

Fiscalidad autonómica y local

Irene Rovira Ferrer

PID_00182127



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundació para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

Índice

Introducción	5
Objetivos	6
1. El sistema tributario autonómico	7
1.1. Las comunidades autónomas de régimen común	7
1.1.1. Los tributos propios	9
1.1.2. Los impuestos cedidos por el Estado	20
1.1.3. Los regímenes especiales de Canarias, Ceuta, Melilla	22
1.2. Las comunidades autónomas de régimen foral	25
1.2.1. El sistema tributario del País Vasco	26
1.2.2. El sistema tributario de Navarra	27
2. El sistema tributario local	29
2.1. Principios, características y estructura	29
2.2. Los impuestos municipales	30
2.2.1. El impuesto sobre bienes inmuebles	30
2.2.2. El impuesto sobre actividades económicas	33
2.2.3. Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica	36
2.2.4. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras ..	37
2.2.5. Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana	38
2.2.6. Impuesto sobre gastos suntuarios	40
2.3. Las tasas municipales	41
2.4. Las contribuciones especiales municipales	41
2.5. Otros recursos tributarios de los municipios	42
2.6. Los tributos de las provincias, las entidades supramunicipales y las inframunicipales	42
Actividades	43
Ejercicios de autoevaluación	43
Solucionario	45

Introducción

Tal y como se desprende del título, el objeto de estudio de este módulo se centra en el sistema tributario de dos tipos de entidades claramente diferenciadas: las comunidades autónomas y los entes locales.

En relación con el primero, cabe señalar que el marco constitucional ha dado como resultado un Estado plural, integrado por diecisiete comunidades autónomas que cuentan con un sistema tributario propio, si bien, como se vio en la asignatura de *Derecho financiero y tributario I* al estudiar el poder financiero, dos de ellas no se rigen por el régimen común.

Aparte de las especialidades del citado régimen común que, por razón de su territorio, operan en las CC.AA. de Canarias, Ceuta y Melilla, hay que destacar que las tres diputaciones provinciales del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra gozan de una regulación propia que, en virtud de la DA primera de la CE, ampara y respeta expresamente los derechos históricos de los territorios forales.

Así pues, además de estudiar las peculiaridades de dichos sistemas, en este módulo se centrará la atención en las competencias tributarias autonómicas, es decir, en la capacidad de las CC. AA. para establecer y exigir tributos propios (tratando especialmente sus impuestos propios), en su posibilidad de crear recargos sobre impuestos del Estado (ya que, aunque superpuesta a una obligación estatal, constituyen la exigencia de una prestación tributaria propia) y en su actuación ante los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado (o, mejor dicho, ante los impuestos parcialmente compartidos; si bien, teniendo en cuenta el tratamiento específico de dichos impuestos en el resto de módulos de la asignatura, su estudio será más global).

Por su parte, en relación con el sistema tributario de los entes locales (los municipios, las entidades supramunicipales –como las provincias, las áreas metropolitanas o las asociaciones municipales– y las entidades inframunicipales), se centrará especialmente la atención en el caso de los primeros, ya que, aparte de ser los que tienen las mayores competencias al respecto, son los únicos que pueden establecer impuestos propios.

Y a su vez, teniendo en cuenta que el régimen que afecta a sus tasas y contribuciones especiales ya fue objeto de estudio en la asignatura de *Derecho financiero y tributario I*, el análisis más pormenorizado se realizará en relación con el IBI, el IAE, el IVTM, el ICIO, el IIVTNU y el impuesto sobre gastos suntuarios.

Objetivos

Los principales objetivos a alcanzar son los siguientes:

1. Entender el ejercicio del poder tributario de las CC. AA. de régimen común y conocer sus diferentes tributos propios, así como las especialidades que rigen en las comunidades de Canarias, Ceuta y Melilla y conocer las principales características de los sistemas tributarios forales.
2. Delimitar las principales características, la estructura fundamental y los ámbitos principales sobre los que recaen los impuestos propios de las CC. AA. de régimen común.
3. Determinar los límites que tienen las CC. AA. de régimen común en el establecimiento de recargos sobre los tributos del Estado y las principales características de los impuestos cedidos por el Estado.
4. Identificar los sistemas tributarios de los entes locales (los municipios, las entidades supramunicipales y las entidades inframunicipales) y conocer sus rasgos principales.
5. Entender la naturaleza, el hecho imponible y la aplicación del impuesto sobre bienes inmuebles, así como el concepto de bien mueble a efectos de este impuesto.
6. Comprender las diversas actividades empresariales y profesionales gravadas por el impuesto sobre actividades económicas y, especialmente, el cálculo de su cuota.
7. Saber cuál es la plusvalía gravada en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.
8. Identificar el objeto, la estructura y las características del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.
9. Determinar el ámbito de aplicación y el régimen jurídico del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.
10. Conocer los rasgos generales del impuesto sobre gastos suntuarios (modalidad de vedas de caza y pesca).

1. El sistema tributario autonómico

A pesar de que el legislador constitucional procurara mantener una cierta homogeneidad en el sistema de financiación autonómico (reconociendo la necesidad de regular las competencias financieras del mismo a través de ley orgánica¹), su descripción ha resultado sustancialmente compleja, puesto que, de las diecisiete autonomías en las que debería aplicarse el denominado *régimen común*, operan los correspondientes regímenes forales del País Vasco y Navarra y los regímenes especiales por razón del territorio de la Comunidad Canaria y las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla.

⁽¹⁾Art. 157.3 de la CE.

Así pues, el estudio del sistema tributario autonómico exige tener en cuenta estas diferentes especialidades, si bien, para una mejor sistemática, procede iniciarlo analizando el régimen común.

1.1. Las comunidades autónomas de régimen común

De conformidad con el art. 133.2 de la CE, “las comunidades autónomas y las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes”, aunque, según el art. 157.1 de la CE, también forman parte de sus recursos propios los impuestos cedidos por el Estado y los recargos sobre impuestos estatales.

Los recursos propios de las CC. AA.

En concreto, el art. 157.1 de la CE establece que, además de sus tributos propios, los impuestos cedidos por el Estado y los recargos sobre impuestos estatales, forman parte de los recursos de las CC. AA.: otras participaciones en los ingresos del Estado; las transferencias de un fondo de compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los presupuestos generales del Estado; los rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado; y el producto de las operaciones de crédito.

No obstante, considerando que el presente objeto de estudio es el sistema tributario autonómico, sólo se centrará la atención en los primeros.

Es importante hacer dicha precisión dado que las **competencias en materia tributaria** de las diferentes autonomías no sólo se limitan al establecimiento y exigencia de sus tributos propios, sino que también se extienden a los impuestos cedidos por el Estado (ya sea total o parcialmente) y a los recargos sobre impuestos de éste (y es que, si bien estos últimos se vinculan a un tributo preexistente de carácter estatal, suponen un agravamiento del mismo y no dejan de ser tributos propios creados y regulados por las CC. AA.).

No obstante, como se señalaba, con el fin de garantizar una cierta uniformidad en el conjunto de competencias financieras autonómicas, el art. 157.3 de la CE habilitó al legislador estatal para que, a través de ley orgánica, estableciera la regulación de su ejercicio, así como las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las CC. AA. y el Estado.

Sentencia del Tribunal Constitucional 68/1996

Al respecto, como señala el FJ 9.º de la STC 68/1996, lo que pretendió el legislador constitucional con el mencionado precepto no fue sino:

“habilitar la intervención unilateral del Estado en este ámbito competencial a fin de alcanzar un mínimo grado de homogeneidad en el sistema de financiación autonómico, orillando así la dificultad que habría supuesto que dicho sistema quedase exclusivamente al albur de lo que se decidiese en el procedimiento de elaboración de cada uno de los Estatutos de Autonomía”.

Además, sin perjuicio del reconocimiento competencial autonómico, no debe olvidarse que, conforme al art. 133.1 de la CE, “la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”, del mismo modo que el art. 149.1.14.º de la CE también le atribuye la competencia exclusiva sobre Hacienda general.

En cumplimiento de la citada habilitación, y con el cometido de crear el sistema, el régimen común de las pautas y límites para crear los tributos autonómicos se estableció en la **Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas**, la cual ha experimentado importantes modificaciones a consecuencia de la LO 3/1996, de 27 de diciembre (que atribuyó a las CC. AA. competencias normativas en relación con los tributos cedidos total o parcialmente por el Estado), la LO 7/2001, de 27 de diciembre (que permitió la cesión a las CC. AA. de nuevos impuestos estatales y amplió sus competencias normativas al respecto), y la LO 3/2009, de 18 de diciembre (que integró el Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, adoptado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, para la reforma del sistema de financiación de las mismas de régimen común y ciudades con Estatuto de autonomía).

Sin embargo, esta potestad del legislador estatal no es la única limitación al poder financiero de las diferentes autonomías, sino que la propia CE también ha establecido una **doble prohibición**²: que ninguna comunidad autónoma pueda adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan un obstáculo a la libre circulación de mercancías o servicios.

Al respecto, es evidente que la primera de dichas previsiones supone una clara manifestación del **principio de territorialidad**³ de las competencias autonómicas, el cual responde a la necesidad de hacer compatible su ejercicio simultáneo en tanto que actúa como elemento delimitador de la eficacia espacial de los actos y normas de las CC. AA. De hecho, su importancia en este ámbito es tal que buena parte de la doctrina ha concluido que en dicha limitación se consagra el principio de territorialidad fiscal.

Acuerdo 6/2009, de 15 de julio

Es relevante destacar el citado Acuerdo, en tanto que supuso un importante avance en la potenciación de la corresponsabilidad y autonomía de las CC. AA., ya que, además de aumentar el peso de los recursos tributarios sobre el total de recursos autonómicos, amplió sus competencias normativas, de gestión y de revisión respecto a los impuestos estatales cedidos, posibilitando incluso que las propias CC. AA. puedan revisar en vía económico-administrativa los actos dictados por sus Administraciones en relación con los mismos.

⁽²⁾Art. 157.2 de la CE.

⁽³⁾STC 44/1984, FJ 2.º y STC 132/1996, FJ 4.º, entre otras.

Por su parte, la mención relativa a la **libre circulación de mercancías o servicios** (al principio de unidad de mercado) no es más que una reiteración del art. 139.2 de la CE en el que tiene lugar su reconocimiento específico, aunque debe tenerse presente que únicamente se considerará vulnerada su protección si se adoptan medidas obstaculizadoras que no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito que persigan (STC 37/1981, de 16 de noviembre).

En cualquier caso, para un mayor entendimiento de ambas prohibiciones, deben ponerse en relación con el desarrollo que de las mismas hace la LOFCA (norma integrante del bloque de constitucionalidad), la cual concreta el principio de territorialidad fiscal respecto a los impuestos propios de las CC. AA. (art. 9.a y b) y perfila la libertad de circulación en relación con el sistema de ingresos de las CC. AA. (art. 2.1.a), los impuestos propios (art. 9.c) y los impuestos cedidos (art. 19.2).

Asimismo, aparte de dichas limitaciones, deben tenerse en cuenta las establecidas directamente por la propia LOFCA, tanto en relación con los tributos propios, especialmente las que prohíben la doble imposición en caso de tributos preexistentes de carácter estatal o local (arts. 6.2 y 6.3); como por lo que respecta a los tributos cedidos (aunque, para su mejor comprensión, conviene analizarlas al tratar cada uno de dichos tributos en sí mismos).

1.1.1. Los tributos propios

Tal y como se apuntaba, el art. 133.2 de la CE⁴ señala expresamente que “las comunidades autónomas y las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes”, de modo que cada comunidad podrá crear y gestionar sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.

⁽⁴⁾En los mismos términos se pronuncia el art. 6.1 de la LOFCA.

Asimismo, como también se señalaba, dentro de sus tributos propios hay que añadir la posibilidad de crear y exigir recargos autonómicos sobre tributos estatales, y es que, a pesar de que consistan en obligaciones tributarias superpuestas a tributos estatales preexistentes (que mantienen intacta su configuración), suponen una manifestación del poder tributario de las CC. AA. (ya que agravan una prestación tributaria) y de ellas depende su establecimiento, exigencia y regulación.

Sin embargo, antes de entrar en su análisis detallado, procede destacar las que son probablemente las limitaciones más importante a la máxima expresión del poder tributario autonómico, ya que, además de las prohibiciones derivadas de la territorialidad y la unidad de mercado (reconocidas, como se ha visto, en el art. 157.2 de la CE y 9 de la LOFCA), se encuentran las recogidas en los apartados 2 y 3 del art. 6 de la LOFCA.

En concreto, el citado art. 6.2 de la LOFCA establece que ninguna comunidad autónoma podrá establecer tributos sobre **hechos impositivos ya gravados por el Estado** (titular de los hechos impositivos más significativos y con mayor capacidad recaudatoria), mientras que el apartado 3 del mismo art. 6 dispone que los tributos que establezcan las CC. AA. no podrán recaer sobre **hechos impositivos gravados por los tributos locales**.

No obstante, y contrariamente, sí que el art. 6.2 permite al Estado que, haciendo uso de su potestad originaria, pueda crear un nuevo tributo sobre un hecho impositivo gravado por una comunidad autónoma, siempre y cuando instruya las correlativas medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de la autonomía afectada.

Sin embargo, en la misma línea, cierto es que actualmente el art. 6.3 también habilita a las CC. AA. a establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserva a las corporaciones locales, siempre que adopten las **medidas de compensación o coordinación** adecuadas para que los ingresos de las corporaciones afectadas no se vean mermados ni reducidos en sus posibilidades de crecimiento futuro.

Esta nueva redacción del citado artículo, incorporada por ley orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, ha supuesto un importante avance, y es que, con anterioridad, la LOFCA limitaba la posibilidad de que las CC. AA. establecieran y gestionaran tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reservaba a las corporaciones locales (con las oportunas medidas compensatorias) a que la propia legislación lo autorizara y regulara específicamente en cada supuesto (lo que únicamente había tenido lugar en relación con el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica y el impuesto municipal sobre gastos suntuarios, en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca – DA primera del TRLRHL–). Así pues, lo único que viene a impedir actualmente la LOFCA es que los tributos autonómicos y locales graven los mismos hechos impositivos o, dicho de otro modo, la **doble imposición interna**.

Precisión del “hecho impositivo” como límite de los arts. 6.2 y 6.3 de la LOFCA

En este punto, es importante tener presente que el hecho impositivo de un tributo es el “el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal” (art. 20.1 de la LGT), de modo que no puede confundirse con la “materia impositiva” al que antes aludía el art. 6.3 de la LOFCA a no ser que hubiera autorización expresa. Así, como afirma el TC⁵, la “materia impositiva” es un concepto mucho más amplio que el “hecho impositivo” (el cual interpreta, a su vez, en sentido estrictamente técnico), y es que se refiere a las materias que configuran el objeto de los tributos y no a un presupuesto de hecho concreto (de modo que el cambio ha beneficiado en gran medida a las CC. AA.).

Exposición de motivos de la LO 3/2009

Al respecto, procede citar la exposición de motivos de la mencionada LO, donde se estableció que: “con el fin de reducir la conflictividad, se modifica el art. 6 de la LOFCA para que las reglas de incompatibilidad se refieran al hecho impositivo y no a la materia impositiva, con lo que habría un espacio fiscal autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales”.

⁽⁵⁾STC 289/2000. En igual sentido, entre otras, la STC 37/1987 o la STC 186/1993.

Asimismo, aparte de los límites señalados en los arts. 157.2 de la CE y 6.2, 6.3 y 9 de la LOFCA, no debe olvidarse que las CC. AA. también deben respetar una serie de principios que conforman el marco para la creación de tributos propios, los cuales se concretan en:

- el principio de justicia tributaria (art. 31.1 CE),
- el principio de reserva de ley (art. 31.3 y 133.2 CE),
- el principio de igualdad (art. 139.1 CE),
- el principio de coordinación con la hacienda estatal (art. 156.1 CE y 6.2 LOFCA) y
- el principio de no discriminación (art. 139.2 CE y 9 LOFCA).

Así pues, aunque el art. 6.1 de la LOFCA reconozca claramente la capacidad de las diferentes CC. AA. para **crear tributos propios**, los límites impuestos por sus apartados 2 y 3 y los arts. 7 a 9 dejan un espacio de creación muy reducido (especialmente por lo que respecta a los impuestos), y es que, más allá de los límites derivados de la territorialidad, la unidad de mercado y de la propia configuración de cada figura impositiva, la LOFCA ha prohibido que los tributos autonómicos recaigan sobre los hechos imposables gravados por el Estado o los tributos locales.

De todos modos, para poder conocer de forma más completa los diferentes tributos propios de las CC. AA., procede analizar por separado cada una de las diferentes categorías.

1) Las tasas

Tal y como señala el art. 7.1 de la LOFCA, en términos similares a la LGT, las CC. AA. podrán establecer tasas por la utilización de su dominio público, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades en régimen de Derecho público de su competencia, siempre que dichas actividades se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos y no sean de solicitud voluntaria para los administrados o no se presten o realicen por el sector privado (esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente).

Así pues, teniendo en cuenta que la configuración legal del hecho imponible de las tasas es claro y no plantea problema alguno (dado que siempre se establecen sobre la utilización del dominio público de las CC. AA. o por la recepción de servicios prestados por la misma), no es de extrañar que fueran los primeros tributos propios regulados por las diferentes autonomías, y es que el traspase de competencias también comportaba la gestión de las correspondientes acti-

Límites de la creación de tributos propios

Asimismo, los arts. 7, 8 y 9 LOFCA establecen una serie de limitaciones adicionales en relación, respectivamente, con las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos propios, aunque realmente los tributos más afectados en cuanto a restricciones y, sobre todo, coste político son estos últimos (lo que ha derivado en su escaso establecimiento y regulación).

El art. 7.2 de la LOFCA

La actual redacción del art. 7.2 de la LOFCA, en términos muy similares a la original, establece que, cuando el Estado o las corporaciones locales transfieran a las comunidades autónomas bienes de dominio público para cuya utilización estuvieran establecidas tasas o competencias en cuya ejecución o desarrollo presten servicio o realicen actividades igualmente gravadas con tasas, aquellas y estas se considerarán como tributos propios de las respectivas comunidades.

vidades o servicios y la explotación de los correspondientes bienes sobre los que se establecían (en tanto que, como prevé el art. 7.3, el rendimiento de las tasas viene determinado por el coste de dichos servicios o actividades).

Dichas transferencias empezaron a llevarse a cabo mediante los correspondientes decretos de traspasos y fue la Comunidad Valenciana la primera que, en 1984, empezó una labor recopilatoria y sistematizadora para regular sus propias tasas, lo cual, sin perjuicio de alguna ley específica, han seguido el resto de comunidades empujadas también por su adaptación a la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, a la posterior declaración de inconstitucionalidad de buena parte de la misma (por parte de la STC 185/1995, de 14 de diciembre) y a las correspondientes reformas del art. 7 de la LOFCA que tuvieron lugar.

2) Las contribuciones especiales

Igual que en el caso de las tasas, el régimen jurídico de las **contribuciones especiales** es muy claro y su hecho imponible tampoco plantea problemas, ya que, como señala el art. 8.1 de la LOFCA, se impondrán por la obtención por parte del sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento del valor de sus bienes como consecuencia de la realización por parte de las CC. AA. de obras públicas o del establecimiento o ampliación a su costa de servicios públicos.

No obstante, y aunque el art. 8.2 de la LOFCA también deja clara su cuantificación, su establecimiento por parte de las CC. AA. ha sido realmente muy escaso, limitándose básicamente en relación con las carreteras y a algunos otros servicios específicos como los de prevención, extinción de incendios y salvamento.

Art. 8.2 de la LOFCA

“La recaudación por la contribución especial no podrá superar el coste de la obra o del establecimiento o ampliación del servicio soportado por la comunidad autónoma”.

3) Los impuestos propios

En relación con los impuestos propios, debe destacarse, en primer lugar, que, a pesar de que la competencia para crearlos y exigirlos sea el máximo exponente del poder tributario autonómico, **su ejercicio no ha tenido una gran relevancia**, y es que, más allá de las tasas, el esfuerzo legislativo de las CC. AA. se ha limitado a crear figuras impositivas de escasa capacidad recaudatoria. En consecuencia, el sistema tributario propio de las diferentes autonomías (especialmente por lo que a los impuestos se refiere) cuenta con una entidad muy reducida, lo que les comporta una absoluta dependencia de las finanzas del Estado.

La dependencia financiera de las CC.AA

Concretamente, los recursos financieros de las CC. AA. derivan principalmente de las transferencias con cargo a la participación en los ingresos del Estado, de lo recaudado por los tributos cedidos y de las subvenciones procedentes del Fondo de Compensación

Interterritorial o de Fondos Europeos, de modo que los ingresos derivados de los tributos propios quedan en último lugar

Sin embargo, cierto es que la escasa actuación autonómica en este extremo se debe, en gran medida, al poco marco de creación de tributos que deja la LOFCA, el cual, aparte de los límites específicos en relación los impuestos propios que fija el art. 9, se encuentra esencialmente acotado por los apartados 2 y 3 de su art. 6.

Así, como se apuntaba, el art. 9.a de la LOFCA desarrolla, en este extremo, el **principio de territorialidad** previsto en el art. 157.2 de la CE, señalando que ninguna comunidad autónoma podrá crear impuestos propios sobre elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera de su territorio, lo que completa el apartado b) señalando que:

“no podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo”.

Por su parte, el apartado c), con el fin de garantizar la **libre circulación de mercado**⁶, recalca que los impuestos autonómicos:

⁽⁶⁾Arts. 157.2 y 139.2 de la CE.

“no podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español (...) ni comportar cargas trasladables a otras comunidades”.

De todos modos, es evidente que la mayor limitación se encuentra en los apartados 2 y 3 del art. 6, ya que, al prohibir la creación de impuestos sobre hechos imponibles ya gravados por los entes locales o el Estado (titular indiscutible de los hechos imponibles más significativos y con mayor capacidad recaudatoria), el margen de imposición autonómico resulta muy reducido (lo que ha sido motivo de polémica y, como se ha visto, objeto de modificación).

La corresponsabilidad de las CC.AA.

Precisamente, a principios de los noventa, surgió la polémica en la que desde el Estado se pretendía que las CC. AA. asumieran la responsabilidad de definir y fijar la presión tributaria en sus territorios y desde las distintas CC. AA. se reclamaba que pudieran contar con recursos propios significativos para su autonomía y suficiencia financiera, y aunque se aprobaron una serie de acuerdos que incorporaron cambios relevantes en relación con los tributos cedidos (como el Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, adoptado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas), la única medida relacionada con los tributos propios fue la modificación del art. 6.3 de la LOFCA en los términos ya descritos (pasando a prohibir la creación de tributos propios sobre hechos imponibles ya gravados por tributos locales en lugar de prohibir que afectaran a la misma materia imponible –a no ser que estuviera prevista la específica habilitación–).

De hecho, el conjunto de **impuestos creados por las diferentes CC. AA.** es tan escaso que las materias imponibles sobre las que recaen pueden dividirse básicamente en tres: el medio ambiente (dentro del cual destaca claramente el agua) y el juego, y un tercer grupo compuesto por aquellas materias imponibles gravadas de forma minoritaria o puntual, dentro del cual se encontrarían las fincas y explotaciones agrarias infrautilizadas, la obtención de fondos

reembolsables por parte de las entidades de crédito, los aprovechamientos cinérgicos y el riesgo potencial de actividades e instalaciones en relación con el despliegue de planes de protección civil.

a) El medio ambiente

Tal y como se apuntaba, la primera materia imponible de los impuestos autonómicos es el medio ambiente, dentro de la cual, a grandes rasgos, se pueden diferenciar una serie de impuestos relacionados con el saneamiento y protección del agua, otros destinados a gravar los daños medioambientales derivados de determinadas actividades y/o instalaciones y otros, de reciente creación, encaminados a disminuir la utilización de las bolsas de plástico de un solo uso.

Así, dentro del primer grupo de dichos impuestos, aparecen los relacionados con el **agua**, la mayoría de los cuales, denominados cánones de saneamiento, gravan el uso real o potencial del agua y la contaminación que su vertido puede producir. Teniendo en cuenta que grava el consumo industrial como, a veces, doméstico, se establecen algunas diferencias relevantes al respecto (como el tipo de gravamen), aunque, en cualquier caso, la empresa suministradora de agua será la sustituta del contribuyente (el consumidor) y la obligada a ingresar a Hacienda la cuota correspondiente que repercutirá al usuario por medio de la factura de consumo. Muchas veces la recaudación de esos impuestos afecta al mantenimiento de depuradoras u otras infraestructuras hidráulicas.

El canon del agua en Cataluña

En el caso de Cataluña (que ha instaurado el modelo más complejo), el canon del agua queda afecto por la actividad de la Agencia Catalana del Agua y es exigible a todos los usuarios (ya sean domésticos o industriales), con la excepción de las entidades públicas en relación con determinadas actividades (como limpieza de calles o riego de parques y jardines). Sin embargo, en relación con los usuarios domésticos, se discriminan favorablemente los usos comedidos y se protegen en cierta medida, ya sea a través de un sistema de tipos progresivos o de ampliación de los tramos de consumo a favor de las familias numerosas. Con carácter general, la recaudación del impuesto se destina a cubrir los costes de los servicios del ciclo del agua, como pueden ser los sistemas de saneamiento de la misma o de las infraestructuras para su transporte.

Del mismo modo, aunque de forma puntual, también se encuentran otros impuestos relacionados con el agua, como el impuesto sobre vertidos a las aguas litorales (establecido por las CC. AA. de Andalucía y Murcia) o el impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada creado por la comunidad autónoma de Galicia. En el primer caso, la base imponible es la carga contaminante del vertido producida durante el periodo impositivo, mientras que en el segundo es la capacidad volumétrica del embalse medida en hectómetros cúbicos. No obstante, en ambos casos la íntegra captación de los impuestos va destinada a la protección y mejora medioambiental.

En segundo lugar, se encuentran aquellos impuestos destinados a gravar los **daños medioambientales** derivados de determinadas actividades o instalaciones, el primero de los cuales fue establecido por la Comunidad de las Islas

Lectura recomendada

Para un mayor desarrollo, véase Decreto Legislativo 3/2003, de 4 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la legislación en materia de aguas de Cataluña.

Lectura recomendada

En relación con los primeros puede verse la Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en Materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios para el año 2006, y en relación con el segundo, la Ley 15/2008, de 19 de diciembre, del Impuesto sobre el Daño Medioambiental Causado por Determinados Usos y Aprovechamientos del Agua Embalsada.

Baleares y se declaró inconstitucional por la STC 289/2000, por doble imposición con el impuesto municipal sobre bienes inmuebles. Sin embargo, a la hora de valorar la constitucionalidad de estos impuestos, en las últimas sentencias (como en la STC 168/2004), el TC ha puesto el acento en su finalidad, alejándose así de su carácter exclusivamente recaudadores y concluyendo, en definitiva, la no generación de doble imposición.

En este grupo se encuentran los impuestos sobre el depósito o la incineración de distintos tipos de residuos (establecidos en las CC. AA. de Andalucía, Cantabria, Cataluña, Madrid, Murcia), los impuestos que gravan la emisión de gases a la atmósfera (creados por las CC. AA. de Andalucía, Aragón, Galicia y Murcia) o los denominados cánones eólicos (que, establecidos en Galicia y Castilla la Mancha, gravan las incidencias causadas por la instalación de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica).

Asimismo, en este grupo se encuentran los impuestos que gravan simultáneamente los daños medioambientales provocados por la realización de determinadas actividades y las instalaciones que las mismas requieren (como el suministro de energía eléctrica o las de actividades de telefonía y telemática), como es el caso del impuesto sobre el daño medioambiental causado por las instalaciones de transporte por cable (establecido en Aragón y, en términos similares, Asturias y Extremadura) o los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales (en los que se considera que afectan al medio ambiente tanto por sus instalaciones como por su actividad).

La **afectación** de estos últimos impuestos, establecidos en Aragón, Asturias y Cataluña, va destinada a la financiación de medidas preventivas, correctoras o restauradoras del medio ambiente explotado por las citadas áreas de venta, si bien, teniendo en cuenta su situación de poder, en los casos de Asturias y Cataluña también se destina a la protección y modernización del comercio urbano. No obstante, en los tres casos se grava la especial capacidad económica de los mencionados establecimientos (que son los sujetos pasivos del impuesto) y la base imponible viene determinada por su superficie.

Por último, en relación con los impuestos sobre las **bolsas de plástico de un solo uso**, han sido creados por las comunidades de Andalucía y Cantabria, los cuales, destinados a reducir su utilización con el fin de aminorar la contaminación que generan, gravan su suministro por parte de los establecimientos comerciales (si bien, a pesar de que éstos sean los sujetos pasivos a título de contribuyentes, podrán repercutir la cuota íntegra del impuesto a los consumidores finales). Así pues, se exime su imposición en relación con aquellas bolsas necesarias o no contaminantes (como las destinadas al embalaje de productos o las reutilizables) y su cuota se determina por la aplicación de un tipo fijo a cada bolsa suministrada.

Lectura recomendada

En el caso de Aragón, véase el Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón.

Lectura recomendada

A modo de ejemplo, en el caso de Asturias, véase su regulación en la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales.

Lectura recomendada

Véase la regulación de dicho impuesto de las CC.AA. de Andalucía y Cantabria en la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de Medidas Fiscales para la Reducción del Déficit Público y la Ley 11/2010, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Contenido Financiero y para la Sostenibilidad, respectivamente.

Finalmente, para acabar con los impuestos autonómicos medioambientales, procede destacar la creación del primer tributo turístico ambiental establecido por la denominada ecotasa, el cual fue creado por la Comunidad de las Islas Baleares con el fin de gravar las estancias en empresas turísticas de alojamiento. Su recaudación, exigida a los turistas, iba íntegramente destinada a financiar la remodelación y rehabilitación de las zonas turísticas y la recuperación de recursos y espacios naturales y patrimoniales de relevancia turística, si bien la cuota dependía de la duración de la estancia y la categoría del establecimiento. No obstante, y aunque se comenzó a aplicar en el año 2002, se impugnó ante el TC por doble imposición con el IVA, lo que comportó que finalmente fuera derogado en octubre del 2003.

b) El juego

En segundo lugar, la materia imponible del segundo grupo de impuestos autonómicos es el **juego**, concretamente, el juego del bingo y, de forma puntual, las máquinas recreativas. No obstante, en relación con esta última, cierto es que actualmente sólo existe el impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados creado en la Comunidad de Madrid, el cual, regulado por la Ley 3/2000, de 8 de mayo, de Medidas Urgentes Fiscales y Administrativas sobre los Juegos de Suerte, Envite y Azar y Apuestas de la Comunidad de Madrid, grava la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados. En él, devengado cada 5 años, los sujetos pasivos son las empresas operadoras cotitulares de dichas autorizaciones y la base imponible se determina mediante un sistema de cuotas fijas por cada máquina que se pueda instalar en el establecimiento de hostelería, según el aforo autorizado.

Por su parte, las CC. AA. que han establecido un impuesto sobre el **bingo** son las de Murcia, Asturias y Galicia; cuyos hechos imponibles vienen constituidos por el pago de los correspondientes premios (en los que la base imponible, sobre la que se aplicará un tipo fijo, será la cuantía del premio y, por consiguiente, el sujeto pasivo serán las empresas organizadoras del juego) o, en el caso de Galicia, por la participación en el citado juego (donde la base liquidable será el 70% del importe de las cantidades satisfechas por el contribuyente (que serán los jugadores).

Comunidad de las Islas Baleares

Asimismo, este impuesto aún se encuentra establecido por la Comunidad de las Islas Baleares, si bien, desde la entrada en vigor de la Ley 16/2000, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias, Administrativas y de Función Pública, el tipo de gravamen es del 0%.

En ambos casos se trata de impuestos muy especiales en tanto que versan sobre juegos gravados por la mal denominada *tasa fiscal sobre los juegos de suerte o azar*, cedida a las CC. AA. (que, como se verá, constituye en realidad un impuesto), por lo que surgen algunas dudas en relación con la prohibición de doble imposición regulada por el art. 6.2 de la LOFCA.

c) Otros impuestos

Tal y como se señalaba, en este último grupo se encuentran aquellos impuestos autonómicos que de forma minoritaria o puntual han establecido algunas CC. AA., como es el caso de los creados al servicio de las **políticas agrarias** con el fin de promover la ocupación en este sector, como es el caso del impuesto sobre tierras infrautilizadas (creado por primera vez en Andalucía por la Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria), el impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrautilizadas (establecido en el Principado de Asturias por parte de la Ley 4/1989, de 21 de julio, de Ordenación Agraria y Desarrollo Rural) o del ya derogado impuesto extremeño sobre dehesas calificadas de aprovechamiento deficiente y sobre las tierras calificadas como regadíos infrautilizados.

Todos ellos, de naturaleza directa, pretenden gravar la titularidad de las fincas y terrenos rústicos que no generen unos niveles mínimos de rendimientos netos u óptimos (los cuales se determinan en cada supuesto), si bien su repercusión recaudatoria ha sido mínima y escasos los logros de su clara finalidad extrafiscal.

Asimismo, deben colocarse en este grupo los impuestos sobre **depósitos en las entidades de crédito**, los cuales se han establecido en las Comunidades de Andalucía y Extremadura y pretenden gravar la obtención o tenencia de fondos reembolsables por parte de las entidades de crédito, sin que éstas puedan repercutirlo a terceros. Su período impositivo coincide con el año natural y su cuota será el resultado de aplicar a su base imponible (a grandes rasgos, el promedio aritmético del saldo final de tales depósitos) una escala de gravamen. Su devengo tiene lugar el 31 de diciembre y se prevén una serie de deducciones con el límite máximo de la cuantía de la cuota íntegra.

Otro impuesto establecido con carácter puntual que se debe destacar es el impuesto sobre **aprovechamientos cinegéticos**, el cual se ha establecido únicamente en Extremadura y se encuentra encaminado a gravar la capacidad de generar beneficios económicos a través de la explotación privativa de los terrenos de caza de la región (con el fin de hacerlos extensivos, con base al principio de solidaridad, a todo el pueblo extremeño). En concreto, los sujetos pasivos de dicho impuesto son los titulares de las concesiones administrativas de aprovechamiento cinegético privativo de terrenos radicados en Extremadura y se han eximido expresamente los aprovechamientos cinegéticos en los refugios para la caza declarados de oficio como tales por la Administración.

Por último, debe incluirse dentro de este grupo el gravamen de **protección civil** creado por la Ley 4/1997, de 20 de mayo, de protección civil de Cataluña, el cual no tiene otra finalidad que la de gravar aquellas actividades realizadas en el territorio catalán de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil (como la de los aeródromos y aeropuertos o la de las centrales nucleares). En concreto, y aunque queden sometidos a gravamen los elementos patrimoniales afectos a las citadas actividades, los sujetos pasivos del impuesto

Lectura recomendada

En relación con el impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas, véase la STC 37/1987, de 26 de marzo, en la que se planteó su posible inconstitucionalidad por doble imposición interna.

Regulación a considerar

En el caso de Extremadura, puede verse la regulación completa del impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos y del impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito en el Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos propios. Por su parte, la regulación de este último en el caso de Andalucía se encuentra en la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de Medidas Fiscales para la Reducción del Déficit Público y para la Sostenibilidad (que deriva del Decreto-Ley 4/2010, de 6 de julio).

son las personas físicas o jurídicas y las entidades que las realizan, y es que la única finalidad y afectación de dicho tributo es la de contribuir a la financiación de las labores de previsión, prevención, planificación, información y formación que pueden ocasionar (motivo fundamental en el que se basó el TC a la hora de admitir su constitucionalidad).

La STC 168/2004

En concreto, en la mencionada sentencia, el TC declaró que el gravamen catalán no constituía ningún tipo de doble imposición en relación con el IBI y el IAE y que, en consecuencia, no vulneraba el art. 6.3 de la LOFCA. Así, entendió que su objeto de gravamen no eran los elementos patrimoniales en sí mismos (como en el caso del IBI) ni “las actividades susceptibles de generar rentas por los que las realizan” (como en el IAE), “sino el riesgo potencial de las actividades e instalaciones” que “representa un peligro al que se tiene que hacer frente mediante los oportunos planes de protección civil”. Además, el TC concluyó considerando que la finalidad del gravamen era la de financiar las labores de previsión, prevención, planificación, información y formación que las mencionadas actividades pudieran ocasionar, de modo que, en su opinión, el carácter finalista y no recaudador del mismo evitaba cualquier supuesto de doble imposición.

Su base imponible varía en función de los diferentes elementos patrimoniales (y, dentro de los mismos, conforme a su capacidad de entrañar riesgos potenciales) y, también en función de sus características, se prevén distintas tarifas y tipos de gravamen (siempre con la máxima de que la cuota resultante nunca podrá ser superior al volumen de facturación de la entidad). Asimismo, se contemplan distintos momentos de devengo y, en el caso de los aeropuertos y aeródromos, se reconoce una bonificación especial del 25%.

4) Los recargos autonómicos sobre tributos del Estado

Finalmente, procede cerrar este apartado haciendo una última referencia a los recargos autonómicos sobre tributos del Estado, ya que, si bien suponen una limitación al poder tributario autonómico (dado que se superponen a un tributo estatal que mantiene intacta su configuración), pueden considerarse tributos propios en tanto que no dejan de ser prestaciones tributarias creadas y exigidas por las CC. AA.

El régimen general para su establecimiento se encuentra previsto en los arts. 12 y 17.d de la LOFCA, donde se reconoce dicha capacidad a las CC. AA. pero se limita a los tributos estatales susceptibles de cesión. Asimismo, se excluye de la misma el impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, del mismo modo que, en relación con el impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales, se restringe a las CC. AA. que tengan competencias normativas en materia de tipos de gravamen.

El gravamen sobre protección civil

En concreto, la base imponible del gravamen se determinará conforme la cantidad almacenada de sustancias peligrosas (instalaciones industriales y almacenes), el metro lineal (instalaciones y estructuras de transporte de sustancias peligrosas), el número de vuelos y capacidad de pasajeros de cada aeronave (aeródromos y aeropuertos), los metros cúbicos de capacidad (presas hidráulicas), la potencia nominal de generación de energía eléctrica en megavatios (centrales nucleares) y la potencia expresada en kilovoltios (instalaciones de transporte y suministro de energía eléctrica).

En cualquier caso, lo que el art. 12.2 de la LOFCA señala taxativamente es que los mencionados recargos nunca podrán suponer una minoración en los ingresos del Estado por los correspondientes impuestos, del mismo modo que deberán respetar intacta la configuración de éstos (es decir, que no podrán desvirtuar su naturaleza ni su estructura).

Así pues, lo que viene a prohibir la LOFCA es que dichos recargos puedan deducirse o compensarse con las bases o cuotas del tributo estatal al que acompañan, de la misma forma que pretende que adopten su misma estructura, naturaleza y características esenciales (es decir, que no se acompañe, por ejemplo, un tributo objetivo con un recargo que tenga en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos).

En cualquier caso, igual que ocurre con los tributos propios, han sido escasos los supuestos en los que las CC. AA. han utilizado dicha posibilidad para incrementar sus tributos propios, lo que no se debe tanto a las limitaciones que existen al respecto, sino al fuerte coste político y la severa presión social que podrían generar.

El caso de la Comunidad de Madrid

Un caso claro de la presión que puede generar el ejercicio de dicha potestad autonómica puede encontrarse en el intento de la Comunidad de Madrid de crear un recargo sobre el IRPE, ya que la presión ciudadana fue tal que comportó la suspensión y posterior derogación de la Ley 15/1984 que lo establecía, aun habiendo sido declarada constitucional tras su impugnación por parte del Defensor del Pueblo (STC 150/1990, de 4 de octubre).

De hecho, los únicos recargos autonómicos sobre tributos estatales que se han establecido con posterioridad han sido en relación con la tasa que grava los juegos de suerte o azar, cuyo erróneo *nomen iuris* dio lugar a su impugnación.

No obstante, el alto tribunal admitió la legitimidad del recargo establecido en un primer momento por la Comunidad de Cataluña (actualmente ya derogado) porque, a pesar de su denominación, la estructura y naturaleza del tributo al que acompañaba era, en realidad, de un impuesto cedido (y, por tanto, susceptible de tener un recargo, STC 296/1994).

Así, y aunque varias CC. AA. establecieron el mismo recargo, actualmente sólo perdura en la Comunidad Valenciana, cuya cuantía se ha fijado en un 3% sobre la cuota exigible por la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar que se celebren en casinos (cuya regulación se establece en la Ley 14/1985, de 27 de diciembre, de Tributación sobre Juegos de Azar).

Recargo sobre la tasa que grava los juegos

La mayor parte de CC. AA. que establecieron dicho recargo lo acabaron eliminando posteriormente, ya que, como se verá, no tiene sentido establecer un recargo sobre un tributo cuando esta cantidad ya la pueden establecer directamente en el ejercicio de las competencias normativas que les atribuye la Ley de Cesión de Tributos del Estado (la Ley 22/2009).

Por último, y aunque no se trate de un impuesto estatal sino local, también procede señalar aquí que las comunidades de Asturias, Cantabria, La Rioja, Madrid y Murcia han creado un recargo autonómico sobre el impuesto de actividades económicas, ya que, a pesar de que la competencia para su establecimiento le esté reconocida a las diputaciones provinciales (art. 124 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales), las mencionadas comunidades uniprovinciales la han asumido en sus respectivos estatutos de autonomía.

El recargo autonómico sobre el IAE

En tales casos, de conformidad con el apartado 2 del citado art. 124, el hecho imponible y los sujetos pasivos de los correspondientes recargos son los mismos que los del impuesto municipal al que acompañan, y su cuantía consiste en una cuota alícuota proporcional girada sobre la cuota mínima del IAE (aunque en el caso de Cantabria y Madrid se ha fijado en un 0%).

1.1.2. Los impuestos cedidos por el Estado

Tras las reformas de la LOFCA de los años 2001 y, sobre todo, 2009, los denominados *impuestos estatales cedidos* deben considerarse integrados en el sistema tributario de las CC. AA. (al menos parcialmente), y es que, además de la apropiación de todo o parte de su producto, dicha cesión puede abarcar desde competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión a competencias normativas (arts. 10.3, 19.2 y 3 de la LOFCA y arts. 45 a 53 de la Ley 22/2009).

Sin embargo, aparte de estas otras competencias, la clave definitoria para determinar los **impuestos cedidos por el Estado** es la atribución de todo o parte de su recaptación a las autonomías, ya que, de conformidad con el art. 10.1 de la LOFCA, dichos impuestos son aquellos que se encuentren establecidos y regulados por el Estado, pero que su producto corresponda a una comunidad autónoma.

Los impuestos cedidos

En concreto, los impuestos que actualmente se encuentran cedidos son el IRPF (50%), el IVA (50%), los IIEE de fabricación sobre la cerveza, vino y bebidas fermentadas, productos intermedios, alcohol y bebidas derivadas, hidrocarburos, labores del tabaco (58%), el impuesto sobre la electricidad (100%), impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos (100%), el impuesto especial sobre determinados medios de transporte (100%), los tributos sobre el juego (100%), el impuesto sobre actividades de juego (respecto a las actividades que se hayan efectuado mediante sistemas de medios electrónicos, informáticos o telemáticos –100%–), el impuesto sobre sucesiones y donaciones (100%) y el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (100%).

Precisión conceptual

Antes de seguir con el análisis general de los impuestos cedidos, es importante realizar una breve puntualización en relación con el término *impuestos cedidos*, ya que, a pesar de que éste sea el utilizado por la propia CE (art.157.1), la LOFCA y la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, se refieren a los tributos cedidos. Ciertamente, teniendo en cuenta el propio texto constitucional, no parece muy lógico este cambio adoptado por el legislador, y es que, por la propia definición de las tasas y las contribuciones especiales, es evidente que éstas no podrán ser objeto de cesión. Sin embargo, quizás se ha optado por el término *tributos* con el fin de justificar la cesión de las tasas relacionadas con el juego, ya que, si bien, como se ha visto, la tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar es, en realidad, un impuesto (STC 296/1994), la naturaleza de la tasa sobre rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias no resulta tan clara. Sin embargo, considerando la extensión de las competencias normativas que se han traspasado a las CC. AA. en relación con tales tasas (ya que pueden regular las exenciones, la base imponible, el tipo de gravamen, las cuotas fijas, las bonificaciones, el devengo y los aspectos de su gestión, liquidación, recaudación e inspección), el Estado simplemente se ha quedado con la capacidad para regular su hecho imponible y los sujetos pasivos, por lo que parece que su titularidad estatal (entendida como la capacidad de establecer, o derogar, el tributo y regular, al menos, sus aspectos esenciales) se encuentra, como mínimo, poco garantizada.

Los diferentes impuestos estatales susceptibles de cesión y los concretos términos en los que ésta tendrá lugar vienen establecidos en la LOFCA y, especialmente, en la Ley 22/2009, en la cual prevé las correspondientes cesiones totales (de la entera recaudación obtenida por la totalidad de los hechos imponibles gravados por el tributo del que se trate) o parciales (de la recaudación de alguno o algunos de los hechos imponibles que grava el correspondiente tributo, o bien parte de la recaudación del mismo) y los **puntos de conexión** respecto de los cuales tendrán lugar.

Estos puntos de conexión (la residencia habitual del sujeto pasivo o del causante –en el ISD, el ITP en las onerosas, el impuesto sobre actividades de juego (respecto a las actividades que se hayan efectuado mediante sistemas de medios electrónicos, informáticos o telemáticos) y el IRPF–, el domicilio fiscal del sujeto pasivo –en el ITP en operaciones societarias–, el lugar de situación de los bienes –en el ISD en donaciones de inmuebles, el ITP en las transmisiones onerosa y en la constitución de derechos sobre bienes inmuebles– y el lugar de realización de la actividad o del consumo o lugar de situación de los registros –en la imposición sobre el juego, el IVA, los IIEE y algunos supuestos del ITPAJD–) serán los que determinarán tanto la atribución del correspondiente rendimiento a una comunidad autónoma u otra como, en el caso de las demás competencias que puede comportar la cesión, la vinculación de un sujeto a un ordenamiento tributario autonómico o a otro.

Ejemplos de cesiones totales y parciales

Un ejemplo de cesión parcial lo podemos encontrar en el impuesto sobre las labores del tabaco, en el cual se cede el 58% del rendimiento producido en el territorio de la CC. AA. En cambio, en relación con el impuesto especial sobre la electricidad, se cede la totalidad del rendimiento obtenido en cada CC. AA. (arts. 41.1 y 42.1 de la Ley 22/2009).

Respecto a las **competencias normativas**, cabe señalar que están vedadas en relación con el IVA y los IIEE de fabricación. Asimismo, conviene tener presente que, en todo caso, serán exclusivamente parciales (es decir, limitadas a la regulación de determinados elementos de los diferentes tributos y a los parámetros que fija la Ley 22/2009) y que, si una comunidad autónoma no hace uso de las mismas, se aplicará, en su defecto, la normativa del Estado (art. 53 de la Ley 22/2009).

Y finalmente, por lo que respecta a las **competencias de gestión**, liquidación, recaudación, inspección y revisión, procede destacar que se han delegado por parte del Estado en la mayor parte de los supuestos, excepto en el caso del IRPF, el IVA y los IIEE de fabricación (en los que sigue correspondiendo a éste su aplicación y la revisión de los actos dictados en ejercicio de la misma). Sin embargo, cierto es que en el impuesto especial sobre determinados medios de transporte y en el impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos se sigue realizando su gestión por parte de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, lo que se seguirá practicando hasta que no se proceda, a instancia de las CC. AA., al traspaso de los servicios adscritos a los correspondientes tributos.

1.1.3. Los regímenes especiales de Canarias, Ceuta, Melilla

Para acabar el estudio del sistema tributario de las CC. AA. de régimen común, debe dedicarse un breve apartado a las especialidades del mismo que rigen en determinados territorios, concretamente en la Comunidad Canaria y en las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla.

1) El régimen especial de Canarias

Aparte de su reconocimiento por la normativa europea, la especialidad del régimen económico y fiscal que opera en la Comunidad Canaria se encuentra contemplado en el mismo texto constitucional, el cual, a consecuencia de las singulares circunstancias geográficas, económicas y sociales del archipiélago, exige un informe de la propia comunidad autónoma o, en su caso, del órgano provisional autonómico antes de adoptar cualquier modificación que le pueda afectar (DA tercera). Asimismo, y como es lógico, su particularidad también se encuentra prevista en la LOFCA, cuya DA cuarta señala que:

“la actividad financiera y tributaria del archipiélago canario se regulará teniendo en cuenta su peculiar régimen económico-fiscal”

y que, en virtud de éste, la propia comunidad autónoma será la titular de los rendimientos que del mismo se deriven:

Ejemplos de cesiones de competencias normativas

A modo de ejemplo, en el caso de los tributos sobre el juego, las CC. AA. podrán asumir competencias normativas sobre sus exenciones, su base imponible, los tipos de gravamen y cuotas fijas, sus bonificaciones, su devengo y su aplicación, mientras que en el caso del impuesto especial sobre determinados medios de transporte, las CC. AA. podrán incrementar los tipos de gravamen aplicables a los epígrafes del apartado 1 del art. 70 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, aunque en un máximo de un 15% (arts. 50 y 51 de la Ley 22/2009).

“en los términos establecidos en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y demás legislación actualmente en vigor”.

Así pues, el **régimen económico y financiero** que actualmente opera en el territorio canario también presenta una serie de especificidades que distan del régimen común, aunque no debe olvidarse que, a pesar de las diferentes peculiaridades, éste resulta de aplicación. Consecuentemente, aparte de sus tributos propios, en las Islas Canarias también se aplican los impuestos estatales cedidos y los impuestos estatales no cedidos, si bien, en ambos casos, existen algunas salvedades relevantes.

En concreto, no se aplican los II. EE. existentes en la Unión Europea, como el impuesto especial sobre hidrocarburos o el impuesto especial sobre las labores del tabaco, aunque, en contrapartida, se encuentran establecidos dos **impuestos propios** que gravan estos productos: el impuesto sobre combustibles derivados del petróleo (que grava en fase única las entregas mayoristas de combustibles derivados del petróleo cuyo consumo se realice en el territorio canario) y el impuesto sobre las labores del tabaco (cuyo hecho imponible es la fabricación e importación de labores del tabaco dentro de la comunidad autónoma).

Impuestos propios

Regulados, respectivamente, por la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo y la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias.

Asimismo, otro de los impuestos estatales que no resulta de aplicación es el IVA, si bien se exige una adaptación del mismo a las singularidades económicas del archipiélago: el **impuesto general indirecto canario (IGIC)**. Así, y aunque forme parte del espacio aduanero común de la UE, la Comunidad Canaria no pertenece al territorio de armonización de los impuestos sobre el volumen de ventas, por lo que se ha podido crear dicho impuesto procurando crear una presión fiscal indirecta diferenciada y menor.

De igual modo, siguiendo con la imposición indirecta, debe destacarse otro de los impuestos estatales específicos que se ha creado y se gestiona por la propia comunidad, el cual, denominado **arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en Canarias**, se exige en fase única y tiene como hecho imponible la importación de bienes realizada por todo tipo de sujetos y la producción o elaboración habitual de bienes muebles corporales por parte de los empresarios (quienes, salvo en el caso de las importaciones, están obligados a repercutir el importe íntegro de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los bienes objeto del impuesto).

El régimen económico y fiscal canario

Por su especial condición insular, su lejanía geográfica respecto al resto de Europa y su reducido y fragmentado mercado interior, el régimen económico y fiscal de las Islas Canarias siempre ha pretendido favorecer el desarrollo económico y social del territorio, motivo por el cual principalmente se ha caracterizado por una mayor libertad comercial de importación y exportación, por las franquicias aduaneras y por la generación, en definitiva, de una menor presión fiscal indirecta

Comparativa entre el IVA y el IGIC

La máxima similitud entre ambos impuestos es, sin duda, su hecho imponible, así como su base imponible (aunque el impuesto canario no incluye algunos conceptos) y sus regímenes especiales (a pesar de las mayores o menores diferencias puntuales). Sin embargo, el IGIC contempla una serie de exenciones propias y prevé unos tipos de gravamen diferentes (uno general del 5%, otro reducido del 2% y el tipo superreducido del 0% –lo que no deja de ser una exención).

Finalmente, deben destacarse importantes **particularidades** que operan en relación con el IS, el IRPF y el ITPAJD, las cuales, encaminadas al fomento de la actividad económica en el archipiélago, se centran básicamente en el reconocimiento de beneficios fiscales. Así, por ejemplo, se permite la reducción de la base imponible del IS o el IRPF de hasta el 90% de los beneficios no distribuidos (antes de impuestos) mediante la reserva para inversiones en Canarias (importe que deberá invertirse en un plazo de cinco años en supuestos como la adquisición de activos fijos nuevos o usados, la suscripción de títulos de valores o anotaciones en cuenta de deuda pública o la suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades canarias) o se reconoce la deducción hasta un 50% de la cuota íntegra de los mismos en proporción a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en el territorio canario bajo determinados requisitos.

Asimismo, existe la bonificación de hasta el 95% del IS de las pequeñas y medianas empresas, y la exención del ITPAJD de determinadas operaciones de sociedades domiciliadas en las Canarias que sean de nueva creación o que realicen operaciones como el aumento de capital, la ampliación o modernización de las instalaciones, etc.

De hecho, algunos de estos beneficios se encuentran vinculados al establecimiento de la denominada **Zona Especial Canaria (ZEC)**, la cual se caracteriza por contener una serie de incentivos económicos y fiscales con el fin de atraer la inversión extranjera. En concreto, las entidades instaladas en la ZEC estarán sujetas al IS vigente en España, pero con la aplicación de unos tipos impositivos reducidos que oscilan entre el 1% y el 5%, estarán exentas de tributación por el ITPAJD y las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen, así como sus importaciones, estarán exentas del IGIC.

2) El régimen especial de Ceuta y Melilla

Finalmente, procede acabar el estudio del sistema tributario de las CC. AA. de régimen común dedicando un breve apartado a destacar las peculiaridades de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, las cuales, sin dejar de ser entidades locales, disponen de estatutos de autonomía (aprobados, respectivamente, por las Leyes orgánicas 1/1995 y 2/1995, de 13 de marzo⁷).

Consecuentemente, su peculiar configuración jurídica y política se ha visto reconocida en la DA quinta de la LOFCA, que establece que su actividad financiera y tributaria “se regulará teniendo en cuenta su peculiar régimen económico y fiscal”.

La Zona Especial Canaria

En concreto, la ZEC fue autorizada por la Comisión Europea en enero del año 2000, si bien su período de vigencia expirará el 31 de diciembre 2019. No obstante, cierto es que dicho período será prorrogable previa autorización de la Comisión Europea, aunque el plazo de las empresas para inscribirse a la misma finaliza el 31 de diciembre del 2013.

⁽⁷⁾ Art. 144.b de la CE.

En concreto, teniendo en cuenta su naturaleza, la mayor singularidad del **régimen económico y fiscal** de dichas ciudades es que tienen un sistema de ingresos que combina los recursos propios de las CC. AA. con los que son característicos de las haciendas locales, de modo que, prescindiendo de los recursos no tributarios, cuentan con los tributos propios previstos a favor de los municipios y provincias en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales; con los impuestos estatales cedidos (en los que, salvo determinadas salvedades también enfocadas a fomentar su actividad económica, opera el régimen común) y con algunos impuestos específicos.

En relación con las principales peculiaridades que presenta su régimen (encaminadas fundamentalmente a la potenciación de la actividad económica), cabe destacar la posibilidad de aplicar una deducción del 50% de la cuota del IRPF y el IS correspondiente a los rendimientos generados en Ceuta y Melilla, así como el hecho de que, en lugar de aplicar el IVA, se ha creado un tributo propio de carácter municipal: el **impuesto sobre la producción, los servicios y la importación**.

Finalmente, en relación con los II. EE., simplemente debe destacarse que sólo se exigen el impuesto especial sobre determinados medios de transporte y, respecto a los impuestos de fabricación, el impuesto especial sobre la electricidad, si bien se aplica un gravamen propio y complementario del IPSI sobre las labores del tabaco y sobre el carburante y los combustibles.

1.2. Las comunidades autónomas de régimen foral

Aunque el art. 1.2 de la LOFCA establezca que “la financiación de las comunidades autónomas se regirá por la presente ley orgánica y por el estatuto de cada una de dichas comunidades”, su DA primera reconoce que “el sistema foral tradicional de concierto económico se aplicará en la Comunidad Autónoma del País Vasco de acuerdo con lo establecido en el correspondiente Estatuto de autonomía”, y es que, tal y como prevé la DA primera de la CE, “la Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales”.

Asimismo, con base en el mismo reconocimiento constitucional, la DA segunda de la LOFCA señala que “en virtud de su régimen foral, la actividad financiera y tributaria de Navarra se regulará por el sistema tradicional del convenio económico”, en el cual se deberán determinar “las aportaciones de Navarra a las cargas generales del Estado, así como los criterios de armonización de su régimen tributario con el régimen general del Estado”.

El tributo propio

Dicho impuesto indirecto, que mantiene muchas similitudes con el IVA (aunque con unos tipos de gravamen claramente menores), grava la producción, elaboración e importación de toda clase de bienes muebles corporales, de la misma forma que somete a imposición las prestaciones de servicios, el consumo de energía eléctrica y las entregas de bienes inmuebles situados en el territorio de ambas ciudades.

Así pues, dichas autonomías **establecen por medio de sus propias normas su sistema tributario**, aunque el mismo se coordina con el del Estado, que no deja de estar gestionado por las mismas y respecto del cual tienen competencias sobre su rendimiento total. En contrapartida, estas comunidades forales transfieren al Estado una cantidad anual (denominada *cupo*), que no tiene otra finalidad que la de compensarlo por las competencias de carácter general no asumidas por las mismas y que éste continúa llevando a cabo en su territorio.

Sin embargo, por lo que respecta al poder tributario, hay una importante diferencia entre estas dos autonomías, ya que, en el caso de Navarra, las normas de los tributos son leyes forales de su parlamento autonómico y en el caso del País Vasco la competencia tributaria para establecer y aprobar el sistema tributario se encuentra en sus tres territorios históricos (Álava, Vizcaya y Guipúzcoa), de modo que, mientras que en la primera comunidad autónoma sus normas tributarias tienen rango de ley, en la segunda son meros reglamentos (lo que puede plantear ciertas dudas desde la perspectiva de la reserva de ley tributaria).

1.2.1. El sistema tributario del País Vasco

La regulación de la Hacienda foral del País Vasco se regula por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico de la citada comunidad autónoma, que parte de una importante distinción entre los tributos estatales y tributos concertados.

En relación con los **tributos estatales**, quedan reducidos a los tributos que se recaudan por medio de monopolios fiscales, a los derechos de importación (aduanas) y a los gravámenes a la importación en los II. EE. y en el IVA, respecto de los que se reconoce competencia exclusiva al Estado. Lo mismo ocurre en relación con los tributos que recaen sobre las personas físicas y jurídicas y sobre las entidades carentes de personalidad no residentes, si bien en tales casos las diputaciones forales pueden asumir competencias de gestión.

Por lo que respecta a los **tributos concertados**, creados conforme a los principios bases y teniendo en cuenta los criterios de armonización con la normativa del Estado, su exacción corresponde a las diputaciones forales de los territorios históricos, y entre los mismos pueden distinguirse los tributos de normativa autonómica (respecto a los que las diputaciones forales tienen amplias competencias, aunque variables, para su regulación y competencias para su gestión, inspección, revisión y recaudación) y los tributos de normativa común (en los que, si bien algunas veces las diputaciones forales pueden regular

aspectos determinados de su gestión, han de aplicarse los mismos principios básicos y las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado).

Así, son **tributos concertados de normativa autonómica** el IRPF, el IS, el IP, el ISD, el ITPAJD y las tasas sobre el juego, los cuales son aplicables en función de diferentes puntos de conexión con el territorio foral.

Por su parte, los **tributos concertados de normativa común** son el IRNR en el caso de que se actúe sin establecimiento permanente, el IVA, la tributación de las operaciones societarias y las letras de cambio y documentos que suplan las mismas o realicen función de giro en el ITPAJD, los IIEE de fabricación, el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, el impuesto sobre el carbón, el impuesto sobre las primas de seguros y el impuesto sobre venta minorista de determinados hidrocarburos.

Finalmente, y como es lógico, deben añadirse los denominados **tributos propios** (impuestos, tasas, contribuciones especiales, recargos, etc.), los cuales, a diferencia de los concertados, no suelen ser de titularidad de las diputaciones forales, sino de la Comunidad Autónoma del País Vasco. Por ello, a tal efecto, dicha comunidad autónoma está sujeta al mismo régimen que las comunidades de régimen común, ya que el régimen de concierto se refiere a las diputaciones forales y no al ente autonómico.

Por último, procede destacar que la citada Ley del Concierto Económico prevé dos **órganos de relación bilateral** entre el Estado y el País Vasco (la Comisión Mixta del Concierto Económico con el País Vasco y la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa), del mismo modo que prevé una Junta Arbitral para la resolución de posibles conflictos que puedan surgir entre la Administración tributaria del Estado y las diputaciones forales, o entre éstas y la Administración de cualquier comunidad autónoma.

Lectura recomendada

Al respecto, véase el reglamento de la Junta Arbitral aprobado por el RD 1760/2007, de 28 de diciembre.

1.2.2. El sistema tributario de Navarra

En el caso de Navarra, la regulación de su Hacienda foral se encuentra regulada en la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la cual se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, y es que, de conformidad con el art. 45 de la Ley Orgánica 13/1982, de 19 de agosto, de Reintegración y Mejora del Régimen Foral de Navarra:

“Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente convenio económico.”

Sin embargo, igual que en el País Vasco, dicho régimen debe respetar una serie de principios y tener en cuenta los criterios de armonización con la normativa del Estado en relación con los diferentes tributos, y es que se debe velar para conseguir, en definitiva, una presión fiscal global efectiva similar.

En concreto, el Estado sólo mantiene competencias tributarias exclusivas en esta comunidad sobre la renta de aduanas, los tributos que se recaudan mediante monopolios fiscales (tabaco, loterías), los gravámenes a la importación en el IVA y en los II. EE., aunque también tiene atribuida la exacción de los tributos sobre las personas físicas y jurídicas y sobre las entidades carentes de personalidad que sean no residentes en España.

Por su parte, la comunidad foral de Navarra también tiene competencia para la exacción de los **tributos concertados** (también pueden ser de **normativa propia** o de **normativa común**), así como competencia para crear y gestionar sus **tributos propios**. En relación con los primeros, los tributos concertados son los mismos que en el caso de las diputaciones forales vascas, mientras que en el caso de los segundos la Comunidad Autónoma de Navarra también se tendrá que ceñir al régimen común.

Finalmente, debe destacarse que la Ley del Convenio también prevé un **órgano de relación bilateral** entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (la comisión coordinadora con Navarra), así como una Junta Arbitral para la resolución de posibles conflictos que se susciten entre la Administración tributaria del Estado y la Comunidad Foral, o entre esta última y la Administración de cualquier comunidad autónoma (cuyo reglamento ha sido aprobado por el RD 353/2006, de 24 de marzo).

2. El sistema tributario local

2.1. Principios, características y estructura

De acuerdo con los arts. 133, 149.1.14 y 149.1.18 de la CE, las bases del **régimen jurídico financiero de las administraciones locales** viene establecido en el TRLRHL, el cual fue aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. En él se regulan los recursos y los diferentes tributos de las haciendas locales, concretamente de los municipios, de las provincias, de otras entidades supramunicipales (como las comarcas, las áreas metropolitanas o las entidades municipales asociativas) y otras entidades de ámbito territorial inferior al municipio.

En cualquier caso, los sistemas tributarios de cada una de dichas entidades deberán establecerse bajo el respeto de los **principios constitucionales de territorialidad** (art. 139.2 CE), **de igualdad** (art. 139.1 y 149. 1.1 CE) y **solidaridad** (art. 2, 138.1 y 142 CE), y todos ellos (sin distinción) deberán nutrirse fundamentalmente de tributos propios y de participación en los tributos del Estado y de las CC. AA. (art. 142 de la CE).

Sin embargo, tal y como señalan los arts. 31.3, 133 y números 14 y 18 del art. 149 de la CE, existe el principio constitucional básico de reserva de ley en materia tributaria, de modo que dichas entidades (cuyas disposiciones normativas propias son de naturaleza reglamentaria) requerirán la habilitación previa de una ley (estatal o autonómica) que prevea el establecimiento de sus tributos propios y que contenga la disciplina básica de su régimen.

Así pues, el **sistema tributario local** se compone de todos los tributos establecidos por las citadas entidades (los cuales serán potestativos y vendrán creados y configurados por la correspondiente normativa reglamentaria local, conforme a los elementos esenciales establecidos por la ley que los habilite –básicamente el TRLRHL–), si bien los más relevantes son los establecidos por los municipios (ya que, sin ir más lejos, son los únicos que podrán (y en algunos casos, deberán) establecer impuestos propios).

Consecuentemente, serán los tributos de los municipios a los que se dedicará una mayor atención en este estudio, los cuales, además de las tasas y las contribuciones especiales, se componen de los impuestos propios.

La regulación del TRLRHL

Con carácter general, el TRLRHL regula los sistemas tributarios de las diferentes entidades locales, recogiendo y especificando el principio de territorialidad (art. 6 TRLRHL), algunas reglas de delegación de competencias en materia de gestión de los impuestos municipales y de remisión en esta materia a la LGT (art. 7 a 14 TRLRHL), señalando unos mandatos específicos sobre el contenido de las ordenanzas fiscales locales (art. 15 a 19 TRLRHL), y estableciendo la regulación general de los diferentes recursos tributarios. Sin embargo, cierto es que las CC. AA. de régimen foral (País Vasco y Navarra) tienen su propia regulación, aunque prácticamente no plantean ningún tipo de variación.

Las diferentes entidades locales

En realidad, los municipios y las provincias son las entidades locales básicas que gozan de autonomía para la gestión de los intereses propios (arts. 137, 140, 141 y 141.2 de la CE), aunque el texto constitucional también prevé la existencia de las otras entidades señaladas con carácter no necesario.

2.2. Los impuestos municipales

De conformidad con el art. 59 del TRLRHL, los ayuntamientos, a través de sus respectivas ordenanzas fiscales, exigirán obligatoriamente el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), el impuesto sobre actividades económicas (IAE) y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM), del mismo modo que podrán establecer y exigir el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO) y el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU). Asimismo, de conformidad con la Disposición Transitoria sexta del TRLRHL, podrán continuar exigiendo el impuesto municipal sobre gastos suntuarios, en lo referente, exclusivamente, a la modalidad que grava el aprovechamiento de cotos de caza y pesca.

2.2.1. El impuesto sobre bienes inmuebles

El IBI es un impuesto municipal directo, real, objetivo, periódico y obligatorio, que grava el valor de los bienes inmuebles.

Lectura recomendada

Podéis ver la regulación completa del IBI en los arts. 60 a 77 del TRLRHL.

Su **hecho imponible** es la propiedad de los bienes inmuebles rústicos, urbanos o de características especiales (conforme las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario⁸) ubicados en el término municipal, o la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie, o de una concesión administrativa sobre estos bienes o sobre los servicios públicos a los que estén dirigidos, si bien estas tres modalidades son incompatibles entre sí.

⁽⁸⁾Arts. 6 a 8 del RDLeg 1/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

Orden de prelación en caso de duplicidad

La realización de un hecho imponible determinará la no sujeción del inmueble urbano o rústico a las restantes modalidades del mismo con el siguiente orden de prelación: derecho de concesión administrativa sobre los inmuebles o sobre los servicios públicos a los que se hallen afectos; derecho real de superficie; derecho real de usufructo y derecho de propiedad (art. 61.2 del TRLRHL).

Asimismo, se establecen como **supuestos de no sujeción** las carreteras, los caminos y las otras vías terrestres y los bienes del dominio público marítimot terrestre e hidráulico, siempre que sean de aprovechamiento público y gratuito, y también los bienes inmuebles municipales de dominio público dirigidos a un uso o servicio público y los bienes patrimoniales municipales no cedidos a terceros mediante contraprestación, del mismo modo que se fijan una serie de exenciones subjetivas, objetivas y mixtas.

Por lo que respecta a los **sujetos pasivos**⁹ del IBI a título de contribuyentes, lo serán las personas naturales o jurídicas y las entidades previstas en el art. 35.4 de la LGT que sean titulares del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible, aunque en los supuestos de cambio en la titularidad del derecho que constituye el hecho imponible, los nuevos titulares quedarán afectos al pago de la totalidad de la cuota en régimen de subsidiariedad. Asimismo, son responsables solidarios de la cuota, en proporción de sus respectivas

⁽⁹⁾Arts. 63 y 64 del TRLRHL.

participaciones, los copartícipes o cotitulares de las entidades del art. 35.4 de la LGT, si figuran inscritos en el Catastro Inmobiliario (en caso contrario, la responsabilidad se exigirá por partes iguales).

Conforme al art. 75 del TRLRHL, el **periodo impositivo** del IBI coincidirá con el año natural y se devengará el primer día del periodo. En consecuencia, las variaciones que se produzcan en los bienes gravados (de orden físico, económico, jurídico, de naturaleza o de aprovechamiento urbanístico) comportarán la obligación de los sujetos pasivos de incluirlas en el Catastro Inmobiliario aunque no tengan efectividad hasta que se produzca el devengo del IB inmediatamente posterior (art. 75.3 del TRLRHL).

Por su parte, la **base imponible** de este impuesto está constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, el cual se fija por la Dirección General del Catastro y está integrado por el valor catastral del suelo y de las construcciones (sin que en ningún caso pueda superar el valor del mercado). Sin embargo, es posible la Ley de Presupuestos Generales del Estado prevea la actualización de dicho valor por aplicación de una serie de coeficientes, los cuales pueden variar en función del tipo de inmueble o de su dinámica inmobiliaria o preverse por grupos de municipios. Asimismo, las áreas metropolitanas podrán establecer un recargo consistente en un porcentaje único que recaerá sobre su base imponible, cuyo tipo no podrá ser superior al 0,2%.

Determinación del valor catastral

El valor catastral se determina por medio de un procedimiento administrativo de valoración colectiva (general, parcial o simplificada) o de manera individualizada, y se basa principalmente en la elaboración, la aprobación y la publicación de las denominadas *ponencias de valores* (unos documentos administrativos que recogen los citados valores, así como los coeficientes correctores que hay que aplicar en el ámbito territorial al que se refieren). Estas ponencias pueden ser objeto de reclamación en la vía económico-administrativa y, una vez asignado a cada inmueble individualizado su valor catastral, este valor ha de ser notificado individualmente al sujeto pasivo antes de que acabe el año natural inmediatamente anterior a aquel en que ha de tener efecto (lo cual también podrá ser impugnado en la vía económica administrativa).

De conformidad con el art. 66 del TRLRHL, la **base liquidable** del IBI se obtendrá por aplicar a la base imponible las reducciones que se establezcan legalmente respecto a los bienes inmuebles urbanos y rústicos con un valor catastral que se haya incrementado o situados en municipios para los que se haya aprobado una ponencia de valores que haya dado lugar a la aplicación de la reducción anterior. Asimismo, se aplicarán reducciones a los bienes inmuebles de características especiales cuando el valor catastral resultante de la aplicación de una nueva ponencia de valores especial supere el doble del que tuviese previamente asignado.

Estas reducciones se aplicarán de oficio durante un periodo de nueve años desde la entrada en vigor de los nuevos valores catastrales y serán el resultado de aplicar un coeficiente reductor único para todos los inmuebles afectados de un municipio (de 0,9 el primer año, reduciéndose una décima cada año hasta llegar a 0,1) a un componente individual (consistente en la diferencia positiva

entre el nuevo valor catastral en el primer ejercicio de su vigencia y su valor base –la base liquidable del ejercicio inmediatamente anterior a la entrada en vigor del nuevo valor catastral–). Sin embargo, en el caso de bienes inmuebles de características especiales, el componente individual de la reducción será, anualmente, la diferencia positiva entre el nuevo valor catastral que corresponda en el primer ejercicio de su vigencia y el doble del valor a que tuviera o el 40% del que resulte de la nueva ponencia, que se toma como valor base.

Finalmente, la **cuota íntegra**¹⁰ del IBI será el resultado de aplicar sobre la base liquidable los correspondientes tipos impositivos, que serán de un mínimo del 0,4% y un máximo del 1,10% para los bienes urbanos, de un mínimo del 0,3% y un máximo del 0,9% para los bienes rústicos (aunque en ambos casos se podrán incrementar desde 0,15 a 0,7 puntos porcentuales en función de una serie de factores) y de un 0,6% para los bienes de características especiales (si bien, en relación con estos últimos, los ayuntamientos podrán establecer un tipo diferenciado para cada grupo de ellos existente en el municipio que, en ningún caso, será inferior al 0,4% ni superior al 1,3%). Asimismo, los ayuntamientos podrán modificar los tipos de gravamen previstos para algunos bienes inmuebles urbanos, del mismo modo que podrán reducir los tipos previstos para éstos y los bienes inmuebles rústicos cuando entren en vigor nuevos valores catastrales.

⁽¹⁰⁾Art. 72 del TRLRHL.

Incremento del tipo impositivo en 2012 y 2013

El RDL 20/2011, de 30 de diciembre, de forma transitoria y excepcional durante los ejercicios de 2012 y 2013, establece un incremento del tipo impositivo del IBI. Se aplica a los tipos de gravamen sobre inmuebles urbanos y la cuantía de dicho incremento depende del año de entrada en vigor de la ponencia total de valores del municipio.

El incremento del tipo impositivo es el siguiente:

- Para ponencias anteriores al 2002, el incremento se fija en el 10% (con un tipo mínimo del 0,5% en el 2012 y del 0,6% en el 2013) en la medida en que en estos casos no se produce, a su vez, un incremento de la base liquidable, al haber transcurrido más de diez ejercicios desde la entrada en vigor de la ponencia.
- En el caso de municipios cuyas ponencias hayan sido aprobadas entre el 2002 y el 2004, el incremento se fija en el 6% (y el tipo mínimo en el 0,5%).
- En el caso de municipios cuyas ponencias hayan sido aprobadas entre el 2008 y el 2011, el incremento se fija en el 4%.

Dicho incremento del tipo del impuesto no será de aplicación en los siguientes casos:

- A los inmuebles residenciales a los que les resulte de aplicación una ponencia de valores total aprobada en el año 2002 o en un año posterior y que pertenezcan a la mitad con menor valor catastral del conjunto de los inmuebles de dichas características del municipio.
- A los municipios cuyas ponencias hayan sido aprobadas entre el 2005 y el 2007, puesto que se elaboraron en un momento de elevados valores de mercado.
- Tampoco tendrá efectos para el periodo impositivo que se inicie en el 2013 para aquellos municipios en los que se apruebe una ponencia de valores total en el año 2012.

Por último, se deberán aplicar a la cuota íntegra las correspondientes bonificaciones para obtener la **cuota líquida**, sobre la cual se podrá exigir un recargo de hasta el 50% de la misma creado por los ayuntamientos en el caso de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente.

De acuerdo con el principio de territorialidad, la exacción de este impuesto corresponde al ayuntamiento en cuyo territorio estén situados los bienes inmuebles que son objeto de gravamen, aunque su **gestión** se compartirá ente el mismo y la Administración tributaria del Estado. En concreto, como es lógico, corresponden a la Administración estatal las tareas de gestión catastral (elaboración de los catastros inmobiliarios, de las ponencias de valores y de la formación del padrón del impuesto), lo cual llevará a cabo la Dirección General del Catastro (cuyos actos se podrán recurrir por la vía económico-administrativa sin que la interposición de la reclamación suspenda su ejecución).

Sin embargo, las competencias de gestión tributaria (concesión o denegación de exenciones y bonificaciones, liquidaciones, etc.) corresponden a los ayuntamientos, cuyos actos se podrán recurrir ante la jurisdicción contencioso-administrativa (tras la previa presentación del recurso de reposición).

2.2.2. El impuesto sobre actividades económicas

El IAE es un impuesto municipal, directo, real, objetivo, periódico y obligatorio, cuya gestión es compartida entre el municipio y la Administración tributaria del Estado.

Su **hecho imponible** se constituye por el ejercicio, dentro del territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, tanto si se ejercen en un local determinado como si no, y tanto si están especificadas o no en las tarifas del impuesto.

Con el fin de especificarlo en mayor medida, se enumeran una serie de **sujetos de no sujeción**¹¹, tales como las actividades agrícolas, las ganaderas dependientes, las forestales y las pesqueras; la enajenación de bienes integrados en el activo fijo de las empresas, en condiciones determinadas; la venta de bienes de uso particular y privado del vendedor y de productos que se reciben para el pago de trabajos o servicios; la exposición de arts. con una única finalidad de decoración o adorno; la realización de un solo acto de venta al por menor; o el uso de medios de transporte propios y la reparación en talleres propios, siempre que no se presten servicios a terceros.

Las bonificaciones

Las bonificaciones se encuentran reguladas en los arts. 73 y 74 del TRLRHL y en algunas leyes sectoriales (como la Ley 20/1990, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas), previéndose, por ejemplo, en los casos de los inmuebles que constituyen el objeto de actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria o en relación con las viviendas de protección oficial o los inmuebles rústicos de las cooperativas agrarias.

Lectura recomendada

La regulación completa del IAE se encuentra en los arts. 78 a 91 del TRLRHL y en las siguientes normas: el RDLeg 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del IAE; el RDLeg 1259/1991, de 2 de agosto, regulador de las tarifas e instrucción de la actividad ganadera independiente; y el RD 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del IAE y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal del impuesto.

⁽¹¹⁾ Arts. 78.2 y 81 del TRLRHL y regla 3.ª del punto 5.º de la instrucción de las tarifas del IAE aprobadas por el RDLeg 1175/1990, de 28 de septiembre.

No obstante, con el fin de eximir la aplicación del impuesto, se establecen diferentes **exenciones** tanto de carácter subjetivo y automático de carácter mixto y rogadas (solicitadas a instancia de parte al ayuntamiento), sin perjuicio de la existencia de otras exenciones incluidas en diversas leyes sectoriales (a favor de iglesias y comunidades religiosas, de entidades sin fines lucrativos, etc.).

Las exenciones en el IAE

En concreto, estarán exentos conforme a las exenciones subjetivas automáticas el Estado, las CC. AA., las entidades locales, y los organismos autónomos de carácter administrativo que dependen de ellos; los sujetos que inicien su actividad, durante los dos primeros periodos impositivos; los sujetos pasivos exentos por tratados o convenios internacionales; las entidades gestoras de la Seguridad Social y los montes de piedad y las mutualidades; y la Cruz Roja española; todas las personas físicas que sean sujetos pasivos, sin excepciones, y también de aquellas personas jurídicas sometidas al IS; las entidades del art. 35.4 de la LGT y los contribuyentes por el IRNR que operen en España mediante establecimientos permanentes que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

Por su parte, en relación con las exenciones mixtas rogadas, se eximirán los organismos públicos de investigación; los establecimientos de enseñanza mantenidos íntegramente con fondos públicos o con fondos de entidades fundacionales declaradas como benéficas o de utilidad pública; y las asociaciones y fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales que no tengan finalidad de lucro, por las actividades de carácter pedagógico, científico, asistencial y de ocupación que lleven a cabo.

En relación con su **período impositivo** (en el que su devengo tendrá lugar el primer día), coincide con el año natural, excepto cuando se trate de declaraciones de alta, que se comprende desde el día de inicio de la actividad hasta el final del año natural. Y por lo que respecta a los **sujetos pasivos**, serán contribuyentes del IAE las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el art. 35.4 de la LGT que lleven a cabo cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible dentro del territorio estatal.

Para determinar la **cuota de tarifa o cuota mínima**¹², será necesario aplicar las tarifas del impuesto aprobadas por el RDLeg 1175/1990, de 28 de septiembre, en las cuales se asigna a cada actividad una cuota de licencia, en el epígrafe correspondiente de la clasificación nacional de actividades económicas, a la que se suma el valor que se les atribuye y, si procede, la superficie de los locales en los que se ejerce la actividad (cuota de radicación).

Sobre esta última cuota de tarifa o cuota mínima, se aplicará el coeficiente de ponderación previsto en el art. 86 TRLRHL, determinado en función del importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo. Esta **cuota modificada** puede ser alterada, si procede, por el ayuntamiento con el establecimiento de un índice de situación (es decir, una escala de coeficientes de mínimo 0,4 y máximo 3,8), el cual ponderará la situación física del local dentro de cada término municipal, teniendo en cuenta la categoría de la calle en la que resida.

Sin embargo, si procede, a dicha cuota resultante se le deberán aplicar las **bonificaciones** del art. 88 del TRLRHL, es decir, la bonificación prevista en la Ley 20/1990 a favor de cooperativas, la del 50% para los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de cualquier actividad profesional, durante los cinco años de acti-

Las variaciones durante el período impositivo

En este punto conviene señalar que, si bien el devengo del IAE tendrá lugar el primer día del periodo impositivo, las variaciones que se produzcan a lo largo del periodo impositivo no tendrán efecto hasta el siguiente periodo impositivo.

⁽¹²⁾Art. 25 del TRLRHL.

Los coeficientes municipales

Los ayuntamientos podrán aplicar un coeficiente de ponderación a la cuota mínima y una escala de coeficientes a la cuota modificada, si bien, en el caso de que se prevean cuotas provinciales y estatales del IAE, los ayuntamientos no podrán aplicar ni el coeficiente único ni el índice de situación, de manera que la cuota de tarifa o la cuota mínima coincidirán con la cuota tributaria final.

vidad siguientes a la conclusión del segundo periodo impositivo de desarrollo de ésta y, si procede, las bonificaciones que pueden establecer las ordenanzas municipales.

Las bonificaciones establecidas

Los ayuntamientos podrán establecer las siguientes bonificaciones:

- del 50% para los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de cualquier actividad empresarial;
- del 50% por creación de trabajo;
- del 50% por uso de energías renovables o sistemas de cogeneración; y
- una bonificación del 50% para los sujetos pasivos que tributen para la cuota municipal o tengan un rendimiento neto de la actividad económica negativa o inferior a la cantidad que determine la ordenanza municipal.

Asimismo, las cuotas que se han de pagar por el IAE se podrán **reducir** en dos supuestos:

1) cuando el día del inicio de la actividad sea diferente al primer día del año natural (en este caso la reducción se practica proporcionalmente a la cantidad de trimestres naturales que queden para acabar el año natural) y

2) cuando se produzca la baja por cese antes de acabar el año natural (caso en que las cuotas se prorratean por trimestres naturales y el sujeto pasivo deberá solicitar la devolución de la parte de cuota correspondiente a los trimestres en que no se ha ejercido la actividad).

Así pues, la **cuota tributaria** del IAE será la resultante de aplicar las tarifas del impuesto y, si procede, los coeficientes y las bonificaciones previstas en la ley y acordadas por cada ayuntamiento y reguladas en las respectivas ordenanzas fiscales.

Finalmente, por lo que respecta a la **gestión** del impuesto, es compartida entre la Administración tributaria del Estado y el ayuntamiento, de modo que, excepto que se deleguen a favor del ayuntamiento, las competencias de gestión censal corresponden al Estado. Así, la Administración tributaria del Estado es la encargada de la formación de la matrícula del impuesto, la calificación de las actividades económicas y la determinación de las cuotas (cuota de licencia, cuota de radicación, cuota de tarifa o cuota mínima), como también de llevar a cabo las funciones de inspección del impuesto (actos que se podrán recurrir ante la vía económico-administrativa).

En una segunda fase, sobre la base de la matrícula, se aplican las competencias de gestión tributaria (tales como la concesión o denegación de exenciones o la liquidación), las cuales corresponden al ayuntamiento en el que esté ubicado el local donde se ejercen las actividades empresariales y profesionales; o, si el sujeto pasivo ejerciera actividades artísticas o profesionales sin un local deter-

La matrícula del IAE

Para la formación de la matrícula del IAE, que ha de estar a disposición del público en los ayuntamientos, los sujetos pasivos están obligados a presentar las correspondientes declaraciones de alta, baja y variaciones en el ejercicio de las actividades.

minado, al ayuntamiento donde el sujeto pasivo tenga el domicilio fiscal (a no ser que se trate de actividades que tributan por cuota provincial o estatal, ya que en tales casos se gestionarán íntegramente por el Estado).

Por último, debe tenerse en cuenta que los actos dictados por la Administración local se podrán **recurrir**¹³ ante la jurisdicción contencioso-administrativa, con un recurso de reposición previo de carácter obligatorio ante el órgano que dictó el acto.

⁽¹³⁾Arts. 90 y 91 del TRLRHL.

2.2.3. Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica

El IVTM es un impuesto municipal directo, real, objetivo, periódico y obligatorio, de gestión íntegramente municipal.

Lectura recomendada

Podéis consultar la regulación completa del IVTM en los arts. 92 a 99 del TRLRHL.

Su **hecho imponible** grava la titularidad de los vehículos de tracción mecánica que son aptos para circular por las vías públicas (de cualquier clase y categoría), si bien los vehículos dados de baja en los registros por la antigüedad de su modelo y autorizados para circular excepcionalmente en exhibiciones, certámenes o cursos limitados a vehículos de esta naturaleza, y los remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica, cuya carga útil no supere los 750 kg, constituyen **supuestos de no sujeción**.

Asimismo, el TRLRHL incluye una amplia relación de **exenciones** que en su mayoría son de carácter automático, las cuales son tanto de carácter subjetivo (los vehículos de representaciones diplomáticas), objetivo (como la de los autobuses urbanos adscritos al servicio de transporte público con más de nueve plazas) y mixtas (como la de los vehículos oficiales de las CC. AA.).

Lectura recomendada

Véase la relación completa de exenciones en el art. 93 del TRLRHL.

Con carácter general, los **sujetos pasivos** del IVTM son las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el art. 35.4 de la LGT en cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación, mientras que su periodo impositivo (el primer día del cual se produce su devengo) coincide con el año natural (excepto en los casos de la primera adquisición del vehículo, que comenzará el día en el que se haya producido la adquisición).

Supuestos de vehículos de primera adquisición

En tales casos, de conformidad con el art. 96.3 del TRLRHL, la cuota resultante se prorrateará por trimestres naturales, lo mismo que ocurrirá en los supuestos de baja definitiva del vehículo y de baja temporal por hurto o robo del mismo.

Por su parte, el art. 95 del TRLRHL incluye un cuadro de tarifas que concreta las **cuotas** de las diferentes categorías de vehículos (turismos, autobuses, camiones, tractores, remolques, semirremolques, ciclomotores y motocicletas) de acuerdo con parámetros como la potencia fiscal, la cantidad de plazas o la carga útil del vehículo; si bien es cierto que los ayuntamientos pueden incrementarlas aplicando un coeficiente no superior a 2.

De todos modos, mediante sus ordenanzas fiscales, también pueden establecer una **bonificación**¹⁴ en la cuota de hasta el 75%, según la clase de carburante que consume el vehículo y las características de los motores y la incidencia que tengan en el medio ambiente, y de hasta el 100% para los vehículos históricos o que tengan una antigüedad mínima de 25 años.

(14) Art. 95.5 del TRLRHL.

Finalmente, por lo que respecta a su exigencia y **gestión**¹⁵, se llevará a cabo exclusivamente por el ayuntamiento del domicilio del sujeto pasivo que conste en el permiso de circulación del vehículo, el cual, al final de cada período impositivo, deberá comunicar informáticamente al Registro de Vehículos de la Dirección General de Tráfico el impago de las deudas correspondientes (ya que el pago del impuesto será imprescindible para realizar cualquier trámite de matriculación, certificación de aptitud para circular de un vehículo o cambio de titularidad administrativa de un vehículo ante la Jefatura Provincial de Tráfico).

(15) Art. 99 del TRLRHL.

De conformidad con el art. 98 del TRLRHL, la liquidación de este impuesto se efectuará mediante la notificación colectiva, aunque también se prevé la posibilidad de que los ayuntamientos exijan el impuesto por medio del mecanismo de autoliquidación.

2.2.4. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras

El ICIO es un impuesto municipal indirecto, real, objetivo, instantáneo y potestativo, de gestión íntegramente municipal.

Lectura recomendada

La regulación completa del ICIO se puede consultar en los arts. 100 a 103 del TRLRHL.

El **hecho imponible** de este impuesto consiste en la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la cual se exija la obtención de la licencia de obras o urbanística correspondiente (tanto si ésta se ha obtenido como si no), siempre que la expedición de la misma corresponda al ayuntamiento que hace la imposición (el cual, según el principio de territorialidad, será aquel en cuyo término municipal se lleve a cabo la construcción, la instalación o la obra).

Sin embargo, se encuentran **exentas**¹⁶ del pago del ICIO la realización de cualquier construcción, instalación y obra que pertenezca al Estado, las CC. AA. o las entidades locales y que tenga que ser destinada directamente a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas o saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales.

(16) Art. 105.2 del TRLRHL.

Por su parte, al ser un impuesto instantáneo, su devengo tendrá lugar en el momento en que se inicie la construcción, la instalación o la obra, aunque no se haya obtenido la correspondiente licencia, y los **sujetos pasivos**¹⁷ a título de contribuyentes serán los propietarios de las obras (es decir, aquellos que soporten los gastos o el coste que comporte su realización), sean o no propie-

(17) Arts. 102.4 y 101 del TRLRHL.

tarios del inmueble sobre el que se realizan (aunque podrán ser sustitutos de los mismos los que soliciten las licencias correspondientes o los que lleven a cabo las construcciones, instalaciones u obras, si no son los mismos contribuyentes).

La **base imponible**¹⁸ del ICIO será el coste real y efectivo de la construcción, la instalación o la obra (es decir, su coste de ejecución material), por lo que no formarán parte de la misma ni el IVA, ni las tasas, ni los precios públicos o las otras prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas con las mismas. Sobre la misma, se aplicará el tipo de gravamen fijado por cada ayuntamiento (que en ningún caso podrá superar el 4%) y el resultado será la cuota del impuesto.

⁽¹⁸⁾Apartados 1, 2 y 3 del art. 102 del TRLRHL.

Sin embargo, los ayuntamientos podrán regular una **bonificación** de hasta el 95% de la cuota del impuesto a favor de las obras que sean declaradas de especial interés o de utilidad municipal, por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento de la ocupación que justifiquen esta declaración; así como una bonificación de hasta el 95% cuando en las obras se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar. Asimismo, podrán regular una bonificación de hasta el 50% a favor de las obras referentes a las viviendas de protección oficial; una bonificación de hasta el 90% a favor de las obras que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados; y también podrán permitir que se deduzca de la cuota íntegra o bonificada el importe pagado o que tenga que pagar el sujeto pasivo en concepto de tasa por el otorgamiento de la correspondiente licencia urbanística.

Finalmente, procede remarcar que la **gestión**¹⁹ del ICIO es de competencia exclusiva de los ayuntamientos y que los mismos podrán optar por seguir el procedimiento de liquidación previsto en el TRLRHL (que prevé una primera liquidación provisional y otra definitiva) o bien por establecer el régimen de autoliquidación.

⁽¹⁹⁾Art. 103 del TRLRHL.

2.2.5. Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana

El IIVTNU es un impuesto municipal directo, real, objetivo, instantáneo y potestativo, de gestión íntegramente municipal.

Lectura recomendada

Podéis ver la regulación completa del IIVTNU en los arts. 104 a 110 del TRLRHL.

Su **hecho imponible** se constituye por el incremento de valor que experimentan los terrenos que tienen la consideración de urbanos a los efectos del IBI, el cual se pone de manifiesto por la transmisión de su propiedad por cualquier título o por la constitución o por la transmisión de cualquier derecho real de usufructo, limitativo del dominio, sobre los mismos.

Así, y con el fin de especificarlo aún más, el TRLRHL contempla algunos **supuestos de no sujeción** en relación con los bienes que tienen naturaleza rústica a efectos del IBI, así como una serie de **exenciones**, tanto subjetivas como objetivas. En relación con las primeras, prevé el Estado, las CC. AA., los entes locales y organismos autónomos que dependen de ellos; las instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéficas docentes; las entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades y montes de piedad; las personas o entidades exentas en virtud de un tratado internacional; los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto a los terrenos afectados; y la Cruz Roja, mientras que en relación con las segundas contempla la constitución y la transmisión de cualquier derecho de servidumbre, y las transmisiones de bienes del conjunto histórico-artístico o declarados de interés cultural, en condiciones determinadas.

En relación con su **devengo**²⁰, tendrá lugar en el momento de la perfección de los contratos o de los negocios jurídicos que conforman su hecho imponible, a no ser que en los mismos intervenga alguna condición (el supuesto en el que se determinará la fecha se determina de acuerdo con los preceptos del Código civil). Por consiguiente, y como es lógico, cuando se declare o reconozca la nulidad, la rescisión o la resolución de los actos o contratos en cuestión por resolución firme, judicial o administrativa, el sujeto pasivo tendrá derecho a la devolución de la cuota satisfecha.

En concreto, los **sujetos pasivos**²¹ a título de contribuyentes en el IIVTNU variarán en función del carácter de los actos o negocios jurídicos que conforman su hecho imponible, ya que, si el negocio jurídico es lucrativo, serán los adquirentes o las personas o entidades a que se refiere el art. 35.4 de la LGT a favor de las cuales se constituya el derecho real; pero, si es oneroso, serán los transmitentes o las personas o las entidades previstas en el art. 35.4 de la LGT que constituyen el derecho real. Sin embargo, si el contribuyente en este último supuesto es una persona física no residente en España, tendrá la consideración de sustituto la persona física o jurídica, o las entidades previstas en el art. 35.4 de la LGT, que adquieren el terreno o a favor de la cual se constituye o transmite el derecho real.

Por su parte, la **base imponible** del IIVTNU será el incremento real del valor de los mencionados terrenos producido a lo largo de un periodo máximo de veinte años, aunque el método propuesto por el TRLRHL para su cálculo es objetivo: consiste en aplicar, en el momento del devengo, un porcentaje fijo (variable en función del negocio jurídico por medio del cual se realiza el hecho imponible) sobre el valor del terreno en cuestión.

Así, una vez determinada la base imponible, se obtiene la **cuota**²² del IIVTNU aplicándole los tipos de gravamen fijados por cada ayuntamiento, sin que en ningún caso puedan exceder del 30%. Sin embargo, cierto es que podrán ordenar y regular una bonificación sobre la misma de hasta el 95%, la cual se

Supuestos de no sujeción

Según el art. 104.3 del TRLRHL, son las aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad de gananciales, las adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen, las transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes y las transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos como consecuencia del cumplimiento de sentencias judiciales de nulidad, separación o divorcio.

⁽²⁰⁾Art. 109 del TRLRHL.

⁽²¹⁾Art. 106 del TRLRHL.

Cálculo de la base imponible

Este porcentaje fijo, regulado en el art. 107 del TRLRHL, es el resultado de multiplicar un porcentaje anual fijado por el ayuntamiento, sin que pueda exceder de los límites legales establecidos en función del periodo de años de generación del incremento de valor, por el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto este incremento.

aplicará a las transmisiones de terrenos y a las constituciones o transmisiones de derechos reales efectuadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendentes o adoptantes.

(22) Art. 108 del TRLRHL.

Por último, y en relación con su **gestión**²³, téngase en cuenta que, a consecuencia del principio de territorialidad, la íntegra gestión y exigencia del IIVT-NU se realizará por parte del ayuntamiento en cuyo término municipal se encuentre el terreno urbano objeto del mismo, el cual también será el encargado de decidir si se exige en régimen de autoliquidación o de declaración y posterior liquidación por parte de la Administración.

(23) Art. 110 del TRLRHL.

En cualquier caso, una vez devengado el impuesto, la declaración ha de presentarse en el plazo de treinta días hábiles, si se trata de operaciones *inter vivos*, y en el plazo de seis meses, en el caso de operaciones *mortis causa*, si bien este último será prorrogable hasta un año a solicitud de la persona interesada.

Finalmente, procede destacar que el TRLRHL²⁴ impone un deber de colaboración con la Administración a los notarios y a los transmitentes o a los constituyentes de un derecho real en las operaciones con causa gratuita, y a los adquirentes o a las personas a favor de las cuales se constituye o transmite el derecho real, si se trata de operaciones con causa onerosa, de modo que tales sujetos deberán comunicar la realización del hecho imponible a la Administración Municipal y, en el caso de los notarios, también advertir a los comparecientes sobre el plazo de declaración del impuesto y las responsabilidades en caso de falta de presentación de la declaración.

(24) Apartados 6 y 7 del art. 110 del TRLRHL.

2.2.6. Impuesto sobre gastos suntuarios

Tal y como se apuntaba, la DT sexta del TRLRHL permite que los ayuntamientos sigan exigiendo la modalidad que grava el aprovechamiento de cotos de caza y pesca del impuesto sobre gastos suntuarios (ya que el resto están suprimidas), cuyo hecho imponible es el aprovechamiento de las vedas privadas de caza o pesca y los contribuyentes son los titulares de éstas (aunque podrán actuar como sustitutos de los contribuyentes los propietarios de los bienes vedados).

La base imponible se constituirá por el aprovechamiento cinegético o piscícola, determinado por medio de una orden ministerial y la cuota será el resultado de aplicar sobre la base imponible el tipo de gravamen fijado por el ayuntamiento, dentro de un límite máximo del 20%.

2.3. Las tasas municipales

Haciendo eco de la regulación establecida en la LGT, el art. 20 del TRLRHL habilita a las entidades locales a establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos (es decir, siempre que los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados –ya sea porque vienen impuestos por la normativa o por ser imprescindibles para la vida privada o social del solicitante– o que no los preste o lleve a cabo el sector privado).

Al mismo tiempo, tras enumerar una relación ejemplificativa de supuestos que podrán dar lugar a la exigencia de tasas, el TRLRHL²⁵ contempla una serie de servicios respecto a los que no se podrán establecer, del mismo modo que prevé una serie de sujetos que podrán tener la condición de sustitutos del contribuyente (propietarios de inmuebles, constructores y contratistas de obras, entidades o sociedades aseguradoras, propietarios de fincas y locales).

El ámbito local es, sin duda, aquel en el que esta clase de tributos ha obtenido una mayor relevancia, tanto por su importancia como fuente de ingresos de las corporaciones locales como porque es en el mismo donde han adquirido un desarrollo superior.

2.4. Las contribuciones especiales municipales

También en relación con las contribuciones especiales de los entes locales, el TRLRHL hace extensiva la regulación de la LGT, señalando, con carácter general, que:

“constituye su hecho imponible la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, de carácter local, por las entidades respectivas”

Art. 28 del TRLRHL

Asimismo, recuerda que la base imponible, que hay que repartir entre los diferentes sujetos pasivos considerando una serie de requisitos establecidos por el art. 32 del TRLRHL (es decir, las personas físicas y jurídicas especialmente beneficiadas por la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos), se fijará libremente por cada corporación local, si bien no podrá superar el 90% del coste de la realización de las citadas obras o del establecimiento o la ampliación de los mencionados servicios.

Supuestos de no exigencia de tasas locales

El art. 21.1 del TRLRHL establece que no se podrán imponer tasas por el abastecimiento de aguas en fuentes públicas, el alumbrado de vías públicas, la vigilancia pública en general, la protección civil, la limpieza de la vía pública y la enseñanza en los niveles de educación obligatoria.

⁽²⁵⁾Art. 23 del TRLRHL.

Lectura recomendada

Véase el régimen jurídico completo de las tasas en el ámbito local en los arts. 20 a 27 del TRLRHL.

Lectura recomendada

Véase el régimen jurídico completo de las contribuciones especiales en el ámbito local en los arts. 28 a 35 del TRLRHL.

Por último, conviene destacar que el TRLRHL²⁶ prevé la posibilidad de que los propietarios o titulares afectados por las obras se constituyan en asociación administrativa de contribuyentes para promover la realización de obras o el establecimiento o ampliación de servicios por la entidad local.

(26) Art. 36.1 del TRLRHL.

2.5. Otros recursos tributarios de los municipios

Aparte de los tributos propios, los municipios que sean capitales de provincia o de comunidad autónoma²⁷, o que tengan una población de derecho igual o superior a 75.000 habitantes tendrán derecho a la cesión de determinados porcentajes del rendimiento obtenido por el Estado (que no haya sido objeto de cesión a las CC. AA.) en relación con el IRPF, el IVA y determinados IIEE; si bien el resto de municipios también tendrán derecho a la participación en los mismos conforme al modelo establecido en los arts. 122 a 126 del TRLRHL. Asimismo, podrán establecer recargos sobre los impuestos propios de la respectiva comunidad autónoma y de otras entidades locales en los casos expresamente previstos en las leyes autonómicas²⁸.

(27) Arts. 118 a 121 del TRLRHL.

(28) Art. 38 del TRLRHL

2.6. Los tributos de las provincias, las entidades supramunicipales y las inframunicipales

Finalmente, procede señalar que las diputaciones provinciales (así como los consejos insulares baleares y los cabildos insulares canarios) y las entidades supramunicipales (áreas metropolitanas, entidades municipales asociativas, comarcas, etc.) podrán establecer y exigir tasas conforme a la normativa²⁹ que se acaba de detallar, si bien las primeras también podrán participar de los tributos del Estado y crear un recargo sobre las cuotas mínimas del IAE (cuyo tipo no podrá ser superior al 40%) y las áreas metropolitanas podrán crearlo sobre la base imponible del IBI (sin que el tipo supere el 0,2%).

(29) Arts. 157 y 158; y 152 y 153 del TRLRHL.

Asimismo, conviene tener presente que el art. 38 del TRLRHL habilita a las entidades locales a establecer recargos sobre los impuestos propios de la respectiva comunidad autónoma y de otras entidades locales en los casos expresamente previstos en las leyes autonómicas, del mismo modo que el art. 135 permite a las provincias la cesión de una serie de porcentajes de los rendimientos obtenidos por los impuestos estatales que no hayan sido objeto de cesión a las CC. AA.

Rendimientos cedidos a las provincias

En concreto, según los arts. 135 y 136 del TRLRHL, se les cederá el 0,9936% de la cuota líquida del IRPF, el 1,0538% de la recaudación líquida por el IVA imputable a cada provincia o ente asimilado y el 1,2044% de la recaudación líquida imputable a cada provincia o ente asimilado por los IIEE sobre la cerveza, sobre el vino y bebidas fermentadas, sobre productos intermedios, sobre el alcohol y bebidas derivadas, sobre hidrocarburos y sobre las labores del tabaco.

Y por último, en relación con las entidades inframunicipales, conviene señalar que las leyes autonómicas que las creen determinarán los recursos tributarios de sus haciendas, los cuales serán de entre los previstos para los municipios, incluso la prestación personal y la de transporte, salvo cuando la tuviera acordada el ayuntamiento con carácter de generalidad, tal como dispone el art. 156 del TRLRHL.

Actividades

Casos prácticos

1. Con el fin de ayudar a la repoblación de sus territorios rurales, la Comunidad de Extremadura decide establecer una exención del IBI en relación con los bienes muebles situados en los mismos del 90% y crear un nuevo impuesto gravando la titularidad de bienes inmuebles urbanos situados en sus localidades de más de 100.000 habitantes. Analizad la procedencia de las citadas medidas.

2. La empresa Celebration, S. A. se dedica a la organización y preparación de distintos tipos de catering para toda clase de eventos y se encuentra domiciliada en la ciudad X. En el presente ejercicio, la compañía dispone de un turismo de 10 caballos fiscales de potencia; de dos camiones de 800 y 2.000 kg de carga útil, respectivamente (el primero de los cuales adquirió el 20 de junio tras haberse convencido de los múltiples beneficios de su motor a gas -ecológico-); y de un semirremolque de 1.000 kg de carga útil. Sin embargo, debido a la falta de liquidez de la empresa, el día 10 de febrero vendió un turismo de 12 caballos de potencia. Por su parte, el Ayuntamiento X ha establecido el coeficiente máximo del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica legalmente permitido, así como una bonificación del 50% sobre la cuota del impuesto incrementada por la aplicación del coeficiente, para los vehículos que utilicen carburante ecológico.

Con base en los hechos descritos, determinad el importe de las cuotas a ingresar por parte de la empresa Celebration, S. A. en concepto del IVTM.

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. El poder tributario de las CC. AA...

- a) abarca exclusivamente los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales que cada comunidad autónoma cree como propios y, en menor medida, los impuestos cedidos por el Estado (ya sea total o parcialmente).
- b) se encuentra claramente definido en la Constitución, donde se concreta el sistema de distribución de competencias tributarias.
- c) incluye el establecimiento de recargos autonómicos sobre impuestos del Estado, aunque dicha posibilidad suponga una limitación del mismo.

2. La Comunidad Valenciana quiere crear un impuesto propio que grave las emisiones a la atmósfera de sustancias generadas en procesos productivos desde instalaciones situadas en su territorio. Con base en tales hechos...

- a) tendrá que esperar que se apruebe la correspondiente ley estatal en la que se fijen los elementos esenciales de dicho impuesto.
- b) simplemente lo tendrá que establecer mediante la correspondiente ley autonómica.
- c) no podrá crear dicho tributo en tanto que ya existe un impuesto estatal que grava el mismo hecho imponible.

3. El IVA es un impuesto...

- a) que en determinadas CC. AA. no se aplica.
- b) que sólo se encuentra cedido a las CC. AA. de régimen común.
- c) que se encuentra cedido a todas las CC. AA.

4. La cesión de los tributos del Estado a las comunidades autónomas...

- a) implica que las CC. AA. obtendrán toda la recaudación conseguida por la aplicación del impuesto cedido.
- b) implica exclusivamente que las CC. AA. obtendrán toda o parte de la recaudación conseguida por la aplicación del impuesto cedido.
- c) puede comportar el traspaso de competencias normativas, aunque las CC. AA. no están obligadas a ejercerlas.

5. El principio de territorialidad...

- a) sólo es aplicable en el caso de los sistemas tributarios autonómicos.

- b) se limita a que ninguna entidad local puede establecer tributos sobre bienes situados o actividades desarrolladas fuera de su territorio.
- c) no sólo es aplicable en el caso de los sistemas tributarios locales.

6. Pan, S. A. abrió sus puertas el 2 de marzo del año pasado. En este año...

- a) pagará la cuota del IAE si su cifra de negocios es de más de 1.000.000 euros.
- b) estará exento de pagar el IAE.
- c) pagará la cuota del IAE, aunque su cifra de negocios no supere 1.000.000 euros.

7. El 2 de enero de este año, el Sr. A vende al Sr. B un piso situado en Madrid. En relación con el IBI del ejercicio presente, el ayuntamiento lo exigirá...

- a) al Sr. A, aunque, en caso de impago, B será responsable subsidiario.
- b) al Sr. B.
- c) al Sr. A.

8. El Sr. X ha construido una casa sin pedir ninguna licencia de obras. En relación con el ICIO...

- a) estará exento de pagar el impuesto.
- b) se trata de un supuesto de no sujeción al impuesto.
- c) aun sin licencia, la construcción está sujeta al impuesto.

9. El IIVTNU...

- a) tiene previstas exenciones objetivas y subjetivas.
- b) sólo tiene previstas exenciones subjetivas.
- c) no tiene prevista ninguna exención.

10. Las entidades locales supramunicipales...

- a) únicamente podrán establecer tasas y contribuciones especiales.
- b) podrán establecer tasas, contribuciones especiales y un recargo sobre las cuotas mínimas del IAE (cuyo tipo no podrá ser superior al 40%).
- c) podrán establecer tasas, contribuciones especiales y, sólo en el caso de las áreas metropolitanas, un recargo sobre la base imponible del IBI.

Solucionario

Casos prácticos

1. De conformidad con el art.133 de la CE y los arts. 6 a 9 de la LOFCA, las CC. AA. pueden establecer sus propios tributos, si bien, además de los principios de justicia tributaria, reserva de ley, igualdad, coordinación con la hacienda estatal y no discriminación, deberán respetar ciertos límites (los cuales serán la base para analizar la procedencia de las medidas adoptadas por la Comunidad de Extremadura).

Así, en primer lugar, el art. 157.2 de la CE establece una doble prohibición a su capacidad general de crear medidas tributarias, las cuales, en relación con los impuestos propios, se desarrollan en el art. 9 de la LOFCA. En relación con el primero, prohíbe específicamente que, entre otros supuestos, ninguna comunidad autónoma pueda crear impuestos propios sobre elementos patrimoniales situados fuera de su territorio, por lo que parece evidente que la Comunidad de Extremadura no lo ha vulnerado en ninguna de sus dos medidas.

Por su parte, en relación con la segunda limitación constitucional, el art. 9.c de la LOFCA lo desarrolla señalando que los impuestos propios no podrán ser un obstáculo “para la libre circulación de personas (...) ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas dentro del territorio español”, punto en el que aparecen los primeros problemas. Así, y aunque el TC haya señalado que únicamente se considerará vulnerada su protección si se adoptan medidas obstaculizadoras que no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito que persigan (STC 37/1981, de 16 de noviembre), en tal caso se persigue intencionadamente la obstaculización de la situación de personas.

Asimismo, hay que recordar que los arts. 6.2 y 6.3 de la LOFCA prohíben que las CC. AA. adopten tributos sobre hechos imponible ya gravados por el Estado o los tributos locales, y en este caso es evidente que el hecho imponible gravado por el nuevo impuesto (la titularidad de bienes inmuebles urbanos, aunque limitada a los bienes situados en municipios de más de 100.000 habitantes) ya se encuentra actualmente gravado por el IBI (art. 61 del TRLRHL). No obstante, el art. 6.3 de la LOFCA añade que las CC. AA. podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserve a las corporaciones locales, siempre que establezcan las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de éstas con el fin de que sus ingresos no se vean mermados ni reducidos ni tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro, de modo que, a pesar de que el nuevo impuesto sea claramente improcedente, la exención establecida en relación con el IBI, a pesar de ser un tributo local obligatorio, sería del todo procedente si la Comunidad de Extremadura adoptara las medidas de compensación adecuadas.

2. De conformidad con el art. 92.1 del TRLRHL, el IIVTM “grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría”, siendo los sujetos pasivos “las personas físicas o jurídicas (...) a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación” (art. 94 del TRLRHL). De acuerdo con el art. 95 del TRLRHL, la cuota del IVTM se determinará con arreglo al cuadro de tarifas que señala el apartado 1, si bien habilita a los ayuntamientos a incrementar las cuotas resultantes aplicándoles un coeficiente que no podrá ser superior a 2 (el cual, en el supuesto descrito, ha sido aprobado en su límite máximo por el Ayuntamiento de X). Por consiguiente, las cuotas de los vehículos de la empresa serán las siguientes:

- al turismo de 10 caballos fiscales le corresponde una cuota de 68,16 € [34,08 (de 8 hasta 11,99 caballos fiscales) × 2];
- al camión de 2.000 kg una cuota de 166,60 € [83,30 euros (de 1.000 a 2.999 kg de carga útil) × 2]; y
- al semirremolque de 1.000 kg una cuota de 55,54 € [27,77 (de 1.000 a 2.999 kilogramos de carga útil) × 2].

Respecto al camión de 800 kg, su cuota es de 84,56 euros [42,28 (de menos de 1.000 kilogramos de carga útil) × 2], aunque se le aplicará la bonificación del 50% por la aplicación del coeficiente, para los vehículos que utilicen carburante ecológico; de modo que la citada cuota resultante será de 42,28 €. Asimismo, recuérdese que el art. 96.1 del TRLRHL señala que el período impositivo coincide con el año natural (cuyo devengo se produce el primer día del mismo), salvo en el caso de primera adquisición de los vehículos, caso en el que comenzará el día en que se produzca dicha adquisición (momento en el que se producirá el devengo pero el importe de la cuota se prorrateará por trimestres naturales). Así pues, a la cuota del camión de 800 kg que debió pagar en su momento (84,56 euros) también le fue aplicable un prorrateo de 3/4 (ya que fue adquirido en el segundo trimestre), de modo que la cuota resultante fue de $84,56 \times 3/4 = 63,42$ € más la aplicación de la citada bonificación del 50% (26,84 €).

Finalmente, en relación con el turismo vendido de 12 caballos fiscales (de 143,88 € de cuota [71,94 (de 12 hasta 15,99 caballos fiscales) × 2], el TRLRHL no contempla la posibilidad de prorrateo, por lo que el titular del vehículo que figure en el permiso de circulación el 1 de

enero (es decir, si no se cambió, la citada compañía) deberá abonar la totalidad de la cuota correspondiente a todo el año natural.

Ejercicios de autoevaluación

1. c

2. b

3. a

4. c

5. c

6. b

7. a

8. c

9. a

10. c