorvo, 1999; "Delegaciones, convenios y otras técnicas de colaboración en la gestión de los tributos locales: (Con especial referencia a algunas de las modificaciones introducidas en ese ámbito por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre de M.F.A.O.S.)", RHL, núm. 86, 1999; "La organización de las administraciones locales para el ejercicio de sus competencias de gestión tributaria", REALA, núm. 76, 1998 y Gestión de los tributos locales: aspectos competenciales, Madrid, Civitas, 1998.*



La gestión tributaria de las cuotas provinciales y nacionales corresponde a la Administración tributaria del Estado, sin perjuicio de las fórmulas de colaboración que, en relación a tal gestión, puedan establecerse con otras entidades (Art.. 85.3).

En todo caso el conocimiento de las reclamaciones que se interpongan contra los actos de gestión censal de la Administración tributaria del Estado, así como los actos, de igual naturaleza, dictados en virtud de delegación, corresponderá a los Tribunales Económico-Administrativos del Estado. También son competentes para conocer de las reclamaciones que se interpongan contra los actos dictados en virtud de delegación y que supongan inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos del IAE (Art.. 91.4).

Dada la falta de rendimiento económico para la AEAT derivado de la inspección de las cuotas provinciales y nacionales del IAE, que son, precisamente, las correspondientes a las empresas más importantes, se propone, ante una futura reforma de la Hacienda Local, su sustitución por un recargo en el IRPF -en la parte imputable a los rendimientos de actividades económicas- y en el Impuesto sobre Sociedades. De esta forma se consigue una gestión sencilla de dichas cuotas, que no necesiten tarea de inspección alguna.

Como alternativa, podría pensarse en la delegación de la inspección de estas cuotas en los Ayuntamientos donde los sujetos pasivos tengan su domicilio fiscal. Para incentivarla, el Municipio que la haya desarrollado podría hacer suyo el rendimiento derivado de la sanción tributaria, si la hubiese.

Sin embargo, parece que la eficacia administrativa aconseja optar por la primera de las posibilidades, toda vez que se parte de un dato que ya posee la AEAT, de manera que toda la gestión del recargo se reduce a la aplicación de un porcentaje. No obstante, es preciso tener en cuenta que, en el IRPF, resulta muy difícil definir en qué medida la cuota proviene del rendimiento de actividades económicas. Y ello ya que es posible que se produzcan compensaciones entre rendimientos o provenientes de años anteriores. Por ello, parece más adecuado que estas cuotas se calculen mediante la aplicación de un porcentaje, muy reducido, sobre bases imponibles. En tal caso, no nos encontraríamos ante recargos, sino ante cuotas del impuesto, pero que incluyen, como elemento de cuantificación, las bases imponibles de otros tributos.

Con la solución que propugnamos, además, se adecua mejor el impuesto a la capacidad económica, de manera que la exención opera cuando el sujeto no obtiene beneficio y no, como sucede ahora, en función del volumen de operaciones.

Debilidades: análisis crítico derivado de la aplicación práctica de los principios anteriores y del marco formativo vigente.

Declaraciones de alta por dejar de disfrutar exención.

Estas declaraciones están reguladas en el Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto, estableciendo que estarán obligados a presentar declaración de alta en la matrícula los sujetos pasivos que viniesen aplicando alguna de las exenciones establecidas en el impuesto, cuando dejen de cumplir las condiciones exigidas para su aplicación, y fijando el plazo de presentación de estas declaraciones durante el mes de diciembre

inmediato anterior al año en el que el sujeto pasivo resulte obligado a contribuir por el impuesto. Problemas que surgen para su gestión:

1. Dificultad por parte de las entidades para entender el régimen de presentación de declaraciones establecido, ya que, con el alta en el censo de actividades (modelo 036 ó 037) consideran que han cumplido con sus obligaciones con respecto al impuesto.
2. Problemas a la hora de establecer la competencia en la gestión del impuesto de entidades que fluctúan entre la sujeción o no al impuesto. Nos encontramos asimismo, con bajas de declaraciones de IAE sujetas por parte de la AEAT por presentación de baja y alta de una actividad en el modelo 036 por modificación de domicilio tributario.
3. Problemas en el intercambio de información entre la AEAT y el Ayuntamiento de Málaga de este tipo de declaraciones, que deben llevar la referencia asignada por la AEAT por la presentación del modelo 036, pero que la AEAT sólo recoge como conversión en modelo de IAE cuando se les envían en la matrícula del ejercicio, por lo que existen un gran desfase entre la conversión real y la información existente en la AEAT.

Recomendaciones

En el caso de las personas jurídicas, que pueden ser susceptibles de estar sujetas al Impuesto sobre Actividades Económicas, se debería presentar en todo caso declaración de alta en el impuesto desde el inicio de la actividad, aunque posteriormente se aplicasen las exenciones a las que tuviera derecho a disfrutar.

Habría que valorar el que la matrícula la dispusieran los ayuntamientos antes del 31 de marzo de cada año o establecer una fecha que posibilite poner al cobro el padrón del impuesto lo antes posible.

Posiblemente se debería sintetizar, a modo de conclusión, las recomendaciones mas interesantes. Una sería la reforma integral del Impuesto pivotando en dos opciones, suprimirlo y que las entidades ahora sujetas, las personas jurídicas, paguen algo mas por el Impuesto de Sociedades y esta especie de “recargo” sea luego transferido a los municipios o ampliar la fiscalidad a todas los sujetos pasivos, es decir, volver atrás en el modelo. La otra posibilidad de reforma sería la de ubicar una nueva sujeción a la telefonía móvil que cubra la desastrosa situación ocasionada por la sentencia de Luxemburgo contra los intereses españoles en la fiscalidad municipal de las empresas de telefonía móvil, actualizar las tarifas, ampliar competencias en materia de inspección o despojar de tanto beneficios fiscal al tributo.

Por otra parte, al igual que ocurre con la gestión del IBI, se trata de una gestión compartida, dual o bifronte, en la que interviene tanto la Administración Tributaria del Estado como el ayuntamiento respectivo. Si en el IBI se distingue entre gestión catastral y gestión tributaria o liquidatoria, en el IAE hay que diferenciar entre gestión censal y gestión tributaria. Si la justificación de la reserva competencial estatal en materia de gestión catastral ha sido discutida, menos justificación aún tiene la misma reserva referida a la gestión censal. No hay ningún interés supramunicipal real que justifique semejante invasión en el ámbito de la autonomía local, pues nunca podrá encontrarse en el principio de eficacia encumbrado sobre tal autonomía.

Aunque en menor medida que respecto del IBI, también en el IAE resulta necesario un nuevo régimen legal que ponga orden en el laberinto competencial, así como la indispensable coordinación entre administraciones, pues el interesado no puede resultar la víctima de la sutileza, el solapamiento, las fricciones o las abstenciones de aquéllas.

Se podría estudiar también la posibilidad de seguir con el actual recargo provincial o por el contrario suprimirlo.

Para finalizar este apartado, significar que la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la LRHL, modificó en profundidad toda la regulación de los beneficios fiscales del IAE. Y lo hizo en un doble sentido: en primer lugar, reformando totalmente el artículo 83 de la LHL, para introducir en él la esencial exención para todas las personas físicas y para las sociedades con una cifra de negocio inferior a un millón de euros, y en segundo lugar, estableciendo nuevas bonificaciones, obligatorias y potestativas. Esta solución legislativa fue motivada por estrictas razones políticas, y resultó por completo ajena a las motivaciones técnicas resaltadas por numerosos expertos y que nos aconsejan el replanteamiento y reducción de las exenciones y supuestos de no sujeción actuales.

2.8. El Callejero fiscal

El Callejero Fiscal puede considerarse como un eficaz instrumento de política fiscal si puede servir para aplicar con objetividad el principio de capacidad económica o contribuir al justo reparto de las cargas fiscales, cuando se entiende que la situación del establecimiento puede resultar determinante para ello.

El actual callejero fiscal del Ayuntamiento de Málaga entró en vigor el día 1 de enero de 2013 y en base al mismo, se produjeron las adaptaciones reglamentarias oportunas en las ordenanzas fiscales de aquellos tributos que lo utilizan como elemento para modular la cuantía de las deudas tributarias. Es decir, el nuevo callejero no incrementa o reduce, per se, la cuota tributaria, dado que no es más que un inventario de todas las vías de un término municipal que incluye una clasificación de todas ellas por simple comparación interna entre todas ellas. Es decir, se entiende que la primera calle, de esa clasificación, es mejor objetivamente –con mayores servicios, mejor infraestructura, valores catastrales y mayor atracción comercial- que la segunda; ésta que la tercera y así sucesivamente. El incremento o reducción de las cuotas de los tributos que acudan a este instrumento de modulación, se producirá en virtud de los coeficientes –en el caso del IAE-, o de las tarifas – en el caso de las Tasas-, que se aprueben en las correspondientes Ordenanzas Fiscales.

La última reforma integral del callejero municipal, antes de la actual que ahora nos ocupa, se produjo con motivo de la entrada en vigor del Impuesto sobre Actividades Económicas, y tuvo efectos del día 1 de enero de 1992, hace pues 21 años. En este tiempo la ciudad no solo ha cambiado de manera general, sino que en algunas zonas lo ha hecho de forma considerable e incluso hay zonas que en dicha fecha ni existían. Todo ello hace, que después de más de 20 años de vigencia, se procediera inevitablemente a un ajuste de nuestro callejero para adaptarlo a la realidad urbana del momento. Sin ir más lejos, muchas de las actuales calles –algunas verdaderas arterías- con fuerte atractivo comercial, no figuraban en el callejero anterior de 1992, por la sencilla razón de que no existían o estaban consideradas en categorías inferiores en base a su primitiva situación.

Actualmente el callejero fiscal se emplea por el Impuesto de Actividades Económicas - tributo que lo requiere en base a lo dispuesto en el 87.1. del TRLRHL que establece que: *“ Sobre las cuotas modificadas por la aplicación del coeficiente de ponderación previsto en el artículo anterior, los ayuntamientos podrán establecer una escala de coeficientes que pondere la situación física del local dentro de cada término municipal, atendiendo a la categoría de la calle en que radique; así como también se utiliza por distintas tasas que han decidido incorporarlo para la modulación de sus cuotas, tal es el caso de la Tasa por Entrada y Salida de Vehículos, la Tasa por Licencia y Autorizaciones de Actividades, y la Tasa por ocupación de terrenos de uso público con mercancías, materiales de construcción, escombros, etc.*



El procedimiento de aprobación se ha seguido con estricta sujeción a la legalidad, a la reglamentación vigente y en base a las facultades constitucionales y legales que tiene atribuida una entidad local. Su metodología se encuentra certificada por Auditores externos que han acreditado la procedencia de las actuaciones que se llevaron a cabo. Este producto cuenta con la correspondiente certificación de calidad conforme a la norma internacional UNE-EN ISO 9001:2008, tras superar la correspondiente auditoría el pasado 19 de diciembre de 2012.

En el expediente de aprobación se informa que se ha contado con la participación de asesores externos que aportaron su experiencia y sus conocimientos en la materia.

No encontramos en todo el territorio español un callejero con una metodología tan detallista, minuciosa y objetiva como la esta. En la página web del Organismo Autónomo de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Málaga (gestrisam.málaga.eu) se pueden consultar la metodología, el procedimiento, los detalles y los elementos de valoración que se han empleado para ello.

3. DESARROLLO NORMATIVO Y ANÁLISIS DEL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA (IVTM).

3.1. Concepto

El IVTM⁴⁰ es un tributo directo, real y objetivo, que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría (Art. 92.1 del TR-LRHL y Art. 1 de la Ordenanza Fiscal nº 3, reguladora del Impuesto).

Un vehículo es apto para la circulación si se encuentra matriculado en los registros públicos correspondientes y mientras no haya causado baja en los mismos. A estos efectos se consideran aptos los vehículos provistos de permisos temporales y matrícula turística (Art. 92.2).

La regulación del hecho imponible del IVTM debe criticarse por omisión. Nos referimos, en concreto, a la problemática generada en torno al concepto de “vehículo apto para la circulación”, que sigue sin solucionarse. Una interpretación literal del Art. 92.2 parece apoyar la tesis de que nos encontramos ante una presunción *iuris et de iure*, de manera que el sujeto pasivo no podría eludir el pago del tributo, ni aun probando la existencia, por ejemplo, de un siniestro total. Así lo entienden las SSTSJ de Asturias de 28 de febrero de 1998⁴¹ y de Andalucía de 6 de febrero de 2001⁴². Tampoco es relevante, por ejemplo, el hecho de que, estando dedicado el vehículo a un servicio público, su titular haya cesado en la actividad y no se hayan realizado las necesarias inspecciones técnicas de aquél⁴³.

Sin embargo, existen pronunciamientos judiciales que sostienen que nos encontramos ante una presunción *iuris tantum*. Entre otras, pueden citarse las SSTSJ de Valencia de 26 de mayo de 1993 y Canarias de 23 de abril de 1997⁴⁴. El argumento para defender esta posición pasa por acudir al Art. 118.1 de la LGT/1963 –Art. 108.1 de la LGT–, que dispone que, a falta de disposición expresa, todas las presunciones admiten prueba en contrario.

Ante la situación anterior, debería haberse introducirse un criterio claro acerca del alcance de la presunción que venimos comentando⁴⁵. Una solución intermedia, que ofrece seguridad jurídica a todas

40 Entre otros, pueden citarse los siguientes trabajos generales sobre este impuesto: COBO OLVERA, T.: “Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: algunas consideraciones de interés”, RHL, núm.86, 1999; COBO OLVERA, T.: Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras e Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica, Impresur, Granada, 1991; DE ROSELLÓ MORENO, C.: Fiscalidad del automóvil, Cedecs, Barcelona, 2002; GARCÍA MARTÍNEZ y VEGA BORRERO, F.A.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, Los Tributos Locales, Civitas, Madrid, 2005; GONZÁLEZ GARCÍA, J.L.: “Ingresos públicos y vehículos de tracción mecánica en España”, RHAL, núm. 58, 1990; MADRIGAL VELÁZQUEZ, M.: Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, Bayer Hnos. Barcelona, 2001; MERINO JARA, I.: “Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, Impuestos, núm. 10, 1989; PEDRAZA BOCHONS, J.V.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, Palau 14, núm. 18, 1992; PÉREZ ROYO, F.: “El Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local, op. cit.; RODRIGO RUIZ, M.A.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, La reforma de las Haciendas Locales, II, op. cit y YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, RHAL, núm. 65, 1992.

41 JT 1998, 193.

42 JT 2001, 1146.

43 En este sentido, puede citarse la STSJ de Murcia de 28 de julio de 1999 (JT 1999, 1520).

44 JT 1993, 731 y 1997, 975.

45 El estudio de esta problemática puede encontrarse en CHECA GONZÁLEZ, C.: “Análisis crítico de las presunciones establecidas en la Ley de Haciendas Locales en relación con el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, Impuestos, Tomo II, 1999.

las partes de la relación, podría pasar por establecer una presunción *iuris tantum*, pero tasando las pruebas admitidas para destruirla (ejemplo: declaración de siniestro total efectuada por una compañía aseguradora). Al no haberse hecho así, parece que la continuidad de la conflictividad está asegurada.

Por el contrario, no están sujetos al IVTM (Art. 92.3):

a) Los vehículos que habiendo sido dados de baja en los Registros por antigüedad de su modelo, puedan ser autorizados para circular, excepcionalmente, con ocasión de exhibiciones, certámenes o carreras limitadas a los de esta naturaleza.

b) Los remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica cuya carga útil no sea superior a 750 kilogramos.

Debilidades: análisis crítico derivado de la aplicación práctica de los principios anteriores y del marco normativo vigente.

Tratamiento de grandes flotas de vehículos.

Muchos municipios establecen tarifas muy bajas, constituyéndose de este modo, voluntaria o involuntariamente, en una especie de “paraísos fiscales”, de forma que atraen a contribuyentes que disponen de grandes flotas de vehículos, principalmente “rent a cars”, que establecen allí el domicilio de sus vehículos, aprovechándose de la flexibilidad existente para ello (basta acreditar ante Tráfico que se dispone, en el municipio en cuestión, de un alta en el IAE de un local indirectamente afecto a su actividad principal. Esto supone que los municipios que realmente “soportan” la estancia y tránsito de dichos vehículos se ven privados de los ingresos que, a priori, les podrían corresponder.

Recomendaciones

En cuanto a las grandes flotas, procedería una modificación de la legislación vigente, de forma que se exigiera que los vehículos tuvieran que ser domiciliados en el municipio donde radique la sede de la actividad que realiza el contribuyente. No obstante, para el caso de contribuyentes que desarrollen su actividad a nivel provincial o nacional (con cuotas de IAE de estas características), cabría establecer cuotas similares también a efectos del IVTM. Otra solución sería establecer que cuando un sujeto pasivo tuviese más de un cierto número de vehículos a su nombre, el tipo de gravamen sería único en todo el territorio nacional, imposibilitando sobre esta cuota cualquier beneficio fiscal o subvención.

Debilidades: análisis crítico derivado de la aplicación práctica de los principios anteriores y del marco normativo vigente.

Vehículos aptos para la circulación.

Si bien, en teoría, los vehículos provistos de permisos temporales y matrícula turística (matrículas con formato “T-0000-BBB” y “P-0000-BBB”) están sujetos al impuesto, en la práctica dichos vehículos sólo abonarán la autoliquidación del impuesto a efectos de su alta en el Registro de Vehículos, ya que los ficheros a través de los cuales Tráfico comunica los movimientos de vehículos no incluyen este tipo de matrículas. Por tanto, si el permiso temporal o la matrícula turística se prorroga en ejercicios posteriores a dicha alta, no se emite el pertinente recibo de vencimiento periódico y notificación colectiva.

Recomendaciones



Procedería requerir a Tráfico para que incluya esa información en la comunicación remitida periódicamente a los Ayuntamientos para evitar esta situación de facto.

3.2. Exenciones

3.2.1. Exenciones subjetivas

Están exentos los siguientes vehículos en atención a su titular (Art. 93.1 y Art. 2 de la Ordenanza Fiscal nº 3, reguladora del Impuesto):

a) Los vehículos oficiales del Estado, CCAA y Entidades Locales adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana.

Como puede observarse, son dos los requisitos que se exigen, el primero de carácter subjetivo y el segundo de naturaleza objetiva. Ante todo, el vehículo debe pertenecer a cualquiera de las tres Administraciones indicadas, pero sin que se puedan incluir los que sean titularidad de entes institucionales dependientes de aquéllas⁴⁶. Además, el vehículo debe encontrarse afecto a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana. En este sentido, la STSJ de Castilla y León de 1 de febrero de 2002⁴⁷ aplica la exención a los vehículos adscritos al Servicio de Vigilancia Aduanera por considerarlos afectos a la seguridad ciudadana, ya que dicho servicio tiene la consideración de policía judicial.

b) Los vehículos de representaciones diplomáticas, oficinas consulares, agentes diplomáticos y funcionarios consulares de carrera acreditados en España, que sean súbditos de los respectivos países, externamente identificados y a condición de reciprocidad en su extensión y grado.

Presentan esta misma consideración los vehículos de los organismos internacionales con sede u oficina en España y de sus funcionarios o miembros con estatuto diplomático.

c) Los vehículos respecto de los cuales así se derive de lo dispuesto en Tratados o Convenios internacionales.

d) Los vehículos para personas de movilidad reducida a que se refiere el apartado A del anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre.

e) De igual modo, están exentos los vehículos matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo. Esta exención se aplicará, en tanto se mantengan dichas circunstancias, tanto a los vehículos conducidos por personas con discapacidad como a los destinados a su transporte. Ahora bien, en todo caso es necesario que la persona con discapacidad sea la titular del vehículo, no pudiéndose aplicar la exención a un vehículo matriculado a nombre de otro sujeto pero que se destina al transporte del minusválido.

Ambas exenciones no son aplicables a los sujetos pasivos beneficiarios de las mismas por más de un vehículo simultáneamente. A estos efectos se consideran personas con minusvalía las que tengan esta condición legal en grado, igual o superior, al 33 por 100⁴⁸.

⁴⁶ En este sentido, puede consultarse la STSJ de Cataluña de 16 de junio de 1999 (JT 1999, 1826).

⁴⁷ JUR 2002, 61027.

⁴⁸ Apuntamos en este apartado una recomendación en cuanto a las exenciones, en el sentido de que parecería lógico pensar que la actual exención por minusvalía debería correr a cargo del Estado por no ser esa política una competencia local.



f) Los autobuses, microbuses y demás vehículos destinados o adscritos al servicio de transporte público urbano, siempre que tengan una capacidad que exceda de nueve plazas, incluida la del conductor.

g) Los tractores, remolques, semirremolques y maquinaria provistos de Cartilla de Inspección Agrícola.

3.2.2. Exenciones objetivas

Se declara la exención de los siguientes vehículos en atención a sus circunstancias especiales o la actividad que desempeñan (Art. 93.1 y 2 de la Ordenanza Fiscal nº 3):

a) Las ambulancias y demás vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria o al traslado de heridos o enfermos.

b) Los autobuses, microbuses y demás vehículos destinados o adscritos al servicio de transporte público urbano, siempre que tengan una capacidad que exceda de nueve plazas, incluida la del conductor.

c) Los tractores, remolques, semirremolques y maquinaria provistos de Cartilla de Inspección Agrícola.

3.2.3. Solicitud

Para poder aplicar las exenciones a que se refieren la letra d) de las subjetivas y la letra c) de las objetivas, los interesados han de instar su concesión indicando las características del vehículo, su matrícula y la causa del beneficio. Declarada la exención por la Administración municipal, se expedirá un documento que acredite su concesión.

En relación con la exención prevista en la letra d) de las subjetivas, aplicable a los vehículos a nombre de minusválidos, estos últimos deben aportar el certificado de la minusvalía emitido por el órgano competente⁴⁹ y justificar el destino del vehículo ante el Ayuntamiento, en los términos que establezca la Ordenanza (Art. 93.2 del TRLRHL) - Art. 2.2 y 3 de la Ordenanza Fiscal nº 3, reguladora del Impuesto -

Los requisitos para la concesión de exenciones y bonificaciones según la regulación de la citada Ordenanza son:

2. Para poder gozar de las exenciones a que se refiere la letra e) del apartado 1 de este artículo, los interesados deberán instar su concesión justificando el destino del vehículo, así como el derecho a disfrutar de la misma, aportando la siguiente documentación:

a) Declaración de uso exclusivo del vehículo bajo responsabilidad del titular discapacitado.

49 Para la DGT, en contestación a consulta de 29 de enero de 2007 (JT 2007, 7), y a salvo de lo que pueda prever la Ordenanza fiscal, constituye acreditación suficiente de la minusvalía la resolución del Ministerio de Defensa por la que se reconoce al sujeto pasivo una pensión de retiro por inutilidad permanente. En similar sentido, la contestación a consulta de 4 de marzo de 2004 (JUR 2004, 148243) considera cumplido el requisito si se cuenta con una resolución de la Seguridad Social por la que se reconoce al sujeto pasivo una pensión de incapacidad permanente en el grado de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez.



b) Uno de los tres documentos siguientes:

b).1. Fotocopia del certificado oficial acreditativo de su minusvalía y grado, expedido por la Consejería de Asuntos Sociales de la Junta de Andalucía u órgano competente en cada caso.

b).2. Fotocopia de la resolución, o certificado de la misma, que expida el Instituto Nacional de la Seguridad Social por la que se reconozca la condición de pensionista por incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez.

b).3. Fotocopia de la resolución del Ministerio de Economía y Hacienda o del Ministerio de Defensa por la que se reconozca una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio, o por inutilidad.

En cualquier caso, la fecha de reconocimiento de la minusvalía o de la condición de pensionista debe ser anterior a la fecha del devengo del tributo.

2.1 En el caso de vehículos ya matriculados en el momento de presentar la solicitud, la exención, una vez declarada por la Administración municipal, tendrá efectividad en el mismo periodo impositivo en el que se haya formulado la misma, salvo que ya se disfrutara de la exención para otro vehículo, según lo dispuesto en los puntos 2.2 y 2.3 siguientes.

2.2 En el caso de vehículos que no se encuentren aún matriculados, el solicitante podrá presentar, antes de la correspondiente matriculación, la solicitud de exención junto con los documentos detallados con las letras a) y b) anteriores, así como fotocopia de la ficha técnica del vehículo. En virtud de esta documentación la Administración municipal expedirá una diligencia que permita tramitar la matriculación de su vehículo ante la Jefatura Provincial de Tráfico sin efectuar el pago del impuesto. Una vez registrada la matrícula en la citada Jefatura, el contribuyente deberá aportar ante la Administración municipal copia del permiso de circulación del vehículo, en el plazo de un mes desde la fecha de expedición del mismo, en orden al reconocimiento definitivo de la exención solicitada.

En caso de no aportar la documentación exigida en el plazo antes señalado, se tendrá por desistido en su solicitud al interesado, sin perjuicio de que persista la posibilidad de volver a solicitar de nuevo la exención, de conformidad con lo establecido en el primer párrafo del apartado 2 de este artículo.

2.3 Los titulares de vehículos que ya tuviesen reconocida esta exención podrán, en caso de baja definitiva por desguace del vehículo exento, disfrutar del beneficio fiscal para un nuevo vehículo desde el mismo momento de su matriculación y puesta en circulación, para lo cual deberán presentar la solicitud dentro del plazo de un mes desde la baja definitiva del vehículo que tuviera reconocida la exención, aportando junto con la solicitud el certificado de destrucción o la baja definitiva acordada por la correspondiente Jefatura Provincial de Tráfico.

Estas solicitudes se registrarán por lo establecido en los párrafos anteriores, según la solicitud se presente antes o después de la matriculación del nuevo vehículo.

En caso de no acreditarse la baja del vehículo ya exento, o la fecha de dicha baja fuese anterior en un mes a la fecha de la nueva solicitud, o se incumpliese el plazo de un mes establecido en el apartado 2.2 de este artículo, la exención tendrá efectividad, en su caso, en el ejercicio siguiente al de su solicitud.

3. Para poder gozar de la exención a que se refiere la letra g) del apartado 1 del presente artículo, los interesados deberán instar su concesión indicando las características del vehículo, su matrícula y



causa del beneficio, aportando fotocopia de la Cartilla de Inspección Agrícola.

La exención, una vez declarada por la Administración municipal, tendrá efectividad en el periodo impositivo siguiente a aquel en que se hubiese formulado la correspondiente solicitud.

En lo relativo a los requisitos formales, el Informe para la Reforma de las Haciendas Locales del año 2002 recogía que resultaría conveniente coordinar adecuadamente la exigencia de documentos administrativos necesarios para la aplicación de determinadas exenciones (cartillas de inspección agrícola, certificados de la Dirección General de Tráfico, etc.), evitando la exigencia de aportar documentos cuya obtención se ve a veces condicionada, a su vez, por una previa certificación de existencia de la exención.

3.3. Sujetos pasivos

Son sujetos pasivos del IVTM las personas, físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el Art. 35.4 de la LGT, a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación (Art. 94 TRLRHL).

Tal y como puede comprobarse esta última exigencia contraviene el principio de capacidad económica, pues se hace recaer el tributo sobre una persona que no utiliza el vehículo de forma efectiva. Por ello sería preferible que el hecho de figurar como titular documental fuera una presunción de titularidad real contra la que pueda aportarse la prueba de lo contrario.

De lege data, la mayor parte de las resoluciones entiende que, frente a la realidad registral, no puede oponerse la prueba de la existencia de una transmisión civil. A título de ejemplo, pueden citarse las SSTSJ del País Vasco de 18 de septiembre de 199550, de Asturias de 18 de mayo de 199551, de Cantabria de 25 de abril y 18 de octubre de 199752, de Valencia de 4 de julio de 199853, de Canarias de 23 de julio de 199854, de Castilla y León de 13 de noviembre de 199855 y de Andalucía de 1 de febrero de 199956 y de 28 de octubre de 200257.

No obstante, esta posición se matiza, también en un buen número de resoluciones, en aquellos casos en los que el transmitente cumplió con su obligación de comunicar la transmisión y la causa de la discrepancia entre los registros y la realidad proviene de la conducta negligente del adquirente. En este sentido se pronuncian, entre otras muchas, las SSTSJ de Murcia de 3 de abril de 199558, de Canarias de 17 de julio de 199559, de Madrid de 27 de marzo de 199660 y de 18 de septiembre de 199761, de Cataluña de 24 de abril de 199762 y de 4 de octubre de 200063, de Galicia de 28 de febrero de 199864, y de Extremadura de 17 de marzo de 199965 y de 31 de mayo de 200166

50 JT 1995, 438 y 1146.

51 JT 1995, 829.

52 JT 1997, 1236.

53 JT 1998, 1117.

54 JT 1998, 1244.

55 JT 1998, 1893.

56 JT 1999, 1314.

57 JT 2003, 56.

58 JT 1995, 501.

59 JT 1995, 975.

60 JT 1996, 405.

61 JT 1997, 1138.

62 JT 1997, 653



Debilidades: análisis crítico derivado de la aplicación práctica de los principios anteriores y del marco normativo vigente.

Vehículos matriculados a nombre de fallecidos

Actualmente existen muchos vehículos matriculados a nombre de personas fallecidas, debido a que, o bien la herencia no ha sido aún aceptada, con lo cual no existen herederos legítimos, o bien, si existen, éstos no han tramitado el cambio de titularidad de los vehículos ante Tráfico. Además, dicho cambio de titularidad no lo efectúa Tráfico de oficio, ni siquiera en el supuesto de que una Administración Pública le traslade la documentación acreditativa de la adjudicación del vehículo a un heredero.

Esto genera problemas a nivel de recaudación del impuesto, puesto que es complicado derivar la responsabilidad a una herencia yacente.

Domicilio del vehículo y tributación

La correcta actualización del domicilio del permiso de circulación es fundamental para que el tributo se exaccione debidamente por el Ayuntamiento correcto.

Recomendaciones

Debería impulsarse un cambio legislativo para permitir que Tráfico pudiera anotar de oficio estos cambios de titularidad, así como una mayor coordinación entre Administraciones Públicas para notificar eficazmente a Tráfico las adjudicaciones de vehículos derivadas de herencias.

Se debe de profundizar en una reforma - actualmente en fase de propuesta dentro de la modificación del Reglamento de Circulación de Vehículos - que tienda a una mejor coordinación de los domicilios de las bases de datos de conductores y vehículos en sincronía con organismos con información padronal o de empresas (INE - AEAT)

3.4. Elementos de cuantificación

3.4.1. Tarifas

El Impuesto se exigirá con arreglo al siguiente cuadro de tarifas, que puede ser modificado por la Ley de Presupuestos Generales del Estado (Art. 95.1 y 2):

Potencia y clase de vehículo	Cuota – Euros
A) Turismos:	
De menos de ocho caballos fiscales	12,62
De 8 hasta 11,99 caballos fiscales	34,08
De 12 hasta 15,99 caballos fiscales	71,94

63 JT 2000, 1564
64 JT 1998, 480.
65 JT 1999, 585.
66 JT 2001, 658.

De 16 hasta 19,99 caballos fiscales	89,61
De 20 caballos fiscales en adelante	112
B) Autobuses:	
De menos de 21 plazas	83,30
De 21 a 50 plazas	118,64
De más de 50 plazas	148,30
C) Camiones:	
De menos de 1.000 kilogramos de carga útil	42,28
De 1.000 a 2.999 kilogramos de carga útil	83,30
De más de 2.999 a 9.999 kilogramos de carga útil ..	118,64
De más de 9.999 kilogramos de carga útil	148,30
D) Tractores:	
De menos de 16 caballos fiscales	17,67
De 16 a 25 caballos fiscales	27,77
De más de 25 caballos fiscales	83,30
E) Remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica:	
De menos de 1.000 y más de 750 kilogramos de carga útil	17,67
Cuota –Euros Potencia y clase de vehículo	
De 1.000 a 2.999 kilogramos de carga útil	27,77
De más de 2.999 kilogramos de carga útil	83,30
F) Vehículos:	
Ciclomotores	4,42
Motocicletas hasta 125 centímetros cúbicos	4,42
Motocicletas de más de 125 hasta 250 centímetros cúbicos	7,57
Motocicletas de más de 250 hasta 500 centímetros cúbicos	15,15
Motocicletas de más de 500 hasta 1.000 centímetros cúbicos	30,29
.....	
Motocicletas de más de 1.000 centímetros cúbicos	60,58
.....	

Como consecuencia de la habilitación contenida en el Art. 95.3 del TR-LRHL, el Art. 1 del Real Decreto 1576/1989, de 22 de diciembre, por el que se dictan normas para la aplicación del IVTM, determina el concepto de las diversas clases de vehículos y las reglas para la aplicación de las tarifas:

El concepto de las diversas clases de vehículos relacionadas en las tarifas es el recogido en la Orden de 16 de julio de 1984.

La rúbrica genérica de “Tractores”, a que se refiere la letra D) de las indicadas tarifas, comprende a los “tractocamiones” y a los “tractores de obras o servicios”.

La potencia fiscal, expresada en caballos fiscales, se establecerá de acuerdo con lo dispuesto en el Art. 260 del Código de la Circulación.

Los Ayuntamientos pueden, de un lado, incrementar las cuotas fijadas en el cuadro anterior mediante la aplicación sobre ellas de un coeficiente, que no podrá ser superior a 2. De otro, fijar un

coeficiente para cada una de las clases de vehículos, el cual podrá ser, a su vez, diferente para cada uno de los tramos fijados en cada clase, sin exceder, en ningún caso, el aludido límite máximo. Cuando no hagan uso de esta facultad, el impuesto se exigirá con arreglo a las cuotas del cuadro de tarifas (Art. 95.4 y 5).

La actual configuración del IVTM no responde, satisfactoriamente, a las exigencias derivadas de la capacidad económica. Ello se debe a que su cuantificación, en función de los caballos fiscales, no es un elemento adecuado para la medición de la riqueza. Así, en el mercado se constatan grandes diferencias de precio entre vehículos que tienen, sin embargo, los mismos caballos.

Debido a esta circunstancia, se hace necesario introducir coeficientes correctores de la cuota, que serían regulados por cada Ayuntamiento, por ejemplo, con un mínimo de 0,5 y un máximo de 3. Su aplicación se realizaría a través de una escala que debe medir el verdadero valor del vehículo. El problema que se suscita entonces es el de concretar la magnitud a utilizar. En primer lugar, cabe pensar en acudir al verdadero precio pagado, tomando la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA). Sin embargo, esta opción tiene dos inconvenientes. De un lado, no siempre es fácil poder conocer –y controlar- este dato, especialmente, si se trata de vehículos muy antiguos. De otro, el precio histórico de compra tampoco es un indicador claro de capacidad económica, sobre todo si tenemos en cuenta que nos encontramos ante bienes sometidos a un fuerte proceso de depreciación.

Por tanto, parece que la eficacia reclama que se tomen otros valores, más objetivos y fácilmente verificables. En concreto, entendemos que ha de acudirse a los precios medios que todos los años fija el Ministerio de Economía y Hacienda a efectos de las transmisiones sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Además, ha de pensarse en la posibilidad de que el IVTM cumpla una función medioambiental, gravando, en mayor medida, a los vehículos más contaminantes. A estos efectos, debe tenerse en cuenta que la Ley 43/2007, de 15 de noviembre, de Calidad del aire y protección de la atmósfera, contiene una disposición adicional octava que ha realizado, con efectos de 1 de enero de 2008, una reestructuración en la cuantificación para el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. El aspecto más relevante de dicha modificación consiste en vincular los tipos de gravamen con las emisiones de CO₂ por kilómetro recorrido. Adicionalmente, se establecen tipos especialmente elevados para algunos vehículos especiales como las motos acuáticas y los quads.

Pues bien, un sistema como el descrito podría inspirar parcialmente la cuantificación del IVTM, de manera que dicho tributo atendiera a la capacidad económica puesta de manifiesto y, a la vez, cumpla con el objetivo de protección medioambiental.

Por otra parte y como es sabido, la movilidad se está convirtiendo en uno de los problemas más acuciantes en las ciudades, sobre todo en las de gran dimensión. Ello coincide, además, con la proliferación de vehículos particulares de grandes dimensiones -monovolúmenes, 4x4- que dificultan aún más el tráfico. Por ello, se propone que los Ayuntamientos tengan la posibilidad de incrementar la cuota del impuesto para los mismos. Como veremos a continuación, se prevén bonificaciones potestativas para vehículos ecológicos, esto es, existe la posibilidad de introducir estímulos positivos para la protección del medio ambiente. A nuestro entender, dichas medidas deben completarse con los recargos que ahora proponemos, que actuarían como medida desincentivadora de estos otros vehículos, perjudiciales desde un punto de vista ecológico y de la movilidad.

El artículo 4º de la Ordenanza Fiscal nº 3, recoge la Cuota Tributaria de las tarifas aplicables en el



Impuesto en Málaga en 2013. El coeficiente vigente en la actualidad es de 1,931.

Potencia y clase de vehículo	Cuota / euros	Coeficiente
A) Turismos:		
De menos de 8 caballos fiscales	24,35	1,
De 8 hasta 11,99 caballos fiscales	65,80	1,
De 12 hasta 15,99 caballos fiscales	138,90	1,
De 16 hasta 19,99 caballos fiscales	173,05	1,
De 20 caballos fiscales en adelante	216,25	1,
B) Autobuses		
De menos de 21 plazas	160,85	1,
De 21 a 50 plazas	229,10	1,
De más de 50 plazas	286,35	1,
C) Camiones:		
De menos de 1.000 Kilogramos de carga útil	81,65	1,
De 1.000 a 2.999 Kilogramos de carga útil	160,85	1,
De más de 2.999 a 9.999 Kilogramos de carga útil	229,10	1,
De más de 9.999 Kilogramos de carga útil	286,35	1,
D) Tractores:		
De menos de 16 caballos fiscales	34,10	1,
De 16 a 25 caballos fiscales	53,60	1,
De más de 25 caballos fiscales	160,85	1,
E) Remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica:		
De menos de 1.000 y más de 750 Kilogramos de carga útil	34,10	1,
De 1.000 a 2.999 Kilogramos de carga útil	53,60	1,
De más de 2.999 Kilogramos de carga útil	160,85	1,
F) Otros vehículos:		
Ciclomotores	8,55	1,
Motocicletas hasta 125 cc.	8,55	1,
Motocicletas de más de 125 hasta 250 cc	14,60	1,
Motocicletas de más de 250 hasta 500 cc	29,25	1,
Motocicletas de más de 500 hasta 1.000 cc	58,50	1,
Motocicletas de más de 1.000 cc	117,00	1,

En el artículo 5º se recogen las siguientes especificidades:



Para la aplicación del anterior cuadro de tarifas habrá de estarse a lo dispuesto en el Anexo II del Real Decreto 2.822/1998 de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, en relación a las definiciones y categorías de vehículos y teniendo en cuenta, además las siguientes reglas:

a) Los vehículos mixtos adaptables y los derivados de turismos (clasificaciones 31 y 30 respectivamente, conforme al Anexo II del Reglamento General de Vehículos) tributarán como turismo, de acuerdo con su potencia fiscal, salvo en los siguientes casos:

1º. Si el vehículo estuviese habilitado para el transporte de más de nueve personas, incluido el conductor, tributará conforme a la letra B) del artículo 4º.

2º. Si el vehículo estuviese autorizado para transportar más de 525 kilogramos de carga útil, tributará conforme a la letra C) del artículo 4º.

b) Los motocarros tributarán, a los efectos de este Impuesto, por su cilindrada conforme a la letra F) del artículo 4º.

c) En el caso de los vehículos articulados tributarán simultáneamente y por separado el que lleve la potencia de arrastre y los remolques y semirremolques arrastrados.

d) Las máquinas autopropulsadas que puedan circular por las vías públicas sin ser transportadas o arrastradas por otro vehículo de tracción mecánica, tributarán por las tarifas correspondientes a los tractores.

e) La Potencia Fiscal del vehículo expresada en caballos fiscales se establecerá de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11 del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2.822/1998 y ello en relación a lo previsto en el Anexo V del mismo texto legal, según el tipo de motor, expresada con dos cifras decimales aproximadas por defecto.

f) La carga útil del vehículo, a efectos del impuesto, es la diferencia entre la Masa Máxima Autorizada (M.M.A.) y la Tara del vehículo, expresadas ambas magnitudes en Kilogramos.

g) Los vehículos furgones (clasificaciones 24, 25 y 26 según el Anexo II del Reglamento General de Vehículos) tributarán, a los efectos de este impuesto, por su carga útil conforme a la letra C) del artículo 4º.

Debilidades: análisis crítico derivado de la aplicación práctica de los principios anteriores y del marco normativo vigente.

La base imponible del impuesto y la capacidad económica.

Si bien, en principio, la tarifa del impuesto atiende a la capacidad económica de su titular, ya que, a priori, cuanto mayor sea la potencia fiscal, la cilindrada, las plazas, etc. más alto será el valor del vehículo, correspondiéndole también una mayor cuota cuanto mayores sean dichas magnitudes, no siempre es así. Por el contrario, hay casos en los que varios vehículos encuadrados en la misma tarifa tienen un valor de mercado muy dispar entre sí, e incluso inferior a otros que se encuadren en la tarifa superior, y viceversa.



Recomendaciones

Debería intentarse que la cuota del impuesto fuera acorde con la capacidad económica de su titular manifestada en el valor del vehículo. No obstante, esta propuesta deja de tener sentido si atendemos a lo que se dice más abajo respecto al proyecto de reforma de la tarifa por criterios medioambientales sobre el que tenemos un posicionamiento totalmente contrario.

Habría que estudiar la posibilidad de cerrar horquillas en los importes de las cuotas para evitar la deslocalización de vehículos en municipios pequeños que establecen cuotas muy bajas.

3.4.2. Bonificaciones

El Art. 95.6 del TR-LRHL prevé que la Ordenanza pueda establecer determinadas bonificaciones, regulando sus aspectos sustantivos y formales. Éstas se aplican sobre la cuota del impuesto, incrementada o no por la aplicación del coeficiente que hemos analizado en el epígrafe anterior. Todas ellas incentivan la corresponsabilidad fiscal del Municipio, ya que, dos de ellas, promueven la realización de actividades medioambientales. Las bonificaciones son las siguientes:

a) Una bonificación, de hasta el 75 por 100, en función de la clase de carburante que consuma el vehículo, en razón a la incidencia de su combustión para el medio ambiente.

b) Una bonificación, de hasta el 75 por 100, en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia, de igual modo, en el medio ambiente.

c) Una bonificación, de hasta el 100 por 100, para los vehículos históricos o aquéllos que tengan una antigüedad mínima de veinticinco años, contados a partir de la fecha de su fabricación o, si ésta no se conociera, tomando como tal la de su primera matriculación o, en su defecto, la fecha en que el correspondiente tipo o variante se dejó de fabricar.

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones a que se refieren los párrafos anteriores se establecerá en la ordenanza fiscal.

El artículo 6º de la Ordenanza para 2013 regula las Bonificaciones en la cuota:

1. Los vehículos catalogados como históricos de acuerdo a lo establecido en el Capítulo I del Reglamento de Vehículos Históricos, aprobado por el Real Decreto 1.247/1995, de 14 de julio, y aquellos que tengan una antigüedad mínima de veinticinco años contados a partir de la fecha de su fabricación, gozarán de una bonificación del 100 por 100 en la tarifa que, en cada caso, les sea de aplicación.

Para el disfrute de esta bonificación, los titulares de los vehículos habrán de instar su concesión, a la que deberán adjuntar copia de la Tarjeta de Inspección Técnica cuando el vehículo no esté catalogado como histórico y no hayan transcurrido 25 años desde la fecha de la primera matriculación, pero sí desde la fecha de fabricación consignada en la precitada tarjeta. En los demás casos, no será precisa su aportación.

La bonificación, una vez declarada por la Administración municipal, tendrá efectividad en el periodo impositivo siguiente a aquel en que se hubiese formulado la correspondiente solicitud.



2. Los titulares de vehículos de primera matriculación podrán disfrutar de una bonificación del 75% de la cuota en el periodo impositivo siguiente al de su matriculación, siempre que sean vehículos de los siguientes tipos:

- a) Vehículos con motores eléctricos.
- b) Vehículos con motores de gases licuados del petróleo.
- c) Vehículos con motores de gas natural.
- d) Vehículos con motores híbridos (eléctrico-gasolina, eléctrico-diesel, gasolina- gases licuados del petróleo y gasolina-gas natural).

Asimismo, quienes realicen una reforma de sus vehículos para adaptarlos a una de las tipologías anteriores podrán disfrutar de la precitada bonificación en el periodo impositivo siguiente al año en el que se produzca la reforma.

Para el disfrute de esta bonificación los titulares de los vehículos habrán de instar su concesión adjuntando la siguiente documentación:

- Copia de la Tarjeta de Inspección Técnica del vehículo, en la que se refleje, en su caso, la reforma del vehículo, así como la fecha de la misma.
- Documentación acreditativa de que el motor del vehículo posee las características exigidas, salvo que las mismas figuren en la Tarjeta de Inspección Técnica.

El plazo de presentación de la solicitud será hasta el 31 de enero del año siguiente a aquel en el que se produzca la matriculación o reforma del vehículo.

Una vez reconocido por esta Administración el derecho al disfrute de esta bonificación, la misma surtirá efecto en el ejercicio siguiente a aquel en que se hubiese producido la matriculación o la reforma.

El artículo 7º de la Ordenanza para 2013 establece que de conformidad con lo establecido en el Artículo 3.g) de la Ordenanza General de Gestión, Inspección y Recaudación de Ingresos de Derecho Público del Ayuntamiento de Málaga, para gozar de las bonificaciones establecidas en los apartados 1º y 2º del artículo 6 de esta Ordenanza será requisito imprescindible que el obligado tributario, en el momento de presentar la correspondiente solicitud y en el de los sucesivos devengos, se encuentre al corriente en el pago de todas las exacciones municipales de las que resulte obligado al pago cuyo período voluntario de ingreso haya vencido, así como que tenga domiciliado el pago de las cuotas de aquellos tributos de devengo periódico de los que sea sujeto pasivo, en una cuenta corriente o libreta de ahorros abierta en una entidad bancaria que posea sucursal en España.

Debilidades: análisis crítico derivado de la aplicación práctica de los principios anteriores y del marco normativo vigente.

Las reformas legales en materia ambiental.

Actualmente está en marcha un proyecto impulsado por el Ministerio de Medio Ambiente para la reforma de la tarifa del impuesto, que pretende gravar los vehículos en función de su capacidad contaminante (a más capacidad, más cuota), con independencia del valor de mercado de los vehículos. En este sentido, en el seno de la Federación Española de Municipios y Provincias existe un grupo de trabajo, del que forma parte el Ayuntamiento de Málaga, donde se analiza dicho proyecto de reforma.



Si bien es pronto para llegar a conclusiones definitivas, y sin entrar en mucho detalle, cabe decir que aunque la reforma está bien enfocada, la aplicación práctica de la tarifa propuesta en el proyecto es bastante complicada, pasándose de los 23 grupos de vehículos actuales a unos 130, lo que conllevaría la necesidad de efectuar modificaciones de gran envergadura en nuestra aplicación informática. Además, no está garantizado que Tráfico nos vaya a proporcionar toda la Información necesaria para el correcto encuadre de los vehículos en su tarifa correspondiente.

Tampoco se conocen aún evaluaciones del impacto económico que supondría esta reforma dado el evidente calado de la misma. Este aspecto es fundamental.

Asimismo no queda clara en la propuesta de reforma en curso el mantenimiento del coeficiente de ámbito municipal lo que limitaría la autonomía local en este ámbito - unificando las cuotas a nivel nacional - y acentuaría la necesidad de la evaluación económica antes indicada.

De otro lado y de suma importancia para el gobierno municipal es considerar que a través de esta reforma tributaria lo que consigue el gobierno y administración que tiene competencias sobre asuntos medio ambientales es conseguir sus objetivos no a través de políticas de gasto al nivel competencial que se tiene definido legalmente sino que hace que el principio de suficiencia financiera municipal, establecido en el artículo 142 de la CE, se debilite y sean los municipios los que asuman pérdidas en sus derechos para que otro gobierno y otra administración consigan los objetivos que estas se impongan. Es mejor que apliquen beneficios fiscales en los impuestos nacionales que pilotan sobre el vehículo de tracción mecánica o aplicar programas más intensos sobre la compra de ciertos vehículos menos contaminantes o mejorar el sistema de cambio de los vehículos más contaminantes. De otro lado hay que valorar que un cambio de fiscalidad de la intensidad que se pudiera proponer supondría entrara en el ámbito municipal en un conflicto similar al que ya viven cada vez que el Catastro Inmobiliario hace una revisión colectiva en una ciudad, todo el mundo alterado con el I.B.I.

Recomendaciones

Debe tenderse, en la medida de lo posible, a la simplificación de la tarifa, en lugar de a incrementar su complejidad. En este sentido, dado que, lógicamente, la capacidad contaminante se incrementa con la edad del vehículo, se podrían establecer bonificaciones sobre las tarifas actuales en función de la antigüedad de los vehículos, modulando las tarifas de forma que, a mayor antigüedad, mayor cuota, lo que, indirectamente, sería un aliciente para la renovación del parque automovilístico. No obstante no recomendamos la reforma por ir esta a atender objetivos de un gobierno y una administración diferente a la que la reforma va a afectar, la fiscalidad municipal de los vehículos de tracción mecánica, fuente financiera clave para la suficiencia financiera municipal y no elemento esencial para la política medio ambiental del Gobierno Central.

Recomendamos también actuar sobre la actual bonificación de hasta el 100% para vehículos que estén activos con más de 25 años así como la exención para los que tengan un grado de minusvalía igual o superior al 33%. En el primer caso habría que evitar alentar el mantenimiento de estos vehículos con más de 25 años que están en circulación por su posible bonificación y en el otro caso estamos en la línea de no soportar bajo la suficiencia municipal políticas de otros gobiernos o administraciones públicas ya que la temática de los discapacitados o de las personas con minusvalías, en este caso muy numerosa, debe ser asumida por la quien tiene la competencia. De no cambiar, al menos solicitar que sea el Estado quien abone el importe de los derechos que no se ponen al cobro por esta exención.

3.5. Período impositivo y devengo

El período impositivo coincide con el año natural, salvo en la primera adquisición de los vehículos. En este caso comienza el día en que se produzca la adquisición (Art. 96.1). Por su parte el impuesto se devenga el primer día del período impositivo (Art. 96.2).

El importe de la cuota del IVTM ha de prorratearse por trimestres naturales en los supuestos de primera adquisición o baja definitiva del vehículo. También procederá la misma en los supuestos de baja temporal por sustracción o robo y ello desde el momento en que aquélla se produzca en el Registro público correspondiente (Art. 96.3). (Art. 8 de la Ordenanza Fiscal nº 3, reguladora del Impuesto para 2013).

En lo relativo al período impositivo y el devengo, el Informe para la Reforma de las Haciendas Locales del año 2002 proponía una mayor adecuación de la cuota a satisfacer por el impuesto con el período en el cual el vehículo es apto para circular, proponiendo la posibilidad de permitir el prorrateo de la cuota en todos los supuestos de baja (definitiva o temporal) del vehículo, supuestos que se limitan actualmente a la baja definitiva y a la baja temporal por sustracción o robo.

3.6. Aplicación

La aplicación del IVTM, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria corresponde al Ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo (Art. 97).

El Art. 98.1 del TR-LRHL permite que los Ayuntamientos exijan el impuesto en régimen de autoliquidación. Para ello las Ordenanzas han disponer la clase de instrumento acreditativo del pago.

Por su parte, el Art. 99.1 establece una garantía para la Administración acreedora, ya que los que soliciten ante la Jefatura Provincial de Tráfico la matriculación o la certificación de aptitud para circular de un vehículo, deben acreditar previamente el pago del tributo.

Las Jefaturas Provinciales de Tráfico no tramitarán el cambio de titularidad administrativa de un vehículo en tanto su titular registral no haya acreditado el pago del impuesto correspondiente al período impositivo del año anterior a aquel en que se realiza el trámite (Art. 99.2). A estos efectos, los Ayuntamientos o las entidades que ejerzan las funciones de recaudación por delegación, al finalizar el período voluntario, comunicarán informáticamente al Registro de Vehículos de la Dirección General de Tráfico el impago de la deuda correspondiente al período impositivo del año en curso. La inexistencia de anotaciones por impago en el Registro de Vehículos implicará, a los únicos efectos de realización del trámite, la acreditación anteriormente señalada (Art. 99.3)⁶⁷.

En la actualidad se están produciendo una serie de actuaciones de dudosa legalidad por parte de algunos pequeños Municipios, estableciendo cuotas por el IVTM muy reducidas. Si a ello le unimos la interpretación flexible de la Dirección General de Tráfico, que considera como domicilio legal de las empresas cualquier "local" donde se desarrolle la actividad, la fuga de las empresas resulta inevitable. Además, esto sucede, como es lógico, con aquéllas cuyo número de vehículos es importante (empresas de alquiler de vehículos, principalmente).

⁶⁷ Disposición transitoria 19ª del TR-LRHL: "En tanto la Dirección General de Tráfico no habilite los procedimientos informáticos necesarios para permitir la comunicación a que se refiere el artículo 99.3 de esta Ley, las Jefaturas Provinciales de Tráfico exigirán, para la realización del trámite de cambio de titularidad administrativa, el recibo que acredite el pago del impuesto correspondiente al año inmediatamente anterior a aquel en que se realiza el trámite".



Una posible solución a esta situación consiste en establecer una norma antifraude, pero sin que suponga una limitación de la competencia fiscal entre los Municipios -perfectamente legítima-, asignando el rendimiento recaudatorio a aquéllos donde, realmente, se esté desarrollando la actividad de que se trate.

Quizás podría pensarse en la posibilidad de establecer cuotas provinciales para las personas jurídicas que tengan un número determinado de vehículos. No obstante, ello da lugar a un nuevo problema, como es el de su reparto entre los distintos Ayuntamientos. De aquí que resulte más sencillo atribuir el rendimiento del impuesto al Municipio o Municipios donde se desarrolle la actividad.

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

El artículo 9º. de la Ordenanza Fiscal nº 3, detalla las normas de aplicación del Impuesto para el Municipio de Málaga:

1. En el caso de primeras adquisiciones de vehículos, los obligados tributarios presentarán en la oficina o entidad financiera colaboradora correspondiente, declaración-liquidación según el modelo determinado por este Ayuntamiento, que contendrá los elementos de la relación tributaria imprescindibles para la liquidación normal o complementaria procedente. La fecha de pago de dicha declaración- liquidación habrá de ser anterior a la fecha de matriculación del vehículo, debiendo corresponder ambas al mismo ejercicio, calculándose la cuota conforme a la tarifa vigente en dicho ejercicio. Se acompañará la documentación acreditativa de su compra, Tarjeta de Inspección Técnica de Vehículos y el Documento Nacional de Identidad o Código de Identificación Fiscal del sujeto pasivo. La misma obligación recaerá sobre los obligados tributarios que rehabiliten un vehículo, salvo que ya hayan efectuado el pago del recibo de vencimiento periódico y notificación colectiva correspondiente al ejercicio en el que se produzca la rehabilitación.

2. Simultáneamente a la presentación de la declaración-liquidación a que se refiere el apartado anterior, el sujeto pasivo ingresará el importe de la cuota del impuesto resultante de la misma. Esta autoliquidación tendrá la consideración de liquidación provisional en tanto que por la oficina gestora no se compruebe que la misma se ha efectuado mediante la correcta aplicación de las normas reguladoras del impuesto.

En caso de que el sujeto pasivo no presente la precitada declaración-liquidación, o, una vez presentada, no efectúe el ingreso de la cuota resultante de la misma, o el importe de ésta sea incorrecto, esta Administración Municipal, de conformidad con lo establecido en el artículo 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, practicará la pertinente liquidación, con inclusión de los recargos e intereses de demora que sean procedentes, y, en su caso, sancionará las infracciones tributarias cometidas.



3. No tendrán la consideración de ingreso indebido y en consecuencia su reintegro al interesado no devengará intereses de demora, salvo en el supuesto contemplado en el apartado 2 del artículo 31 de la Ley General Tributaria, los supuestos que a continuación se detallan:

a) las cantidades a reintegrar como consecuencia de la presentación de declaraciones de baja en las que sea de aplicación el prorrateo de cuotas por trimestres.

b) las cantidades a reintegrar cuando, efectuada la presentación e ingreso del importe de la correspondiente declaración-liquidación o autoliquidación en los plazos reglamentarios, no se llega a perfeccionar el supuesto de hecho sometido a gravamen.

El Artículo 10º añade que:

1. En el caso de vehículos ya matriculados o declarados aptos para la circulación, el pago voluntario de las cuotas anuales del impuesto se realizará dentro del período que se establezca en el calendario fiscal.

2. En el supuesto regulado en el apartado anterior, la recaudación de las correspondientes cuotas se realizará mediante el sistema de padrón anual, en el que figurarán todos los vehículos sujetos al impuesto que se hallen inscritos en el correspondiente Registro Público a nombre de personas o entidades domiciliadas en este término municipal.

El importe anual de la deuda tributaria de devengo periódico se girará mediante un solo recibo que deberán abonarse dentro del plazo que se determine en el calendario fiscal aprobado al efecto, y que se comunicarán mediante la publicación del correspondiente anuncio de cobranza en el Boletín Oficial de la Provincia y el tablón de anuncios de este Ayuntamiento.

3. El padrón o matrícula del impuesto, así como su correspondiente lista cobratoria, se expondrá al público por el plazo de 30 días hábiles para que los legítimos interesados puedan examinarlo y, en su caso, formular las reclamaciones oportunas. La exposición al público se anunciará en el Boletín Oficial de la Provincia y producirá los efectos de notificación de la liquidación a cada uno de los sujetos pasivos.

Finalmente el artículo 11º indica que:

1. Quienes soliciten ante la Jefatura Provincial de Tráfico la matriculación o la rehabilitación de un vehículo deberán acreditar, previamente, el pago de la cuota del impuesto correspondiente al ejercicio de la matriculación o rehabilitación, que deberá realizarse conforme a lo establecido en el artículo 9º de la presente Ordenanza.

2. Quienes soliciten ante la Jefatura Provincial de Tráfico la transferencia de un vehículo deberán acreditar previamente el pago de la cuota del impuesto correspondiente al ejercicio anterior al de la solicitud.

No obstante lo anterior, persiste la obligación del transmitente al pago de la cuota del impuesto correspondiente al ejercicio de la transferencia, siendo exigible por vía de gestión e inspección el pago de todas las deudas, por dicho concepto devengadas, liquidadas, presentadas al cobro y no prescritas.

3. De conformidad con lo establecido en Orden INT/624/2008, de 26 de febrero, que desarrolla el Real Decreto 1.383/2002, los titulares de turismos, autobuses de 9 plazas como máximo, vehículos de mercancías con MMA no superior a 3,5 toneladas, y vehículos de tres ruedas simétricas de cilindrada



superior a 50 cc, o que no superen la velocidad de 45 km./h. (excluidos los ciclomotores) que pretendan desprenderse de los mismos al final de su vida útil, deberán entregarlos obligatoriamente en un centro autorizado de tratamiento o en una instalación de recepción regulados en el precitado Real Decreto, acompañando la preceptiva documentación. Dichos centros serán los encargados de tramitar ante la Jefatura Provincial de Tráfico las bajas de los vehículos y emitir el certificado de destrucción.

Las bajas definitivas de los vehículos que no cumplan las características precitadas podrán presentarse tanto en un centro autorizado de tratamiento como en la Jefatura Provincial de Tráfico, sin necesidad, en este último caso, de aportar el certificado de destrucción.

Las bajas definitivas por traslado a otro país se presentarán ante la Jefatura Provincial de Tráfico.

Para la tramitación de la baja de un vehículo, con independencia del lugar de presentación, no será necesario acreditar el pago de la cuota del impuesto, si bien persiste la obligación del titular del vehículo en la fecha del devengo del impuesto al pago de la cuota correspondiente al ejercicio de la fecha de la baja del vehículo, siendo exigible por vía de gestión e inspección el pago de todas las deudas por dicho concepto devengadas, liquidadas, presentadas al cobro y no prescritas.

4. Las modificaciones de características técnicas de los vehículos, que supongan la alteración de su clasificación a efectos del impuesto o la modificación de la tarifa aplicable y, por tanto, del importe de la cuota del impuesto, surtirán efecto en el ejercicio siguiente al de su realización.

Estas modificaciones no conllevarán la obligación de efectuar la declaración- liquidación prevista en el artículo 9º de la presente Ordenanza ni la disminución de la cuota correspondiente al ejercicio en el que se produzcan las mismas, no considerándose en ningún caso como indebidos los ingresos que se realicen en dichos ejercicios.

Debilidades: análisis crítico derivado de la aplicación práctica de los principios anteriores y del marco normativo vigente.

Las bajas temporales.

Actualmente un vehículo puede permanecer en situación de baja temporal voluntaria "sine die", ya que la legislación vigente no establece un plazo máximo para que el vehículo sea rehabilitado, no generándose ninguna problemática cuando dicha situación es real. Los inconvenientes surgen cuando la baja temporal se tramita para soslayar el inconveniente de no poder tramitar la baja definitiva de un vehículo cuando el mismo ya no existe o no se sabe su paradero, ya que para ello es obligatorio, cuando se trata de ciertos vehículos, efectuar su entrega en un centro autorizado de tratamiento.

Por otro lado, tratándose de bajas temporales por transferencia, es decir, cuando el vehículo se vende a alguien que se dedica a la compraventa de vehículos usados, si bien la legislación vigente establece que sólo pueden permanecer en dicha situación durante un año, obligando al adquirente a efectuar la transferencia a su nombre en caso de que aún no haya vendido el vehículo, son numerosos los casos en los que dicho plazo se incumple, sin que se derive ninguna consecuencia de dicho incumplimiento.

Recomendaciones

Las bajas temporales voluntarias "sine die" no generan ningún problema a nivel de gestión del impuesto, por lo que no existe ninguna recomendación que hacer.



En cuanto a las bajas temporales por transferencia, la recomendación es modificar la legislación vigente con un doble objetivo: por un lado, poder imponer algún tipo de sanción a quien incumpla el plazo de un año; por otro lado, que Tráfico pueda anotar de oficio el cambio de titularidad si en el plazo de un año el obligado no lo tramita, y que dicha información se incluya en los ficheros mensuales de intercambio de información.

La depuración de los censos.

En el padrón fiscal del impuesto de Málaga, y en general en todos los Municipios, existen muchos vehículos que, si bien figuran activos en el Registro de Vehículo de Tráfico, se ven afectados por determinados indicios (por ejemplo, caducidad de ITV o seguro en vigor) que hacen sospechar que no son aptos para circular y que, por tanto, y en principio, no deberían estar sujetos al impuesto. A la vista de ello, se procede a su exclusión temporal del padrón fiscal (baja cautelar) a la espera de determinar con certeza su capacidad para circular.

Esta problemática se encuentra relacionada con el punto anterior, relativo a las bajas temporales, puesto que muchos de los vehículos a los que nos referimos serían candidatos a que sus titulares tramitaran una baja temporal voluntaria por no poder entregarlos en un centro autorizado de tratamiento, pero quizá no lo hacen por desconocimiento o simple dejadez.

La Dirección General de Tráfico ha puesto en marcha una campaña de divulgación para propiciar que se actualice la información de los vehículos con una antigüedad superior a 10 años facilitando diferentes medios para que, en su caso, se declara la baja del vehículo si realmente han perdido su aptitud para circular.

Recomendaciones

Sería conveniente arbitrar un mecanismo de control, por parte de Tráfico, para detectar este tipo de vehículos y compeler a sus titulares a regularizar su situación, y, en caso de que los vehículos no circulen, reformar la legislación vigente para establecer soluciones adaptadas a cada tipo de problemática, de cara a la baja de los vehículos afectados, de modo que existan criterios unificados para todos los Municipios en esta materia.

En lo relativo a la gestión del tributo, el Informe para la Reforma de las Haciendas Locales del año 2002 ya mencionaba que debían de valorarse los costes de gestión del tributo a la luz de la importancia recaudatoria del mismo para las EELL y que resultaría conveniente reflexionar sobre el nivel de fraude existente en el pago de este impuesto y sobre las posibles vías de facilitar o mejorar las actuaciones de control sobre el mismo.

4. DESARROLLO NORMATIVO Y ANÁLISIS DEL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS (ICIO).

4.1. Concepto

El ICIO ⁽⁶⁸⁾ es un tributo indirecto, real y objetivo, cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra “para la que se exija 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 (Art. 100.1 del TR-LRHL y Art. 1, punto 1 de la Ordenanza Fiscal nº 4, reguladora del Impuesto).

La redacción actual del Art. 100.1 del TR-LRHL debe aquí criticarse al haber omitido la solución de algunos de los problemas que se habían planteado con la regulación anterior. El más importante es, sin duda, el que afecta a la exigencia de que sea preceptiva la licencia (de obras o urbanística) para la realización de la correspondiente construcción, instalación u obra. Ello ha dado lugar a bastante litigiosidad, planteándose dudas acerca de la sujeción al impuesto en múltiples supuestos ⁽⁶⁹⁾.

68 Nos encontramos ante un impuesto cuya aplicación ha suscitado, desde su implantación, una importante problemática. Así lo demuestra la abundante jurisprudencia existente sobre el mismo. Por ello mismo, también ha sido objeto del interés de nuestra doctrina. Como trabajos generales sobre este impuesto podemos citar, sin ánimo de ser exhaustivos, los siguientes: ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Los impuestos potestativos en la nueva Ley de Haciendas Locales: notas críticas”, *La Ley*, núm. 2269, 11 de julio de 1989; ALVAREZ ARROYO, F.: *El Impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Aranzadi, Pamplona, 1996; ARAGONES BELTRAN, E.: “Primeros problemas en la aplicación del nuevo Impuesto sobre Construcciones (I)”, *GF*, núm. 101, 1992, “Primeros problemas en la aplicación del nuevo Impuesto sobre Construcciones (II)”, *GF*, núm. 102, 1992; COBO OLVERA, T.: *Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica*, op. cit.; CORS MEYA, F.X.: “Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, op. cit.; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, *La reforma de las Haciendas Locales, II*, Lex Nova, Valladolid, 1991; HERNÁNDEZ LAVADO, A.: “Notas en torno a la regulación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, *Impuestos*, núm. 23, 1989; IBAÑEZ GARCÍA, I.: “El nuevo Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y la Sexta Directiva de las Comunidades Europeas”, *GF*, núm. 67, 1989; “Nuevas cuestiones acerca del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, *JT*, núm. 4, 1992; LÓPEZ FERNÁNDEZ, F.J.: “Las órdenes de ejecución y su relación con el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, *EC*, núm. 8, 1998; LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: “Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, *Manual General de Derecho Financiero y Tributario*, IV, vol. 2, Comares, Granada, 1998; MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Colex, Madrid, 2001, “El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, *Los Tributos Locales*, op. cit.; ORÓN MORATAL, G.: “El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y su interpretación jurisprudencial”, *RHL*, núm. 74, 1995; SALAS SÁNCHEZ, T.: *Estudio jurídico del Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras*, Lex Nova, Valladolid, 1996; SIMON ACOSTA, E.: “El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, *RHAL*, núm.57, 1989 y VALDIVIESO FONTÁN, M.J.: *Las tasas por prestación de servicios urbanísticos y el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Comares, Granada, 2000.

69 Esta vinculación entre el hecho imponible y las licencias ha dado lugar a numerosos trabajos que analizan, de manera conjunta, el impuesto y las tasas que se exigen por el otorgamiento de aquéllas. Así, pueden consultarse, BAREA VIDIELLA, L.: *Tributos municipales en actuaciones urbanísticas (tasa por licencia de obras e impuesto sobre construcciones)*, Comares, Granada, 1991; CALVO VERGUEZ, J.: “La delimitación del hecho imponible del ICIO: análisis práctico de las principales cuestiones conflictivas”, *Tributos Locales*, núm. 53, 2005; FABRIQUE MUÑOZ, D.: “El hecho imponible en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: análisis jurisprudencial”, *Tributos Locales*, núm. 22, 2002 y PAGES I GALTES, J.: *El ICIO y la licencia de obras: Actividades inmobiliarias y tributos*, Tecnos, Madrid, 1994; QUIROS ROLDAN y ESTELLA LÓPEZ: *El impuesto sobre construcciones y la tasa*



Así, la STS de 21 de abril de 1997 ⁽⁷⁰⁾, considera que no está sujeta al impuesto la construcción de una presa inscrita en un Plan de Regulación de una Cuenca Hidrográfica. Ello ya que “se está ante una obra cuyas características especiales no la someten a lo que estrictamente puede merecer el concepto de “licencia urbanística” y que, por eso mismo, difícilmente puede integrar el hecho imponible anteriormente definido” ⁽⁷¹⁾.

También se han suscitado muchos problemas en relación con los Proyectos de urbanización, ya que no requieren licencia de obras⁽⁷²⁾. Así, salvo la STSJ de Aragón de 20 de marzo de 1995 ⁽⁷³⁾, la jurisprudencia, de forma casi unánime, declara la no-sujeción de dichas obras ⁽⁷⁴⁾. Por ello, el Informe de la FEMP de 14 de mayo de 1998 propugnaba la necesidad de incluir este supuesto, de forma expresa, dentro del hecho imponible del impuesto.

Tampoco resulta lícito, para la STSJ de Las Palmas de 13 de abril de 2007 ⁽⁷⁵⁾, que una Ordenanza municipal equipare las licencias con los informes urbanísticos a efectos del hecho imponible del impuesto. Así, afirma que “de aceptarse como hecho imponible del impuesto la inclusión de la emisión de informes, del tipo que sea (...) se daría lugar a admitir que la Ordenanza reguladora del ICIO pudiera incurrir en una extensión analógica”.

Del mismo modo, resultan controvertidos los casos en los que no es necesaria la concesión expresa de la licencia, ya que ésta se entiende concedida *ope legis*. Así, las SSTSJ de Extremadura de 13 de enero de 1993 y La Rioja de 19 de julio de 1993 ⁽⁷⁶⁾, niegan la sujeción al impuesto de estos supuestos (se trataba de la sustitución de un paso a nivel y de unas obras en una estación de ferrocarril, respectivamente). Este es también el caso de las obras declaradas de “excepcional interés público”, por lo que su realización no se encuentra sujeta al tributo ⁽⁷⁷⁾.

Por otra parte, tampoco se realiza el hecho imponible, cuando la obra no cuenta con licencia, sino que es consecuencia de una orden de ejecución dada a los particulares por la Administración. Así, más allá de una posible equiparación entre la licencia y la orden de ejecución, la STS de 10 de octubre de 2003 ⁽⁷⁸⁾ señala que “no puede olvidarse que estamos en presencia de un impuesto, cuyo fundamento ha de estar en la manifestación de la capacidad económica de los que realizan las construcciones, instalaciones y obras, lo que exige la voluntariedad de los potenciales contribuyente en la decisión de realizarlas, lo que es incompatible con la obligación legal de llevarlas a cabo y su imposición por orden administrativa”.

por licencia de obras, Abella, Madrid, 1995 y VALDIVIESO FONTAN, M.J.: *Las tasas por prestación de servicios urbanísticos y el Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras*, Comares, Granada, 2000.

70 RJ 1997, 3712.

71 En el mismo sentido pueden citarse pronunciamientos más recientes. Es el caso, por ejemplo, de la STSJ de Castilla y León de 9 de junio de 2006 (JT 2006, 1069), que niega la sujeción de una obra incluida dentro del Plan Hidrológico Nacional y, por ello, no sometida a licencia.

72 Cfr., BATLLÉ GUILLÉN, C.: “Las obras incluidas en un Proyecto de Urbanización están sujetas al pago del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, EC, núm. 20, 2000.

73 JT, 1995, 256.

74 Entre las resoluciones más recientes en este sentido, puede citarse la STS de 31 de enero de 2005 (RJ 2005, 3050).

75 JT 2007, 1008.

76 JT 1993, 53 y 967.

77 STS de 12 de marzo de 2004 (RJ 2004, 3484).

78 RJ 2003, 8491.

A la vista de todo lo anterior, se había planteado la posibilidad de que se produzca la sujeción al impuesto en supuestos en los que no es exigible licencia municipal, sino que la realización de la construcción, instalación u obra está sometida a una mera “*autorización previa*” o incluso a la simple “*comunicación previa*”. Dicha sugerencia, sin embargo, no ha sido acogida en el TR-LRHL, de manera que importantes obras seguirán siendo excluidas del ámbito de aplicación de este impuesto.

Por último, también debería haberse aclarado, de forma expresa, la situación de las obras ilegales o clandestinas. El Art. 100.1 del TR-LRHL deja claro, en apariencia, que la sujeción al impuesto se produce con independencia de que la licencia se haya o no obtenido. Sin embargo, existen pronunciamientos judiciales –SSTSJ de Valencia de 3 de abril y 4 de mayo de 1998 ⁽⁷⁹⁾- que entienden que dicha mención sólo afecta a aquellas obras respecto de las que no existe obstáculo para obtener la licencia, aunque en el caso concreto no se haya logrado. Por ello mismo, declaran la no-sujeción de las obras ilegales, en el sentido de que nunca podrían haber obtenido licencia. A nuestro juicio, este último supuesto debería ser incluido, de forma expresa, en el hecho imponible del tributo.

Ha de hacerse notar la deficiente redacción del Art. 100.1 del TR-LRHL, en cuanto que se identifica el impuesto como un “tributo indirecto”, cuando esta clasificación (directo o indirecto), como es sabido, solo alcanza a los impuestos, ya que el epígrafe tributo engloba además del mencionado ingreso público, a las tasas y contribuciones especiales.

El artículo 1º, apartado 2 de la Ordenanza Fiscal nº 4 , reguladora del Impuesto, enumera con un mayor detalle las obras sujetas al mismo

Las construcciones, instalaciones u obras a que se refiere el apartado anterior podrán consistir en:

- A) Obras de construcción de edificaciones e instalaciones de todas clases de nueva planta.
- B) Obras de demolición.
- C) Obras en edificios, tanto aquellas que modifiquen su disposición interior como su aspecto exterior.
- D) Alineaciones y rasantes.
- E) Obras de fontanería y alcantarillado.
- F) Obras en cementerios.
- G) Cualesquiera otras construcciones, instalaciones u obras que requieran licencia de obras o urbanística.

La lista establecida a modo de corolario de construcciones, instalaciones y obras que suele repetirse con variantes en muchas ordenanzas municipales, en algunos ayuntamientos viene completada por la inclusión en las mismas de las órdenes de ejecución. Tal es el caso de ayuntamientos como Alicante, Jaén, Toledo y Madrid entre otros.

Debilidades: análisis crítico derivado de la aplicación práctica de los principios anteriores y del marco normativo vigente.

El hecho imponible: delimitación.

79 JT 1993, 609 y 776.

La descripción legal del hecho imponible, da cabida solo a exaccionar las construcciones, instalaciones u obras, a las que se le exija licencia (se haya obtenido o no) o por la que el sujeto pasivo haya presentado declaración responsable.

Esta descripción se debería ampliar a los casos de órdenes de ejecución, o aquellas que no requiriendo emisión de licencia, requieran una autorización o concesión municipal.

Asimismo cabría incluir las obras de urbanización realizadas (con la oportuna modificación en la normativa urbanística), por el contribuyente como consecuencia de las construcciones, instalaciones u obras.

Por último se debería concretar, en los supuestos de realización del hecho imponible, la no-sujeción de impuesto de las construcciones, instalaciones y obras, realizadas sin licencia o autorización, por ser este un hecho controvertido y de gran litigio en los tribunales. La *ratio legis* de la modificación vendría justificada en la taxonomía legal de las normas urbanísticas, que obligan a legalizar las obras omitidas o a demolerlas en el caso de que éstas no fueran legalizables; en el primer caso se entraría de lleno en los requisitos establecidos para el cumplimiento del hecho imponible, por lo que se devengaría el impuesto por un hecho conocido por la administración y el segundo caso se clarificaría la no-sujeción de las obras, ya que estas provienen del un hecho ilícito.

Recomendaciones

En cuanto a la inclusión de las órdenes de ejecución, se entiende que bastaría su inclusión en el texto de la ordenanza municipal, en los términos ya establecidos en otras ordenanzas municipales.

En cuanto a la clarificación y entradas de otros supuestos que amplíen la exacción dentro del texto legal, se podría redactar las correspondientes recomendaciones a la FEMP.

Es fundamental recomendar que quede meridianamente claro que el impuesto grave la construcción, obra o instalación y que el pago de la misma se realice una vez finalizada esta y que los gastos de tasas municipales queden claramente definidos como gastos deducibles de la base objeto de liquidación. Incluso establecer que la liquidación pueda fraccionarse en varios plazos a fin de dar posibilidad al sujeto pasivo, en caso de que sobre el inmueble se vayan a emprender una actividad económica, pudiera generar beneficio para asumir el pago del tributo municipal e incluso posibilitar el pago aplazado.

4.2. Exenciones

Se encuentra exenta la realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sea dueño el Estado, las CCAA o las Entidades Locales, que estando sujeta al impuesto, vaya a ser directamente destinada a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos, tanto si se trata de obras de inversión nuevas como de conservación (80.)

La previsión anterior ha planteado no pocos problemas interpretativos en relación a las obras ejecutadas por AENA. Así, diversos municipios han pretendido liquidar el impuesto en estos casos, alegando la ausencia del elemento subjetivo de la exención. El razonamiento empleado puede sintetizarse a través de dos afirmaciones. De un lado, la exención exige que el contribuyente sea el

80 Vid., PAGES Y GALTES, J.: "Exenciones y bonificaciones en el Impuesto sobre Construcciones", RHL, núm. 86, 1999.

Estado, las CCAA o las Entidades Locales. De otro lado, el contribuyente en estos casos no es el Estado, sino AENA en su condición de dueña de la obra. En conclusión, no puede aplicarse la exención ya que el contribuyente no es ninguna de las entidades citadas en el Art. 100.2 del TR-LRHL, sino uno distinto, con personalidad jurídica diferenciada.

Frente a estas pretensiones, nuestro TS –S. de 15 de julio de 2003 (81), dictada en recurso de casación para la unificación de la doctrina- afirma que el precepto que venimos analizando excepciona la definición de sujeto pasivo para las grandes obras públicas a las que se refiere, reputando por dueño de la obra al Estado –o a las CCAA o a las Entidades Locales- aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos u otros entes públicos, como sucede en el caso de AENA. Y es que, en caso contrario, la norma que examinamos sería irrita, carente de mandato alguno.

Pero es más, la resolución que venimos examinando da un paso más y afirma, aunque como obiter dictum, que, en realidad, más que hablar de exención, debe sostenerse la no sujeción para estos casos. Y ello ya que estas grandes obras públicas no suelen estar sometidas a licencia municipal, por lo que más bien puede afirmarse que ni siquiera se realiza el hecho imponible del impuesto.

Por otra parte, la exención se aplica a otros muchos supuestos distintos del que acabamos de examinar. A título de ejemplo, la STSJ de La Rioja de 28 de junio de 2002 (82) considera incluida en la exención una obra de una planta de transferencia de residuos sólidos urbanos realizada por una Comunidad Autónoma, en la medida en que su destino es el saneamiento de poblaciones. En este mismo sentido y adoptando la misma tesis que el TS que acabamos de examinar, la STSJ de Madrid de 29 de abril de 2002(83) aplica la exención a una obra de saneamiento realizada por una empresa pública participada íntegramente por la Comunidad Autónoma.

Esta previsión del Art. 100.2 del TR-LRHL debe completarse con lo dispuesto en su Art. 9.1, respecto a los beneficios fiscales previsto en los Tratados internacionales suscritos por nuestro país (84). Es el caso de la Orden de 5 de junio de 2001, que aclara la inclusión del ICIO en la letra B) del apartado 1 del Art. IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979(85).

Existen otros supuestos de exención que podríamos denominar, particulares. Nos referimos al caso examinado por la STSJ de Castilla y León de 2 de mayo de 2006 (86), donde la exención procedía de los pliegos de condiciones de una concesión. Así, la resolución citada señala que “debemos entender que en los Pliegos de la condiciones de la concesión, cuya eventual oscuridad no puede perjudicar a quien no es causante de la misma, se incluyó un derecho del concesionario a no abonar el Impuesto sobre

81 RJ 2003, 6291.

82 JT 2002, 1534.

83 JT 2002, 1572.

84 En este sentido, la STS de 15 de febrero de 1995 (RJ 1995, 1019) afirma que “aunque el artículo 9º de la Ley de Haciendas Locales reconozca, como no podía ser de otra forma, la eficacia de los beneficios fiscales derivados de la aplicación de los Tratados Internacionales, en el Convenio citado –se refiere al Convenio del Consejo de Europa para la Salvaguarda del Patrimonio Arquitectónico de Europa de 3 de octubre de 1985-, como en el artículo 5 de la Convención de 23 de noviembre de 1972 sobre Protección del Patrimonio Mundial Cultural, y Natural, no hay sino un compromiso de recurrir, cuando fuese necesario, a medidas fiscales, para favorecer la conservación del patrimonio arquitectónico de los países firmantes, pero no una expresa concesión de exenciones fiscales determinadas que pudieran aplicarse el Impuesto sobre Construcciones y Obras, en cuya regulación la Ley de haciendas Locales no contiene ningún tipo de exención”.

85 Puede consultarse en este sentido la STS de 3 de octubre de 2003 (RJ 2003, 7887).

86 JT 2006, 891.



Construcciones, Instalaciones y Obras”. Y, según este pronunciamiento, ello no es contrario a la reserva de Ley que rige en la materia, ya que “en realidad, no se discute ahora sobre una eventual modificación extralegal por parte del Ayuntamiento de una Ordenanza Fiscal, sino si concurre o no el equilibrio financiero contemplado por el clausulado de la concesión y que la Corporación está obligado a mantener”. Abundando en esta idea, la STSJ de Cataluña de 3 de enero de 2002 (87) considera que el ente público no puede pretender exigir al particular todas las obligaciones derivadas de la concesión y, acto seguido, negar la exención concedida con base en una falta de reconocimiento legal.

Por el contrario, la STSJ de Cataluña de 26 de mayo de 2006 (88) considera que sí infringe la reserva de Ley una disposición de una ordenanza por la que el Ayuntamiento se comprometía a entregar una subvención de importe coincidente con el impuesto para aquellas obras que evitaran la utilización de determinado componente en sus conducciones, en concreto, PVC. En el mismo sentido, la STS de 24 de noviembre de 2003 (89) considera inviable, por no estar prevista legalmente, la inclusión de una exención de este impuesto en un convenio, celebrado entre un Ayuntamiento y una empresa, para la construcción de viviendas de protección oficial.

En este capítulo hay que hacer mención expresa la exención subjetiva del que disfruta a obras realizadas por La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes y congregaciones religiosas y los institutos de vida consagrada y sus provincias, (la cual recoge nuestra ordenanza) para la realización de construcciones, instalaciones y obras que afecte a :

- Los templos y capillas destinados al culto, y asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.
- La residencia de los Obispos, de los canónigos y de los sacerdotes con cura de almas.
- Los locales destinados a oficinas, la curia diocesana y a oficinas parroquiales.
- Los seminarios destinados a la formación del Clero diocesano y religioso y las universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.
- Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las órdenes, congregaciones religiosas e institutos de vida consagrada.

La regulación actual de esta exención viene determinada por la condición establecida para la aplicación de la Letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, de 3 de enero de 1979, por la Orden EHA/2814/2009 de 15 de octubre, es que los inmuebles que estén exentos de la Contribución Territorial Urbana (actualmente, Impuesto sobre Bienes Inmuebles) . La citada orden venía a modificar la Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001, por la que se clarificaba la inclusión del Impuesto en el ámbito del citado acuerdo.

Debilidades: análisis crítico derivado de la aplicación práctica de los principios anteriores y del marco normativo vigente.

Sujetos de no-sujeción. Exenciones.

Recomendaciones

87 JT 2002, 591.
88 JUR 2006, 223140.
89 RJ 2003, 8770.

Volvemos a hacer las mismas recomendaciones que para el IAE, no se puede aplicar medidas que supongan reducciones de los derechos a poner al cobro para un municipio y debiliten el principio de suficiencia financiera enunciado en el artículo 142 de nuestra CE para atender objetivos y competencias de otros niveles de gobierno y/o administraciones públicas.

De ser imposible este objetivo de reformar el beneficio fiscal sobre el interés o utilidad municipal, recomendamos una mejor redacción y que al menos para los municipios del título X, el benéfico de apruebe en la ordenanza estableciendo los requisitos para acogerse a él y dejando en manos de la administración tributaria o de la JGL la concesión administrativa de tal beneficio fiscal a fin de no convertir los plenos municipales en zonas de conflicto permanente y una plataforma amplificadora del beneficio fiscal con un efecto llamada en todos los sujetos pasivos del impuesto, alentado por los medios de comunicación de la localidad.

Las exenciones aplicables en el ICIO son muy limitadas en la normativa actual.

A la hora de abordar el ámbito de las exenciones (o, en otro caso, bonificaciones) a aplicar en el ICIO, deben tenerse en cuenta, por su actualidad y por las propuestas que ha habido ya en tal sentido, la política de fomento de las inversiones privadas en infraestructuras (carreteras, etc.) y la política de incentivos al uso de energías renovables (energía solar, etc.), ámbitos respecto de los cuales se ha planteado ya la conveniencia de aprobar medidas de estímulo fiscal, las cuales incluyen, entre otros tributos, a los impuestos Locales.

Para determinadas obras realizadas por organismos públicos se podría estudiar proponer a través de la FEMP, una solución análoga a la utilizada con otras exenciones, es decir condicionar el beneficio a que dicha exención exista para el Impuesto de Bienes Inmuebles, lo que clarificaría la aplicación de la exención en el tributo.

4.3. Sujetos pasivos

4.3.1. Contribuyentes

Son sujetos pasivos de este impuesto, a título de contribuyentes, las personas, físicas o jurídicas, así como las entidades del Art. 35.4 de la LGT, que siendo dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realicen (90.)

Tiene la consideración de dueño de la construcción, instalación u obra, quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización (Art. 101.1 TRLRHL y Art. 3.1 de la Ordenanza Fiscal).

Pueden registrarse casos en los que el Ayuntamiento encarga la realización de una obra y la costea, pretendiendo, después, exigir el impuesto a la empresa contratista. En estas situaciones y con buen criterio, dos SSTSJ de Andalucía de 21 de junio de 1999(91) consideran al Ayuntamiento como dueño de la obra y, por tanto, contribuyente. Dándose esta situación de confusión entre posiciones acreedora y deudora del tributo la consecuencia no puede ser otra que la de la extinción de la obligación, sin que pueda exigírsela al sustituto.

90 Cfr. PAGES I GALTES, J.: "El concepto de dueño de la obra en el Impuesto sobre Construcciones", REDF, núm. 83, 1994.
91 JT 1999, 1038 y 1880.



Estas mismas conclusiones son defendidas por la STSJ de Asturias de 5 de febrero de 2001(92) en un supuesto de construcción de una instalación hidroeléctrica en virtud de un convenio cuyo clausulado preveía la recepción de aquélla por parte del municipio a partir de determinada fecha.

El caso de la realización de viviendas de promoción pública es en realidad, de un supuesto muy similar al anterior, donde el dueño de la obra es el propio Ayuntamiento que promueve las viviendas. Siendo así, las SSTSJ de Andalucía de 22 de octubre de 2002(93) y de 9 de diciembre de 2003(94) afirman la existencia de confusión, no pudiéndose exigir la deuda al sustituto.

Otros supuestos especiales a destacar:

- Permuta de solar por edificación futura.

Se trata de un supuesto particular examinado por la STS de 5 de junio de 2002(95), que analiza un convenio en cuya virtud un Ayuntamiento entrega una parcela a una empresa a cambio de que ésta construya unos edificios en otra de propiedad municipal. Del clausulado del convenio el Tribunal concluye que se trata de una verdadera permuta y no de un arrendamiento de obra, ya que la empresa realiza la declaración de obra nueva y luego transmite la edificación. Siendo así, debe calificarse como dueño de la obra y, por tanto, como contribuyente.

- Pago de la obra por un tercero.

Se trata de los supuestos en que se realiza una obra, por parte de un contratista, sobre un inmueble propiedad de un sujeto pero su coste es asumido por otra entidad diferente. Es el caso examinado por la STSJ de Asturias de 29 de diciembre de 2006(96), donde una empresa privada realiza una obra en un inmueble de la Iglesia Católica pero satisfaciendo su importe la Administración autonómica, que es calificada como contribuyente, dueña de la obra.

- Concesiones para la construcción y explotación de aparcamientos subterráneos.

El caso que mayor controversia ha suscitado es el de las concesiones en cuya virtud una empresa privada se compromete a realizar a su costa una obra, consistente en un aparcamiento, obteniendo el derecho a su explotación por determinado plazo. En estas situaciones, las empresas han discutido las liquidaciones de ICIO por un doble motivo. En primer lugar, señalando que la propiedad de los terrenos es municipal, lo que supone, según esta idea, atribuir al Ayuntamiento la condición de dueño de la obra. En segundo lugar, alegando que, en cualquier caso, la obra revertirá, al final del período concesional, al Ayuntamiento, lo que conduce también a entender que es dicho ente el dueño de la obra.

Las SSTS de 15 de marzo y de 10 de diciembre de 2003(97) y de 3 de marzo de 2004(98) consideran irrelevante dichos argumentos. Como señala la última de las resoluciones citadas, "ha de excluirse la interpretación de que con la expresión dueño de la obra se está refiriendo el artículo al titular del terreno o del inmueble o a quien en un momento posterior llegue a consolidar su dominio sobre el

92 JT 2001, 314.

93 JUR 2002, 16834

94 JUR 2004, 64473

95 RJ 2002, 6572.

96 JT 2007, 283.

97 RJ 2003, 3646 y 2004, 110.

98 RJ 2005, 2255

suelo con la propiedad de lo en él edificado, pues, si así fuera, no hubiera sido necesario que el precepto entrase en el distingo que en él se contiene y especifica, ya que, lógicamente, “dueño de la obra” quiere hacer referencia a la persona que la promueve y realiza, por sí o por tercero, asumiendo la obligación de sufragarla a su costa, quedando beneficiada, de momento, por la acción promotora y constructora (siendo, por tanto, inoperante, caso de no coincidir, la calidad de propietario del inmueble al que se incorpora la obra realizada)”(99).

4.3.2. Sustitutos

Cuando la construcción, instalación u obra no se lleve a cabo por el contribuyente, presentan la consideración de sustitutos los que soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras (100.)

Esta definición de los sujetos pasivos sustitutos ha dado lugar a no pocas dificultades de interpretación. Así, bajo la anterior redacción del precepto, hay numerosas resoluciones judiciales que entienden que la sustitución sólo se da en dos casos. En primer lugar, si se solicita licencia por persona diferente del contribuyente, que tendrá la condición de sustituto. En segundo lugar, si la obra se ha realizado sin solicitar previamente la licencia, en cuyo caso será sustituto el constructor. Pero no se produce sustitución alguna si la licencia ha sido solicitada por el propio contribuyente, el dueño de la obra. En estos casos, aun existiendo una persona diferente del contribuyente que actúa como constructor, no adquiere la condición de sustituto(101.)

Para el TS, sin embargo, es irrelevante que haya existido o no solicitud previa de licencia, ya que la empresa contratista se convierte en sustituto en todo caso. Y ello porque, como señala la STS de 7 de marzo de 1995(102) “el artículo 102 LHL establece con una claridad que no admite duda alguna en su interpretación que cuando quienes realicen las construcciones, instalaciones u obras no fueran los dueños de las obras se considerarán sustitutos de éstos a quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras”.

Por disposición expresa de la norma, el sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha (Art. 101.2). Esta mención explícita supone una desautorización legal de la tesis sostenida por la STS de 24 de julio de 1999(103), que venía a equiparar el sustituto al contribuyente de este impuesto. Así, señala que “en lo que aquí importa, en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras hay, por imposición legal, desplazamiento del contribuyente –el propietario del inmueble o el dueño de la obra, según el Art. 102.1 de la Ley de Haciendas Locales-, estableciéndose una única relación tributaria entre la Administración y el peticionario de la licencia o el constructor de la obra –Art. 102.2 de la citada Ley-, pero ello es consecuencia, no de que contribuyente y sustituto lleven a cabo presupuestos de hecho –el primero el del tributo y el segundo el de la sustitución-, diferentes, sino de la ejecución por los dos del mismo hecho impositivo definido en el Art. 101 de la propia norma, esto es, la realización de cualquier construcción, instalación u obra en el término municipal para el que se exija licencia urbanística, háyase o no obtenido ésta. Es quizá por ello (...), por lo que no regula la ley ni la repercusión de la carga tributaria soportada por el sustituto sobre el contribuyente –titular, sin embargo,

99 En el mismo sentido, pueden citarse las SSTSJ de Valencia de 21 de junio de 2001 (JT 2002, 15) y de Madrid de 6 de mayo de 2002 (JUR 2002, 236284) y de 19 y 26 de julio de 2003 (JT 2003, 759 y 765)

100 Sobre esta figura se ha ocupado Jesús Rodríguez en “El sustituto en los tributos locales”, RHL, núm. 76, 1996.

101 En este sentido pueden citarse las SSTSJ de Valencia de 12 de noviembre de 1994 (JT 1994, 1345), de 25 de mayo de 2000 (JT 2000, 1326), de 2 de febrero de 2001 (JT 2001, 1524) y de Andalucía de 30 de diciembre de 2002 (JUR 2003, 65284) y de 13 de enero de 2003 (JT 2003, 350)

102 RJ 1995, 2459.

103 RJ 1999, 6386.

de la capacidad económica justificativa de la imposición- ni ningún otro procedimiento para que lleguen a este último las consecuencias del gravamen”.

Pues bien, la actual previsión expresa acerca de la repercusión pone de manifiesto lo erróneo de esta doctrina, ya que el sustituto realiza un presupuesto de hecho diferente del tributo, que no es la mera realización de una obra. Así, cuando la Ley utiliza el término "realización", no se está refiriendo a su significación más estricta, limitada a su aspecto físico o material. Por contra, se trata de un sentido más amplio, que comprende la "ejecución espiritual" de las construcciones. Por consiguiente, sólo realizará el hecho imponible aquella persona que encomiende la obra y soporte su coste, haciéndose dueño de la misma. Ello con independencia de que sea, además, su ejecutor material. En definitiva, si el peticionario de la licencia o el constructor no son, asimismo, dueños de la obra, no son contribuyentes y el tributo se les exigirá en virtud de un presupuesto de hecho diferente al que origina la obligación tributaria. Por tanto, nos encontramos con el esquema típico de la sustitución: un sujeto que al realizar un presupuesto de hecho previsto en la Ley distinto del hecho imponible, por mandato de aquélla desplaza al contribuyente de la relación jurídico-tributaria, asumiendo todas sus obligaciones materiales y formales.

Por otra parte, la designación como sustituto del peticionario de la licencia merece algún comentario. Así, interpretada de forma literal, esta cláusula puede suponer imponer el cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria a un tercero que actúa como un mero gestor. No parece que, en todo caso, estemos ante un sujeto que mantenga la vinculación con el hecho imponible que se considera necesaria para que se pueda imponer el mecanismo de la sustitución. Por ello, parece muy acertada la STSJ de Madrid de 28 de mayo de 1996(104) cuando afirma, de modo muy gráfico, que “ni la ejecución material de las obras permite que se impute la condición de sustituto del contribuyente al técnico u operario, ni la actuación gestora del representante en la solicitud de una licencia puede implicar su obligación de pagar el tributo en defecto del contribuyente”. Por ello, “no se puede afirmar que quien actúa como mandatario de otra persona en la solicitud y gestión de una licencia de obras, pueda ser reputado después sustituto del contribuyente”.

La posición del sustituto en este impuesto ha dado lugar a otras dos cuestiones de índole procedimental que merecen algún comentario. En primer lugar, hay resoluciones judiciales que consideran que las actuaciones de comprobación de este tributo deben entenderse, necesariamente, con el sustituto si después se pretende exigir al mismo la deuda. Y ello ya que, en caso contrario, se le produciría indefensión, al negarle la posibilidad de discutir los elementos de cuantificación del impuesto. En este sentido, puede citarse la STSJ de Madrid de 3 de noviembre de 1997(105). En segundo lugar y en relación con lo anterior, no parece que pueda haber duda de que los sustitutos se encuentran legitimados para interponer recursos frente a las liquidaciones del impuesto. Así lo entienden las SSTSJ de Castilla y León de 29 de enero de 1996(106), de Madrid de 28 de mayo de 1996(107) y de 6 de septiembre de 2000(108) y de Extremadura de 14 de marzo y de 28 de mayo de 1996(109).

Para finalizar, sólo nos queda criticar una omisión dentro de la figura de la sustitución. Así, al analizar el contribuyente vimos que se atribuía dicha condición al dueño de la obra cuando no coincidía con la figura del propietario del inmueble. Pues bien, cuando se da esta circunstancia, este último sujeto no se sitúa dentro del círculo de obligados tributarios, mientras que su cercanía con el hecho imponible

104 RJ 1996, 682.

105 JT 1997, 1309.

106 JT 1996, 25.

107 JT 1996, 682

108 JT 2000, 1697

109 JT 1996, 874 y 879.

debería demandar lo contrario. A nuestro juicio, debería haberse incluido como sustituto al propietario del inmueble cuando no coincida con el dueño de la obra.

Debilidades: análisis crítico derivado de la aplicación práctica de los principios anteriores y del marco normativo vigente.

La coexistencia de dos supuestos que describen acciones diferenciadas (la solicitud de la licencia, o la ejecución material del hecho imponible), ha traído problemas de aplicación práctica del impuesto sobre todo cuando los dos supuestos establecidos para la sustitución coinciden en el tiempo.

Del mismo modo, convendría que el texto legal aclare con precisión a quién debe obligar el impuesto cuando no coincida la persona que solicita la licencia y aquella que ejecuta la construcción, instalación u obra.

Recomendaciones

En lo relativo a la figura del sustituto, el Informe para la Reforma de las Haciendas Locales del año 2002 recogía que básicamente, dos problemas: el primero, de carácter general, consiste en que la Ley no prevé ningún mecanismo que permita facilitar la repercusión del impuesto pagado sobre el contribuyente. No obstante, tal vez esta cuestión deba solventarse en la LGT y no en la propia LRHL. La STS de 24 de julio de 1999 entiende que la cuestión de la repercusión del pago del impuesto, por parte del sustituto al contribuyente, queda, ante el silencio de la LRHL, a lo que pueda derivarse de los pactos o acuerdos entre las partes. El segundo problema se deriva de la definición tan amplia de sustituto que efectúa el Art. 102.2 de la LRHL. Así, puede pensarse en suprimir la referencia al peticionario de la licencia. En cualquier caso, debe advertirse que no se convierte en sustituto aquél que solicita una licencia en representación de otro, tal y como han señalado las SSTSJ de Valencia de 9 de diciembre de 1993 (JT 1542) y de Madrid de 28 de mayo de 1996 (JT 682).

Se podría estudiar la desaparición o matización de la sustitución que implica la ejecución material del hecho imponible, porque facilitaría la gestión del impuesto, ya que el presupuesto de sustitución que prevalecería sería de la solicitud de la licencia o presentación de declaración responsable que es un acto conocido por la administración, coincidente con la estructura de gestión contemplada en la norma que posibilita la emisión de una liquidación provisional con consideración de ingreso a cuenta, a la concesión de la misma.

Los casos de sustitución por ejecución material del hecho imponible, podría quedar residualmente para aquellas construcciones, instalaciones u obras localizada sin licencia, y siempre los titulares de la licencia de legalización, no sean los dueños de las obras.

Se debería ir en una línea innovadora, buscando que cualquier emprendedor pueda pagar al ayuntamiento cuando empiece a generar actividad económica y posibles entradas de dinero en su explotación, lo que sucede actualmente no es así: pagan antes de empezar a trabajar.

4.4. Elementos de cuantificación

4.4.1. Base imponible

Constituye la base imponible del ICIO el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, entendiendo como tal, su coste de ejecución material.



Ahora bien, no forman parte de la base imponible: el IVA y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material (Art. 102.1).

La actual referencia legal al “coste real y efectivo” de la construcción, instalación u obra ha originado multitud de pronunciamientos administrativos, doctrinales y jurisprudenciales.

La problemática ha girado, básicamente, en torno a la inclusión o no en la base imponible del tributo de conceptos como los honorarios de profesionales (arquitecto o aparejador) o el beneficio empresarial del contratista, habiendo mantenido el Tribunal Supremo un criterio contrario a dicha inclusión. Entre otras muchas, pueden citarse las SSTs de 1 de febrero de 1994, 16 de enero de 1995, 2 de abril y 28 de octubre de 1996, 15 de noviembre de 1997 y 3 de abril de 1999(110).

Los problemas y dudas que, a todos los niveles, se han planteado en relación con la base imponible del impuesto, han sido debidos a su excesivamente sucinta definición legal, por lo que resultaba necesario que la Ley delimitara, con mayor precisión, los conceptos que deben entenderse incluidos en la misma, lo cual se ha llevado a cabo con la actual redacción del Art. 102.1 de la LRHL.

A tenor de este precepto la base imponible está constituida por el coste de ejecución material de la obra, sin que pueda incluirse ninguna otra partida que no integre, estrictamente, dicho coste. Por tanto, se ha definido en consonancia con la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Ahora bien, debe tenerse en cuenta que esta jurisprudencia recayó bajo la anterior legislación, pero que el legislador estatal es competente para decidir incluir, expresamente, los conceptos controvertidos. Es decir, podría haberse optado, válidamente, por su inclusión en lugar de por su exclusión.

Aun obviando este problema, la fijación de la base imponible nunca ha sido una cuestión pacífica. Así, se han planteado numerosas dudas en la obra pública. La principal controversia gira en torno a la magnitud que debe tomarse para realizar la liquidación provisional al principio de las obras. Así, se ha discutido si debe acudir, para practicar la liquidación provisional, el presupuesto de licitación o el precio de ejecución ofrecido por la empresa que resultó ser la adjudicataria. Esta última solución es la que prima de forma masiva en nuestra jurisprudencia. En este sentido, pueden citarse, a título de ejemplo, las SSTSJ de Murcia de 5 de octubre de 1994 y 28 de septiembre de 1998(111), de Castilla-La Mancha de 29 de marzo de 1995(112), de Andalucía de 11 de marzo de 1996(113), de Extremadura de 21 de abril de 1998, de 11 de febrero de 1999 y de 14 de julio de 2004(114), de Asturias de 12 de junio de 1999(115), de Castilla y León de 22 de enero de 1999 y de 24 de marzo de 2000(116), de Aragón de 11 de febrero de 2000(117), de Valencia de 10 de julio de 2000(118), de Madrid de 6 de septiembre de 2000 y de 16 de

110 RJ 1994, 1326; 1995, 431; 1996, 3129 y 7305; 1997, 9257 y 1999, 2964.

111 JT 1994, 1177 y 1998, 1339.

112 JT 1995, 276.

113 JT 1996, 257.

114 JT 1998, 536; 1999, 259; y 2004, 1376.

115 JT 1999, 1221.

116 JT 1999, 54 y 2000, 615.

117 JT 2000, 1089.

118 JT 2000, 1337.

junio de 2006(119) y de Baleares de 4 de mayo de 2001(120). El argumento que se emplea para llegar a esta conclusión consiste en afirmar que el presupuesto de licitación sólo indica la cantidad máxima que está dispuesta a pagar la Administración, pero que el precio de adjudicación es el que responde a la determinación del presupuesto que va a ejecutarse materialmente.

Otro problema que se ha suscitado en relación a la obra pública es el del posible efecto de las bajas unilaterales. En este punto las opiniones también son casi coincidentes. Así, la mayor parte de las resoluciones entiende que esta baja ofrecida voluntariamente por el contratista únicamente afecta a su beneficio. De esta forma, como dicho beneficio no forma parte de la base imponible, que coincide con el presupuesto de ejecución material, tampoco tiene ninguna incidencia su rebaja. En este sentido, puede consultarse la STSJ de Castilla y León de 22 de enero de 1999, ya citada. Como señala la STSJ de Andalucía de 29 de marzo de 2001(121), “tal baja es un sacrificio voluntario que la entidad actora asume a costa de su beneficio industrial –partida no incluíble en la base- y que en cualquiera de los casos, nunca podría vincular al Ayuntamiento de Sevilla, tratándose como se trata de un pacto o convenio entre el contribuyente –el dueño de la obra, la Universidad de Sevilla- y el sustituto –la entidad contratista- pacto que por su carácter meramente interno no puede alterar los términos legales de la relación jurídico-tributaria frente al titular del crédito tributario”.

Por otra parte, debe resaltarse también que, aunque la definición de la base imponible esté claramente identificada, por la jurisprudencia antes indicada, con el coste de ejecución material de la obra, ello no ha impedido que se planteen dudas en relación con ciertos elementos. El caso más importante es el de la maquinaria e instalaciones incorporadas a la obra en cuestión. La doctrina del TS pasa por distinguir entre dos categorías dentro de tales elementos. De un lado, aquellos equipos, maquinaria e instalaciones construidos por terceros fuera de la obra e incorporados a la misma y que, por ello mismo, pueden calificarse con funcionamiento autónomo. En tales casos, ordena excluir el valor del equipo y computar el de la instalación. En este sentido y entre otras muchas, pueden citarse las SSTs de 24 de mayo y 5 de julio de 1999(122). De otro lado, los elementos inseparables de la obra y que figuran en el mismo proyecto que sirvió para obtener la licencia. Estas últimas instalaciones sí se computan en el coste de la obra y, por tanto, en la base imponible. Como señala la STS de 15 de febrero de 1995(123), “el recurrente califica como instalaciones externas a las obras partidas, como las de fontanería y sanitarios, electricidad, climatización, instalaciones especiales y vidriería, que 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 impuesto”.

Como puede observarse, la posición del TS, correcta sin duda una vez que ha circunscrito la base imponible –y ahora lo hace la Ley- al estricto coste de ejecución material, no es de fácil concreción en cada caso particular. Buena prueba de ello son los pronunciamientos de los diferentes Tribunales que, asumiendo esta doctrina, llegan en ocasiones a soluciones muy dispares. A título de ejemplo, podemos citar las siguientes resoluciones:

- Para la STSJ de Extremadura de 3 de marzo de 1994(124) en la instalación de un sistema de aire acondicionado hay que excluir los valores de los acondicionamientos compactos, termostatos, difusores y rejillas.

119 JT 2000, 1697 y JUR 2007, 186632.

120 JT 2001, 905.

121 JT 2001, 1238.

122 RJ 1999, 3618 y 6373.

123 RJ 1995, 1019.

124 JT 1994, 312.



- Sin embargo, la STSJ del País Vasco de 3 de mayo de 1996(125) incluye en la base imponible lo que califica como elementos inseparables: climatización, electricidad, ascensores y protección de incendios.

- En la construcción de una residencia geriátrica, la STSJ de Madrid de 19 de octubre de 1996(126) excluye la maquinaria de hostelería pero incluye la megafonía, alarmas, bañera gerontológica y los asientos de baño. Como puede observarse, algunos de los elementos incluidos bien pueden considerarse contruidos fuera de la obra y susceptibles de funcionamiento autónomo.

- Con buen criterio, la STSJ de Valencia de 21 de septiembre de 1998(127) incluye, en la construcción de un gasoducto, las instalaciones mecánicas, tuberías, grifería y demás mecanismos necesarios para su buen funcionamiento. Y ello ya que “son elementos principales y esenciales de la instalación, no accesorios, y por tanto sus costos forman parte de la riqueza que aflora con el levantamiento de la instalación”.

- La STSJ de Extremadura de 14 de abril de 1999(128), con criterio muy discutible, califica a los ascensores como elementos inseparables de la construcción y, por tanto, incluidos en la base imponible.

- En un aerogenerador, la STSJ de Navarra de 21 de septiembre de 2000(129) considera una instalación que no forma parte de la base su continente, es decir, la torre tubular cónica, pernos de cimentación y el bastidor.

- Para la STSJ de Madrid de 15 de febrero de 2002(130) debe excluirse el coste de termostatos de ambiente, calderas de calefacción, termos eléctricos, ascensores, aparatos contra incendios, mobiliario de cocina y elementos decorativos. Como puede comprobarse, la partida de ascensores aparece excluida en resoluciones como ésta mientras que forma parte de la base imponible según otros pronunciamientos y tribunales.

- Según la STSJ de Aragón de 12 de septiembre de 2002(131) en la construcción de una línea de transporte de energía eléctrica se consideran imprescindibles y, por tanto, incluido su valor en la base, los apoyos, las torres y los tendidos.

- La STSJ de Galicia de 29 de noviembre de 2002(132) considera que, en la construcción de un centro de transformación en una planta eólica, debe excluirse el coste del transformador, de la cabina y de otros elementos auxiliares necesarios pero fabricados previamente.

- De conformidad con la STSJ de Canarias de 24 de febrero de 2005(133), no puede computarse el valor de una turbina instalada en una central térmica, sino únicamente el coste de dicha instalación.

Como puede observarse, la problemática que acabamos de revelar pone de manifiesto que la cuantificación de este tributo dista aún de ser pacífica. Por ello y de cara a una futura reforma del tributo, han de establecerse unos módulos objetivos del coste de las construcciones en la Ordenanza fiscal del tributo, que sirvan tanto para calcular el ingreso a cuenta que debe producirse con anterioridad al inicio de la obra, como para practicar la autoliquidación que proceda una vez terminada ésta en atención a la efectivamente realizada. Para el señalamiento de estos módulos, la Ley debe fijar unos criterios generales que garanticen la justicia y equidad del gravamen, entre los que cabe destacar que el importe

125 JT 1996, 1267.

126 JT 1996, 1371.

127 JT 1998, 1385.

128 JT 1999, 975.

129 JT 2000, 1605.

130 JT 2002, 1266.

131 JUR 2003, 146792.

132 JUR 2003, 179808.

133 JT 2005, 544.

tiene que ser equivalente al coste normal o medio de cada tipo de edificación, según la clase, modalidad, categoría y localización geográfica(134).

En todo momento, el contribuyente ha de poder renunciar a este régimen de determinación de la base imponible, siempre que lo haga con anterioridad al devengo del tributo. En este caso la base pasaría a determinarse en régimen de estimación directa.

Debilidades: análisis crítico derivado de la aplicación práctica de los principios anteriores y del marco normativo vigente.

La definición de la base imponible del impuesto, como “coste real y efectivo de la obra”, ha sido fuente de controversias y actividad jurisprudencial, desde el nacimiento de la Ley de Hacienda Locales.

La citada actividad jurisprudencial ha fijado como coincidente “coste real y efectivo de las obras” con las del coste de la obra civil, detrayendo además, el coste de los honorarios profesionales, los beneficios generales, los gastos generales, tasas e impuestos, y aquellas partidas que figurando el presupuesto de ejecución material, no formen parte del coste de la obra civil.

Dado que se debe entender la base imponible, coincidente con la capacidad económica puesta de manifiesto por el contribuyente para la realización del correspondiente hecho imponible, en este caso la realización de una construcción, instalación y obra, se pudiera afirmar que la indefinición de este concepto, ha provocado que con el paso del tiempo la Jurisprudencia haya ido detrayendo sin solución de continuidad elementos económicos de la misma, que además de aminorar las bases, han producido múltiples problemas en la gestión del impuesto.

Es por tanto la jurisprudencia emanada de los Tribunales a lo largo de la vida del impuesto la que ha venido condicionando y "acotando" la base imponible del mismo.

Habría que aclarar la distinción semántica entre “real” y “efectiva” puesto que son dos conceptos radicalmente diferentes que, en la práctica, no vienen a coincidir. Podríamos centrarnos en el caso de la autoconstrucción: en ningún caso el coste real será coincidente con el coste efectivo puesto que la aportación del propietario de las construcciones, instalaciones u obras harán que se incorpore un valor a las mismas que no supongan un desembolso efectivo de recursos.

Recomendaciones

En lo relativo a la estructura liquidadora del impuesto y a los elementos de la cuota, el Informe para la Reforma de las Haciendas Locales del año 2002 recogía que:

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.

La problemática ha girado básicamente en torno a la inclusión o no en la base imponible del tributo de conceptos como los honorarios de profesionales (arquitecto o aparejador) o el beneficio empresarial

134 En la actualidad, como veremos a continuación, la utilización de estos módulos está permitida para la práctica de la liquidación provisional, pero proscrita para la definitiva. En este sentido, puede consultarse la STSJ de Castilla y León (JUR 2006, 206174).

del contratista, habiendo mantenido el TS un criterio contrario a la inclusión de tales conceptos en la base imponible del impuesto. Entre otras muchas, pueden citarse las SS de 1 de febrero de 1994 (Ar. 1326), de 16 de enero de 1995 (Ar. 431), de 2 de abril de 1996 (Ar. 3129), de 28 de octubre de 1996 (Ar. 7305), de 15 de noviembre de 1997 (Ar. 9257) y de 3 de abril de 1999 (Ar. 2964).

Los problemas y dudas que, a todos los niveles, se han planteado en relación con la base imponible del ICIO, han sido debidos a la excesivamente sucinta definición legal de tal base imponible, por lo que cabe pensar en la conveniencia de que la Ley permita delimitar, con mayor precisión, los conceptos que deben entenderse incluidos en la base del tributo. Además, la nueva redacción del Art. 103.1 de la LRHL, introducida por la Ley 50/1998 no ha acabado de solucionar el problema, ya que no aclara definitivamente si la expresión “coste real y efectivo” puede identificarse, tal y como pretenden las CCLL, con el concepto de “coste total”.

Una definición de la base imponible ajustada a los criterios del TS supondría definir dicha base en función del coste de ejecución material de la construcción, instalación u obra.

Por otro lado, también es preciso resaltar los problemas derivados de las medidas liberalizadoras de los Colegios profesionales. En efecto, al no existir una valoración obligatoria de los proyectos por parte del Colegio de Arquitectos, puede constatarse un descenso en las bases imponibles declaradas por este impuesto. Si a ello unimos las limitaciones de medios que, para la comprobación, tienen las EELL, puede fácilmente comprenderse la caída del peso relativo de este impuesto en los Presupuestos municipales. Por ello, tal vez deba estudiarse la posibilidad de objetivar la base imponible, mediante la aplicación de unos módulos, previendo, eso sí, la posibilidad del sujeto pasivo de renunciar a la aplicación de los mismos. Es decir, se trataría de una solución similar a la hoy prevista sólo para la liquidación provisional.

Partes de estas recomendaciones en lo que se refiriere a la creación de módulos se encuentran ya implementadas en el texto legal y, más en concreto, recogidas a nivel de la propia ordenanza fiscal como el caso propio de Málaga en 2013.

De otra parte quizás se debería estudiar una profunda modificación en la definición del impuesto, a fin de que este se acerque a la capacidad económica del contribuyente a la hora de la realización de las construcciones, instalaciones u obras.

Para aquellas construcciones, instalaciones u obras, que la normativa urbanística excusa de presentación de proyecto básico visado, se podría estudiar el implementar una tabla de módulos mínimos, por tipologías, eximiendo a éstas, de la presentación de la declaración de fin de obras.

Posibilidad de posponer la liquidación o el pago de esta a la finalización de la obra.

4.4.2. Cuota

La cuota es el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen. Este último ha de ser fijado por cada Ayuntamiento, sin que pueda exceder del 4 por 100 (Art. 102.2 y 3 del TRLRHL y Art. 4º de la Ordenanza Fiscal). El tipo de gravamen establecido en Málaga es el 4 por 100.

Debilidades: análisis crítico derivado de la aplicación práctica de los principios anteriores y del marco normativo vigente.

El pago antes de final de la obra y de la generación de beneficio económico por la obra.

La habilitación legal para poder practicar la liquidación provisional en el momento de obtener la licencia sin que, en ocasiones, ni tan siquiera se hayan iniciado las obras, puede originar sobrecostes y problemas de financiación a las empresas constructoras, especialmente en momentos de crisis como el actual.

Recomendaciones

En lo relativo al tipo de gravamen, el Informe para la Reforma de las Haciendas Locales del año 2002 recogía que cabría plantearse la conveniencia o no de elevar los tipos máximos, a fijar por los Ayuntamientos, previstos en la normativa vigente, teniendo en cuenta que una elevación de dichos tipos máximos no implicaría necesariamente un incremento de los mismos, sino que permitiría un mayor margen a las EELL para asumir, en su caso, la responsabilidad de elevar el tipo impositivo. Por otra parte, cabría plantear la posibilidad o conveniencia de suprimir la diferencia de tipos máximos fijados por la Ley en función de la población de derecho de cada municipio.

Por otra parte, en alguna ocasión se ha planteado la conveniencia de fijar en la Ley tipos máximos diferentes en función del tipo o naturaleza de la construcción, instalación u obra, aunque tal posibilidad puede generar una complejidad importante para la aplicación del tributo.

Se podría estudiar la posibilidad de aplicar dentro de las ordenanzas, tipos reducidos en función de presupuesto objetivo de aplicación. (Ejemplo: Obras en edificios con protección histórico-artística).

En lo concerniente a la práctica de la liquidación provisional y a los posibles problemas financieros para su abono, se podría estudiar la posibilidad de la creación de tipos reducidos para la práctica de las mismas, en función de la cuantía de las bases imponibles o del tipo de obras. Por contra los derechos reconocidos sufrirían una merma inicial y un retraso.

4.4.3. Deducción en cuota

Las Ordenanzas pueden establecer como deducción de la cuota del impuesto, íntegra o bonificada, el importe satisfecho o que deba satisfacer el sujeto pasivo en concepto de tasa por el otorgamiento de la licencia urbanística correspondiente a la construcción, instalación u obra de que se trate. Esta previsión equivale a un reconocimiento por parte del legislador de una doble imposición, que, en realidad, no existe, dado que cada uno de estos tributos responde a causas distintas. (TRLRHL – Art.103.)

Como propuesta de *lege ferenda*, dirigida a simplificar los tributos que recaen sobre la actividad constructora, facilitando su gestión, tanto para el Ayuntamiento como para el obligado tributario, cabe suprimir la tasa por licencias urbanísticas y elevar el tipo de gravamen del ICIO. De esta forma, no se produce merma alguna en los ingresos municipales. Todo ello con la salvedad de los proyectos de urbanización –que, como señalábamos, deberían estar sujetos al tributo en una futura reforma-, cuyo tipo de gravamen debería permanecer igual, ya que su elevación no se puede justificar por la supresión de una tasa que, en este caso, no se exige.

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la deducción a que se refiere el párrafo anterior se establecerá en la ordenanza fiscal.



Debilidades: análisis crítico derivado de la aplicación práctica de los principios anteriores y del marco normativo vigente.

Recomendaciones

En lo relativo a la actualización de cuotas de tarifa, el Informe para la Reforma de las Haciendas Locales del año 2002 recogía que:

En la actualidad, la normativa legal aplicable permite a los Ayuntamientos practicar una liquidación provisional del impuesto, determinando la base en función del presupuesto presentado por los interesados o de los índices o módulos previstos en la respectiva Ordenanza fiscal. Al respecto, se han planteado dudas sobre si se trata de métodos alternativos (presupuestos e índices) o si, en presencia de un presupuesto, no cabe acudir a índices o módulos, por lo cual resulta conveniente aclarar esta cuestión en la norma legal.

También resulta complejo el procedimiento de gestión ya que si bien en principio tiene claramente diferenciadas sus fases –la iniciación por parte del sujeto pasivo con la solicitud de la licencia de obra, la liquidación provisional por la Administración, la práctica de una comprobación y de una liquidación definitiva–, dicha estructura se altera cuando los Ayuntamientos ejercitan la facultad reconocida por el Art. 104.3 de la LRHL y establecen el sistema de autoliquidación ya que, en tales casos, ésta puede exigirse en diversos momentos: a la finalización de las obras, en el momento de la solicitud de la licencia o una vez concedida ésta. La práctica normal es establecer la exigencia de autoliquidación en un determinado plazo de tiempo posterior a la solicitud de la licencia, por lo que la base imponible estará constituida por el presupuesto que se presenta junto con el proyecto de obras que, normalmente, estará visado por el Colegio Oficial correspondiente.

Dichos datos ya se presentan en el momento de solicitar la licencia urbanística y de liquidar la correspondiente tasa, por lo que, cuando se establece el sistema de autoliquidación, las obligaciones formales se duplican. Así, junto a la solicitud de la licencia de obras y de la liquidación de la correspondiente tasa, se establece la obligación no sólo de declarar, de nuevo, la realización del hecho imponible y los elementos de cuantificación necesarios, sino de determinar la cuantía. Sin embargo, la misma Administración Tributaria ya conoce, por una declaración anterior del propio sujeto, todos los datos necesarios para determinar la deuda tributaria, es decir, conoce tanto la realización del hecho imponible como el coste real y efectivo de la obra, esto es, la base imponible del impuesto. Esta circunstancia es la que determina que la STS de 10 de noviembre de 1999 haya declarado que no constituye infracción tributaria grave la falta de presentación de la autoliquidación por el impuesto.

Todo lo anterior debe motivar que se replantee la gestión –que debe ser común y sin duplicidades– del ICIO y la tasa.

Especialmente si no se establece un sistema objetivo para determinar la base imponible, resulta conveniente reflexionar sobre el nivel de fraude existente en el pago de este impuesto y sobre las posibles vías de facilitar o mejorar las actuaciones de control sobre el mismo.

4.4.4. Bonificaciones potestativas

El Art. 103.2 del TR-LRHL permite a la correspondiente Ordenanza establecer una serie de bonificaciones sobre la cuota del ICIO, debiendo regular sus aspectos sustantivos y formales. Entre otras materias, ha de determinar si todas o algunas de las citadas bonificaciones son o no aplicables simultáneamente (último párrafo del Art. 103.2). Éstas son las siguientes:



a) Una bonificación, de hasta el 95 por 100, a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal, por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración.

Esta declaración, previa solicitud del sujeto pasivo, corresponde al Pleno de la Corporación y ha de acordarse con el voto favorable de la mayoría simple de sus miembros¹³⁵.

Para las SSTSJ de Valencia de 22 de abril de 2005 y 2 de junio de 2006¹³⁶ ha admitido la legalidad de las previsiones de una Ordenanza por las que se reconocía el beneficio a la construcción de una escuela.

Así, señalan que “la construcción de una escuela es, desde la perspectiva de la corporación municipal, una obra de utilidad pública por concurrir circunstancias de carácter cultural. Así debe entenderse, grosso modo, pues se trata de una obra que está destinada, de modo prioritario, esencial y único, al fomento de la educación, a la integración social, formación, y al desarrollo cultural de los habitantes del municipio, y es concreción del derecho fundamental que tienen “todos a la educación””.

b) Una bonificación, de hasta el 95 por 100, a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar.

La aplicación de esta bonificación, al igual que ocurría con una similar prevista en el IBI, está condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación de la Administración competente.

El beneficio fiscal se practica sobre la cuota resultante de aplicar, en su caso, la bonificación de la letra a).

c) Una bonificación, de hasta el 50 por 100, a favor de las construcciones, instalaciones u obras vinculadas a los planes de fomento de las inversiones privadas en infraestructuras.

La misma se aplica sobre la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones de las letras a) y b).

d) Una bonificación, de hasta el 50 por 100, a favor de las construcciones, instalaciones u obras referentes a las viviendas de protección oficial.

135 Por ello, no cabe reclamar la aplicación de la bonificación si el Pleno, a través de la Ordenanza, no ha hecho uso de esta posibilidad. Como afirma la STSJ de Castilla y León de 22 de marzo de 2002 (JT 2002, 436), “es de resaltar que en la Ordenanza Fiscal núm. 509 reguladora del ICIO, no existe artículo alguno que sustente la bonificación aquí interesada, cuya declaración, como hemos visto, a tenor literal del precepto transcrito, es discrecional, por lo que es claro que no puede accederse a la bonificación pretendida, sin que sea admisible entender -como lo hace la apelante- que la Comisión de Gobierno al adoptar la resolución aquí impugnada, ha usurpado competencias propias del Pleno, y decimos que no ha de entenderse así, ya que si la Comisión de Gobierno ha desestimado la petición formulada, es porque la misma no aparece regulada como tal en la Ordenanza respectiva, todo ello sin perjuicio de que en el caso de que la Ordenanza respectiva regulase tal cuestión, el reconocimiento de la bonificación correspondería al Pleno, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría de sus miembros, en los términos establecidos en el precepto citado”.

136 JUR 2005, 212547; y 2006, 259286.



Esta bonificación se practica sobre la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones a que se refieren las letras anteriores.

e) Una bonificación, de hasta el 90 por 100, a favor de las construcciones, instalaciones u obras que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados.

La misma se aplica sobre la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones a que se refieren las letras anteriores.

La regulación propia de estas bonificaciones se realiza en la Ordenanza Fiscal en sus artículos 6º, 7º, 8º, 9º y 10º para 2013.

Artículo 6º.

1. La concesión de las bonificaciones reguladas por la presente Ordenanza requerirá, con independencia de la documentación establecida para cada clase de bonificación, que se formule la correspondiente solicitud dentro del plazo de tres meses a contar desde el día de la presentación de la solicitud de la licencia de obras en el caso de que el expediente se formalice por Obra Mayor y un plazo de un mes en el caso de que éste se formalice por Obra Menor.

2. Este Ayuntamiento a la vista de las solicitudes y documentación presentadas podrá emitir la correspondiente liquidación provisional con la aplicación del beneficio fiscal solicitado, sin perjuicio de que si la solicitud del beneficio fiscal fuera posteriormente denegada, se tenga en cuenta dicha circunstancia al comprobar administrativamente el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra y en la liquidación definitiva resultante de la misma.

De igual forma se procederá en los casos en los que la documentación requerida para la correspondiente resolución de concesión del beneficio fiscal no pueda ser aportada por el solicitante hasta el término de la construcción, instalación u obra, en cuyo caso deberá presentar la correspondiente documentación en el procedimiento de comprobación administrativa del coste real y efectivo de las construcciones, instalaciones u obras.

3. No tendrán derecho a beneficio fiscal alguno, aquellas construcciones, instalaciones u obras, cuya realización venga obligada o impuesta por la normativa vigente específica en la materia.

4. Los beneficios fiscales concedidos alcanzarán exclusivamente a la parte de la cuota correspondiente a las construcciones, instalaciones u obras destinadas estrictamente al fin que motivó la solicitud.

5. De conformidad con lo establecido en el Artículo 3.g) de la Ordenanza General de Gestión, Inspección y Recaudación de Ingresos de Derecho Público del Ayuntamiento de Málaga, para gozar de las bonificaciones establecidas en los artículos 7, 8, 9 y 10 de esta Ordenanza será requisito imprescindible que el obligado tributario, en el momento de presentar la correspondiente solicitud, se encuentre al corriente en el pago de todas las exacciones municipales de las que resulte obligado al pago cuyo período voluntario de ingreso haya vencido, así como que tenga domiciliado el pago de las cuotas de aquellos tributos de devengo periódico de los que sea sujeto pasivo, en una cuenta corriente o libreta de ahorros abierta en una entidad bancaria que posea sucursal en España.

Artículo 7º.



1. Gozarán automáticamente de una bonificación hasta el 95 por 100 en la cuota del impuesto aquellas construcciones, instalaciones u obras que sean de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración y que sean promovidas total o parcialmente por este Ayuntamiento y/o cualquiera de sus organismos autónomos, sin necesidad de que exista un pronunciamiento singular para cada una de ellas por el Pleno Municipal.

2. Asimismo, siempre que se suscriba el oportuno convenio de colaboración para ello, gozarán automáticamente de una bonificación del 50 por 100 de la cuota del impuesto, las construcciones que sean promovidas por cofradías y hermandades agrupadas en la Agrupación de Cofradías de la Semana Santa de Málaga para albergar sus respectivas sedes.

3. Salvo que, expresamente, así se refleje en el oportuno convenio suscrito por el Ayuntamiento, no se considerarán como de especial interés o utilidad municipal las construcciones, instalaciones y obras que sean promovidas o ejecutadas por otras Administraciones Públicas, estatales o autonómicas, en el ejercicio de las competencias que legal o reglamentariamente le resulten atribuidas u obligaciones que le correspondan.

4. Gozarán automáticamente de una bonificación del 20% en la cuota del impuesto aquellas construcciones, instalaciones u obras que sean realizadas para la mejora, ampliación o construcción de inmuebles que íntegramente se destinen al desarrollo de actividades económicas que generen empleo de carácter indefinido; sin necesidad de contar con acuerdo plenario expreso en cada caso y siempre que se cumplan con los condicionantes recogidos en este texto reglamentario.

Hay que indicar que en la actualidad se tramita la modificación del artículo 7 para el ejercicio 2014, en estos términos:

“Para el disfrute de esta bonificación es necesario que el incremento de plantilla del contribuyente en términos absolutos del último periodo impositivo en relación con el anterior sea igual o superior al 20% y, en todo caso, igual o superior a tres trabajadores. El Organismo Autónomo de Gestión Tributaria utilizará todos los medios disponibles a su alcance para la comprobación de tales extremos.

Si al menos un 33% de los empleados que han determinado el incremento de plantilla pertenecen a colectivos especialmente desprotegidos en materia de empleo, se elevará, en cada caso, cinco puntos el porcentaje de bonificación establecido en este apartado. Para ello, será necesario acreditar la condición de desprotegido de los empleados aportando la certificación del organismo correspondiente de la Junta de Andalucía o del Área de Bienestar Social del Ayuntamiento de Málaga.

La bonificación habrá de solicitarse dentro del año siguiente a contar desde el momento de la finalización de la construcción, instalación u obra.

Al objeto de acreditar el incremento de plantilla con contrato indefinido, a la pertinente solicitud se adjuntará la documentación que a continuación se detalla:

- Memoria comprensiva de los contratos indefinidos suscritos dentro del plazo establecido para formular la correspondiente solicitud y referidos al centro de trabajo donde se desarrolle la construcción, instalación u obra objeto de esta bonificación. Del mismo modo, se incluirá en la memoria la relación de contratos indefinidos suscritos con empleados pertenecientes a colectivos especialmente desprotegidos en materia de empleo.



- Copia de los contratos indefinidos comprendidos en la antes citada memoria.

Reiteramos que no estamos a favor de este beneficio fiscal establecido por el gobierno de la nación y aprobado por las Cortes Generales sin un debate profundo con los municipios españoles. Es, como venimos diciendo, utilizar la fuente financiera esencial para la sostenibilidad de los municipios españoles, para conseguir el objetivo de otros gobiernos y administraciones publicas como es la creación de empleo. Debe ser obligatorio y que los gobiernos competentes asuman el coste de ese beneficio fiscal y transfieran al municipio la perdida de ingresos o derechos a liquidar o quitarse tal beneficio. El efecto llamada al que querrán beneficiar todos y el efecto financiero en la sostenibilidad del gasto publico municipal son elementos que se deben considerar.

De no atenderse, al menos se debe dejar meridianamente claro que no toda solicitud de beneficio debe ser tramitada para su aprobación por el Pleno, al menos en los municipios de gran población. Establecido en ordenanza fiscal tal beneficio y sus requisitos y condicionantes, debe ser la administración tributaria o a la sumo la JGL la que conceda el citado beneficio fiscal.,

Artículo 8º.

1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 103.2.b) del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado mediante Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, disfrutarán de una bonificación que más adelante se especifica sobre la cuota del impuesto aquellas construcciones, instalaciones u obras consistentes en la instalación de los siguientes sistemas para el aprovechamiento de la energía solar siempre y cuando no resulte obligatoria a tenor de la normativa vigente específica en la materia:

a) Una bonificación del 95 % para aquellos sistemas solares térmicos para agua caliente sanitaria (energía solar y de apoyo) con al menos 5 Kw de potencia.

El otorgamiento de estas bonificaciones estará condicionado a que se aporte documento justificativo de la aprobación por parte de la Delegación Provincial de la Consejería de Innovación, Ciencia y Empresa de la Junta de Andalucía de la puesta en funcionamiento de la instalación.

b) Una bonificación del 95 % para aquellos sistemas de energía solar fotovoltaicos conectados a la red de distribución eléctrica.

El otorgamiento de estas bonificaciones estará condicionado a que se aporte la Inscripción definitiva en el Registro de Instalaciones acogidas al Régimen Especial extendido por la Delegación Provincial de la Consejería de Innovación, Ciencia y Empresa de la Junta de Andalucía.

2. En todos los casos, a la solicitud de bonificación, se habrá de acompañar la documentación que se detalla, suscrita por técnico competente y visada por el colegio profesional que corresponda:

- a) Presupuesto en el que se determine razonadamente el coste de las construcciones, instalaciones u obras amparadas por esta bonificación.
- b) Factura detallada de la instalación.
- c) Certificado donde se refleje que la instalación de los sistemas de aprovechamiento de la energía solar no es obligatoria conforme a la normativa específica en la materia.

3. La bonificación prevista en este artículo se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, la bonificación prevista en el anterior artículo.

Artículo 9º.



1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 103.2.d) del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado mediante Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, gozarán de una bonificación del 50 por 100 sobre la cuota del impuesto, las construcciones, instalaciones u obras, que se refieran a Viviendas de Protección Oficial acogidas al Plan Municipal de Suelo.

2. La bonificación prevista en este párrafo se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, la bonificación prevista en el artículo anterior.

Artículo 10º.

1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 103.2.e) del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado mediante Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, gozarán de una bonificación del 50 por 100 sobre la cuota del impuesto, las construcciones, instalaciones u obras, que favorezcan o faciliten el acceso y habitabilidad de las personas discapacitadas, siempre y cuando no sean obligatorias a tenor de la normativa vigente específica en la materia y que impliquen una reforma del interior o exterior de un inmueble.

2. El interesado en la aplicación de este beneficio fiscal deberá instar su concesión mediante solicitud formulada al efecto acompañando la documentación justificativa de que la construcción, instalación u obra sobre la que recae se realiza con estos fines.

3. Para las construcciones, instalaciones u obras de reforma interior de inmuebles de iniciativa privada será necesario, además, aportar documentación acreditativa de la condición de minusválido de alguna de las personas que residan en dicho inmueble.

4. La bonificación prevista en este artículo se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones a que se refieren los artículos anteriores.

Recomendaciones: análisis crítico derivado de la aplicación práctica de los principios anteriores y del marco formativo vigente.

Queremos señalar la posibilidad de beneficiar aquellas obras que tengan una finalidad social o solidaria, establecer bonificaciones o exenciones para ese tipo de obras que realicen las asociaciones sin ánimo de lucro.

4.5. Devengo

El impuesto se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia (Art. 102.4 y Art. 4 de la Ordenanza Fiscal).

Debilidades: análisis crítico derivado de la aplicación práctica de los principios anteriores y del marco formativo vigente.

El pago antes de final de la obra y de la generación de beneficio económico por la obra.

El texto legal ya contempla en su artículo 103.5 la posibilidad de gestión conjunta y coordinada del impuesto y de la tasa al otorgamiento de la licencia. El devengo, desde este momento, y la subsiguiente posibilidad de girar una liquidación provisional cuando en determinados casos se puede estar aún en la fase de búsqueda de la financiación para la realización de las construcciones u obras puede resultar



contradictorio con el principio de capacidad económica del contribuyente que en, en ese momento, aún no ha generado el beneficio económico que se pretende someter a gravamen.

Las posibles soluciones a esta problemática ya se han propuesto en el apartado correspondiente a la cuota.

4.6. Aplicación

El Ayuntamiento, una vez concedida la licencia preceptiva o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún la misma, se inicie la construcción, instalación u obra, ha de practicar una liquidación provisional a cuenta (137), determinándose la base imponible (Art. 103.1 TRLRHL y Art. 5 Ordenanza Fiscal nº 4, reguladora del Impuesto):

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

b) Cuando la Ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que ésta establezca al efecto (138.)

Esta última posibilidad estaba vedada hasta la inclusión de una norma expresa en el TR-LRHL. Así, la STS de 25 de junio de 2002 (139) proscribía su utilización, incluso para la práctica de la liquidación provisional, siempre que el contribuyente hubiera presentado un proyecto visado por el Colegio de Arquitectos.

Por otra parte, entendemos que los módulos deben incluirse en la propia Ordenanza fiscal, sin que sea lícito remitirse a otro tipo de indicadores. En esta misma línea, la STSJ de Madrid de 29 de junio de 2007/140 niega la posibilidad de que una Ordenanza establezca como módulos, los aprobados por un Colegio Oficial de Arquitectos. Así, aunque reconoce la posibilidad, en abstracto, de acudir a un sistema objetivo, añade que “lo cierto es que tratándose del contenido de una disposición administrativa de carácter general, dichos índices o módulos deben estar perfectamente concretados y definidos y ser de público conocimiento”.

En el caso de Málaga el Anexo de la propia Ordenanza Fiscal nº 4, al que nos remitimos para su consulta, para 2013 recoge la tabla con estos módulos. La misma se confeccionó durante 2012, entrando en vigor para el presente 2013, siguiendo la premisa del establecimiento de una serie de “bases de coste” mínimas de edificación, cuantificadas por metros cuadrados, lineales o por unidades – dependiendo del tipo de elemento constructivo que se esté considerando en cada caso - .

Una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta su coste real y efectivo, el Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base

137 Vid., CEDILLO LÓPEZ, L.: “La liquidación provisional en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, Estudios Financieros, núm. 183, 1998 y ORÓN MORATAL, G.: “El ingreso anticipado en las Ordenanzas fiscales del ICIO: entre la reserva de ley y la autonomía municipal”, JT, I, 1998.

138 Cfr. ORÓN MORATAL, G.: “El ingreso anticipado en las Ordenanzas Fiscales del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: Entre la reserva de ley y la autonomía municipal”, JT, núm. 10, 1993.

139 RJ 2002, 6575.

140 JT 2007, 1533.

imponible provisional practicando la correspondiente liquidación definitiva y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda (141.)

Las Ordenanzas podrán prever la exigencia del ICIO en régimen de autoliquidación, así como sistemas de gestión conjunta y coordinada de este impuesto y de la tasa correspondiente al otorgamiento de la licencia (Art. 103 4 y 5). De esta manera, se pretende evitar situaciones como las resueltas por la jurisprudencia recientemente, con arreglo a la que los contribuyentes que presenten la documentación necesaria para la obtención de la licencia, pero no autoliquidan este impuesto, se ven libres de toda consecuencia sancionadora¹⁴².

Al margen de la regulación más arriba indicada, la Ordenanza Fiscal nº 4, en su artículo 5º, recoge las siguientes especificidades a destacar:

1. Cuando se conceda la licencia preceptiva o se presente la declaración responsable o la comunicación previa o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún aquella o presentado éstas, se inicie la construcción, instalación u obra, se practicará una liquidación provisional a cuenta, determinándose la base imponible en función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que hubiera sido visado por el colegio oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo.

En defecto de lo anterior, presupuesto preceptivo y visado por el colegio oficial correspondiente, la base imponible de esta liquidación provisional se determinará con arreglo a los módulos de valoración que se incluyen como anexo a esta Ordenanza.

Quando no resultara posible debido a la naturaleza de la construcción, instalación u obra, determinar la mencionada base imponible por la inexistencia de los citados módulos o de los datos necesarios para su aplicación, ésta se determinará en función del presupuesto presentado por el interesado.

2. Una vez finalizada la construcción, instalación u obra, el Organismo Autónomo de Gestión Tributaria y Otros Servicios del Excmo. Ayuntamiento de Málaga tras la oportuna comprobación administrativa, determinará la base imponible practicando la correspondiente liquidación definitiva, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, si ello fuera lo procedente, la cantidad que corresponda.

3. Se considerará finalizada la construcción, instalación u obra, una vez transcurrido el plazo de ejecución señalado en el acto administrativo de concesión de la licencia o en la declaración responsable o comunicación previa, en base, en su caso, al contenido del proyecto correspondiente.

Quando el acto administrativo de concesión de licencia o de la declaración responsable o de la comunicación previa no se pronuncie sobre el plazo de ejecución, las construcciones, instalaciones u obras se estimarán finalizadas en el plazo de 6 meses contar desde el día de la expedición de la correspondiente licencia o desde el día de la presentación de la declaración responsable o la

¹⁴¹ De los aspectos relativos a la prescripción y a la impugnación de este tributo se ha ocupado PAGES Y GALTES, J.: "La prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Construcciones", RHL, núm. 74, 1995 y La impugnación del Impuesto sobre Construcciones, Einia, Barcelona, 1993.

¹⁴² SSTS de 10 de noviembre de 1999, 2 de junio de 2001, 4 de marzo y 15 de diciembre de 2003 (RJ 1999,9600; 2001,6032; 2003,3287 y 2004,118).

comunicación previa.

Todo ello sin perjuicio que por parte de la persona o entidad solicitante de la mencionada licencia o por la persona o entidad que presente la declaración responsable o la comunicación previa, se hubiera solicitado y obtenido prórroga de la misma o que de la documentación obrante en el expediente se deduzca una fecha de terminación distinta a la antes mencionada.

4. Para la comprobación del coste real y efectivo, se efectuará por parte del Organismo Autónomo de Gestión Tributaria y Otros Servicios del Excmo. Ayuntamiento de Málaga, comunicación requiriendo la documentación en la que se refleje este coste y, en todo caso, el presupuesto definitivo, las facturas y/o certificaciones de obra, los contratos de ejecución, la contabilidad de la obra, la declaración de obra nueva, la póliza del seguro decenal de daños en su caso, y cualquier otra que, a juicio de la Administración Tributaria municipal pueda considerarse oportuna para la determinación del coste real.

Cuando no se aporte la documentación necesaria y suficiente para ello, el Organismo Autónomo de Gestión Tributaria y otros Servicios del Excmo. Ayuntamiento de Málaga podrá determinar el coste real y efectivo mediante el método de estimación indirecta de la base imponible que aparece regulado en el artículo 53 de la Ley General Tributaria. Para ello, podrá utilizar, entre otros, el método siguiente:

a) En caso de construcciones, instalaciones u obras mayores con arreglo a los Valores Medios Estimativos de la Construcción aprobados por el Colegio Oficial de Arquitectos de Málaga para el ejercicio de su finalización, con el coeficiente de calidad que le corresponda.

En estos casos, para la determinación del coste real y efectivo se aplicará la siguiente expresión:

$$CRE = M * Sc * FC ,$$

siendo,

- CRE = Coste Real y Efectivo expresado en €.
- M = Módulo de referencia según usos (€/m²)
- Sc = Superficie construida (m²).
- Fc = Coeficiente de calidad de las construcciones, instalaciones u obras.

Se entiende por Superficie Construida (Sc), la superficie incluida dentro de la línea exterior de los parámetros perimetrales de una edificación, y en su caso de los ejes de las medianeras, deducida la superficie de los patios de luces. Los balcones, terrazas, porches y demás elementos análogos que estén cubiertos computan al 50% de su superficie, salvo que estén cerrados por tres de sus cuatro orientaciones, en cuyo caso computan al 100%. En uso residencial, no se considera superficie construida los espacios de altura inferior a 1,50 metros.

El Coeficiente de Calidad (Fc) se aplicará según el siguiente cuadro:

Calida	Descrip	Coeficiente
Normal	Nivel de calidad estándar, medio y/o exigido para construcciones	1'0
-	de	
Alta	Nivel superior a las calidades normales de vivienda, determinado	1'15
Calida	Descrip	Coeficiente

	<p>la existencia de, al menos, uno de los siguientes elementos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - revestimientos o terminaciones de alta calidad - instalaciones de calefacción - preinstalación de climatización - piedra natural - maderas especiales - sistemas de alarma/robo - instalaciones audiovisuales - domótica - bañera de hidromasaje, jacuzzi o similar - carpintería exterior de doble acristalamiento - instalaciones de aprovechamiento de energía solar - pavimentos de tarima maciza, compactos, o mármol - electrificación de 8.000 W o superior 	
Lujo	Nivel de terminación de lujo, caracterizado por la presencia de, al menos tres, de los elementos citados en la fila anterior.	1'3

b) En caso de construcciones, instalaciones u obras menores, con arreglo a los valores establecidos en la Base de Costes de la Construcción, de la Consejería de Fomento y Vivienda de la Junta de Andalucía.

Todo ello sin perjuicio de la incoación del expediente sancionador a que hubiera lugar en el caso de que la no aportación de la documentación requerida fuera constitutiva de la infracción contemplada en el artículo 203 de la Ley General Tributaria. En los supuestos en que ello fuera procedente, se podrá llevar a cabo la comprobación de valores que aparece regulada en el artículo 57 de la Ley General Tributaria, mediante cualquiera de los medios de comprobación que resulten aplicables.

5. No tendrán la consideración de ingreso indebido y en consecuencia su reintegro al interesado no devengará intereses de demora, salvo en el supuesto contemplado en el apartado 2 del artículo 31 de la vigente Ley General Tributaria, las cantidades a reintegrar cuando, efectuado el ingreso de la liquidación provisional del impuesto no se llegara a perfeccionar el supuesto de hecho sometido a gravamen así como en el caso en que, realizada la oportuna comprobación administrativa del coste real y efectivo de la obra, correspondiera el reintegro de alguna cantidad.

6. En aquellos supuestos en los que, durante la realización de las construcciones, instalaciones u obras, se produzcan cambios en las personas o entidades que pudieran ser sujetos pasivos del impuesto, por transmisión de licencias u otras causas, tanto las actuaciones como la liquidación definitiva, a las que se refiere los anteriores párrafos, se entenderán o se practicará al que ostente la condición de sujeto pasivo en el momento de terminarse aquéllas.

Debilidades: análisis crítico derivado de la aplicación práctica de los principios anteriores y del marco normativo vigente.

Recomendaciones

Como ha quedado suficientemente claro, el texto legal ya contempla la posibilidad de establecer módulos en la ordenanza, tal como es el caso del Ayuntamiento de Málaga. En este sentido se considera conveniente reforzar los procedimientos de cara a una mejor coordinación entre los servicios de atención a los contribuyentes de la Urbanismo y de Gestión Tributaria de cara a simplificar trámites dada la



evidente conexión entre los procedimientos de concesión de licencias, sometidos a la tasa por actuaciones urbanísticas y el propio impuesto. En particular será necesario avanzar en este asunto con motivo del desarrollo del régimen de presentación de declaraciones responsables en el ámbito urbanístico, lo que permitirá una agilización en la práctica de las liquidaciones del impuesto.

Asimismo sería conveniente mantener mecanismos de coordinación suficientes entre los textos legales de ambas Ordenanzas Fiscales (la de tasas urbanísticas y la propia del ICIO) para conciliar, en la medida de lo posible, las descripciones, definiciones, tipologías y, en general, los elementos coincidentes de ambas de cara a una mejor comprensión por parte de los ciudadanos, en especial de todo lo concerniente a la cuantificación de los módulos aplicables

5. LAS TRANSFERENCIAS DE OTRAS ADMINISTRACIONES

La participación en los ingresos de la hacienda central o autonómica es una de las modalidades más importantes de subvenciones o transferencias intergubernamentales. Este sistema puede emplearse únicamente para asegurar la suficiencia financiera de las haciendas locales o, además, para compensar las desigualdades en términos de necesidades de gasto y capacidad fiscal que puedan existir entre las mismas.

Como señalan Pedraja Chaparro y Suárez Pandiello¹⁴³, “las transferencias incondicionadas desempeñan un papel primordial a la hora de garantizar la suficiencia relativa de las Haciendas Subcentrales, por cuanto se les atribuye la misión de cubrir la brecha que a menudo permanece abierta entre sus necesidades de gasto, derivadas del ejercicio de las competencias encomendadas, y su capacidad fiscal, basada en los hechos imponderables que le son atribuidos por el sistema de financiación”. Continúan indicando que, en las Haciendas Locales españolas, es la PIE la figura que cumple ese cometido ya que, al contrario de lo que sucede en países federales, en los que esta misión recae en los Gobiernos Regionales, en España la participación en los ingresos regionales apenas existe.

Por otra parte, siguiendo a Cabasés, Ezcurra, García, Pascual y Rapún¹⁴⁴, podemos determinar que la “fórmula de reparto para la distribución de los fondos” que de manera incondicionada deban ir de un Gobierno Central a otro Regional, o de manera genérica a gobiernos inferiores territorialmente, debe sustentarse en la combinación de un indicador de necesidad de gasto y otro de capacidad fiscal.

Los autores citados definen las “características deseables de una fórmula de reparto de fondos de nivelación”. En este sentido, consideran, entre otras, las siguientes:

- Ausencia de manipulabilidad.
- Estabilidad y revisión periódica del sistema a medio plazo.
- Simplicidad y fácil comprensión por los agentes receptores de los fondos.
- Conocimiento anticipado de las cantidades a percibir a lo largo de cada ejercicio.
- Limitación de la fórmula exclusivamente al cumplimiento de objetivos generales de financiación, eliminando objetivos de financiación específicos.
- Introducción de cláusulas de garantía sobre cantidades percibidas en años anteriores.

Más adelante, en la Parte III, donde se tratarán muchas de las problemáticas y debilidades del sistema de financiación local, podremos analizar convenientemente el modelo de participación en tributos de otras administraciones y se analizará su implementación actual para determinar si cumple los objetivos que se le presumen y no provoca inseguridades en su materialización y por tanto en la planificación, programación y presupuesto de las políticas de gasto de los entes locales.

5.1. La Participación de los municipios en los tributos del Estado (PIE)

5.1.1. Desarrollo jurídico técnico y los distintos modelos

¹⁴³ PEDRAJA CHAPARRO, F., SUÁREZ PANDIELLO, J. (2008): “Reformar la PIE, ¿misión imposible?”. Papeles de Economía Española, nº 115. Fundación de las Cajas de Ahorros (FUNCAS).

¹⁴⁴ CABASÉS, F., EZCURRA, R., GARCÍA, I., PASCUAL, P. Y RAPÚN, M. (2009): “Propuesta de un método para distribuir un fondo de igualación municipal”. XVI Encuentro de Economía Pública, Granada, febrero de 2009.

La Participación de las Entidades Locales en los Tributos del Estado (también conocida como Participación en los Ingresos del Estado o PIE) es un recurso financiero de origen constitucional (artículo 142 de la Constitución Española), con naturaleza de transferencia corriente y de carácter incondicionado. Esta participación tiene como finalidad contribuir a la consecución de la suficiencia financiera de los entes locales, dando cobertura a las diferencias que puedan existir entre sus necesidades de gasto y los recursos que puedan obtener por sus propios medios. Como hemos indicado, en un contexto de descentralización fiscal, es obvio que las transferencias incondicionales suponen un factor decisivo a la hora de garantizar la suficiencia relativa de las haciendas municipales.

Nuestro sistema actual de Participación Municipal en los Tributos del Estado, en vigor desde el año 2004, se organiza en torno a dos grandes modalidades. La primera de éstas, que podríamos denominar “de cesión de rendimientos recaudatorios de impuestos estatales”, tiene dos componentes, uno de cesión de impuestos estatales y otro de financiación complementaria. La segunda, que se conocería como “modelo de reparto por variables”, se define con arreglo a unas variables predeterminadas. Por último, existe también una tercera modalidad, de menor importancia, que llamaríamos “híbrida”, y está dirigida a los municipios turísticos, si bien afecta a muy pocos municipios.

Modelo de cesión de rendimientos recaudatorios de impuestos estatales

El ámbito de aplicación de este modelo son los municipios capitales de provincia o de comunidad autónoma, o bien, que tengan una población de derecho igual o superior a 75.000 habitantes, y a las diputaciones, cabildos, islas y entes asimilados. Por tanto, el Ayuntamiento de Málaga percibe estos rendimientos a través de este modelo de reparto.

El modelo presenta dos vías de financiación:

- a) La cesión de la recaudación del Impuesto sobre el valor Añadido, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de los Impuestos Especiales:
 - Se cede el 2,1336 por 100 de la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en base al rendimiento de este impuesto producido en el término municipal correspondiente.
 - Se cede el 2,3266 por 100 de la recaudación líquida por el Impuesto sobre el Valor Añadido imputable a cada municipio conforme a las formulas e índices establecidas en la Ley.
 - Se cede el 2,9220 por 100 de la recaudación líquida imputable a cada municipio por los Impuestos Especiales sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos y sobre Labores de Tabaco.
- b) La participación en el denominado Fondo Complementario de Financiación:

La participación en el Fondo Complementario de Financiación se determina, para cada ejercicio y para cada municipio, aplicando un índice de evolución a la participación que le corresponda, por este concepto, en el año base del modelo de participación aplicable, una vez deducida la financiación correspondiente a las Comunidades Autónomas. En el modelo actual de participación se entiende por año base el primero de su aplicación, es decir el año 2004.

La participación en el Fondo Complementario de Financiación se obtiene, para cada ejercicio presupuestario, multiplicando la participación en el año base del sistema por el incremento que experimenten los ingresos tributarios del Estado (ITE) entre el año base y el año al que corresponda la



participación. Por ejemplo, en el año 2013, a las Entidades Locales que participan en el Fondo Complementario de Financiación, les corresponderá una participación equivalente a la del año 2004, año base del sistema, incrementada en los mismos términos en los que aumenten los ingresos tributarios del Estado en 2013 respecto de 2004.

Esta cuantía se incrementará con el importe actualizado de las compensaciones que se han reconocido como consecuencia de la reforma del año 2003 del Impuesto sobre Actividades Económicas

Las cantidades resultantes procedentes de la participación en el Fondo Complementario de Financiación y de la cesión de impuestos, son abonadas a los ayuntamientos mediante transferencias mensuales en concepto de entregas a cuenta (para las que se utilizan las previsiones existentes a la fecha de elaboración por el Gobierno del Anteproyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado del ejercicio que corresponda) de la liquidación definitiva.

A la compleja maquinaria descrita para el cálculo de los ingresos por esta participación debemos añadir que las liquidaciones definitivas, por motivos operativos, se efectúan con dos años de retraso.

Modelo de reparto por variables

Participa en los tributos del Estado con arreglo a este modelo los municipios no incluidos en el modelo de cesión.

De acuerdo con el TRLRHL, el importe total de la participación de estos municipios en los tributos del Estado para cada ejercicio presupuestario se determina multiplicando la participación en el año base del sistema por el incremento que experimenten los ingresos tributarios del Estado entre el año base y el año al que corresponda la participación.

Método de distribución:

La participación total se distribuye entre los municipios con arreglo a los siguientes criterios:

a) El 75 por ciento proporcionalmente a la población de derecho de cada municipio, ponderada por un coeficiente atendiendo al estrato de población al que pertenezca.

b) El 12,5 por ciento se distribuirá con arreglo al esfuerzo fiscal medio por habitante. Esta magnitud se calcula a partir de la comparación de los tipos de gravamen aplicados en los impuestos municipales de exacción obligatoria, con los máximos que se pueden aplicar según el TRLRHL. Están incluidos en este cálculo los Impuestos sobre Bienes Inmuebles, sobre Actividades Económicas y sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

c) El 12,5 por ciento restante se distribuirá según el inverso de la capacidad tributaria.

Como elemento de seguridad financiera, ningún municipio percibirá una cuantía inferior a la que resulte, en términos brutos, de la liquidación definitiva de la participación en los tributos del Estado del año 2003, último año de aplicación del modelo anterior.

5.1.2. El peso específico de estos importes para todas las EELL.

A continuación se muestran una serie de cuadros indicativos con información de los distintos modelos y características de la PIE, del año 2011, último año en el que se ha producido una liquidación definitiva.

Número de municipios y población según modelo de PIE

Municipios	Nº de entes 2011	Población 2011	%
Cesión	90	20.237.813	42,9
Variables	8.026	26.952.680	57,1
Total	8.116	47.190.493	100,0

Fuente: Haciendas Locales en cifras 2011- Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

Importe de la participación de los municipios según modelo PIE

Municipios	Importe 2011 (millones de €)	%
Modelo cesión	5.410,45	59,5
Modelo de variables	3.681,63	40,5
Total	9.092,08	100,0

Fuente: Haciendas Locales en cifras 2011- Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

Modelo cesión: Tipo de ingresos

Tipos de ingresos (modelo cesión)	Importe 2011 (millones de €)	%
Cesión de impuestos	820,94	15,2
Fondo Complementario de Financiación	4.589,51	84,8
Total participación	5.410,45	100,0

Fuente: Haciendas Locales en cifras 2011- Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

Modelo cesión: Cesión de impuestos estatales

Impuestos	Importe 2011 (millones de €)
Impuesto Renta Personas Físicas (IRPF)	453,24

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)	281,74
Impuestos Especiales (IIEE)	85,96
Total cesión de impuestos	820,94

Fuente: Haciendas Locales en cifras 2011- Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

Modelo de cesión: Participación según el tamaño poblacional de los municipios

Municipios	PARTICIPACIÓN EN TRIBUTOS DEL ESTADO (PIE) AÑO 2011					
	Cesión de Impuestos (millones de €)	% s / Total PTE	Fondo Complementario Financiación (millones de €)	% s / Total PIE	Total PIE (millones de €)	PIE media por habitante (en €)
> 1.000.000 habitantes	263,90	12,6	1.828,19	87,4	2.092,09	428,7
De 500.001 a 1.000.000 habitantes	104,82	11,6	800,51	88,4	905,33	330,0
De 100.001 a 500.000 habitantes	353,80	17,9	1.626,09	82,1	1.979,89	195,8
Hasta 100.000 habitantes	98,42	22,7	334,73	77,3	433,14	173,0
Total	820,94	15,2	4.589,51	84,8	5.410,46	267,3

Fuente: Haciendas Locales en cifras 2011- Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

Modelo de variables: Número de municipios e importes 2011

Municipios	Nº de entes	%	Población	%	Importe PTE (millones de €)	%
Régimen Común	7.503	93,5	24.126.023	89,5	3.678,2	99,9
País Vasco y Navarra	523	6,5	2.826.657	10,5	3,4	0,1
Total municipios	8.026	100,0	26.952.680	100,0	3.681,6	100,0

Fuente: Haciendas Locales en cifras 2011- Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

5.1.3. Las diferencias en las cantidades que se reciben por municipio

Nuestras investigaciones sobre estos datos nos dan los siguientes resultados:

1.- Solo 4 municipios reciben más de 400 euros por habitantes, 2 en cada modelo. Es Barcelona la ciudad que recibe más recursos de la PIE por habitante con 569,27 euros. Casi 5 millones de habitantes se benefician de cantidades superiores a 400 euros.

2.- 14 municipios reciben entre 400 y 300 euros, de los que 6 lo son por cesión y 8 por variables. Casi 3 millones de habitantes están en este intervalo.

3.- En el intervalo de 300 a 200 euros nos encontramos con 146 municipios de los que 37 lo son en cesión y 109 lo son en variables. Unos 6,5 millones de españoles son beneficiarios de cantidades entre 300 y 200 euros.

4.- Es en el tramo de 200 a 100 euros donde encontramos la mayoría de municipios, un total de 7.429, de los que 45 lo son en cesión y 7.384 en variables. La diferencia de todos estos con los que reciben más en importante. Casi 30 millones de españoles se benefician de las cantidades en este intervalo.

5.- Con dotaciones de menos de 100 euros por habitantes nos encontramos con 523 municipios, todos ellos en modelo variables. En realidad, están todos por debajo de los 2 euros. Las diferencias pues en este tramo ya son abismales. En el total del intervalo se encuentran 2,8 millones de habitantes.

6.- Como decimos, en el modelo de variables nos encontramos que hay 2,8 millones de habitantes que tan solo se benefician de menos de 2 euros mientras que 1.786 habitantes lo hacen con más de 400 euros. Diferencias nuevamente muy grandes.

7.- Respecto a los municipios del modelo cesión, la media se sitúa en 288,54 euros por habitante. Por encima de la media se encuentran 8 municipios, Barcelona con 569,27 euros, le sigue Madrid ya bastante alejado con 407,58 euros, Cádiz con 389,03 euros, Sevilla con 367,74 euros, Valencia con 362,84 euros, Santa Coloma de Gramanet con 354,54 euros, Málaga con 348,39 euros y Zaragoza con 331,96 euros. Seis municipios por encima de los 500.000 habitantes y Cádiz con 124.892 y Santa Coloma con 120.824 habitantes. El municipio que por cesión recibe menos euros por habitantes es Guadalajara con una diferencia con Barcelona de 412 euros por habitante, una cantidad también espectacular.

8.- Los municipios con menos euros por habitantes coinciden con los de los territorios con regímenes forales que reciben recursos para su financiación por el Estado por otras vías distintas a la PIE. Esto podemos analizarlo si nos dirigimos a las cifras de la liquidación de los presupuesto por municipio que publica el Ministerio de Economía y Hacienda y comprobamos las partidas contempladas en el epígrafe "transferencias corrientes" y la dividimos por el número de habitantes de cada municipio. Comprobaremos que la subida es espectacular.

Todas estas conclusiones están extraídas de los cuadros que se exponen a continuación:

Modelo Cesión: Clasificación en función de la PIE 2011 per cápita de sus municipios

Municipio	Población	PIE	PIE per cápita
2 MUNICIPIOS > 400 EUROS PER CÁPITA			
Barcelona	1.615.448	919.624.618,34	569,27
Madrid	3.265.038	1.330.755.407,31	407,58
6 MUNICIPIOS ENTRE 300-400 EUROS PER CÁPITA			
Cádiz	124.892	48.586.938,63	389,03
Sevilla	703.021	258.527.059,07	367,74
Valencia	798.033	289.560.417,47	362,84
Santa Coloma Gramanet	120.824	42.836.545,21	354,54
Málaga	568.030	197.893.595,00	348,39



Zaragoza	674.725	223.982.306,82	331,96
37 MUNICIPIOS ENTRE 200-300 EUROS PER CÁPITA			
Hospitalet de Llobregat	256.065	62.743.183,74	245,03
Badalona	219.786	52.583.003,97	239,25
Granada	240.099	57.032.821,24	237,54
Coruña (A)	246.028	57.268.707,63	232,77
León	132.744	30.825.944,66	232,22
Getafe	170.115	39.354.524,60	231,34
Tarragona	134.085	30.314.865,93	226,09
Leganés	186.552	42.110.795,73	225,73
Fuenlabrada	198.560	44.751.338,50	225,38
Móstoles	205.015	46.127.905,10	225,00
Ourense	108.002	24.236.024,05	224,40
Santander	179.921	40.286.465,90	223,91
Valladolid	313.437	70.073.728,59	223,57
Salamanca	153.472	34.297.868,82	223,48
Gijón/Xixón	277.559	61.445.285,20	221,38
Huelva	148.918	32.449.135,67	217,90
Vigo	297.241	64.758.681,64	217,87
Santiago de Compostela	95.207	20.629.340,63	216,68
Alcorcón	168.523	36.368.280,72	215,81
Cornellà de Llobregat	87.243	18.820.931,04	215,73
Ferrol	72.963	15.681.516,29	214,92
Santa Cruz de Tenerife	222.271	47.646.353,36	214,36
Palmas de Gran Canaria	383.343	82.014.857,64	213,95
Sant Boi de Llobregat	82.860	17.670.430,41	213,26
Segovia	55.220	11.744.073,39	212,68
Córdoba	328.659	69.879.059,00	212,62
Mataró	123.868	25.926.036,98	209,30
Sabadell	207.721	43.290.690,22	208,41
Logroño	152.641	31.627.166,88	207,20
Alcalá de Henares	203.686	42.180.186,30	207,08
Lleida	138.416	28.656.484,55	207,03
Avilés	83.617	17.293.964,11	206,82
Jaén	116.781	24.120.291,82	206,54
Palencia	81.552	16.793.476,26	205,92
Alcobendas	109.705	22.561.685,47	205,66
Oviedo	225.391	46.034.318,62	204,24
Zamora	65.525	13.324.916,98	203,36
45 MUNICIPIOS ENTRE 100-200 EUROS PER CÁPITA			
Torrejón de Ardoz	122.589	24.240.378,30	197,74
Elche/Elx	230.354	45.472.223,40	197,40
Albacete	171.390	33.807.160,77	197,25
Palma de Mallorca	405.318	79.823.297,64	196,94
Jerez de la Frontera	210.861	41.494.644,77	196,79



Alicante/Alacant	334.329	65.581.353,55	196,16
Terrassa	213.697	41.917.440,39	196,15
Coslada	91.861	17.977.827,40	195,71
San Cristóbal La Laguna	153.187	29.968.569,04	195,63
Burgos	179.251	34.984.703,73	195,17
Lugo	98.007	19.076.560,95	194,64
Marbella	138.662	26.796.577,82	193,25
Ciudad Real	74.798	14.395.807,63	192,46
Cartagena	214.918	41.341.394,84	192,36
Algeciras	117.810	22.582.347,31	191,68
Puerto de Santa María	88.917	17.005.683,51	191,25
Murcia	442.203	84.383.942,64	190,83
Badajoz	151.565	28.872.066,62	190,49
Almería	190.349	36.136.702,61	189,84
Pontevedra	82.400	15.616.752,99	189,52
Girona	96.722	18.309.685,97	189,30
Gandia	78.704	14.877.093,21	189,03
Huesca	52.443	9.908.970,69	188,95
Reus	106.709	20.040.172,29	187,80
Teruel	35.288	6.600.883,61	187,06
Toledo	83.108	15.507.980,05	186,60
Mérida	57.797	10.599.229,05	183,39
Telde	101.375	18.536.714,88	182,85
Ejido (El)	83.774	15.281.367,53	182,41
Castellón de La Plana	180.114	32.637.573,54	181,21
Torrent	80.610	14.485.901,61	179,70
Soria	39.987	7.173.964,33	179,41
Ávila	59.008	10.578.260,88	179,27
San Fernando	96.894	17.326.900,82	178,82
Talavera de la Reina	88.674	15.719.423,02	177,27
Orihuela	88.714	15.672.138,83	176,66
Cuenca	56.703	9.824.623,35	173,26
Dos Hermanas	127.375	21.619.578,24	169,73
Lorca	92.869	15.641.019,05	168,42
Pozuelo de Alarcón	82.916	13.852.379,44	167,07
Cáceres	95.026	15.874.780,22	167,06
Rozas de Madrid (Las)	89.151	14.629.258,30	164,10
Torre Vieja	102.136	16.179.755,85	158,41
Guadalajara	84.453	13.293.472,65	157,41
Parla	121.995	19.129.868,01	156,81

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales (Ministerio de Economía y Hacienda).

Modelo Variables: Clasificación en función de la PIE 2011 per cápita de sus municipios



Municipio	Población	PIE	PIE per cápita
2 MUNICIPIOS > 400 EUROS PER CÁPITA			
VALDECAÑAS DE TAJO	121	59.499,93	491,73
ASCO	1.665	719.158,61	431,93
8 MUNICIPIOS ENTRE 300-400 EUROS PER CÁPITA			
TORIL	176	67.646,68	384,36
VILLANUEVA DE GORMAZ	9	3.329,40	369,93
JARAMILLO QUEMADO	5	1.828,97	365,79
PALO	29	10.361,09	357,28
ALDEADAVILA DE LA RIBERA	1.370	475.376,94	346,99
MORALEJA DE LAS PANADERAS	43	14.252,39	331,45
SAN ROQUE DE RIOMIERA	437	142.937,64	327,09
ZAIDA (LA)	514	164.901,92	320,82
109 MUNICIPIOS ENTRE 200 - 300 EUROS PER CÁPITA			
LLADORRE	244	68.595,12	281,13
CENDEJAS DE LA TORRE	41	11.476,19	279,91
VILLARDIEGUA DE LA RIBERA	151	41.212,63	272,93
ODEN	273	74.262,41	272,02
ARANDILLA DEL ARROYO	23	6.013,99	261,48
CANEJAN	104	27.123,19	260,80
VIACAMP Y LITERA	48	12.333,39	256,95
ALCANTARA	1.631	415.736,78	254,90
VILLODRE	20	5.068,26	253,41
MONTANUY	284	71.563,74	251,99
PINTANOS (LOS)	45	11.330,22	251,78
VILLANUEVA DE LA CONDESA	77	19.272,97	250,30
RIAGUAS DE SAN BARTOLOME	38	9.475,56	249,36
SAUCELLE	387	95.931,83	247,89
FUENTEBUREBA	46	11.293,50	245,51
CEDILLO	490	120.141,92	245,19
SUSQUEDA	115	28.155,90	244,83
TORRECILLA SOBRE ALESANCO	38	9.295,09	244,61
HIGUERAS	49	11.971,71	244,32
BAGUES	21	5.121,01	243,86
NARBONETA	68	16.566,52	243,63
TEIXEIRA (A)	428	102.374,02	239,19
ZUÑEDA	59	14.098,06	238,95
BAYARCAL	403	96.098,45	238,46
VILLAMEDIANILLA	13	3.099,34	238,41
LÍNEA DE LA CONCEPCION (LA)	64.944	15.477.080,00	238,31
PINEDA DE GIGUELA	81	19.094,44	235,73
SANTIAGO DEL TORMES	161	37.821,14	234,91
FUENTELMONGE	80	18.655,52	233,19
VILLANUEVA DE AVILA	287	66.777,39	232,67



RIOSECO DE TAPIA	415	96.273,18	231,98
MONSALUPE	53	12.263,03	231,38
IRUELOS	37	8.544,16	230,92
CASTELLAR DE LA RIBERA	156	35.873,55	229,96
BARJAS	251	57.527,03	229,19
ANGON	20	4.562,89	228,14
NAVAS DE JADRAQUE (LAS)	30	6.843,40	228,11
ZARAPICOS	58	13.224,18	228,00
CALABAZAS DE FUENTIDUEÑA	41	9.317,23	227,25
FIGOLS	52	11.787,61	226,68
HERRERA DE SORIA	14	3.169,82	226,42
MONESMA Y CAJIGAR	100	22.638,52	226,39
VALDELAGUA DEL CERRO	18	4.068,44	226,02
SOTILLO	28	6.307,53	225,27
GRISALEÑA	41	9.226,11	225,03
VILLAESPASA	18	4.033,46	224,08
CASTIGALEU	115	25.730,87	223,75
SANTA MARIA RIVARREDONDA	97	21.694,34	223,65
GIL GARCIA	39	8.667,91	222,25
OCENTEJO	25	5.551,36	222,05
TORRIJAS	63	13.907,75	220,76
ARCONADA	42	9.264,51	220,58
MAMOLAR	34	7.475,67	219,87
SOPEIRA	118	25.922,37	219,68
PINELL DE SOLSONES	217	47.643,35	219,55
VILARIÑO DE CONSO	673	147.574,70	219,28
VILLALCAMPO	555	121.552,55	219,01
TIURANA	83	18.172,44	218,95
HUERGUINA	54	11.821,04	218,91
JALON DE CAMEROS	24	5.250,65	218,78
EMBIID DE ARIZA	53	11.582,94	218,55
GORDONCILLO	495	108.138,02	218,46
HIJA DE DIOS (LA)	77	16.791,46	218,07
CREMENES	679	147.923,34	217,85
PEREÑA DE LA RIBERA	408	88.752,86	217,53
OBON	38	8.263,60	217,46
CANTABRANA	29	6.302,19	217,32
COFRENTES	1.005	218.265,64	217,18
NAVAQUESERA	35	7.591,43	216,90
COBOS DE FUENTIDUEÑA	39	8.427,03	216,08
CASTIL DE PEONES	32	6.909,16	215,91
TORTUERO	20	4.311,01	215,55
ACEITUNA	620	132.255,60	213,32
CABEZAS DEL POZO	94	20.014,57	212,92
COLLADO DEL MIRON	45	9.557,89	212,40



SAN MARTIN DE BONICHES	56	11.863,48	211,85
CARRIAS	26	5.507,63	211,83
AÑOVER DE TORMES	101	21.275,94	210,65
HERBES	59	12.404,60	210,25
ALMONACID DE ZORITA	806	168.889,95	209,54
VILLANUEVA DE TEBA	48	10.040,57	209,18
GALLEGOS DE ALTAMIROS	52	10.863,94	208,92
TORREPADRE	86	17.923,48	208,41
DIEGO DEL CARPIO	178	37.071,44	208,27
GUTIERRE-MUÑOZ	83	17.273,67	208,12
SAMOS	1.614	334.977,99	207,55
VENTOSA DE LA CUESTA	136	28.161,25	207,07
ARCOS DE LAS SALINAS	100	20.657,55	206,58
REZNOS	34	7.014,17	206,30
LOMOVIEJO	206	42.492,79	206,28
CIGUDOSA	41	8.457,18	206,27
SALCE	111	22.796,10	205,37
SERON DE NAGIMA	176	36.029,56	204,71
DONVIDAS	45	9.203,11	204,51
ALMAZUL	103	21.062,20	204,49
LAREDO	12.206	2.491.983,49	204,16
LLOBERA	210	42.672,87	203,20
SENA DE LUNA	418	84.427,06	201,98
SALVATIERRA DE TORMES	60	12.112,99	201,88
QUINTANILLA DE TRIGUEROS	128	25.836,31	201,85
SISAMON	43	8.659,05	201,37
RUBI DE BRACAMONTE	287	57.628,70	200,80
MILLARES	466	93.504,73	200,65
HIRUELA (LA)	55	11.031,72	200,58
ISUERRE	36	7.216,04	200,45
QUAR (LA)	66	13.229,28	200,44
BELEÑA	227	45.435,36	200,16
MONASTERIO DE RODILLA	209	41.823,23	200,11
CAMPILLO DE DELEITOSA	74	14.803,80	200,05
7384 MUNICIPIOS ENTRE 100 -200 EUROS PER CÁPITA*			
URRIES	36	7.198,24	199,95
TORRUBIA	25	4.993,26	199,73
SETILES	103	20.514,35	199,17
CAÑAMAQUE	32	6.364,72	198,90
CELLORIGO	13	2.583,51	198,73
SERRADILLA DEL LLANO	184	36.563,98	198,72
HINOJOSA DEL CAMPO	31	6.158,09	198,65
HAZA	28	5.558,40	198,51
VILLASUR DE HERREROS	283	56.035,63	198,01
BARCONES	32	6.332,91	197,90

PEÑAS DE SAN PEDRO	1.356	159.664,68	117,75
ESTREMER	1.490	174.978,30	117,44
VISO DE SAN JUAN (EL)	3.755	435.509,90	115,98
VILLALBA DE RIOJA	150	17.381,81	115,88
NAVAS DE BUREBA	43	4.973,50	115,66
CONFRIDES	315	36.393,76	115,54
SARRACIN	287	32.972,38	114,89
SALINILLAS DE BUREBA	56	6.278,14	112,11
BETANCURIA	839	93.989,88	112,03
CASCAJARES DE LA SIERRA	42	4.646,22	110,62
523 MUNICIPIOS < 100 EUROS PER CÁPITA*			
BUSTO (EL)	79	148,18	1,88
ZUÑIGA	109	201,20	1,85
RONCAL/ERRONKARI	254	417,11	1,64
BARBARIN	67	108,74	1,62
ARTZENTALES	742	1.193,29	1,61
ARMAÑANZAS	62	97,87	1,58
TIRAPU	53	83,12	1,57
BALMASEDA	7.583	11.768,74	1,55
ESLAVA	128	196,99	1,54
PETILLA DE ARAGON	22	33,75	1,53
BARRUNDIA	906	726,16	0,80
TIEBAS-MURUARTE DE RETA	675	541,00	0,80
ARANGUREN	7.586	6.075,51	0,80
ARMIÑON	229	182,87	0,80
MUTILOA	246	194,44	0,79
OREXA	122	95,70	0,78
ERRIBERAGOITIA/RIBERA ALTA	781	602,73	0,77
OYON-OION	3.284	2.471,14	0,75
ZALDUONDO	197	148,11	0,75
OLLO	374	275,97	0,74

*Por razones prácticas sólo incluimos los 10 primeros y los 10 últimos municipios de este grupo

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales (Ministerio de Economía y Hacienda).

Modelo cesión: Comparativos per cápita respecto a la media (municipios)

Municipio	Población (1/1/2011)	PIE	PIE per cápita	Diferencias per cápita respecto a la media
Albacete	171.390	33.807.160,77	197,25	-91,29
Alcalá de Henares	203.686	42.180.186,30	207,08	-81,46
Alcobendas	109.705	22.561.685,47	205,66	-82,88
Alcorcón	168.523	36.368.280,72	215,81	-72,74



Algeciras	117.810	22.582.347,31	191,68	-96,86
Alicante/Alacant	334.329	65.581.353,55	196,16	-92,38
Almería	190.349	36.136.702,61	189,84	-98,70
Ávila	59.008	10.578.260,88	179,27	-109,27
Avilés	83.617	17.293.964,11	206,82	-81,72
Badajoz	151.565	28.872.066,62	190,49	-98,05
Badalona	219.786	52.583.003,97	239,25	-49,30
Barcelona	1.615.448	919.624.618,34	569,27	280,73
Burgos	179.251	34.984.703,73	195,17	-93,37
Cáceres	95.026	15.874.780,22	167,06	-121,49
Cádiz	124.892	48.586.938,63	389,03	100,49
Cartagena	214.918	41.341.394,84	192,36	-96,18
Castellón de La Plana	180.114	32.637.573,54	181,21	-107,34
Ciudad Real	74.798	14.395.807,63	192,46	-96,08
Córdoba	328.659	69.879.059,00	212,62	-75,92
Cornellà de Llobregat	87.243	18.820.931,04	215,73	-72,81
Coruña (A)	246.028	57.268.707,63	232,77	-55,77
Coslada	91.861	17.977.827,40	195,71	-92,84
Cuenca	56.703	9.824.623,35	173,26	-115,28
Dos Hermanas	127.375	21.619.578,24	169,73	-118,81
Ejido (El)	83.774	15.281.367,53	182,41	-106,13
Elche/Elx	230.354	45.472.223,40	197,40	-91,14
Ferrol	72.963	15.681.516,29	214,92	-73,62
Fuenlabrada	198.560	44.751.338,50	225,38	-63,16
Gandia	78.704	14.877.093,21	189,03	-99,52
Getafe	170.115	39.354.524,60	231,34	-57,20
Gijón/Xixón	277.559	61.445.285,20	221,38	-67,17
Girona	96.722	18.309.685,97	189,30	-99,24
Granada	240.099	57.032.821,24	237,54	-51,00
Guadalajara	84.453	13.293.472,65	157,41	-131,14
Hospitalet de Llobregat	256.065	62.743.183,74	245,03	-43,51
Huelva	148.918	32.449.135,67	217,90	-70,64
Huesca	52.443	9.908.970,69	188,95	-99,59
Jaén	116.781	24.120.291,82	206,54	-82,00
Jerez de la Frontera	210.861	41.494.644,77	196,79	-91,76
Leganés	186.552	42.110.795,73	225,73	-62,81
León	132.744	30.825.944,66	232,22	-56,32
Lleida	138.416	28.656.484,55	207,03	-81,51
Logroño	152.641	31.627.166,88	207,20	-81,34
Lorca	92.869	15.641.019,05	168,42	-120,12
Lugo	98.007	19.076.560,95	194,64	-93,90
Madrid	3.265.038	1.330.755.407,31	407,58	119,03
Málaga	568.030	197.893.595,00	348,39	59,84
Marbella	138.662	26.796.577,82	193,25	-95,29
Mataró	123.868	25.926.036,98	209,30	-79,24



Mérida	57.797	10.599.229,05	183,39	-105,16
Móstoles	205.015	46.127.905,10	225,00	-63,54
Murcia	442.203	84.383.942,64	190,83	-97,72
Orihuela	88.714	15.672.138,83	176,66	-111,88
Ourense	108.002	24.236.024,05	224,40	-64,14
Oviedo	225.391	46.034.318,62	204,24	-84,30
Palencia	81.552	16.793.476,26	205,92	-82,62
Palma de Mallorca	405.318	79.823.297,64	196,94	-91,60
Palmas de Gran Canaria	383.343	82.014.857,64	213,95	-74,60
Parla	121.995	19.129.868,01	156,81	-131,73
Pontevedra	82.400	15.616.752,99	189,52	-99,02
Pozuelo de Alarcón	82.916	13.852.379,44	167,07	-121,48
Puerto de Santa María	88.917	17.005.683,51	191,25	-97,29
Reus	106.709	20.040.172,29	187,80	-100,74
Rozas de Madrid (Las)	89.151	14.629.258,30	164,10	-124,45
Sabadell	207.721	43.290.690,22	208,41	-80,13
Salamanca	153.472	34.297.868,82	223,48	-65,06
San Cristóbal La Laguna	153.187	29.968.569,04	195,63	-92,91
San Fernando	96.894	17.326.900,82	178,82	-109,72
Sant Boi de Llobregat	82.860	17.670.430,41	213,26	-75,29
Santa Coloma Gramanet	120.824	42.836.545,21	354,54	65,99
Santa Cruz de Tenerife	222.271	47.646.353,36	214,36	-74,18
Santander	179.921	40.286.465,90	223,91	-64,63
Santiago de Compostela	95.207	20.629.340,63	216,68	-71,86
Segovia	55.220	11.744.073,39	212,68	-75,86
Sevilla	703.021	258.527.059,07	367,74	79,19
Soria	39.987	7.173.964,33	179,41	-109,14
Talavera de la Reina	88.674	15.719.423,02	177,27	-111,27
Tarragona	134.085	30.314.865,93	226,09	-62,46
Telde	101.375	18.536.714,88	182,85	-105,69
Terrassa	213.697	41.917.440,39	196,15	-92,39
Teruel	35.288	6.600.883,61	187,06	-101,48
Toledo	83.108	15.507.980,05	186,60	-101,94
Torrejón de Ardoz	122.589	24.240.378,30	197,74	-90,81
Torrent	80.610	14.485.901,61	179,70	-108,84
Torrevieja	102.136	16.179.755,85	158,41	-130,13
Valencia	798.033	289.560.417,47	362,84	74,30
Valladolid	313.437	70.073.728,59	223,57	-64,98
Vigo	297.241	64.758.681,64	217,87	-70,68
Zamora	65.525	13.324.916,98	203,36	-85,19
Zaragoza	674.725	223.982.306,82	331,96	43,42
TOTAL	20.237.813	5.839.467.660,82	288,54	0,00

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales (Ministerio de Economía y Hacienda).

5.1.4. Los errores de entregas a cuenta y las implicaciones de éstos

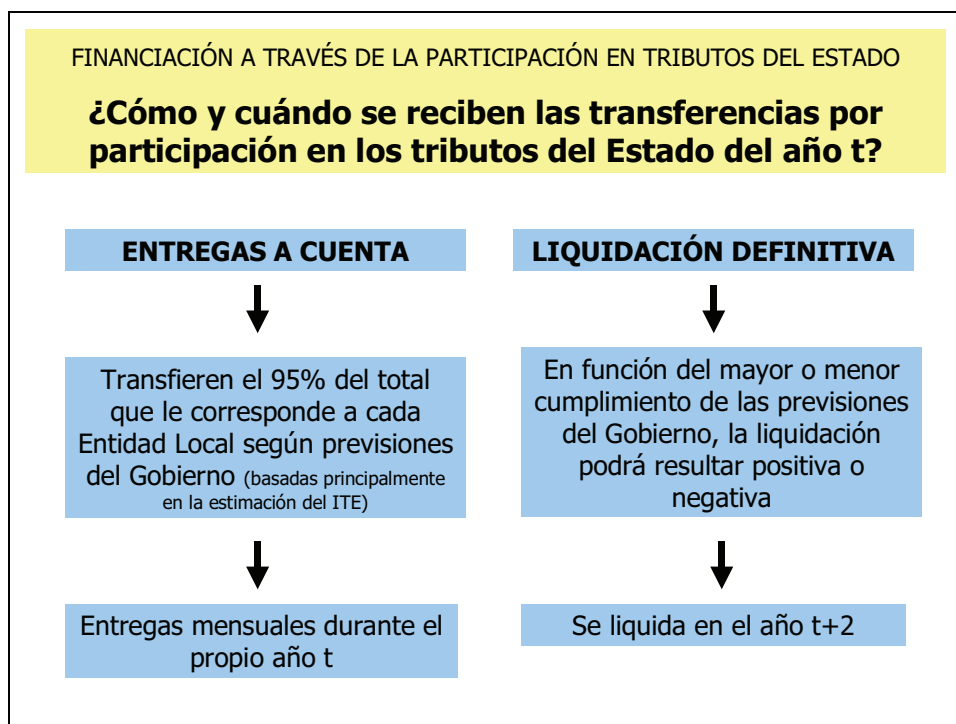
Los ingresos tributarios propios de los Municipios representan, a escala nacional, aproximadamente un 50% del total de ingresos y sobre ellos, de una u otra manera, ya vienen actuando los Ayuntamientos por la capacidad normativa que tienen sobre los mismos. No sucede igual con las transferencias, principalmente del Estado y de la Comunidad Autónoma sobre las que no tienen capacidad alguna de actuación.

Se ha podido comprobar como en estas participaciones, principalmente en las del Estado, un condicionante importante en sus dotaciones ha sido el efecto de una crisis económica sobre la recaudación tributaria estatal. Esto se ha traducido en lo siguiente:

- Disminución de las entregas a cuenta o anticipos recibidos del Estado.
- Devolución de las entregas a cuenta recibidas por las EELL.

El sistema actual de Tránsferencias del Estado tiene un mecanismo de reparto en el que se entregan cantidades a cuenta en función de las previsiones de ingresos fiscales que hace el Gobierno de la Nación en sus presupuestos. Dos años después se hace balance y si las previsiones anteriores no se cumplen, se “ajustan” los anticipos. Por tanto, el indicador ITE (ingresos tributarios del Estado), es la piedra angular para comprobar cómo evoluciona la participación de los Entes Locales en los ingresos del Estado, la comúnmente llamada PIE.

Veámoslo en los siguientes cuadros de una manera más gráfica:



Fuente: Elaboración propia

FINANCIACIÓN A TRAVÉS DE LA PARTICIPACIÓN EN TRIBUTOS DEL ESTADO

¿Qué es el ITE?

Es un índice de evolución que se determina por el incremento que experimenten los **I**ngresos **T**ributarios del **E**stado (ITE) entre el año al que corresponda la participación y el año base (2004).

El ITE está constituido por la recaudación estatal (excluida la susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas) del:

IRPF

IVA

Impuestos especiales:

Alcohol

Cerveza

Tabaco

Hidrocarburos

Productos intermedios

Fuente: Elaboración propia

FINANCIACIÓN A TRAVÉS DE LA PARTICIPACIÓN EN TRIBUTOS DEL ESTADO

Determinación de la liquidación definitiva del año t

Una vez se conocen los datos reales de recaudación estatal, se conoce igualmente el ITE definitivo entre el año 2004 y el año t.

Si las previsiones del Gobierno han sido acertadas

SALDO POSITIVO
(a Favor de la Entidad Local)

El Estado transfiere el 5% restante

Si la recaudación es superior a las previsiones del Gobierno

SALDO POSITIVO
(a Favor de la Entidad Local)

Regularizan la cantidad a recibir y el Estado la transfiere en un solo pago

Si la recaudación es inferior a las previsiones del Gobierno

SALDO NEGATIVO
(a Favor del Estado)

Regularizan la cantidad correspondiente y las Entidades Locales deben devolverla en un nº determinado de plazos

Fuente: Elaboración propia

Cerradas las cifras de ingresos del Estado del 2008 y del 2009, se pudo comprobar como las desviaciones entre lo que el Gobierno de la Nación pensaba recaudar y lo que finalmente ha recaudado fue de un -22% en 2008 y de un -36% en 2009.

En el siguiente cuadro podemos ver la comparación entre la recaudación estatal (ingresos tributarios) y lo presupuestado por esos conceptos en los PGE.

	<i>Miles de euros</i>		% Desviación
	PGE (Capítulos 1, 2 y 3)	Recaudación Tributaria (Capítulos 1, 2 y 3)	
2006	119.635.988	130.126.548	8,8%
2007	137.150.676	146.270.603	6,6%
2008	146.895.300	114.082.922	-22,3%
2009	130.974.842	83.601.484	-36,2%

Fuente: Elaboración propia a partir de los PGE y datos de la AEAT.

Como consecuencia de estas incorrectas previsiones, las EELL deberán devolver aproximadamente 1.600 millones de euros correspondientes a la liquidación de 2008 y nada menos que 4.000 millones de la liquidación de 2009 (sin computar saldo de tributos cedidos). Igual les ocurre a las CCAA que deberán devolver al Estado 7.000 millones correspondientes a 2008 y 25.000 millones de 2009.

Señalar que las liquidaciones de 2010 y 2011 han sido en la mayoría de los casos positivas o neutras pero las consecuencias de los errores en las entregas a cuenta y posteriores devoluciones de saldos de la PIE 2008 y 2009 se siguen soportando en la actualidad.

Cabe destacar que se produjeron en su momento numerosas reivindicaciones y reclamaciones de municipios afectados con las devoluciones de la PIE 2008 y 2009, basadas en que en la aplicación del índice de evolución de la recaudación de los tributos del Estado, no se habían tenido en consideración determinadas circunstancias que afectaban de forma muy negativa al resultado final de la liquidación. Nos referimos a determinadas medidas adoptadas por el Gobierno de la Nación en materia de política económica y fiscal que incidieron negativamente (a modo de ejemplo podemos citar la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los IS, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio; Ley 36/2006, de 29 de diciembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal que, en su artículo tercero, contiene la modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA; Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica).

Si bien esto no fue finalmente atendido por el Gobierno, sí que se consiguió un año de prórroga para el inicio de las devoluciones de la PIE 2008 y la ampliación de 60 a 120 mensualidades del período de reintegro de los saldos que resultaron a cargo de las entidades locales en las liquidaciones de la participación en tributos del Estado de los años 2008 y 2009.

Este lastre ha traído consigo una serie de implicaciones e incertidumbres en la lógica y normal previsión de los presupuestos de las entidades locales, afectando también a los distintos planes de ajuste de las

entidades que los hayan elaborado y a otras facetas del devenir de una entidad local como por ejemplo en la reordenación de su dimensión organizativa.

5.1.5. Conclusiones: Debilidades y Recomendaciones

Debilidades

- La PIE no es garante de la suficiencia financiera municipal.
- El actual modelo contiene riesgos inmensos como ya se han comprobado con las liquidaciones de los años 2008 y 2009.
- El modelo no informa adecuadamente a los gobiernos municipales, estos desconocen por su complejidad la verdadera importancia y dimensión de este tipo de financiación, básica en nuestro modelo por lo establecido en el artículo 142 de la CE.
- La supresión del automatismo del modelo anterior en la fijación del montante de participación en cada ejercicio y la aplicación del índice de evolución de los ingresos tributarios del Estado provoca incertidumbres y devoluciones indeseadas¹⁴⁵.
- Otra zona de conflicto emana de hacer depender esta participación a lo que queda una vez cedida la participación de tributos del Estado a las CCAA.. El reparto a las EELL se realiza una vez cedidos los rendimientos a las CCAA, ¿quiere ello decir que si se cede más a las Autonomías seguidamente debe el Estado seguir adelgazando para mantener estable el fondo a destinar a las EELL o es, simplemente, que al quedar menos éstas últimas recibirán menos? Se ha de intentar enlazar la financiación autonómica con la local para que tenga sentido la participación de las otras Administraciones Públicas en los ingresos del Estado.
- El modelo no debería producir “espejismos de gasto público”, llevando a los municipios a presupuestar entregas a cuenta como ingresos que soportarán políticas de gasto que posteriormente, a los dos años y medio pueden ser requeridas y devueltos. Se debería acabar con las sorpresas de los saldos deudores a los Municipios. Tan solo advertir que dichos gastos han producido ingresos tributarios y cotizaciones sociales al Estado.
- Otra cuestión sumamente importante es conocer lo que el gobierno de la nación va a transferir cuando este esta presentando sus presupuestos generales ya que, por el tramite de los presupuestos municipales o del resto de entidades locales con ingresos provenientes de esta participación, están siendo planificados y preparados los anteproyectos de presupuestos para la aprobación por los gobiernos locales antes de conocer estas cifras lo que supone un verdadero despropósito y desconsideración hacia estos gobiernos locales.

De otro lado, hay que revisar con urgencia la financiación de los municipios turísticos pues la formula actual carece de sentido y tiene poca “trascendencia” ya que el modelo denominado de “municipios turísticos” tan sólo afecta a un reducidísimo número de municipios lo que contrasta con el número de los municipios existentes en España y con la importancia del sector turístico en nuestra economía.

¹⁴⁵ No parece lógico que cuando una Administración Pública ha ejercido sus políticas de gasto hacia la sociedad, tenga después que devolver parte de las cantidades asignadas y realmente gastadas, algunas veces en gastos de suplencia o impropios. Incluso muchos de sus gastos han soportado fiscalidad estatal o de cotizaciones sociales, piénsese en el IVA o en los seguros sociales, ¿cómo devolver después lo que ha sido ingreso en otra Administración Pública?

El referido concepto deja fuera a los Municipios que reciben su PTE a través del modelo cesión para, posteriormente, no dejar participar, tampoco, a los de menos de 20.000 habitantes. En este sentido, el artículo 125 excluye a los que sean capitales de provincia o de Comunidad Autónoma, o que tengan población de derecho, igual o superior, a 75.000 habitantes. Definido esto, se imponen dos condiciones nuevas para ser considerado “municipio turístico”:

- a) El Municipio ha de tener una población de derecho superior a 20.000 habitantes.
- b) Que el número de viviendas de segunda residencia supere al de principales, de acuerdo con los datos oficiales del último Censo de Edificios y Viviendas.

Es evidente que no se pretende definir lo que es un “municipio turístico”, sino que, simplemente, se quiere marcar el ámbito de aplicación de un nuevo modelo de financiación que denomina la Ley de este modo no muy adecuado. Por lo tanto, es preciso indicar que la definición de “municipios turísticos” contenida en el TR-LRHL, lo es a los solos efectos de establecer un nuevo modelo de financiación implantando desde el año 2004 en España.”

El modelo no ha traído una sobrefinanciación a estos Municipios con la que poder atender los gastos del posible efecto turístico ni, tampoco, para la mejora de la planta local de cara a la oferta de servicios turísticos de calidad. Por ello, podríamos considerar que no parece ser una vía de financiación de Municipios afectados por el hecho turístico que garantice la sostenibilidad de ciertos servicios públicos locales.

En cambio, consideramos que ha sido un éxito introducir una variable, de interés para los “municipios turísticos”, de cara a futuras reformas, ya que, al menos, existe una novedosa definición de un modelo de PIE condicionada al hecho turístico, aunque sea a efectos hacendísticos.

Recomendaciones

- La PIE debería garantizar la suficiencia financiera municipal y con ello emplearse para compensar las desigualdades municipales en términos de necesidad de gasto y capacidad fiscal.
- Facilitar el conocimiento de los ingresos por este concepto antes de que cada Entidad Local comience a elaborar sus presupuestos.
- Que no sean entregas a cuenta y sí entregas definitivas, imposibilitando devoluciones de saldos deudores o reintegros de saldos acreedores. Produce inseguridad, incertidumbre y mala información en Presupuestos de cada Entidad Local.
- Una de las características de la fórmula de reparto (como bien señalan algunos autores especializados) debe ser la simplicidad y fácil comprensión por los agentes receptores de los fondos, la ausencia de manipulabilidad, la estabilidad y revisión periódica del sistema a medio plazo, el conocimiento anticipado de las cantidades a percibir a lo largo de cada ejercicio, y la introducción de una cláusula de garantía sobre las cantidades percibidas en ejercicios anteriores. Desde nuestro punto de vista parece que muchas de estas características están ausentes de los actuales modelos de participación en los ingresos del Estado y de las Comunidades Autónomas.
- Parece recomendable volver a la aplicación del PIB (por su estabilidad y porque condiciona, en la nueva normativa de estabilidad presupuestaria, la capacidad de gasto) y dejar el ITE por sus efectos

indeseados ya que no parece adecuado que medidas de política económica del Gobierno de la Nación¹⁴⁶ o simplemente la eficiencia o ineficiencia recaudatoria del Estado afecte el principio de suficiencia local.

- Se debería proceder a corregir la PIE, cuyos criterios de dotación y distribución deberían ser más comprensibles y previsibles para los agentes políticos y técnicos así como más acorde con los principios de suficiencia, eficiencia y equidad.

5.2. La Participación de los municipios en los tributos de la Comunidad Autónoma de Andalucía (PATRICA)

5.2.1. Descripción del desarrollo formativo

La participación de los municipios en los tributos de las Comunidades Autónomas es un instrumento de financiación que cuenta con el amparo del texto constitucional. En concreto, el artículo 142 de nuestra Constitución después de establecer el principio de suficiencia para las Haciendas Locales, dispone que éstas “se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas”. Igualmente, el artículo 2 del TRLRHL enumera los recursos de las Entidades Locales y, entre ellos, se incluyen “las participaciones en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas”.

A pesar de esta regulación, hasta el momento, este recurso ha tenido un desarrollo muy desigual entre las diferentes regiones (hasta el 2011 era inexistente en Andalucía). En muchos casos, las transferencias corrientes se mezclan con transferencias de capital, la cuantía de los fondos y sus criterios de reparto suelen modificarse todos los años en las leyes de presupuesto, aprobadas por los diferentes parlamentos autonómicos y el peso de las transferencias de carácter condicionado es infinitamente superior a las de carácter incondicionado.

Fue la Ley 6/2010, de 11 de junio, Reguladora de la Participación de las Entidades Locales en los tributos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, que entró en vigor en el año 2011, la que regula actualmente este modelo de financiación en Andalucía. Esta Ley ha venido a regular la colaboración financiera de la Comunidad Autónoma de Andalucía con las Entidades Locales de su territorio, a través de la participación de éstas en los recursos económicos de aquella, sobre la base de los principios de eficiencia, equidad, corresponsabilidad fiscal y lealtad institucional. Conforme a lo anterior, la Ley señala en su exposición de motivos lo siguiente: Se crea el fondo de participación de las Entidades Locales en los tributos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, de carácter incondicionado, y se establecen los criterios para la dotación, distribución y evolución dinámica del mismo, con la finalidad de apoyar las finanzas locales andaluzas.

Para recoger las diferentes características y necesidades específicas de los municipios andaluces, éstos se clasifican en la citada Ley en cuatro grupos:

- El Grupo 1 lo constituyen los municipios de menos de 5.000 habitantes
- El Grupo 2, está integrado por los municipios con población comprendida entre los 5.000 y los 19.999 habitantes.

¹⁴⁶ Algunos Municipios presentaron recursos contra la devolución de saldos negativos en la liquidación de PIE 2008 y 2009 al entender éstos que se deben a políticas y medidas fiscales unilaterales del Gobierno (beneficios fiscales que por vía de los ingresos y no de los gastos) que afectan a la recaudación de ingresos tributarios y por ende al cálculo del ITE.



- El Grupo 3, engloba a los municipios con población comprendida entre los 20.000 y los 49.999 habitantes.
- Al Grupo 4 pertenecen los municipios de 50.000 ó más habitantes.

En cuanto a la dotación del fondo de participación, la Ley 6/2010 determina que los recursos que constituyen la dotación global del fondo de participación se irán incorporando progresivamente al mismo con el objetivo de que en 2014 la dotación sea de 600 millones de euros. De esta forma, el fondo se dotaba en el primer ejercicio (2011) con una cantidad de 420 millones de euros. A este importe se incorporarían 60 millones de euros en el ejercicio 2012, igual cantidad en el ejercicio 2013 y otros 60 millones de euros en el ejercicio 2014.

A partir de ese último año, la evolución del Fondo de Participación estará condicionada por la evolución de los Ingresos Tributarios de la Comunidad Autónoma de Andalucía (ITA). Estos ingresos están constituidos, en cada ejercicio, por la recaudación líquida de las siguientes figuras tributarias:

- Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera.
- Impuesto sobre vertidos de aguas litorales.
- Impuesto sobre depósito de residuos radioactivos.
- Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos.
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados.
- Tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar.
- Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
- Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos.

En lo referente a los criterios de distribución del Fondo de Participación, los recursos del Fondo para el conjunto de los municipios pertenecientes a cada grupo se distribuyen en función de variables indicadoras de la necesidad de gasto y del inverso de la capacidad fiscal.

En cuanto a las variables indicadoras de la necesidad de gasto se contemplan, para cada municipio, las siguientes:

- El importe ingresado por el Fondo de Nivelación de los servicios municipales percibido en el ejercicio 2009.
- La población relativa de cada municipio con respecto a la población total de los municipios de su grupo.
- La superficie urbana relativa de cada municipio con respecto a la superficie urbana total del conjunto de los municipios que pertenecen al mismo grupo.
- La dispersión relativa de cada municipio respecto a la dispersión total del conjunto de municipios que pertenecen el mismo grupo.

Por otra parte, como variable indicadora de la capacidad fiscal, se considera el inverso de la cuota líquida del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de naturaleza urbana de cada municipio, en relación con la suma de los inversos de la cuota líquida del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de naturaleza urbana del conjunto de los municipios que pertenecen el mismo grupo.

Las ponderaciones de las variables son el 85 por 100 para población, el 6 por 100 para superficie, el 5 por 100 para la variable dispersión y el 4 por 100 para el inverso de la capacidad fiscal.

En consonancia con Prieto Martín y González González¹⁴⁷ comentar que las participaciones en los ingresos de las Comunidades Autónomas no han merecido la necesaria atención por parte de los legisladores autonómicos. Estas sólo se han dedicado a regular diferentes fondos de cooperación municipal que en ningún caso han constituido verdaderas participaciones que supongan una financiación básica, no condicionada y calculada en función de un porcentaje de los ingresos tributarios de las Comunidades Autónomas.

5.2.2. Algunos datos para comprobar las desigualdades

En el año 2011, primero del reparto se obtiene estos importes:

	POBLACIÓN	Nº DE MUNICIPIOS	PATRICA (euros)	EUROS POR HABITANTE
GRUPO 1 Menos de 5.000 habitantes	933.862	512	111.707.240,15	119,62
GRUPO 2 Entre 5.000 y 19.999 habitantes	1.777.495	181	97.285.328,36	54,73
GRUPO 3 Entre 20.000 y 49.999 habitantes	1.332.921	49	62.428.134,23	46,84
GRUPO 4 Más de 50.000 habitantes	4.157.942	29	148.579.297,26	35,73
TOTAL	8.202.220	771	420.000.000,00	51,21

Fuente: Elaboración propia a partir de la Ley 6/2010, de 11 de junio, reguladora de la participación de las EELL en los tributos de la Comunidad Autónoma de Andalucía

Se consolida un modelo en el que se distribuyen los recursos de la participación en los tributos de la Comunidad Autónoma sin vincularlos a la población como eje central, siendo favorecidos los Municipios de menor población respecto a los de mayor población. Las diferencias llegan a ser de cerca de 84 euros por habitante lo que supone para el estrato 4 un 235% de sus importes medios, entendemos que son cifras muy importantes para tenerlas en consideración y preguntarse el motivo de tal diferencia.

A continuación, vamos a realizar una serie de cálculos que nos orientarán sobre el alcance de la PATRICA en su primer año de aplicación (2011) para todos y cada uno de los municipios comprendidos en el Grupo 4 (de 50.000 o más habitantes). Circunscribimos este análisis al citado Grupo por ser los municipios de mayor población de Andalucía y por encontrarse la ciudad de Málaga encuadrado en el mismo, aunque como hemos apreciado anteriormente, no es este grupo el que obtiene las mayores cantidades en su participación en los tributos de la Junta de Andalucía.

En el cuadro siguiente exponemos para cada Municipio los importes por habitante tanto del total participación como de cada uno de sus componentes:

¹⁴⁷ "Las participaciones de las Entidades Locales en los ingresos tributarios de las Comunidades Autónomas". Revista de Estudios locales (CUNAL), nº 115. Cosital y Thomson-Aranzadi. Cizur Menor (Navarra).

MUNICIPIO	Total participación (euros por habitante)	Variable población (euros por habitante)	Variable superficie (euros por habitante)	Variable dispersión (euros por habitante)	Variable inverso (euros por habitante)
Almería	35,81	30,37	1,37	3,57	0,49
Roquetas de Mar	39,44	30,37	2,36	3,64	3,08
Ejido(El)	40,72	30,37	3,51	4,35	2,49
Algeciras	35,03	30,37	1,92	0,61	2,12
Cádiz	32,21	30,37	0,40	0,28	1,16
Chiclana de la Frontera	42,77	30,37	9,17	0,92	2,30
Jerez de la Frontera	37,57	30,37	2,07	4,63	0,49
Línea de la Concepción	41,71	30,37	1,41	0,55	9,38
Puerto de Santa María (El)	38,67	30,37	3,13	3,26	1,90
San Fernando	35,36	30,37	0,73	0,73	3,52
Sanlúcar de Barrameda	43,11	30,37	2,00	3,28	7,45
Córdoba	35,35	30,37	2,19	2,60	0,19
Granada	32,41	30,37	1,06	0,74	0,23
Motril	42,16	30,37	2,72	5,36	3,71
Huelva	32,93	30,37	0,92	0,24	1,40
Jaén	38,33	30,37	1,88	4,84	1,24
Linares	44,09	30,37	2,05	4,02	7,65
Benalmádena	38,86	30,37	3,12	1,26	4,10
Estepona	47,16	30,37	5,56	8,96	2,26
Fuengirola	34,13	30,37	1,51	0,51	1,74
Málaga	32,05	30,37	1,31	0,31	0,06
Marbella	36,31	30,37	4,65	0,81	0,48
Mijas	43,48	30,37	8,58	3,00	1,53
Vélez-Málaga	41,86	30,37	2,79	5,80	2,89
Torremolinos	35,47	30,37	1,57	0,56	2,97
Alcalá de Guadaira	41,00	30,37	4,35	2,57	3,71
Dos Hermanas	36,40	30,37	3,89	1,17	0,96
Sevilla	31,69	30,37	1,17	0,10	0,04
Utrera	47,99	30,37	3,24	4,22	10,16
TOTAL	35,73	30,37	2,14	1,79	1,43

Euros por habitante (Participación año 2011 Municipios Grupo 4).

Fuente: Elaboración propia a partir de la Ley 6/2010

Vemos como la horquilla de la participación por habitante dentro del Grupo 4 va desde los 31,69 euros de Sevilla a los 47,99 euros de Utrera lo que parece indicar que la PATRICA, en este grupo de grandes ciudades, vuelve a favorecer a los Municipios con menor población, si bien no es una regla estricta puesto que algunas variables tienen un comportamiento algo errático.

5.2.3. Los incumplimientos

Como se ha citado anteriormente, la Ley 6/2010 determina que los recursos que constituyen la dotación global del fondo de participación se irán incorporando progresivamente al mismo con el objetivo de que en 2014 la dotación sea de 600 millones de euros.

Señalar a este respecto que al igual que ocurriera el pasado año 2013, el Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2014 elude lo regulado en la Ley 6/2010 en cuanto al aumento de la dotación presupuestaria que servirá para el reparto entre los municipios andaluces. De esta manera, se mantienen los créditos del año 2012 dejándose de incorporar los 60 millones de euros en 2013 y 120 millones de euros en 2014 (otra vez 60 millones de 2013 y los 60 millones correspondientes a 2014) tal y como determinaba la Ley, es decir, se consigna la misma cantidad distribuida para 2012, perdiendo pues los 771 municipios andaluces un total de 180 millones en conjunto desde 2012.

Grupos de población	ESTIMACIÓN PATRICA AÑO 2014 (con congelación años 2013 y 2014)	ESTIMACIÓN PATRICA AÑO 2014 (sin congelación años 2013 y 2014)	Diferencia
Grupo 1 (municipios < 5.000 habitantes)	120.131.469,64	140.325.045,35	-20.193.575,71
Grupo 2 (municipios entre 5.000 y 19.999 habitantes)	108.871.825,20	134.531.481,26	-25.659.656,06
Grupo 3 (municipios entre 20.000 y 49.999 habitantes)	75.366.213,90	94.885.501,10	-19.519.287,20
Grupo 4 (municipios > 50.000 habitantes)	175.630.491,26	230.257.972,30	-54.627.481,04
Total	480.000.000,00	600.000.000,00	-120.000.000,00

Unidad: euros

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Consejería de Hacienda y Administración Pública (Ley 6/2010 de 11 de junio; Orden 27 de septiembre de 2012) y Proyecto de Presupuesto para la C.A. de Andalucía 2014.

5.2.4. Conclusiones: Recomendaciones y Debilidades

Debilidades

Analizando pormenorizadamente el texto de la Ley reguladora de la participación de los Entes Locales en los tributos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, es preciso manifestar algunas reflexiones:

1) Entenderíamos más apropiado que la Ley 6/2010, de 11 de junio, reguladora de la participación de las EELL en los tributos de la Comunidad Autónoma de Andalucía como la Ley 5/2010, de 11 de junio, de autonomía Local de Andalucía se hubiesen configurado como una única norma, de manera que la ampliación de las competencias que esta última realiza respecto a las definidas en la LRBRL, encuentre su directa y clara correlación en los necesarios recursos presupuestarios para poder ser acometidos de forma solvente.

2) Hasta el momento, las Comunidades Autónomas parecen mostrarse un tanto reacias al establecimiento de esta fuente de financiación, y en los casos en los que se instaura se observa escasa homogeneidad, indeterminación en su cuantía, inestabilidad y manifiesta insuficiencia. Otro riesgo a tener en cuenta es encontrarnos con 17 sistemas de financiación municipal diferentes respecto a este recurso en la participación de los tributos autonómicos.



3) La configuración de estas transferencias autonómicas, parece que consolidan, de entrada, las diferencias per cápita con las que contaba el Fondo de Nivelación de Servicios y de ahí en adelante entran en funcionamiento unos nuevos repartos que beneficiarían, de manera considerable, a unos municipios frente a otros.

4) Aunque el título de la Ley se refiere a “EELL” a lo largo de todo el texto se entremezclan, sin sentido alguno, los conceptos de “Entidad Local” y “Municipios”.

Como muestra de esta apreciación, comentarles que mientras en el artículo 2 de la Ley se establece que “el objeto del fondo es instrumentar la participación de las EELL en los tributos de la Comunidad Autónoma...”, en el siguiente artículo, el artículo 3 de la Ley, se establece que “podrán participar del fondo todos los Municipios de Andalucía”. Las otras EELL distintas a los Municipios quedan fuera de esta participación.

5) En cuanto al ámbito subjetivo del fondo, podría parecer poco acertado incluir en un mismo grupo a los Municipios de 50.000 o más habitantes. Obviamente existen diferencias sustanciales entre los Municipios que comparten este segmento poblacional y por ende necesidad de gasto diferente (pensemos, por ejemplo, en el Ayuntamiento de Sevilla con 699.759 habitantes y en el de Utrera con 50.665 habitantes).

6) La Ley reguladora de la participación de las EELL en los tributos de la Comunidad Autónoma, establece en su artículo 14 la cláusula de garantía del sistema. En el ejercicio 2011 (primero de aplicación del fondo de participación) cada Municipio obtendrá como mínimo el importe percibido en concepto de FNS del ejercicio 2009.

Pues bien, el importe de este fondo para 2009, como ya hemos comentado, es de 159 millones de euros según la Orden de 3 de abril por la que se regula la distribución de las transferencias a los Ayuntamientos andaluces para la nivelación de servicios municipales en el ejercicio 2009.

En primer lugar destacar que estos 159 millones representan un porcentaje muy reducido sobre los ingresos presupuestados de la Comunidad Autónoma:

- El 0,47% del total ingresos presupuestados 2009
- El 5,06% de los ingresos presupuestados por tributos de gestión propia.
- El 1,25 % del total de los ingresos tributarios presupuestados.

En segundo lugar, no encontramos motivos por el que se elige el ejercicio 2009 a la hora de fijar la cláusula de garantía y no así el de 2010, último año del fondo en el que las cantidades por Municipios son mayores a las de 2009.

7) La dotación inicial del fondo de participación, se establece en en 420 millones de euros para el ejercicio 2011 y las posteriores incorporaciones llegan a situarlo para 2014 en 600 millones de euros (insistir nuevamente en que esto no se va a producir porque en 2013 y 2014 no se han adicionado cantidades alguna)

Todos estos importes, siendo crecimientos importantes, dejan de serlo si se comparan con el volumen de ingresos de la Junta de Andalucía e incluso con los que esta destina a su Plan de Cooperación Municipal. Además, las transferencias de este Plan, en su amplia mayoría son condicionadas.

8) La Ley establece un índice de evolución (ITA) para la dotación existente en el año que se alcancen los 600 millones para repartir (la ley establecía este momento en el 2014 pero esto se ha modificado congelando los importes en 2013 y 2014), eliminando la discrecionalidad en su evolución anual.

Aunque se elimina la arbitrariedad en la evolución del fondo de participación, debemos comentar que, de esta manera, se sigue el mismo modelo de actualización utilizado en el Estado para la actualización de la participación en tributos de las EELL en este, haciendo depender de la mayor o menor eficacia de la gestión tributaria y recaudatoria de la Junta de Andalucía, la suficiencia financiera municipal. Incluso se puede dar el caso de que, políticas de gasto vinculadas a las figuras tributarias, hiciesen disminuir la recaudación de éstas, condicionando posteriormente el indicador de manera desfavorable para los Municipios andaluces. También podemos apuntar a los riesgos, que una inadecuada previsión de ingresos tributarios a nivel andaluz, pudiera originar en saldos posteriores saldos deudores de los Municipios, como así ha sucedido en los ejercicios de 2008 y 2009 con el modelo estatal y que pone en grave riesgo a la suficiencia financiera local.

Parece que sería aconsejable establecer la evolución anual del sistema, tomando como referencia otros indicadores que estén más vinculados a los incrementos o variación de gasto público municipal, permitiendo asociar la evolución de los costes de provisión pública de los bienes y servicios transferidos a los Entes Locales. Se podría optar por el anterior índice utilizado por el Estado, el PIB.

9) Las continuas referencias que se hacen en el texto a la distribución del FNS del ejercicio 2009 como base para posteriores repartos del fondo de participación en los tributos en la Comunidad Autónoma, parece que hacen consolidar las desigualdades ya establecidas, puesto que los Municipios pequeños recibían por nivelación más que los grandes. Parece pues, que la cuestión sería establecer si en este modelo debe primar la participación de los Municipios en los tributos de la Comunidad Autónoma en base al volumen de servicios que ofrece, o que esta nueva participación sea simplemente un nuevo Fondo de Nivelación de Servicios que lo que persiga es potenciar la financiación en los Municipios de menor población, indistintamente si precisan o no de ella, no computando los efectos de las transferencias que también se reciben desde otros niveles territoriales, como son los efectuados desde las Provincias.

10) La Ley no plantea un periodo mínimo para la revisión del sistema o modelo. Con la intención de que goce de flexibilidad y estabilidad, el sistema debería revisarse cada cierto tiempo (por ejemplo cada cinco años), en similitud con el modelo nacional respecto a la financiación autonómica y local.

11) Comprobamos como se consolida un modelo en el que se distribuyen los recursos de la participación en los tributos de la Comunidad Autónoma sin vincularlos a la población como eje central, siendo favorecidos los Municipios de menor población respecto a los de mayor población

12) El "inverso de la capacidad fiscal" en el IBI como concepto, es ciertamente de difícil comprensión, inapropiado y complicado a la hora de poder ser medido por los responsables políticos o Gobiernos Locales, así como por la propia administración municipal.

Observamos la complicación de este concepto en la interpretación que sobre él realiza la propia Ley, en su artículo 10.3, al definir las variables que determinan la distribución del fondo: *"la variable indicadora del inverso de la capacidad fiscal es el inverso de la cuota líquida estimada del IBI de naturaleza urbana de cada Municipio, en relación con la suma de los inversos de la cuota líquida del IBI de naturaleza urbana del conjunto de Municipios que pertenecen al mismo grupo"*.

En el artículo 10.4 la misma Ley continúa definiendo el cálculo de la cuota líquida estimada del IBI de naturaleza urbana: *"las cuotas líquidas estimadas del IBI de naturaleza urbana se calcularán, para cada Municipio, como el resultado de aplicar un tipo medio a la base liquidable del IBI de naturaleza urbana del*

Municipio, siendo dicho tipo medio, el cociente entre las cuotas líquidas y las bases liquidables de naturaleza urbana para el conjunto de Municipios que pertenecen al mismo grupo”.

13) Actuaciones políticas y contrarias a la Ley como la tomada por la Junta en sus presupuestos de los años 2013 y 2014, congelando las aportaciones al fondo de participación, provocan una inseguridad, una indefensión y un perjuicio muy importante para los municipios y por tanto debería de establecerse algún mecanismo que imposibilitara tales iniciativas.

Recomendaciones

1) La participación en los tributos de las Comunidades Autónomas debe ser calculada en dos momentos diferentes. En un primer momento dependiendo de la valoración de las competencias que tienen en estos momentos asumidas los Municipios y en segundo lugar, en las que posteriormente pudieran recibir. Para la valoración del coste efectivo de los traspasos debe tenerse en cuenta tanto los costes directos e indirectos necesarios para la prestación del servicio como los gastos de inversión destinados a la conservación, mejora y sustitución del capital público adscrito a dicho servicio. Además, habrá de considerarse la previsión de la evolución futura del gasto, a fin de mantener en el tiempo una prestación adecuada del servicio público que se descentraliza.

2) Entendemos que hay posibilidad real de dotar a esta Participación en los tributos de la Junta de Andalucía de mayores recursos que podrían detraerse, en parte, de los que integran el Plan de Cooperación Municipal, y de este modo convertir transferencias condicionadas en transferencias incondicionadas fortaleciendo el principio constitucional de suficiencia financiera municipal.

3) En la línea del actual modelo estatal, se podría haber articulado una Participación en los tributos de la Comunidad Autónoma que reconozca una participación con dos componentes:

- Una cesión de los grandes impuestos estatales cuyos rendimientos perciben las Comunidades Autónomas.
- Una participación en los tributos propios de las Comunidades Autónomas.

Posteriormente cabrían dos modelos autonómicos, similares a los establecidos para la participación de las EELL en los ingresos del Estado:

- Uno para los Municipios de más población en los que se podría hacer participar en rendimientos tributarios autonómicos.
- Otro para el resto.
- Algún modelo para Municipios con ciertas características diferenciadoras, entre las que cabe destacar, capitalidad, turísticos, etc.

De esta forma, con la cesión se podría favorecer a los Municipios más dinámicos, aquellos que esfuerzan su gasto público en políticas de generación de actividad económica, empleo, seguridad, solidaridad, cultura, integración, etc., generando ingresos tributarios Estatales y Autonómicos, permitiendo que vuelvan parte de estos, fruto de su gestión de gasto público, a través de la participación en los rendimientos de la cesión de impuestos estatales en la Comunidad Autónoma y en los tributos propios de la Comunidad Autónoma. Nos parece evidente que el gasto público municipal es causa de la transformación de las ciudades y pueblos, y en aquellas en las que se ha ejecutado de manera más eficiente, produce una consecuencia inmediata: la atracción de inversión, creación de empleo y activación del consumo. Todos estos factores proporcionan ingresos al Estado a través del IRPF, IVA, impuestos especiales, cotizaciones sociales, etc., mayores ingresos para el Estado y por ende a la Comunidad Autónoma. De otro lado, también inciden directamente en mayores ingresos por tributos propios de la

Comunidad Autónoma. Con la participación en tributos autonómicos, podría arbitrarse un modelo en que tenga una relación directa la capacidad municipal de generar recursos propios a la Junta y las transferencias que se reciban de ésta.

4) Por otro lado, la citada “participación en los tributos de la Comunidad” podría haberse expresado en un porcentaje de la recaudación líquida del Capítulo I (impuestos directos) y del Capítulo II (impuestos Indirectos) del presupuesto de ingresos de la Comunidad Autónoma (entre los que se incluyen las tarifas autonómicas del IRPF, participación en el IVA e impuestos especiales). Entendemos que por el carácter de las figuras contenidas en el Capítulo III de ingresos del presupuesto de la Junta de Andalucía (tasas, precios públicos y otros ingresos), no se debería considerar este capítulo a la hora de establecer la participación en los tributos de la Comunidad Autónoma, aunque bien es cierto que las tasas son tributos como así establece las normas tributarias nacionales.

Igualmente es evidente que la precariedad de las bases imponibles de los tributos propios autonómicos y la garantía constitucional del cumplimiento del principio de suficiencia financiera local, parece evidenciar que la aplicación al marco competencial local de este principio, requeriría que la participación en los tributos de la Comunidad Autónoma tomase como referencia un concepto de más amplitud financiera.

5) Nos parece que podría ser revisado el establecer como variable de reparto el “inverso de la capacidad fiscal” en el IBI. De un lado, el preámbulo de la Ley pretende que este modelo no sirva para que los Municipios bajen la guardia respecto a su responsabilidad fiscal propia y se dejen en manos de las transferencias que reciben del Estado, Provincias y Comunidades Autónomas con lo que se deberían establecer módulos de eficiencia o responsabilidad fiscal “necesarios”. Alentar a disminuir tipos impositivos en la búsqueda de rebajar cuotas liquidadas podría parecer un error. Otra cuestión de suma importancia es distinguir entre cuota líquida y recaudación de dicha cuota líquida. De otro lado, habría que tomar en consideración el peso de los denominados Bienes de Características Especiales que no existen en todos y cada uno de los Municipios así como en la dificultad en el cobro de alguno de ellos lo que podría desvirtuar la comparativa. Asimismo, también habría que tener en consideración que hay Municipios con un buen número de bienes inmuebles cuyo sujeto pasivo son organismos oficiales del Estado y de la Comunidad Autónoma, que en muchas ocasiones mantienen altas tasas de morosidad, quedando la deuda en una especie de limbo hasta que la misma pueda ser compensada con deuda que el Municipio pudiera tener con dichas respectivas administraciones, lo que hace que la comparación entre cuotas líquidas se haga diferente respecto a si se hiciese vinculada a la recaudación. Tampoco el diseño de la tipología de bienes inmuebles es similar entre Municipios. De otro lado, tampoco se tiene en cuenta las innumerables medidas que en muchos Municipios se establecen como subvenciones a la cuota líquida del IBI, tales como subvenciones por empadronamiento, colectivos desprotegidos, etc. con lo que tampoco parecería aconsejable la comparación entre cuotas liquidadas del IBI urbano.

6) Parecería más apropiado y comprensible señalar como variable de reparto el tipo impositivo del IBI de cada Municipio respecto de la horquilla en la que se puede mover el Municipio. De este modo, se valoraría el esfuerzo fiscal realizado por cada Gobierno local y sería un cálculo mucho más accesible y fácil. Para enriquecer el indicador podría adicionarse el índice de recaudación del impuesto respecto al padrón del IBI puesto al cobro. Con estas medidas no se alentaría a abandonar la responsabilidad fiscal local y/o la mejora de la gestión tributaria municipal, en aras de recibir más fondos por la aplicación de este indicador.

En definitiva, consideramos que ha sido un verdadero avance aprobar esta Ley en la que hace participar a una parte de las EELL andaluzas en los tributos de la Comunidad Autónoma, pero es cierto que contiene aspectos que podrían ser mejorados. Destacar sobremanera, la propensión a utilizar el modelo



como un formato de nivelación de servicios entre los distintos territorios de la comunidad, más que configurarlo como un verdadero modelo de participación en los tributos de la Comunidad, como señala el artículo 142 de nuestra Constitución.