

Fiscalidad autonómica y local

Jesús Alonso García
Rafael Berenguer Segalàs

PID_00181730



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.....	7
1. Fiscalidad del régimen general.....	9
1.1. Normativa reguladora y principios inspiradores del sistema	9
1.2. Los tributos propios	12
1.2.1. Concepto	12
1.2.2. Límites	13
1.2.3. Situación actual de la tributación propia de las comunidades autónomas	16
1.3. Tributos cedidos	19
1.3.1. Concepto	19
1.3.2. Tributos cedibles	19
1.3.3. Puntos de conexión	20
1.3.4. Alcance normativo de la cesión	22
1.3.5. Órganos de resolución de conflictos y de coordinación de la gestión tributaria	24
1.4. Otros recursos tributarios	24
2. Fiscalidad de las haciendas forales: territorios históricos del País Vasco y Comunidad Foral de Navarra.....	26
2.1. Introducción	26
2.2. Territorios históricos del País Vasco	27
2.2.1. Normativa básica	27
2.2.2. Competencias de los territorios históricos y del Estado	28
2.2.3. Residencia habitual y domicilio fiscal en el País Vasco	28
2.2.4. Normas del concierto sobre imposición directa	30
2.2.5. Normas del concierto sobre imposición indirecta	38
2.2.6. Otros tributos	43
2.3. Comunidad Foral de Navarra	44
2.3.1. Normativa básica	44
2.3.2. Competencias de Navarra y del Estado y residencia fiscal	44
2.4. Normas del convenio sobre imposición directa e indirecta. Otros tributos	44
3. Fiscalidad de las haciendas locales.....	48
3.1. Introducción	48

3.1.1.	Normativa aplicable	48
3.1.2.	Potestad tributaria de las entidades locales. Autonomía y suficiencia financiera	49
3.1.3.	Delegación de funciones en materia fiscal y financiera de los entes locales	50
3.1.4.	Las ordenanzas fiscales	51
3.2.	Los ingresos de las haciendas locales	53
3.2.1.	Los recursos económicos en general	54
3.2.2.	Recursos específicos de cada entidad local	56
3.3.	Ingresos tributarios	60
3.3.1.	Concepto y características	60
3.3.2.	Impuestos locales	61
3.4.	Tasas, contribuciones especiales y precios públicos	74
Resumen		77
Bibliografía		79

Introducción

El artículo 2 de la Constitución declara solemnemente:

“la Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas”.

Superada la visión unitaria de la Hacienda pública mantenida por diversas corrientes de pensamiento económico, aparece la necesidad de estudiar la Hacienda desde un ámbito inferior al estatal.

Nace así el federalismo fiscal, cuyo principal objetivo se centra en el estudio de las relaciones entre los diversos niveles de Hacienda, para dar respuesta a dos cuestiones íntimamente relacionadas: determinar cuáles son estos niveles óptimos y asignar competencias a cada unos de ellos.

Desde un punto de vista económico, la descentralización estará justificada en la medida en que permita alcanzar los objetivos de eficiencia (asignación eficiente), equidad (redistribución) y estabilización, objetivos que constituyen las razones básicas de intervención del sector público en la economía.

Ahora bien, llegados a este punto, debemos destacar que el análisis económico no tiene en cuenta los aspectos políticos de esta materia. En muchas ocasiones, la descentralización fiscal no solo es un proceso de descentralización administrativa, sino que reviste características de acuerdo o pacto político entre distintas comunidades con características diferenciales.

Desde esta perspectiva, deberemos abordar el estudio de las haciendas autonómicas y locales que configuran el Estado español como el resultado de un proceso político de descentralización que no siempre obedece a razones ni principios económicos.

La Constitución española de 1978 declara en su artículo 2 el derecho a la autonomía de las diversas regiones y nacionalidades que la integran. Como resultado de este reconocimiento, se recoge en el título VIII una nueva organización territorial que debe abordar el Estado. Se establecen, como resultado de esta nueva organización territorial, tres niveles de gobierno: el estatal, el autonómico y el local, a los que hay que asignar competencias y dotar de recursos necesarios para cumplir los principios de suficiencia y autonomía.

En el ámbito financiero, el artículo 156 de la Constitución reconoce la autonomía de las comunidades para el desarrollo y ejecución de sus competencias de acuerdo con los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles. El artículo 157 enumera los recursos de las comunidades señalando que estos estarán constituidos por:

- a) impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado;
- b) sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales;
- c) transferencias de un fondo de compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los presupuestos generales del Estado;
- d) rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado, y
- e) el producto de las operaciones de crédito.

En este mismo precepto se establecen los límites a las competencias tributarias atribuidas a las comunidades y se abre la posibilidad de que una ley orgánica desarrolle las competencias financieras establecidas en el apartado 1, las normas para resolver conflictos y las posibles formas de colaboración.

Por último, el artículo 158 establece los instrumentos para hacer efectivo el principio de solidaridad.

Ahora bien, el sistema de financiación perfilado en estos artículos no se aplica en todas las comunidades. En virtud del reconocimiento a los derechos históricos recogidos en la Disposición Adicional Primera del texto constitucional, la Comunidad Foral de Navarra y la Comunidad del País Vasco se rigen por un sistema de convenio o concierto, respectivamente. Este régimen consiste básicamente en el derecho sobre la gestión, liquidación y recaudación tributaria generadas en el ámbito territorial de su respectiva jurisdicción, de tal forma que supone una completa sustitución de la Hacienda estatal por la respectiva hacienda del País Vasco o Navarra. Estas haciendas financian sus gastos con su propia recaudación y, adicionalmente, transfieren al Estado una aportación (denominada cupo) como compensación a los costes incurridos por el Estado en la prestación de servicios en el ámbito de la comunidad.

Así, nos encontramos con un régimen especial y propio aplicable a estas comunidades y un régimen de financiación denominado común aplicable al resto de las autonomías, si bien en las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla y la Comunidad de Canarias la aplicación de este régimen común está salpicada de no pocas especialidades, que se centran básicamente en el ámbito de la imposición indirecta.

Objetivos

Los objetivos de este módulo son los siguientes:

1. Identificar los diferentes niveles territoriales de Hacienda pública.
2. Reflexionar sobre la asignación de competencias tributarias entre los diferentes niveles y el cumplimiento de los principios de autonomía financiera y suficiencia.
3. Analizar el papel de las haciendas autonómicas y locales en el sistema tributario español.

Estos objetivos se concretan de manera más específica en los siguientes:

- Conocer la normativa reguladora del modelo de financiación autonómico.
- Analizar la situación actual de la tributación propia de las comunidades autónomas en régimen común y el régimen de cesión de tributos.
- Comprender cuáles son los elementos necesarios para la coordinación de la gestión tributaria.
- Estudiar la normativa y el régimen tributario de las haciendas forales del País Vasco y Navarra.
- Comprender la financiación de las haciendas locales y cuál es su potestad tributaria.
- Conocer el impuesto sobre bienes inmuebles, el impuesto sobre actividades económicas, el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y otros tributos locales.

1. Fiscalidad del régimen general

1.1. Normativa reguladora y principios inspiradores del sistema

El pasado 28 de noviembre del 2011, el periódico *La Vanguardia* publicaba una noticia en la que daba (o intentaba) dar respuesta a la siguiente cuestión: “¿Qué es el pacto fiscal?”, para añadir a continuación “El Govern y la comisión de estudio del Parlament toman como modelo el concierto vasco y reclaman la creación de una Agencia Tributaria que recaude todos los impuestos, así como una estricta relación bilateral de la Generalitat con el Estado”.

Noticias como esta jalonan continuamente nuestra prensa diaria y ponen de manifiesto la trascendente importancia que el tema de la financiación de las comunidades tiene en el panorama político actual. Para entender el porqué de estas reclamaciones, debemos conocer el sistema de financiación vigente y las carencias que presenta.

En este primer apartado, centraremos nuestros esfuerzos en el estudio del que hemos denominado régimen común aplicable a todas las comunidades a excepción del País Vasco y Navarra.

En el marco y desarrollo de las previsiones constitucionales, el actual régimen de financiación de las comunidades autónomas (CC. AA.) en régimen común se encuentra recogido en la siguiente normativa (además de lo dispuesto en los respectivos estatutos de autonomía):

- Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA en adelante), con las modificaciones introducidas en ella por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre.
- Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el régimen de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, que deroga la anterior ley 21/2001.
- Las respectivas leyes de cesión de tributos del Estado a cada una de las comunidades autónomas.

Este nuevo panorama normativo, fruto del acuerdo 6/2009 adoptado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas para la reforma del sistema de financiación de las comunidades autónomas en régimen común, es el punto de partida que nos ha de servir de base para el estudio de la tributación autonómica.

El sistema de financiación definido en la LOFCA intenta dar respuesta a tres principios fundamentales:

- **El principio de autonomía financiera:** en el ámbito financiero, este principio se concreta en que las comunidades autónomas gocen de autonomía para el desarrollo y ejecución de las competencias asignadas.
- **El principio de suficiencia financiera:** se concreta en la necesidad de que las comunidades dispongan de los instrumentos y mecanismos necesarios para generar los recursos suficientes para hacer frente a las competencias reconocidas.
- **El principio de solidaridad:** tiene como finalidad corregir los desequilibrios interterritoriales.

Para dar respuesta a estos principios, se articula una serie de recursos financieros de las comunidades autónomas que aparecen recogidos en el artículo 157 de la Constitución. En la misma línea, el artículo 4 de la LOFCA enumera los recursos financieros de las comunidades autónomas.

Artículo 4 de la LOFCA

“1. De conformidad con el apartado 1 del artículo 157 de la Constitución, y sin perjuicio de lo establecido en el resto del articulado, los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:

- a) Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado.
- b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- c) Los tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado.
- d) La participación en el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales.
- e) Los recargos que pudieran establecerse sobre los tributos del Estado.
- f) Las participaciones en los ingresos del Estado a través de los fondos y mecanismos que establezcan las leyes.
- g) El producto de las operaciones de crédito.
- h) El producto de las multas y sanciones en el ámbito de su competencia.
- i) Sus propios precios públicos.

2. En su caso, las Comunidades Autónomas podrán obtener igualmente ingresos procedentes de:

- a) Las asignaciones que se establezcan en los Presupuestos Generales del Estado, de acuerdo con lo dispuesto en la presente Ley.
- b) Las transferencias de los Fondos de Compensación Interterritorial, cuyos recursos tienen el carácter de carga general del Estado a los efectos previstos en los artículos 2, 138 y 158 de la Constitución”.

A la vista de lo establecido en los artículos 157 de la Constitución y 4 de la LOFCA, podemos deducir en la siguiente tabla la clasificación de los recursos de las CC. AA.

Recursos de las comunidades autónomas en régimen común

Recursos percibidos		Recursos propios	
Incondicionados	Condicionados	Incondicionados	Condicionados
Tributos cedidos	Fondo compensación interterritorial	Tributos propios	Operaciones de crédito
Fondo de garantía de servicios públicos fundamentales	Subvenciones corrientes y de capital	Recargos sobre tributos estatales	
Fondo de suficiencia global	Convenios y contratos programas		
Tasas afectas a servicios públicos	Fondos europeos		
Fondos de convergencia			

Fuente: AEAT

Donde:

- En función del origen de los recursos nos encontramos con:
 - recursos propios que tienen su origen en la propia comunidad, y
 - recursos percibidos que tienen su origen en fuentes externas a la comunidad.
- Atendiendo a la capacidad de la comunidad autónoma para adscribirlos a sus políticas de gasto, nos encontramos con:
 - financiación condicionada: recursos que deben ser aplicados a un fin concreto y determinado, y
 - financiación incondicionada: recursos que no tienen un fin predeterminado y que pueden ser destinados a financiar a cualquier tipo de gasto.

Del examen de estos recursos, observamos que tienen naturaleza tributaria los tributos cedidos; los tributos propios, ya sean impuestos, tasas o contribuciones especiales, y los recargos sobre impuestos estatales.

A estas tres figuras dedicaremos nuestra atención, pero antes es preciso realizar una importante reflexión.

Cuando hablamos del régimen aplicable a las comunidades sometidas al régimen común, hemos de poner en evidencia la inexistencia de un verdadero sistema tributario en sentido estricto entendido como un conjunto ordenado, coherente y sistemático de tributos autonómicos.

Los estrechos y difusos límites establecidos por la Constitución y desarrollados en la Ley Orgánica de Financiación Autonómica a la creación de tributos propios por parte de las comunidades autónomas que no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado ni sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales han determinado una escasa relevancia práctica de las haciendas autonómicas. A medida que el Tribunal constitucional ha ido perfilando los límites recogidos en la Constitución y en las leyes, las diversas autonomías han ido desarrollando figuras tributarias cuyos hechos imponibles giran básicamente en torno al juego y al medioambiente de una escasa relevancia recaudatoria y con escasa significación. Las dificultades a la hora de desarrollar un verdadero sistema tributario propio han determinado una total dependencia de las finanzas autonómicas de la hacienda estatal. La inmensa mayoría de los ingresos autonómicos proceden o bien de cesiones de impuestos estatales, de transferencias establecidas en los presupuestos generales o de los fondos de compensación establecidos en las normas de financiación. Las fuentes propias de financiación han quedado, así, relegadas a un papel secundario y residual.

1.2. Los tributos propios

1.2.1. Concepto

El pasado 24 de febrero del 2011, un titular de la versión digital del periódico *El País* rezaba “Las comunidades tienen 50 tributos propios que solo aportan el 1% de la recaudación”, y a continuación añadía, citando fuentes del Registro de Economistas de Asesores Fiscales, “El bosque que hasta ahora ha representado la fiscalidad autonómica se está convirtiendo en una selva oscura”.

Esta noticia nos introduce en la significación e importancia de estos tributos en el sistema fiscal actual.

Tal y como hemos visto, tanto el artículo 157 de la Constitución como el artículo 4 de la LOFCA enumeran como una de las fuentes de financiación de las comunidades los tributos propios. Este reconocimiento genérico debe enmarcarse en la exigencia de dos requisitos (límites) a su establecimiento:

- que se establezcan y exijan de acuerdo con lo establecido en la Constitución y las leyes. O lo que es lo mismo, respeto al principio de jerarquía normativa, y

- que no recaigan sobre hechos imposables ya gravados por el Estado, aludiendo directamente al principio de prohibición a la doble imposición de determinadas manifestaciones de capacidad económica.

Antes de entrar a analizar estos límites, debemos centrar el concepto: ¿a qué nos referimos cuando hablamos de tributos propios? Al hablar de tributos propios, podríamos hacer hincapié en dos posibles acepciones: entender que el calificativo de *propios* hace referencia a aquellos tributos cuyo producto va a redundar en las arcas del ente titular o hacer especial referencia a la titularidad normativa, es decir, un tributo será propio de una determinada comunidad cuando esta sea la titular de la potestad normativa. De estas dos posibles acepciones, la doctrina se ha decantado de forma mayoritaria por el factor de la titularidad normativa, y ha definido esta figura como aquella en la que la comunidad autónoma determina tanto su creación como la determinación de sus elementos esenciales y le corresponde la gestión directa.

En otras palabras, son tributos propios aquellos cuyo establecimiento es aprobado por la Asamblea Legislativa de la respectiva comunidad autónoma.

1.2.2. Límites

Una vez definido el concepto objeto de estudio, nos centraremos en el análisis de los límites aludidos.

El artículo 133.2 de la Constitución española alude al **principio de jerarquía normativa**. Este límite se reproduce en el artículo 6.1 de la LOFCA.

Artículo 133.2 CE

“Las Comunidades Autónomas [...] podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes”.

La alusión a la Constitución parece clara, más difusa se presenta la alusión a las leyes.

Al abordar el establecimiento de una nueva figura tributaria, el legislador autonómico deberá respetar necesariamente los principios tributarios recogidos en el artículo 31 del texto constitucional, que deben inspirar todo el sistema tributario y que no son otros que los de capacidad económica, igualdad, justicia, progresividad y no confiscatoriedad.

En lo relativo al término *leyes*, su acepción se presenta más discutida. De acuerdo con lo establecido en el artículo 133.1 de la Constitución, la potestad originaria para establecer y exigir tributos corresponde al Estado, que solo se ve sometido a lo establecido en el texto constitucional. La potestad tributaria de las comunidades se ve sometida a la Constitución y a las leyes. Para poder

entender e interpretar correctamente las posturas mantenidas por la doctrina en torno a este artículo, es necesario indicar que este precepto es una transcripción literal de lo establecido en la anterior Ley General Tributaria de 1963, texto preconstitucional que no tenía en cuenta la actual vertebración territorial del Estado español. De acuerdo con una primera interpretación, que podríamos denominar restrictiva y que parece anclada en una visión unitaria del estado, la alusión al respeto a las leyes hace precisa la existencia de un acto previo del Estado, titular del derecho originario, de derivación autorizando a las comunidades el establecimiento de determinado tributo. Una segunda interpretación del término *leyes*, más acorde con la actual estructura territorial, entiende que lo que recoge ese artículo es el necesario respeto al principio de jerarquía normativa al que se ve sometido el legislador autonómico a la hora de abordar el establecimiento de un tributo.

El segundo límite, relativo a la **prohibición de la doble imposición interna**, lo encontramos reflejado en los apartados dos y tres del artículo 6 de la LOFCA.

Artículo 6 de la LOFCA

Dos. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria, establezca tributos sobre hechos impositivos gravados por las Comunidades Autónomas que supongan a estas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.

Tres. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro”.

En estos apartados se recoge, por un lado, la imposibilidad que los tributos autonómicos recaigan sobre manifestaciones de capacidad económica ya gravadas por el Estado y, por otro, que los tributos propios de las CC. AA. recaigan sobre hechos impositivos sometidos a gravamen por los tributos locales. De este modo pretende evitar una sobreimposición sobre un mismo hecho imponible, ya sea este regulado por el Estado o por las corporaciones locales.

Según la interpretación que demos a esta prohibición de la doble imposición, la capacidad tributaria de las comunidades se verá limitada al máximo. Si analizamos la normativa tributaria emanada tanto del Estado como por parte de los entes locales, nos encontramos con que el posible campo de actuación de las comunidades autónomas se ve tremendamente limitado. Las principales fuentes de capacidad económica, ya sean la renta, riqueza o consumo, se ven gravadas por figuras tributarias desarrolladas principalmente por el Estado, por lo que las comunidades deberán realizar un importante ejercicio de imaginación para poder encontrar nuevos hechos impositivos que gravar.

Para entender el verdadero sentido de esta prohibición, deberemos analizar el alcance de los límites contenidos en el artículo 6 de la LOFCA.

El apartado dos dispone que los tributos que establezcan las comunidades autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado. ¿Cómo debemos interpretar esta limitación?

La doctrina ha desarrollado dos posturas enfrentadas:

- Una primera interpretación identifica la expresión *hecho imponible* con materia tributaria, objeto material o riqueza gravada. Esta interpretación conllevaría una total prohibición de cualquier tributo autonómico que gravara riquezas que ya hubieran sido sometidos a gravamen por el Estado y, en consecuencia, la posibilidad de desarrollar tributos propios por parte de las comunidades sería prácticamente nula.
- Una segunda interpretación identifica *hecho imponible* con el concepto técnico y literal recogido en el artículo 20.1 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003 de 17 de diciembre). De acuerdo con esta interpretación, lo que limita la norma es el establecimiento de tributos con hechos imponibles idénticos a los definidos por las normas del Estado, pero se considera aceptable la existencia de tributos autonómicos cuyo hecho imponible sea ligeramente distinto al estatal.

Artículo 20.1 de la Ley General Tributaria

“El hecho imponible es el presupuesto fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”.

El Tribunal constitucional ha tenido oportunidad de reflexionar sobre el contenido del artículo 6 de la LOFCA. Así, en las sentencias de 26 de marzo de 1987 y en la sentencia de 7 de junio de 1993 señala que lo que el artículo 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imponibles estrictamente. El alto tribunal se decanta por una interpretación literal del artículo en cuestión y deja, en consecuencia, plena libertad a las comunidades para establecer tributos, siempre que el hecho imponible definido en ley reguladora del tributo no sea idéntico al regulado por la ley estatal.

Ahora bien, si analizamos el panorama actual de la tributación propia autonómica, observamos que ninguna comunidad ha hecho uso de esta amplia capacidad normativa que otorga la interpretación del constitucional limitando su actuación a terrenos no explorados por la normativa tributaria estatal.

Para completar el estudio de los límites a la tributación propia autonómica, hay que hacer referencia al contenido del artículo 9 de la LOFCA.

Artículo 9 de la LOFCA

“Las Comunidades Autónomas podrán establecer sus propios impuestos, respetando, además de lo establecido en el artículo 6 de esta Ley, los siguientes principios:

- a) No podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma.
- b) 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.
- c) 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, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2.1.a, ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades”.

1.2.3. Situación actual de la tributación propia de las comunidades autónomas

En relación con los **impuestos**, un examen de la evolución de la materia pone de manifiesto que los inicios de la imposición propia autonómica se centraron en gravar el juego y las tierras infrautilizadas. A medida que las comunidades asumieron competencias sobre el juego, sustituyeron los impuestos por tasas y se ha producido un esfuerzo de imaginación para encontrar nuevos hechos imponibles que someter a gravamen. En esta línea, se ha producido recientemente un incremento de la denominada fiscalidad ambiental.

A continuación, a título ilustrativo, exponemos los impuestos en vigor en las diferentes comunidades:

- Andalucía
 - Impuesto sobre tierras infrautilizadas.
 - Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos.
 - Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos.
 - Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera.
 - Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales.
 - Impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito.
 - Impuesto sobre bolsas de plástico de un solo uso.
 - Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la comunidad autónoma.
- Aragón
 - Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable.
 - Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera.
 - Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta.
 - Canon de saneamiento.
- Asturias

- Impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrautilizadas.
- Impuesto sobre el juego del bingo.
- Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales.
- Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medioambiente.
- Canon de saneamiento.

- Baleares
 - Impuesto sobre los premios del juego del bingo.
 - Canon de saneamiento.

- Canarias
 - Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo.
 - Impuesto sobre las labores del tabaco.
 - Canon de aguas.

- Cantabria
 - Impuesto sobre bolsas de plástico de un solo uso.
 - Impuesto sobre depósitos de residuos en vertederos.
 - Canon de saneamiento.

- Castilla-La Mancha
 - Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente.
 - Canon eólico.

- Cataluña
 - Canon del agua.
 - Canon sobre la deposición controlada de residuos municipales.
 - Canon sobre la deposición controlada de los residuos de la construcción.
 - Canon sobre la incineración de residuos municipales.
 - Gravamen de protección civil.
 - Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales.

- Extremadura
 - Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos.
 - Impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito.
 - Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente.

- Galicia
 - Canon de saneamiento.
 - Impuesto sobre el juego del bingo.
 - Impuesto sobre la contaminación atmosférica.
 - Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada.

- Canon eólico.
- Madrid
 - Impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados.
 - Impuesto sobre depósitos de residuos.
- Murcia
 - Canon de saneamiento.
 - Impuesto sobre los premios del juego del bingo.
 - Impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos en la región.
 - Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales.
 - Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera.
- La Rioja
 - Canon de saneamiento.
- Valencia
 - Canon de saneamiento.

En un intento de ordenar esta profusión normativa, podemos clasificar los impuestos autonómicos en función de su finalidad y de su objeto imponible en alguna de las siguientes categorías:

- Impuestos medioambientales tradicionales, como son los cánones de saneamiento y otros impuesto sobre el agua.
- Impuestos sobre actividades e instalaciones que provocan o pueden provocar daños al medioambiente.
- Impuestos que atienden a la función social de la propiedad.
- Impuestos sin fines extrafiscales, como los impuestos que recaen sobre el juego, el impuesto extremeño sobre aprovechamientos cinegéticos o los impuestos sobre depósitos.

En relación con las **tasas**, el artículo 7.1 de la LOFCA señala que las comunidades autónomas podrán establecer tasas para la prestación de servicios públicos o la realización de actividades en régimen de derecho público de su competencia que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos cuando no sean de solicitud voluntaria, así como cuando no sean prestados o realizados por el sector privado.

Por último, el artículo 8.1 de la LOFCA dispone que las comunidades autónomas podrán establecer **contribuciones especiales** por la obtención por parte del sujeto pasivo de un beneficio o aumento de valor de sus bienes como consecuencia de que la comunidad realice obras públicas o del establecimiento o ampliación a su costa de servicios públicos.

1.3. Tributos cedidos

El artículo 157.2 de la Constitución alude a los tributos cedidos como uno de los recursos con los que cuentan las comunidades autónomas. No encontramos en el texto constitucional más referencias a esta materia. Su desarrollo se encuentra en la Ley Orgánica de Financiación Autonómica (LOFCA), donde se establecen los principios generales, los puntos de conexión, los tributos susceptibles de cesión y el alcance de la cesión normativa, y en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el régimen de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, ley que deroga la anterior 21/2001, en la que se desarrollan los aspectos señalados en la LOFCA.

1.3.1. Concepto

La LOFCA (artículo 10) dispone que son **tributos cedidos** los establecidos y regulados por el Estado cuyo producto corresponda a la comunidad autónoma.

La cesión de tributos por parte del Estado podrá hacerse de forma total o parcial. La cesión será total si se cede la recaudación correspondiente a la totalidad de los hechos imponibles contemplados en el tributo de que se trate. La cesión será parcial si se cede la de alguno o algunos de los mencionados hechos imponibles o parte de la recaudación correspondiente a un tributo. En ambos casos, la cesión podrá comprender competencias normativas en los términos que determine la ley que regule la cesión de tributos.

Se entenderá efectuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del estatuto correspondiente, sin perjuicio de que su alcance y condiciones se establezcan en una ley específica.

1.3.2. Tributos cedibles

El artículo 11 de la LOFCA establece los tributos susceptibles de ser cedidos.

Artículo 11 de la LOFCA

“Solo pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas, en las condiciones que establece la presente Ley, los siguientes tributos:

- a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter parcial con el límite máximo del 50%.
- b) Impuesto sobre el Patrimonio.
- c) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- d) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- e) Impuesto sobre el Valor Añadido, con carácter parcial con el límite máximo del 50%.
- f) Los Impuestos Especiales de Fabricación, con excepción del Impuesto sobre la Electricidad, con carácter parcial con el límite máximo del 58% de cada uno de ellos.
- g) El Impuesto sobre la Electricidad.
- h) El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
- i) Los Tributos sobre el Juego.
- j) El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos”.

1.3.3. Puntos de conexión

Los puntos de conexión determinan:

- los criterios de distribución del rendimiento de los diferentes tributos cedidos a cada una de las comunidades autónomas y, por tanto,
- la comunidad autónoma competente para su gestión (en el caso de tributos cedidos cuya gestión le correspondan).

Tal y como hemos avanzado, en la Ley Orgánica de Financiación Autonómica se fijan con carácter genérico los puntos de conexión. En este sentido, hay que tener presente lo que señala el apartado 4 del artículo 9.

Apartado 4 del artículo 9 de la LOFCA

“Sin perjuicio de los requisitos específicos que establezca la Ley de cesión:

- a) Cuando los tributos cedidos sean de naturaleza personal, su atribución a una Comunidad Autónoma se realizará en función del domicilio fiscal de los sujetos pasivos, salvo en el gravamen de adquisiciones por causa de muerte, en el que se atenderá al del causante.
- b) Cuando los tributos cedidos graven el consumo, su atribución a las Comunidades Autónomas se llevará a cabo bien en función del lugar de consumo, bien en función del lugar en el que el vendedor realice la operación a través de establecimientos, locales o agencias, bien en función de los consumos calculados sobre una base estadística.
- c) Cuando los tributos cedidos graven operaciones inmobiliarias, su atribución a las Comunidades Autónomas se realizará en función del lugar donde radique el inmueble”.

Estos principios generales se encuentran desarrollados en los artículos 30 a 44 de la Ley 22/2009.

Resumiendo los criterios fijados en la normativa para los principales impuestos, podemos señalar:

1) **Impuesto sobre la renta de las personas físicas.** Se cede a la comunidad autónoma el rendimiento correspondiente a las personas físicas que tengan en dicho territorio su residencia habitual. La residencia habitual se determina de acuerdo con los siguientes criterios de aplicación sucesiva:

- permanencia durante mayor número de días dentro del periodo impositivo. La ley presume, salvo prueba en contrario, que una persona física permanece en el territorio de una comunidad autónoma en el que radique su vivienda habitual;
- en el territorio de la comunidad autónoma donde tenga su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde el sujeto pasivo obtenga la mayor parte de la base imponible del IRPF;
- en el lugar de la última residencia declarada a efectos del IRPF.

2) **Impuesto sobre el patrimonio.** Se cede a la comunidad en la que el contribuyente tenga su residencia habitual.

3) **Impuesto sobre sucesiones y donaciones.** En las adquisiciones *mortis causa* se ceden a la comunidad en la que el causante tuviera su residencia habitual en la fecha del devengo del impuesto. En las transmisiones gratuitas *inter vivos*, si el bien donado es un inmueble o derechos sobre este, se cede a la comunidad en la que radiquen los bienes; para el resto de los bienes, se cede a la comunidad en la que el donatario tenga su residencia habitual en la fecha del devengo.

4) **Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.** Se establece con carácter general el criterio de atribuir el rendimiento a la comunidad en la que el sujeto pasivo tenga su residencia habitual. Se establecen una serie de reglas especiales, entre las que destacan:

- Cuando se trate de operaciones sobre inmuebles, se atribuye a la comunidad en la que radique.
- En el caso de constitución de hipotecas, prendas sin desplazamiento o sobre buques o aeronaves, se cede a la comunidad en la que se hayan inscrito estos actos.
- Cuando se trate de documentos gravados por la cuota fija de actos jurídicos documentados, se cede a la comunidad en la que se autoricen u otorguen.

Residencia habitual

El artículo 28 de la Ley 22/2009 recoge una importante casuística para determinar, en caso de conflicto, la residencia habitual de las personas físicas.

5) **Impuesto sobre el valor añadido.** Se cede a las comunidades el rendimiento correspondiente al consumo producido en su territorio, según el índice de consumo territorial certificado por el Instituto Nacional de Estadística.

6) **Impuesto sobre hidrocarburos.** Se cede a cada comunidad el rendimiento producido en su territorio, según el índice de entregas de gasolinas, gasóleos y fuelóleos realizados en su territorio.

7) **Impuesto sobre labores de tabaco.** El rendimiento que corresponde a cada comunidad se establece teniendo en cuenta el índice de ventas a expendedorías de tabaco en su territorio, de acuerdo con los datos facilitados por el Comisionado para el Mercado de Tabacos.

8) **Impuesto sobre electricidad.** El rendimiento se asigna en función del consumo neto de energía eléctrica de cada territorio.

9) **Impuesto especial sobre determinados medios de transporte.** El rendimiento se asigna a la comunidad a la que corresponda el domicilio fiscal del sujeto pasivo.

1.3.4. Alcance normativo de la cesión

Antes de analizar la normativa que regula la materia, hay que señalar que la titularidad de las competencias normativas y de aplicación de los impuestos cuyo rendimiento se cede, total o parcialmente, a las comunidades autónomas corresponde al Estado, así como la potestad sancionadora y la revisión de los actos dictados en ejercicio de dichas competencias. Cuando una comunidad no haga uso de las facultades concedidas, se aplicará en defecto la normativa del Estado.

De acuerdo con lo señalado, el artículo 19 dos de la LOFCA dispone que cada comunidad autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas:

- En el impuesto sobre la renta de las personas físicas, la fijación de la cuantía del mínimo personal y familiar y la regulación de la tarifa y deducciones de la cuota.
- En el impuesto sobre el patrimonio, la determinación de mínimo exento y tarifa, deducciones y bonificaciones.
- En el impuesto sobre sucesiones y donaciones, reducciones de la base imponible, tarifa, fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones y bonificaciones, así como la regulación de la gestión.
- En el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, la re-

gulación del tipo de gravamen en arrendamientos, en las concesiones administrativas, en la transmisión de bienes muebles e inmuebles y en la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre ellos, excepto los derechos reales de garantía; y en la modalidad de actos jurídicos documentados, el tipo de gravamen de los documentos notariales. Asimismo, podrán regular deducciones de la cuota, bonificaciones y la gestión del tributo.

- En los tributos sobre el juego, la determinación de exenciones, base imponible, tipos de gravamen, cuotas fijas, bonificaciones y devengo, así como la regulación de la aplicación de los tributos.
- En el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, la regulación de los tipos impositivos.
- En el impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, la regulación de los tipos de gravamen, así como la regulación de aplicación de los tributos.

El detalle del alcance de las facultades normativas atribuidas a las comunidades autónomas está desarrollado en los artículos 45 a 52 de la Ley 22/2009.

El artículo 19 dos de la LOFCA también recoge la posibilidad de que, en el caso de tributos cedidos, cada comunidad autónoma pueda asumir por delegación del Estado la aplicación de los tributos, la potestad sancionadora y, en su caso su revisión, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas administraciones, todo ello de acuerdo con lo especificado en la ley que fije el alcance y condiciones de la cesión.

Esta posible delegación de competencias no es aplicable al impuesto sobre la renta de las personas físicas, al impuesto sobre el valor añadido ni a los impuestos especiales de fabricación. En todo caso, los órganos estatales competentes llevarán a cabo la gestión, liquidación, recaudación e inspección, así como la revisión, de los actos dictados en vía de gestión del IRPF, IVA e impuestos especiales de fabricación.

Los artículos 54 a 59 de la Ley 22/2009 abordan las cuestiones relativas a la delegación de competencias en materia de impuesto sobre el patrimonio, sobre sucesiones y donaciones, actos jurídicos documentados, tributos sobre el juego, sobre determinados medios de transporte y sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos.

En virtud de estos artículos, podemos indicar de forma resumida lo siguiente:

- Las CC. AA. se hacen cargo, por delegación, de la gestión, liquidación, recaudación e inspección, así como de la revisión de los actos dictados en vía de gestión de los impuestos antes enumerados.
- La ley reserva al Estado determinadas competencias en el ámbito de la gestión de los tributos (consultas tributarias), recaudación y revisión (recurso de alzada ordinario y extraordinario para unificar la doctrina).
- Tanto la gestión como la recaudación y la inspección de los tributos cedidos deberán ajustarse a lo dispuesto en la normativa estatal.

1.3.5. Órganos de resolución de conflictos y de coordinación de la gestión tributaria

El reconocimiento de competencias normativas a favor de las comunidades hizo surgir la necesidad tanto de crear organismos de resolución de los posibles conflictos que surgieran a la hora de analizar los puntos de conexión establecidos por las leyes como de establecer organismos de coordinación entre ambas administraciones.

El artículo 23 de la LOFCA dispone que los conflictos que se susciten en la aplicación de los puntos de conexión de los tributos sean resueltos por una junta arbitral. La composición y funciones de este organismo están recogidas en los artículos 23 y 24 de la LOFCA, y su régimen jurídico ha sido desarrollado por el Real Decreto 2451/1998, de 13 de noviembre.

Como órganos de coordinación, la Ley 22/2009 regula en el artículo 65 el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, que es un órgano colegiado, integrado por representantes de la Administración tributaria del Estado y de las comunidades autónomas y ciudades con estatuto de autonomía, encargado de coordinar la gestión de los tributos cedidos, mientras que en el artículo 66 se regulan los consejos territoriales para la dirección y coordinación de la gestión tributaria. Estos consejos territoriales son órganos colegiados integrados por representantes de la Administración tributaria del Estado y de la comunidad autónoma o de la ciudad con estatuto de autonomía de que se trate a los que corresponde coordinar la gestión de los tributos cedidos en su respectivo ámbito territorial.

1.4. Otros recursos tributarios

El último de los recursos de las comunidades autónomas de naturaleza tributaria al que hace referencia el artículo 157 de la Constitución son los recargos sobre impuestos estatales.

Los recargos se pueden definir como un gravamen que se establece sobre un impuesto preexistente de la Hacienda estatal (impuesto base) al que se añade un determinado incremento (recargo) de la cantidad que hay que pagar.

El recargo presenta los mismos elementos configuradores del impuesto base sobre el que se establece, pero la obligación de ingresar el recargo es autónoma respecto de la de ingresar el impuesto base, aunque lo normal es que ambas obligaciones estén unidas y se gestionen de forma conjunta.

El artículo 12 de la LOFCA señala los límites de este recurso al establecer lo siguiente:

- Las comunidades autónomas solo podrán establecer recargos sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión, excepto en el impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos. En el impuesto sobre el valor añadido e impuestos especiales, únicamente podrán establecer recargos cuando tengan competencias normativas en materia de tipos de gravamen.
- Los recargos previstos en el apartado anterior no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos ni desvirtuar su naturaleza o estructura.

Escasos recargos autonómicos

Si examinamos el uso que las comunidades han hecho de la posibilidad de aplicar recargos, vemos que ha sido más bien escasa. Exceptuando el intento de establecer un recargo sobre el IRPF aprobado por la Asamblea de Madrid mediante la Ley 15/1984, hoy derogada, solo se han establecido recargos autonómicos sobre la tasa estatal que grava el juego.

2. Fiscalidad de las haciendas forales: territorios históricos del País Vasco y Comunidad Foral de Navarra

2.1. Introducción

El derecho a la autonomía de las comunidades autónomas (CC. AA.) es uno de los principios reconocidos en el artículo 2 de la Constitución española. La garantía de este derecho exige el establecimiento de un sistema de financiación autonómica que dote a las CC. AA. de medios económicos suficientes. Como acabamos de ver, tales recursos se encuentran regulados en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

Art. 2 CE

La Constitución "reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones" que integran el territorio español.

En el diario *El País*, en su edición digital del 08/11/2011, bajo el título "El pacto fiscal que España y Cataluña necesitan", se analizan las desventajas de una posible propuesta de pacto fiscal con Cataluña basada en un sistema de concierto económico, al estilo de los que existen en el País Vasco y Navarra.

Este mecanismo de financiación no es común a todas las comunidades autónomas, ya que la Constitución reconoce en su Disposición Adicional 1.^a los regímenes forales de los territorios históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra, así como especialidades propias de determinados territorios. Por tanto, además del sistema de financiación de las comunidades de régimen común, están perfectamente delimitadas dos situaciones de especialidad:

- a) Los regímenes forales de los territorios históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra.
- b) Los regímenes especiales por razón del territorio, de Canarias, Ceuta y Melilla.

Las principales diferencias entre los regímenes forales y el régimen de financiación de las comunidades autónomas de régimen común se centran en dos aspectos básicos:

- Las comunidades autónomas de régimen foral tienen derecho a establecer y regular en su territorio su propio régimen tributario, sujetándose a las

bases y principios que recoge el concierto económico o convenio económico y a la estructura tributaria del Estado.

- Las haciendas forales financian sus gastos con su propia recaudación y deben transferir al Estado una cantidad denominada cupo, para sufragar las cargas soportadas por el Estado por los servicios que este presta en el País Vasco y Navarra.

A ellos nos vamos a referir a continuación.

2.2. Territorios históricos del País Vasco

2.2.1. Normativa básica

La normativa básica aplicable en esta materia se contenía inicialmente en la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprobó el concierto económico con el Estado, vigente hasta el 31 de diciembre del 2001. El nuevo concierto económico se materializó en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que entró en vigor el 25 de febrero del 2002, aunque sus efectos se retrotrajeron al 1 de enero del 2002. Esta ley ha sido modificada parcialmente por la Ley 28/2007, de 25 de octubre.

El nuevo concierto económico mantiene, en términos similares a los regulados por la Ley 12/81, los principios generales sobre los que debe asentarse el sistema tributario en los territorios históricos, los principios que rigen la elaboración de sus normas tributarias y los que regulan su colaboración con la Administración del Estado. Se destaca también el carácter supletorio de las normas vigentes en territorio común.

A fin de conseguir una armonización fiscal con el Estado, los territorios históricos deben seguir los criterios que exponemos a continuación en la elaboración de su normativa tributaria, tal y como indica el artículo 3 de la Ley 12/2002:

- 1) Se han de adecuar a la LGT en cuanto a la terminología y conceptos, salvo en las peculiaridades establecidas en la propia ley del concierto.
- 2) Han de mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la que hay en el resto del Estado.
- 3) Deben respetar y garantizar la libre circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, y deben evitar efectos discriminatorios y el menoscabo en la competencia empresarial, así como la distorsión en la asignación de recursos.

Las CC. AA. de régimen foral

Tiene derecho a establecer y regular en su territorio su propio régimen tributario, y financian sus gastos con su propia recaudación, debiendo transferir al Estado una cantidad denominada cupo, para sufragar las cargas soportadas por el Estado por los servicios que este presta en el País Vasco y Navarra.

Ley 12/2002

La normativa básica aplicable al régimen tributario de los territorios históricos del País Vasco (Álava, Guipúzcoa y Vizcaya) se encuentra actualmente en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico, que ha sido modificada por la Ley 28/2007, de 25 de octubre.

4) Deben utilizar la misma clasificación de actividades económicas que en territorio común, sin perjuicio de un mayor desglose.

Por otro lado, el Estado y los territorios históricos, en el ejercicio de las funciones que les competen, en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se deben facilitar mutuamente cuantos datos y antecedentes sean precisos para su exacción. Este principio de colaboración origina, entre otras cosas, la necesidad de preparación de planes de inspección conjuntos o comunicación de las normas fiscales aprobadas antes de su entrada en vigor.

2.2.2. Competencias de los territorios históricos y del Estado

Según señalan los artículos 1 y 5 de la Ley 12/2002, las instituciones competentes de los territorios históricos pueden mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, salvo aquellos tributos que actualmente se recaudan mediante monopolios fiscales, derechos de importación y los gravámenes a la importación en los impuestos especiales y en el IVA.

Del mismo modo, la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los territorios históricos corresponde a las respectivas diputaciones forales.

En cuanto a las competencias exclusivas del Estado, estas son la regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes a la importación en los impuestos especiales y el IVA, así como la alta inspección en la aplicación del concierto.

Un concepto fundamental para determinar la competencia de las diputaciones forales en relación con los tributos que integran el sistema tributario foral son los conceptos de residencia habitual y domicilio fiscal, a los que nos referiremos a continuación.

2.2.3. Residencia habitual y domicilio fiscal en el País Vasco

Según el artículo 43 de la Ley 12/2002, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco, y se aplican sucesivamente las siguientes reglas:

a) Cuando permanezca en dicho territorio un **mayor número de días** del período impositivo, en el IRPF; o del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al del devengo, en el impuesto sobre sucesiones y donaciones, en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y en el impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

En el resto de los tributos, la residencia habitual de las personas físicas es la misma que corresponde para el IRPF a la fecha de devengo de aquellos.

Para determinar el período de permanencia, se computan las ausencias temporales. Salvo prueba en contrario, se considera que una persona física permanece en territorio vasco cuando radique en él su vivienda habitual.

b) Cuando tengan en territorio vasco su **principal centro de intereses**, considerando como tal el territorio donde obtenga la mayor parte de la base imponible del IRPF. A estos efectos, se excluyen las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario.

c) Cuando sea el territorio vasco el de su última **residencia declarada** a efectos del IRPF.

Como reglas especiales, se consideran residentes en territorio vasco las personas físicas que permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, cuando radique en él el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos o cuando en territorio vasco residan habitualmente su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de ella.

Por otro lado, a efectos del concierto económico, se entienden domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

a) Las **personas físicas** que tienen su residencia habitual en el País Vasco.

b) Las **personas jurídicas y demás entidades** sometidas al impuesto sobre sociedades (IS) que tienen en el País Vasco su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios o, en otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. Si no puede establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, debe atenderse al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

c) Los **establecimientos permanentes** cuando su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúe en el País Vasco. Si no puede establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con este criterio, debe atenderse al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

d) Las **sociedades civiles y los entes sin personalidad jurídica** cuando su gestión y dirección se efectúa en el País Vasco. Si con este criterio fuese imposible determinar su domicilio fiscal, debe atenderse al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

Las discrepancias que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes deben ser resueltas, previa audiencia de estos, por la Junta Arbitral.

No producen efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

2.2.4. Normas del concierto sobre imposición directa

En este apartado analizaremos las normas relativas a los diferentes impuestos directos, contenidas en la Ley 12/2002.

Impuesto sobre la renta de las personas físicas

Según el artículo 6 de la Ley 12/2002, el IRPF es un tributo concertado de normativa autónoma. Las diputaciones forales, al establecer la normativa reguladora de este impuesto, no tendrán más límites a su autonomía normativa que los principios de armonización fiscal contenidos en el artículo 3.º de la Ley 12/2002.

El criterio establecido para la exacción de este impuesto es que la tributación de las personas físicas se ha de realizar en un único territorio, de acuerdo con las siguientes reglas:

1) **Tributación por obligación personal:** cuando el sujeto pasivo tenga su residencia habitual en el País Vasco, la diputación foral competente por razón del territorio exigirá el impuesto. Si la residencia habitual se encuentra en territorio común, la exacción del impuesto corresponderá a la Administración tributaria del Estado.

2) **Tributación por obligación real:** cuando el sujeto pasivo sea residente en el extranjero y obtengan rentas que se entiendan obtenidas o producidas en el territorio vasco de acuerdo con los criterios señalados en la Ley 12/2002, la diputación foral competente por razón del territorio exigirá el impuesto. Si la residencia habitual se encuentra en territorio común, la exacción del impuesto corresponderá a la Administración tributaria del Estado.

Por otro lado, los artículos 7 a 13 de la Ley 12/2002 establecen los puntos de conexión que determinan cuál es la administración competente para exigir las retenciones e ingresos a cuenta en la fuente relativa a los diversos componentes de renta.

En el caso de **rendimientos del trabajo**, el criterio general es la competencia de la administración en cuyo territorio se realice el trabajo o preste el servicio, con las siguientes excepciones:

Tributación conjunta

Si los miembros de una unidad familiar tuvieran su residencia en territorios distintos y optasen por la tributación conjunta, será competente la Administración del territorio donde tenga su residencia habitual el miembro con mayor base liquidable.

Residencia habitual

El concepto de residencia habitual de las personas físicas se encuentra en el citado artículo 43 de la Ley 12/2002.

- **Retribuciones de funcionarios y empleados del Estado en el País Vasco:** son exigibles por parte de la Administración del Estado.
- **Retenciones sobre pensiones y haberes pasivos:** cuando el perceptor tenga su residencia habitual en el País Vasco, su exigibilidad corresponde a las diputaciones forales.
- **Retribuciones de miembros de consejos de administración:** la exacción corresponde a la Administración del domicilio fiscal de la entidad pagadora. No obstante, si la entidad pagadora tributa por el impuesto sobre sociedades tanto al Estado como a las diputaciones forales, corresponderá la exacción a ambas administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuadas en cada territorio.

Por lo que se refiere a los **rendimientos de actividades económicas**, el criterio es que las retenciones e ingresos a cuenta sean exigidas por la Administración competente del territorio en que la persona obligada a retener tenga su residencia habitual o domicilio fiscal. En cualquier caso, las retenciones son exigidas por la Administración del Estado o por las respectivas diputaciones cuando correspondan a rendimientos satisfechos por ellas.

En el caso de **rendimientos del capital mobiliario**, el criterio aplicable para la exacción depende del tipo del rendimiento de que se trate. Así, si se trata de intereses de operaciones bancarias, el criterio es la residencia del perceptor. En caso de participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad e intereses de obligaciones y títulos similares, las retenciones sobre estos conceptos corresponden a una administración u otra en función del lugar de tributación de la empresa: si tributa de forma exclusiva en un territorio, a la administración competente; si tributa en ambos territorios, a la Administración estatal y a las diputaciones forales en proporción al volumen de operaciones efectuadas en cada uno.

Por otra parte, también existen criterios específicos aplicables, entre otras rentas, a los rendimientos de los derechos de la propiedad intelectual e industrial y de asistencia técnica, intereses de empréstitos, rentas vitalicias y temporales, operaciones de capitalización, intereses de operaciones bancarias o rendimientos procedentes de arrendamientos de bienes muebles, derechos o minas.

En el caso de **ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso** de acciones o participaciones de II. CC., las retenciones serán exigidas por la administración del territorio en el que tenga su domicilio fiscal o residencia habitual el accionista o partícipe.

Para el caso de los premios, la retención es exigida por la administración en cuyo territorio tenga la residencia habitual o domicilio fiscal el pagador, y en el supuesto de arrendamiento y subarrendamiento de bienes inmuebles, las retenciones se exigirán en función de la residencia habitual o domicilio fiscal del obligado a retener. Se aplica el mismo criterio en las imputaciones de renta.

Por su parte, las retenciones sobre rendimientos percibidos por personas que no tengan su residencia habitual en territorio español son exigidas por la administración del territorio en el que se entiendan obtenidos los rendimientos.

Es importante señalar que las **retenciones, pagos fraccionados e ingresos a cuenta** efectuados en un territorio u otro tienen validez a efectos del IRPF del receptor, sin que ello implique, para el caso de que se hubiesen ingresado en una administración no competente, la renuncia de la otra administración a la percepción de la cantidad sobre la que tuviera derecho. Por otro lado, los territorios históricos tienen que aplicar los mismos tipos de retención e ingresos a cuenta que el Estado.

Impuesto sobre el patrimonio

El impuesto sobre el patrimonio es un tributo concertado de normativa autónoma en el que los territorios históricos tienen capacidad normativa plena.

Es exigido por la diputación foral competente o por el Estado, según a qué administración esté sujeto el contribuyente por el IRPF, con independencia del territorio donde radiquen los elementos patrimoniales objeto de tributación.

Tratándose de sujetos pasivos por obligación real de contribuir, la exacción del impuesto corresponde a las diputaciones forales cuando el mayor valor de los bienes y derechos radique en territorio vasco.

Impuesto sobre sociedades

El impuesto sobre sociedades (IS) es un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco.

Del análisis del artículo 15 de la Ley 12/2002, que regula las **competencias de exacción** en el IS para los sujetos pasivos residentes, se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el ejercicio anterior no haya excedido de siete millones de euros tributarán a la administración del domicilio fiscal y aplicarán la normativa de la administración a la que tributen.

- Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el ejercicio anterior haya excedido de siete millones de euros tributarán, como regla general, a ambas administraciones en proporción al volumen de operaciones realizadas en cada territorio durante el ejercicio.
- Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el ejercicio anterior haya excedido de siete millones de euros y realicen el 100% de sus operaciones en territorio común tributarán a la Administración del Estado, con independencia del lugar de situación del domicilio fiscal.
- Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el ejercicio anterior haya excedido de siete millones de euros y realicen el 100% de sus operaciones en el País Vasco tributarán a la diputación foral correspondiente al territorio donde realicen sus operaciones, con independencia del lugar de situación del domicilio fiscal.

Asimismo, el artículo 14 de la Ley 12/2002 establece las reglas para determinar la **normativa aplicable** a los sujetos pasivos residentes. De acuerdo con ello, se aplicará la **normativa foral** a las siguientes entidades residentes:

- Las que tributen exclusivamente a las diputaciones forales.
- Las que tributen conjuntamente a ambas administraciones pero que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y realicen en el territorio común menos del 75% de sus operaciones totales.
- Las que tengan un volumen total de operaciones en el ejercicio anterior superior a siete millones de euros y realicen en el País Vasco el 100% de sus operaciones totales, con independencia del territorio donde tengan el domicilio fiscal.

Por su parte, se aplicará la **normativa común** a las siguientes entidades residentes:

- Las que tributen exclusivamente al Estado.
- Las que tributen conjuntamente a ambas administraciones pero su domicilio fiscal se encuentre en el País Vasco y realicen en territorio común el 75% o más de sus operaciones totales.
- Las que tributen conjuntamente a ambas administraciones pero su domicilio fiscal se encuentre en territorio común, aun cuando el porcentaje de sus operaciones en territorio común sea inferior al 75% de sus operaciones totales.
- Las que tengan un volumen total de operaciones en el ejercicio anterior superior a siete millones de euros y realicen en territorio común el 100%

de sus operaciones totales, con independencia del territorio donde tengan el domicilio fiscal.

Es necesario tener en cuenta también que la **competencia inspectora**, según señala el artículo 19 de la Ley 12/2002, se determina en función de las mismas reglas previstas para determinar la normativa aplicable; es decir, será competente la inspección de la diputación foral correspondiente cuando la normativa aplicable sea la foral, y será competente la inspección del Estado cuando la normativa aplicable sea estatal.

Como se puede ver, el **volumen de operaciones** es un concepto fundamental para determinar si se ha de tributar a una sola administración o a ambas. Para ello hay que tener en cuenta si en el ejercicio anterior las operaciones realizadas por la entidad han superado el límite de los siete millones de euros. Este límite se denomina *umbral de tributación*.

En este sentido, se entiende por volumen de operaciones en el IS el importe total de las contraprestaciones, excluido el IVA y el recargo de equivalencia en su caso, obtenido por la sociedad en el ejercicio por las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su actividad.

A estos efectos, tienen la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del IVA.

Un concepto distinto al de volumen de operaciones es el de **proporción de volumen de operaciones** realizadas en cada territorio o **cifra relativa**, que es un concepto que determina las competencias de exacción en el ejercicio en curso.

En el ámbito del IS, la cifra relativa determina la normativa aplicable y la competencia inspectora en función de cuál sea la proporción del volumen de operaciones del ejercicio anterior.

El concepto de *cifra relativa* se obtiene en función de los puntos de conexión regulados en el artículo 16 de la Ley 12/2002 para las entregas de bienes y prestaciones de servicios, los cuales determinan el lugar de tributación de esas operaciones sujetas al IS durante el ejercicio.

Con carácter general, se entiende que una entidad realiza operaciones en un determinado territorio cuando efectúe en dicho territorio entregas de bienes o prestaciones de servicios. Así:

- en las entregas de bienes, este lugar varía según la naturaleza del bien;
- en las prestaciones de servicios, este lugar se encuentra en el territorio donde se efectúan materialmente las prestaciones de servicios, aplicándose criterios específicos para determinadas prestaciones.

Además de los puntos de conexión, para determinar el porcentaje de cifra relativa, hay que tener en cuenta la normativa propia del IS, ya sea foral o estatal según el caso, aplicable a las operaciones sujetas al impuesto. Se excluyen del concepto de cifra relativa en el IS las operaciones no sujetas por ámbito espacial, es decir, las realizadas en el extranjero.

Las entidades que no realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios, de acuerdo con la LIVA, tributan a la administración correspondiente a su domicilio fiscal.

En el caso de entidades no residentes que actúen sin establecimiento permanente, su tributación se realiza a la administración del territorio en que se entiendan obtenidas sus rentas; si operan con establecimiento permanente, tributan en función de las reglas aplicables a las entidades residentes, y la exacción del gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes se realiza en función del lugar de situación del inmueble.

Respecto a la **gestión del IS**, es necesario indicar que los sujetos pasivos que deban tributar a ambas administraciones han de presentar en la delegación de la AEAT que corresponda y en la diputación foral de cada uno de los territorios en los que opere, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarias, los documentos y las declaraciones-liquidaciones procedentes, en las que hagan constar la proporción de volumen de operaciones o cifra relativa aplicable y las cuotas o devoluciones que resulten ante cada una de las administraciones.

El resultado de las liquidaciones que procedan se imputa a cada administración en proporción al volumen de operaciones realizadas en un territorio y otro en cada periodo impositivo. La misma regla se aplica en el caso en el que proceda la práctica de devoluciones tributarias, las cuales se efectúan por las respectivas administraciones en la proporción que corresponda a cada una.

Por su parte, los pagos a cuenta del IS que deban realizar las entidades que tributen a varias administraciones han de ingresarse en cada una de ellas en proporción al volumen de operaciones, deduciéndose de la parte de cuota que corresponda.

En el siguiente cuadro resumen se exponen los criterios previstos en la Ley 12/2002 para determinar la normativa aplicable y las competencias inspectora, de exacción y de gestión en el IS.

Volumen ejercicio anterior	Cifra relativa	Domicilio	Gestión	Normativa	Exacción	Inspección
< 7 millones	No se tiene en cuenta.	T. foral	Dip. foral	Foral	Dip. foral	Dip. foral
< 7 millones	No se tiene en cuenta.	T. común	AEAT	Estado	AEAT	AEAT
> 7 millones	>= 75% en T. común.	T. foral	AEAT y dip. foral	Estado	AEAT y dip. foral en proporción	AEAT
> 7 millones	>= 75% en T. común.	T. común	AEAT y dip. foral	Estado	AEAT y dip. foral en proporción	AEAT
> 7 millones	< 75% en T. común.	T. foral	AEAT y dip. foral	Foral	AEAT y dip. foral en proporción	Dip. foral
> 7 millones	< 75% en T. común.	T. común	AEAT y dip. foral	Estado	AEAT y dip. foral en proporción	AEAT
> 7 millones	100% en T. foral.	Indiferente	Dip. foral	Foral	Dip. foral	Dip. foral
> 7 millones	100% en T. común.	Indiferente	AEAT	Estado	AEAT	AEAT

Territorio común

A los efectos de la Ley 12/2002, el concepto de *territorio común* se refiere a todo territorio distinto al País Vasco.

Ejemplo

A continuación se muestra un ejemplo de cómo se determinarían la normativa aplicable, la competencia inspectora y de exacción y las competencias de gestión en el IS.

La empresa Bilbo S. A., con domicilio fiscal en Bilbao, ha realizado en el 2009 entregas de bienes por importe de ocho millones euros. Estas operaciones se han localizado en Burgos y Vizcaya, siendo el importe de las entregas de bienes en Burgos de 5.920.000 euros y en Bilbao, de 2.080.000 euros. Se sabe que en el 2008 se realizaron operaciones por un importe global de 8.500.000 euros, de las cuales las realizadas en Burgos supusieron un porcentaje del 80% y las realizadas en Vizcaya, del 20%, en ambos casos del total de las operaciones realizadas en dicho ejercicio.

El gerente de la entidad nos pregunta cuál es la normativa aplicable de IS en el 2009 y el 2010, a qué administración corresponde la competencia inspectora y a cuál se ha de tributar en esos ejercicios por el IS. Se sabe que el importe de las operaciones en el 2010 ha sido de nueve millones de euros, siendo el importe de las entregas de bienes en Burgos de 6.840.000 euros y en Bilbao, de 2.160.000 euros.

Solución

En primer lugar, procede determinar la **normativa de IS aplicable en el 2009 y el 2010**. En este sentido, cabe indicar que en el 2008 se ha superado el umbral de tributación (siete millones de euros), por lo que en principio se tendrá que tributar a la Administración del Estado y a la Diputación Foral de Vizcaya. También en el 2009 se ha superado el umbral de tributación, por lo que se tendrá que tributar a ambas administraciones.

La circunstancia anterior hace que debamos tener en cuenta la proporción de volumen de operaciones (cifra relativa) realizadas en Burgos y Vizcaya en el 2008 y el 2009 con respecto al volumen total de operaciones realizadas en esos ejercicios.

En este sentido, como se indica en el enunciado, en el 2008 se han realizado operaciones en territorio común en un porcentaje del 80% y en Vizcaya en un porcentaje del 20%, lo que determinará la aplicación de la normativa estatal de IS en el 2009, al ser la proporción del volumen de operaciones en el 2008 en dicho territorio superior al 75% del total de las operaciones realizadas. Como la determinación de la competencia inspectora sigue

las mismas reglas que las previstas para la determinación de la normativa aplicable, la **competencia inspectora respecto al IS 2009** corresponderá a la AEAT.

Por otro lado en el 2009 se han realizado operaciones en territorio común en un porcentaje del 74% (5.920.000 / 8.000.000) y en Vizcaya en un porcentaje del 26% (2.080.000 / 8.000.000), lo que determinará la aplicación de la normativa foral de IS en el 2010, al ser la proporción del volumen de operaciones en el 2009 en territorio común inferior al 75% del total de las operaciones realizadas. En este caso, la **competencia inspectora respecto al IS 2010** corresponderá a la Diputación Foral de Vizcaya.

En cuanto a la determinación de la **administración a la que se ha de tributar en el 2009 y el 2010** (es decir, la determinación de las competencias de exacción), hay que tener en cuenta el porcentaje de volumen de operaciones del ejercicio en curso. Así, en el 2009 corresponderá tributar a la AEAT en un porcentaje de un 74% y a la Diputación Foral de Vizcaya, en un 26%. Por su parte, en el 2010 corresponderá tributar a la AEAT en un porcentaje de un 76% (6.840.000 / 9.000.000) y a la Diputación Foral de Vizcaya, en un 24% (2.160.000 / 9.000.000).

Esta cifra relativa del 2010 determinará la normativa aplicable y la competencia inspectora en el 2011, al haberse superado en el 2010 el umbral de tributación (el volumen de operaciones en el 2010 ha superado los siete millones de euros).

Impuesto sobre sucesiones y donaciones

El impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) es un tributo concertado de normativa autónoma, sin que se establezca ninguna limitación en el concierto, por lo que las diputaciones forales tienen plena competencia para su regulación. No obstante, las diputaciones forales han de aplicar la normativa común cuando el causante o donatario hubiera adquirido la residencia fiscal en el País Vasco con menos de cinco años de antelación a la fecha del devengo del impuesto.

La exacción corresponde a las respectivas diputaciones forales en los siguientes supuestos:

- En las sucesiones, cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco.
- En las donaciones de bienes inmuebles, cuando estos radiquen en territorio vasco. En las donaciones de los demás bienes y derechos, cuando el donatario tenga su residencia habitual en dicho territorio a la fecha de devengo del impuesto.
- En los seguros de vida, cuando el asegurado tenga su residencia habitual en el País Vasco.
- En caso de obligación real, cuando el contribuyente tenga su residencia en el extranjero y la totalidad de los bienes y derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o cumplirse en el País Vasco.

En la Ley 12/2002 se contienen normas especiales para la aplicación del impuesto en los casos de acumulación de donaciones y de donaciones múltiples en un solo documento.

2.2.5. Normas del concierto sobre imposición indirecta

En este apartado analizaremos las normas relativas a los diferentes impuestos indirectos, contenidas en la Ley 12/2002.

Impuesto sobre el valor añadido

El IVA, incluido el recargo de equivalencia, es un tributo concertado que se rige por las mismas normas sustantivas y formales establecidas por el Estado. Sin embargo, las diputaciones forales pueden aprobar los modelos de declaración e ingreso, que deben contener al menos los mismos datos que los del territorio común y señalar plazos de ingreso que no deben diferir de forma sustancial de los establecidos por el Estado.

El artículo 27 de la Ley 12/2002 establece reglas para la determinación de la **administración competente para la exacción del impuesto** para los sujetos pasivos residentes:

- Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el ejercicio anterior no haya excedido de siete millones de euros tributarán a la administración del domicilio fiscal.
- Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el ejercicio anterior haya excedido de siete millones de euros tributarán, como regla general, a ambas administraciones en proporción al volumen de operaciones realizadas en cada territorio durante el ejercicio.
- Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el ejercicio anterior haya excedido de siete millones de euros y realicen el 100% de sus operaciones en territorio común tributarán a la Administración del Estado, con independencia del lugar de situación del domicilio fiscal.
- Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el ejercicio anterior haya excedido de siete millones de euros y realicen el 100% de sus operaciones en el País Vasco tributarán a la diputación foral correspondiente al territorio donde realicen sus operaciones, con independencia del lugar de situación del domicilio fiscal.

Por su parte, la competencia inspectora en el IVA se determina en función de las reglas previstas en el artículo 29 de la Ley 12/2002. Así, la diputación foral correspondiente será competente respecto a las siguientes entidades:

- Las que tributen exclusivamente a las diputaciones forales.

- Las que tributen conjuntamente a ambas administraciones pero que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y realicen en el territorio común menos del 75% de sus operaciones totales.
- Las que tengan un volumen total de operaciones en el ejercicio anterior superior a siete millones de euros y realicen en el País Vasco el 100% de sus operaciones totales, con independencia del territorio donde tengan su domicilio fiscal.

La AEAT será competente respecto a las siguientes entidades:

- Las que tributen exclusivamente al Estado.
- Las que tributen conjuntamente a ambas administraciones pero su domicilio fiscal se encuentre en el País Vasco y realicen en territorio común el 75% o más de sus operaciones totales.
- Las que tributen conjuntamente a ambas administraciones pero su domicilio fiscal se encuentre en territorio común, aun cuando el porcentaje de sus operaciones en territorio común sea inferior al 75% de sus operaciones totales.
- Las que tengan un volumen total de operaciones en el ejercicio anterior superior a siete millones de euros y realicen en territorio común el 100% de sus operaciones totales, con independencia del territorio donde tengan su domicilio fiscal.

Al igual que en el IS, se entenderá por **volumen de operaciones a efectos de IVA** el importe total de las contraprestaciones, excluido el IVA y el recargo de equivalencia en su caso, obtenido por la sociedad en el ejercicio por las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su actividad.

Este concepto, como en el caso del IS, sirve para determinar si hay que tributar a una sola administración o a ambas. Para ello, se debe tener en cuenta si en el ejercicio anterior las operaciones realizadas por la entidad han superado el límite o umbral de los siete millones de euros.

También en el IVA aparece el concepto de **proporción de volumen de operaciones o cifra relativa**, que determina las competencias de exacción en el ejercicio en curso y la competencia inspectora en función, en este último caso, de la proporción del volumen de operaciones del ejercicio anterior.

Este concepto de *cifra relativa* se obtiene en función de los puntos de conexión regulados en el artículo 28 de la Ley 12/2002, que son esencialmente los mismos que los previstos para el IS aunque con pequeñas diferencias y estableciendo reglas especiales para la exacción del impuesto correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

En cuanto a la **gestión del IVA**, cuando el sujeto pasivo deba tributar a ambas administraciones, el resultado de las liquidaciones se imputa a las administraciones competentes en proporción al importe de las contraprestaciones, excluido el IVA, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas con derecho a deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural; se aplica provisionalmente el porcentaje de cifra relativa del año anterior, porcentaje que se regulariza en la última declaración anual, de acuerdo con la proporción definitiva del año en curso.

Las declaraciones-liquidaciones se presentarán a la administración a la que corresponda su exacción, y en ellas deberán constar la proporción aplicable y las cuotas resultantes. Del mismo modo, las devoluciones corresponden a cada administración en la parte proporcional que corresponda.

En la siguiente tabla se exponen los criterios previstos en la Ley 12/2002 para determinar la normativa aplicable y las competencias inspectora, de exacción y de gestión en el IVA.

Volumen ejercicio anterior	Cifra relativa	Domicilio	Gestión	Normativa	Exacción	Inspección
< 7 millones	No se tiene en cuenta.	T. foral	Dip. foral	Estado	Dip. foral	Dip. foral
< 7 millones	No se tiene en cuenta.	T. común	AEAT	Estado	AEAT	AEAT
> 7 millones	>= 75% en T. común.	T. foral	AEAT y dip. foral	Estado	AEAT y dip. foral en proporción	AEAT
> 7 millones	>= 75% en T. común.	T. común	AEAT y dip. foral	Estado	AEAT y dip. foral en proporción	AEAT
> 7 millones	< 75% en T. común.	T. foral	AEAT y dip. foral	Estado	AEAT y dip. foral en proporción	Dip. foral
> 7 millones	< 75% en T. común.	T. común	AEAT y dip. foral	Estado	AEAT y dip. foral en proporción	AEAT
> 7 millones	100% en T. foral.	Indiferente	Dip. foral	Estado	Dip. foral	Dip. foral

Volumen ejercicio anterior	Cifra relativa	Domicilio	Gestión	Normativa	Exacción	Inspección
> 7 millones	100% en T. común	Indiferente	AEAT	Estado	AEAT	AEAT

Ejemplo

A continuación se muestra un ejemplo de cómo se determinaría la normativa aplicable, la competencia inspectora y de exacción y las competencias de gestión en el IVA.

La empresa Bilbo S. A., con domicilio fiscal en Bilbao, ha realizado en el 2009 entregas de bienes por importe de ocho millones de euros. Estas operaciones se han localizado en Burgos y Vizcaya, siendo el importe de las entregas de bienes en Burgos de dos millones de euros y el importe de las entregas de bienes en Bilbao, de seis. Se sabe que en el 2008 se realizaron operaciones por importe global de 8.500.000 euros, de las cuales las realizadas en Burgos supusieron un porcentaje del 20% y las realizadas en Vizcaya, del 80%, en ambos casos del total de las operaciones realizadas en dicho ejercicio.

El gerente de la entidad nos pregunta a qué Administración corresponde la competencia inspectora en el 2009 y el 2010 y a cuál se ha de tributar en esos ejercicios por el IVA. Se sabe que el importe de las operaciones en el 2010 ha sido de nueve millones euros, siendo el importe de las entregas de bienes en Burgos de dos millones y el importe de las entregas de bienes en Bilbao, de siete.

Solución

En primer lugar, procede determinar la competencia inspectora en el 2009 y en el 2010. En este sentido, cabe indicar que en el 2008 se ha superado el umbral de tributación (siete millones de euros), por lo que en principio se tendrá que tributar a la Administración del Estado y a la Diputación Foral de Vizcaya. También en el 2009 se ha superado el umbral de tributación, por lo que se tendrá que tributar a ambas administraciones.

Esta circunstancia hace que debamos tener en cuenta la proporción de volumen de operaciones (cifra relativa) realizadas en Burgos y Vizcaya en el 2008 y el 2009 con respecto al volumen total de operaciones realizadas en esos ejercicios.

En este sentido, como se indica en el enunciado, en el 2008 se han realizado operaciones en territorio común en un porcentaje del 20% y en Vizcaya, del 80%, lo que determinará la competencia inspectora de la Diputación Foral de Vizcaya sobre el IVA del 2009, al ser la proporción del volumen de operaciones en el 2008 en territorio común inferior al 75% del total de las operaciones realizadas.

Por otro lado, en el 2009 se han realizado operaciones en territorio común en un porcentaje del 25% (2.000.000 / 8.000.000) y en Vizcaya, del 75% (6.000.000 / 8.000.000), lo que determinará la competencia inspectora de la Diputación Foral de Vizcaya respecto al IVA del 2010, al ser la proporción del volumen de operaciones en el 2009 en territorio común inferior al 75% del total de las operaciones realizadas.

En cuanto a la determinación de la **administración a la que hay que tributar en el 2009 y el 2010** (es decir, la determinación de las competencias de exacción), se debe tener en cuenta el porcentaje de volumen de operaciones del ejercicio en curso. Así, en el 2009 corresponderá tributar a la AEAT en un porcentaje de un 25% y a la Diputación Foral de Vizcaya, en un 75%. Por su parte, en el 2010 corresponderá tributar a la AEAT en un 22,22% (2.000.000 / 9.000.000) y a la Diputación Foral de Vizcaya, en un 77,77% (7.000.000 / 9.000.000).

No obstante lo anterior, se aplicará provisionalmente durante el 2010 el porcentaje de cifra relativa correspondiente al 2009 (25% a la AEAT y 75% a la Diputación Foral de Vizcaya) y en la última declaración liquidación anual por IVA se tendrá que regularizar ese porcentaje para reflejar el porcentaje definitivo anual (22,22% AEAT, 77,77% Diputación Foral de Vizcaya).

Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD) es un tributo concertado de normativa autónoma, con excepción de las operaciones societarias, letras de cambio y documentos que las suplan o realicen función de giro, que se rigen por la normativa común.

La competencia para la exacción corresponde a las diputaciones forales en los siguientes casos, según el artículo 31 de la Ley 12/2002:

- **Transmisiones patrimoniales**, si se refieren a inmuebles, cuando estos radiquen en su territorio; cuando se refieran a muebles, semovientes y créditos, cuando el adquirente tenga su residencia o domicilio en el País Vasco, salvo excepciones (por ejemplo, en la transmisión de valores se atiende al lugar de formalización de la operación); en la constitución de préstamos simples, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones, en función de la residencia o domicilio del prestatario, afianzado o pensionista; en caso de préstamos con garantía real, cuando los inmuebles hipotecados radiquen en territorio vasco o sean inscribibles en este las garantías; en las concesiones administrativas de bienes, cuando estos radiquen en el País Vasco y en las ejecuciones de obras o explotaciones de servicios, cuando se ejecuten o presten en el País Vasco.
- **Operaciones societarias**, cuando la entidad tenga en el País Vasco su domicilio fiscal, con carácter general.
- **Actos jurídicos documentados**, si se trata de escrituras, actas y testimonios notariales, cuando se otorguen en territorio vasco. No obstante, la cuota gradual de AJD es exigida por las diputaciones forales cuando radique en territorio vasco el registro en el que deba procederse a la anotación o inscripción de los bienes o actos; en las letras de cambio, pagarés, bonos y análogos, cuando su libramiento tenga lugar en el País Vasco; en las anotaciones preventivas, cuando se practiquen en los registros públicos sitos en el País Vasco.

Impuestos sobre las primas de seguros

La exacción de esta figura tributaria corresponde a las diputaciones forales cuando la localización del riesgo o del compromiso se produzca en territorio vasco.

Las normas sustantivas y formales aplicables son las mismas que rigen en el Estado, aunque las diputaciones forales tienen competencias en lo referente a modelos y plazos de declaración.

Impuestos especiales

Los impuestos especiales (II. EE.) son tributos concertados en cuya exacción las diputaciones forales deben aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, correspondiendo a las diputaciones forales la aprobación de los modelos de declaración e ingreso y los plazos de ingreso, que no pueden diferir sustancialmente de los establecidos por el Estado.

En cuanto al **impuesto especial sobre determinados medios de transporte**, hay que señalar que este impuesto especial es exigido por las diputaciones forales cuando los medios de transporte sean objeto de matriculación definitiva en territorio vasco; pueden incrementar los tipos de gravamen hasta un máximo del 15% con respecto a los establecidos por el Estado en cada momento.

Impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos

Este impuesto es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las diputaciones forales podrán establecer los tipos de gravamen de este impuesto dentro de los límites vigentes en cada momento en territorio común, y podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los de territorio común. Además, podrán señalar los plazos de ingreso para cada periodo de liquidación, que no podrán diferir sustancialmente de los establecidos por el Estado.

Otros impuestos indirectos

Los demás impuestos indirectos se regirán por los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponible, exenciones, devengos, bases, tipos de gravamen, tarifas y deducciones que los establecidos en cada momento por el Estado.

2.2.6. Otros tributos

Dentro de este apartado se incluyen los tributos sobre el juego y los impuestos locales:

- 1) **Tributos sobre el juego.** Los tributos sobre el juego son tributos concertados de normativa autónoma, salvo en lo referente al hecho imponible y al sujeto pasivo, que se regulan por la normativa del Estado.
- 2) **Impuestos locales.** La regulación de las disposiciones en materia de haciendas locales corresponde a las instituciones competentes en los territorios históricos, en los términos establecidos en el concierto.

Exacción de los tributos sobre el juego

Son competentes las diputaciones forales para la exacción de los tributos sobre el juego si se autorizan o celebran en su territorio.

El sistema de imposición local vasco coincide básicamente con el estatal. El concierto recoge expresamente los tres impuestos locales obligatorios (IBI, IAE e IVTM) y permite que los territorios históricos puedan mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario de los demás tributos propios de las entidades locales, respetando determinadas normas y principios armonizadores, así como la estructura y principios establecidos en el régimen común.

2.3. Comunidad Foral de Navarra

2.3.1. Normativa básica

La normativa básica aplicable en esta materia se contiene en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, que fue modificado por la Ley 25/2003, de 15 de Julio y por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre.

2.3.2. Competencias de Navarra y del Estado y residencia fiscal

Al igual que en el País Vasco, el régimen foral vigente en Navarra tiene su fundamento jurídico en la disposición adicional primera de la Constitución.

En este sentido el artículo 1.º de la Ley 29/1990 señala que la Comunidad Foral de Navarra tiene la potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario. No obstante, en el ejercicio de tal potestad tributaria, deberá respetar, según dispone el artículo 2.º, los criterios de armonización previstos en el Convenio, las competencias exclusivas del Estado, el principio de solidaridad y las instituciones, facultades y competencias del Estado inherentes a la unidad constitucional.

En lo relativo a las competencias exclusivas del Estado (artículo 3.º), los principios de coordinación (artículo 5.º) y los criterios generales de armonización (artículo 7.º), se aplican las mismas normas que las señaladas en la Ley 12/2002, de Concierto Económico.

Por otra parte, en cuanto a la residencia fiscal y domicilio fiscal en Navarra, en el artículo 8.º también se contienen normas similares a las señaladas en la Ley 12/2002, de Concierto Económico.

2.4. Normas del convenio sobre imposición directa e indirecta. Otros tributos

Al igual que en el concierto económico, el convenio con Navarra contienen normas relativas a los impuestos directos, indirectos y a otros tributos.

En cuanto a la **imposición directa**, cabe citar en primer lugar el **impuesto sobre la renta de las personas físicas**, cuya exacción corresponde a la Comunidad Foral cuando los sujetos pasivos tengan su residencia habitual en Navarra, en los casos de tributación por obligación personal.

En los casos de tributación por obligación real, es decir, cuando se trate de sujetos pasivos no residentes en España, la exacción corresponderá a la Comunidad Foral por las rentas obtenidas en territorio navarro.

En el caso de tributación conjunta, si los miembros de una unidad familiar tienen su residencia en territorios distintos y optan por la tributación conjunta, será competente la Comunidad Foral cuando resida en su territorio el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable.

En cuanto a las **retenciones e ingresos a cuenta del IRPF**, la Comunidad Foral no está obligada, a diferencia del País Vasco, a aplicar los tipos del Estado, ya que nunca ha tenido esta limitación.

Al igual que en el País Vasco, el convenio, en sus artículos 10 al 14 y 30, establece los puntos de conexión que determinan la administración competente para exigir las retenciones e ingresos a cuenta relativos a rendimientos del trabajo, rendimientos de actividades empresariales y profesionales, rendimientos del capital mobiliario, determinadas ganancias patrimoniales y retenciones a no residentes.

Como en el concierto económico, el convenio, en su artículo 16, también contiene la regla de que las retenciones, pagos fraccionados e ingresos a cuenta efectuados en un territorio u otro tendrán validez a efectos del IRPF del percceptor, sin que ello implique, para el caso de que se hubiesen ingresado en una administración no competente, la renuncia de la otra administración a la percepción de la cantidad sobre la que tuviera derecho.

En cuanto al **impuesto sobre el patrimonio**, el artículo 17 de la Ley 29/1990 señala que la exacción de este impuesto corresponde a la Comunidad Foral en los mismos supuestos en los que sea competente para la exacción del IRPF, con independencia del lugar donde radiquen los bienes o puedan ejercitarse los derechos.

En los casos de sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación real de contribuir, la exacción corresponderá a la Comunidad Foral cuando la totalidad de los bienes y derechos radiquen en territorio navarro.

Respecto al **impuesto sobre sociedades**, hay que señalar que los artículos 18 a 27 de la Ley 19/1990 contienen una regulación similar a la contenida en la Ley 12/2002, de Concierto Económico.

Por último, en materia de **impuesto sobre sucesiones y donaciones**, resulta aplicable con carácter general lo señalado respecto a los territorios históricos del País Vasco en cuanto a la exacción, incluidos los casos de obligación real de contribuir.

En cuanto a la **imposición indirecta**, en primer lugar hay que citar el **impuesto sobre el valor añadido**, en el que se aplican las mismas normas que las señaladas para el País Vasco en cuanto a las competencias inspectoras, de gestión y exacción.

También en el convenio se indica que la Comunidad Foral aplicará los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en el territorio del Estado. No obstante, también podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso, que deben contener, al menos, los mismos datos que los del territorio común y señalar plazos de ingreso que no deben diferir sustancialmente de los establecidos por el Estado.

Por lo que se refiere a los puntos de conexión, en el artículo 33 del convenio se siguen los mismos criterios que los establecidos para el impuesto sobre sociedades en el artículo 21 de la misma norma.

En cuanto al **impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados**, el artículo 38 de la Ley 19/1990 regula los puntos de conexión que determinan la administración a la que corresponde la exacción del impuesto. Se establece además que se someterán a igual tributación que la prevista en territorio común las transmisiones de acciones, derechos de suscripción, obligaciones y títulos análogos y demás valores, así como de participaciones sociales, cuando la operación se formalice en Navarra, y las operaciones societarias.

Respecto a los **impuestos especiales**, hay que señalar que corresponde a la Comunidad Foral la exacción de los II. EE. de fabricación, incluido el impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas que, antes de la reforma del convenio, ya era un tributo convenido.

Por otra parte, en la exacción de los impuestos especiales que correspondan a la Comunidad Foral, esta aplicará los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento que en territorio del Estado. No obstante, la Comunidad Foral podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los del Territorio Común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

En cuanto al **impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos**, hay que indicar que este impuesto es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, la Comunidad Foral podrá establecer los tipos de gravamen de este impuesto dentro de los límites vigentes en cada momento en territorio común y podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los de territorio común. Además podrá señalar los plazos de ingreso para cada periodo de liquidación, que no podrán diferir sustancialmente de los establecidos por el Estado.

Por otra parte, respecto al **impuesto sobre las primas de seguros**, hay que indicar que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, aunque la Comunidad Foral podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los de territorio común, y podrá señalar plazos de ingreso para cada periodo de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por el Estado.

Para finalizar, se ha de destacar que el convenio también contiene normas sobre **otros tributos**, tales como los tributos sobre el juego (artículo 40), los impuestos locales (artículos 48 a 50) o las tasas (artículo 41).

La Ley 2/2012, de 29 de junio

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2012 deroga el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y en consecuencia suprime el impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, con efectos a partir de 1 de enero de 2013.

Impuesto sobre las primas de seguros

La exacción del impuesto sobre las primas de seguros corresponde a la Comunidad Foral cuando la localización del riesgo o del compromiso se produzca en territorio navarro.

3. Fiscalidad de las haciendas locales

3.1. Introducción

En el diario *El País*, en su edición digital del 29/11/2011, leemos la siguiente noticia: “La Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) que agrupa al 91% de los 8.114 ayuntamientos, ha instado hoy al nuevo jefe del Ejecutivo a sacar adelante la nueva ley de financiación local para solucionar la asfixia financiera que atenaza a un tercio de los consistorios”.

Al leer noticias como la que transcribimos, podemos preguntarnos cómo pueden afrontar los ayuntamientos y diputaciones los elevados gastos que originan los diferentes programas de gasto que gestionan, como por ejemplo los programas de ocupación para jóvenes desempleados. Esta es una pregunta que tiene una gran actualidad en el contexto de crisis económica y financiera en el que vivimos.

No es fácil dar una respuesta a este interrogante, dado que la financiación de las entidades locales es uno de los asuntos sobre los que más se ha escrito y debatido en los últimos tiempos. En efecto, existe una gran presión social a favor del gasto público y crecientes dificultades para incrementar los ingresos de las administraciones locales debido, en gran medida, a la rigidez de los instrumentos de financiación con los que cuentan. Surgen por ello grandes tensiones entre los recursos disponibles y esas crecientes necesidades financieras.

Por otro lado, las entidades locales deben afrontar otros retos, como son la adecuada coordinación con las restantes administraciones públicas, la correcta definición de sus competencias, el fomento del empleo en su término municipal y la programación de sus acciones a medio y largo plazo, retos que exigen una respuesta financiera clara y precisa.

En definitiva, el objetivo final de los entes locales es disponer de un sistema estable y duradero para la financiación de la administración local que garantice el principio de suficiencia financiera reconocido en la Constitución.

3.1.1. Normativa aplicable

La normativa aplicable en esta materia se compone básicamente de las siguientes normas:

- En primer lugar, tenemos la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL) y el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL).
- Asimismo es aplicable en materia local la Ley, 58/2003 de 27 de diciembre, General Tributaria (LGT).
- Del mismo modo, se han de tener en cuenta las leyes anuales de presupuestos, tanto las del Estado como las de las respectivas comunidades autónomas (CA), los estatutos de autonomía, que pueden contener normas relativas a la financiación de las comunidades autónomas, así como algunas normas específicas dictadas por los parlamentos autonómicos.

Ejemplo catalán

En el caso de la comunidad autónoma de Cataluña, por ejemplo, como norma específica dictada por el Parlament se encuentra el Decreto Legislativo 2/2003, de 28 de abril, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Municipal y de Régimen Local de Cataluña.

3.1.2. Potestad tributaria de las entidades locales. Autonomía y suficiencia financiera

Antes que nada, debemos indicar que la **potestad tributaria** es aquella potestad de establecer y exigir tributos.

Artículo 133 CE

“La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante Ley. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes”.

Por tanto, este precepto constitucional contiene un principio de distribución de la potestad tributaria entre los diferentes entes territoriales de acuerdo con el siguiente esquema:

- La **potestad originaria** para establecer tributos corresponde al Estado mediante ley (principio de legalidad en materia tributaria).
- Las entidades locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes. Por tanto, la potestad tributaria de las entidades locales y de las comunidades autónomas es una **potestad derivada**, pues deriva del Estado y de la regulación que de ella se ha hecho por Ley.

La potestad tributaria de las entidades locales para establecer y exigir tributos se ejerce mediante las correspondientes ordenanzas fiscales, que se aprueban en la forma y con las condiciones que fija la ley (TRLRHL). El ejercicio de esta potestad es una manifestación de la **autonomía financiera** de los entes locales, que se traduce en la capacidad de las entidades locales para gobernar sus respectivas haciendas.

Para garantizar esta autonomía financiera, la Constitución reconoce el principio de **suficiencia** en el artículo 142 de la CE, según el cual las haciendas locales tendrán que disponer de los medios suficientes para el desarrollo de las funciones que la ley atribuye a las entidades locales respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de la participación en los tributos del Estado y de las CC. AA.

Así, en el caso de los municipios, estos podrán disponer de ingresos tributarios derivados de tributos propios (los que establezcan y exijan en función de sus necesidades), así como de ingresos que le trasfieran el Estado y las CC. AA. de sus respectivos tributos.

Por último, los tributos que establezcan las entidades locales tendrán que respetar los principios de territorialidad y de libre circulación y residencia (artículo 6 TRLRHL):

a) No podrán gravar bienes situados, actividades desarrolladas, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la entidad local. Por ello solo pueden gravar los bienes que se sitúen, presten, nazcan o se realicen dentro de su territorio, con independencia de la vecindad del sujeto pasivo.

b) No pueden gravar negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la entidad local, ni el ejercicio o la transmisión de bienes, derechos u obligaciones que no hayan nacido ni tengan que cumplirse en este territorio.

c) No pueden implicar ningún obstáculo para la libre circulación de personas, bienes, servicios o capitales ni afectar decisivamente a la fijación de la residencia de las personas o la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español.

3.1.3. Delegación de funciones en materia fiscal y financiera de los entes locales

Las funciones de gestión, liquidación, inspección y recaudación, tanto de tributos como del resto de sus ingresos de derecho público, las puede ejercer la misma entidad local, o bien esta las puede delegar en la respectiva CA o en otra entidad local de ámbito superior en cuyo territorio esté integrada la de ámbito inferior (como las diputaciones provinciales), según indica el artículo 7 del TRLRHL.

Ejemplo de delegación de competencias

Como ejemplo de la delegación de competencias, podemos citar el Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, que lleva a cabo la gestión y recaudación de los ingresos de derecho público de trescientos ocho municipios de la provincia de Barcelona.

El acuerdo de delegación tendrá que ser adoptado por el pleno de la entidad local, aceptado por el pleno o máximo órgano colegiado de gobierno del ente delegado (gestor) y finalmente publicado en el BOP o DOGC, según el caso, para general conocimiento.

Por tanto, las fases de esta delegación son:

- aprobación,
- aceptación, y
- publicación.

Las funciones se ejercerán conforme al TRLRHL, la LGT supletoriamente y las normas internas del ente delegado o gestor sobre distribución de competencias.

Al ser la delegación a favor de una entidad superior, los actos dictados fruto de esta delegación seguirán el régimen de recursos del ente delegado (gestor) y, en último término, podrán ser impugnados en vía contenciosa administrativa.

3.1.4. Las ordenanzas fiscales

Las ordenanzas fiscales se pueden definir como las normas que establece cada municipio y que regulan las tasas y tributos municipales.

Entre las tasas y tributos municipales, podemos considerar el impuesto de bienes inmuebles, el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (la plusvalía municipal), el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (el impuesto de circulación), el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras y el impuesto de actividades económicas.

Enlace de interés

En la página web del Institut Municipal d'Hisenda de Barcelona, encontramos los documentos electrónicos relativos a la ordenanza fiscal general vigente y a las ordenanzas fiscales vigentes reguladoras del impuesto sobre bienes inmuebles, impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, impuesto sobre incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, impuesto de actividades económicas e impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

Por tanto, cada tributo requiere una ordenanza en la que se determine quién debe pagar, el concepto por el cual debe pagar, las bases que sirven para calcular la cuantía del impuesto y la tarifa o porcentaje que debe aplicarse. Además, estas ordenanzas especifican los casos especiales que pueden dar lugar a exenciones o bonificaciones que los ayuntamientos pueden aplicar en la cuota del impuesto.

Tipos de ordenanzas fiscales

Podemos destacar los siguientes tipos de ordenanzas fiscales:

1) **Ordenanza fiscal general.** Contiene las normas generales que regulan los procedimientos tributarios en el ámbito local (gestión, comprobación e investigación, recaudación, sanción y revisión), adaptando la normativa estatal a las especificidades de su organización y funcionamiento.

Las entidades locales pueden dictar estas ordenanzas para el conjunto de sus ingresos de derecho público (tributos, multas, precios públicos, etc.), o bien dictar ordenanzas generales para cada tipo de ingreso (una ordenanza fiscal general para impuestos, otra para contribuciones especiales, etc.).

2) **Ordenanzas fiscales propias de cada tributo.** Contienen los elementos identificadores y cuantificadores de cada tributo y su régimen de declaración e ingreso, según los criterios y parámetros que fija la legislación estatal de cobertura, es decir, el TRLRHL.

Procedimiento de aprobación

El artículo 17 del TRLRHL señala que el procedimiento de aprobación de las ordenanzas fiscales seguirá las siguientes fases:

1) **Redacción de la propuesta de ordenanza fiscal:** la encomienda el órgano competente para su aprobación (el pleno) a un órgano técnico. Una vez elaborada la propuesta, se someterá al dictamen de la comisión informativa u órgano correspondiente, que elevará la propuesta del texto definitivo de la ordenanza al pleno. Si se trata de municipios de gran población, antes de elevarse al pleno deberá ser aprobada por la junta de gobierno local.

2) **Aprobación provisional:** es aprobada por el Pleno de la entidad local y sin un quórum específico.

3) **Apertura de un periodo de información pública y audiencia de los interesados:** el plazo mínimo es de treinta días. El anuncio de la exposición deberá publicarse en el boletín oficial de la provincia y, además, en uno de los diarios de mayor difusión de la provincia si la población del municipio es superior a los diez mil habitantes.

4) **Resolución de las reclamaciones y aprobación definitiva:** finalizado el período de exposición, las corporaciones locales adoptarán el acuerdo definitivo que proceda. En el caso de que no se hubieran presentado reclamaciones, se entenderá definitivamente adoptado el acuerdo provisional sin necesidad de celebrar un nuevo pleno. Si se han presentado, hará falta un acuerdo expre-

Calendario de las ordenanzas fiscales

Cualquier ordenanza fiscal (tanto general como específica) tiene que especificar la fecha de su aprobación y la fecha de inicio de su aplicación (artículo 16.2 TRLRHL).

so (también por mayoría absoluta) de aprobación definitiva de la ordenanza fiscal, en el que también se resuelvan expresamente las alegaciones y reclamaciones presentadas.

5) Publicación: todos los acuerdos (provisionales y definitivos) deben ser publicados en el boletín oficial de la provincia y no podrán entrar en vigor hasta que se produzca dicha publicación. Las diputaciones y demás entidades locales de población superior a los veinte mil habitantes editarán el texto íntegro de las ordenanzas reguladoras de sus tributos dentro del primer cuatrimestre del ejercicio económico correspondiente.

6) Entrada en vigor: la ordenanza fiscal entrará en vigor cuando se verifique esta publicación oficial íntegra.

7) Consulta: las entidades locales deben expedir copias de las ordenanzas fiscales a quienes lo soliciten.

3.2. Los ingresos de las haciendas locales

En el diario *El País*, en su edición digital del 30/12/2011, leemos la siguiente noticia: “Los municipios ingresarán 918 millones más con la subida del IBI. El incremento medio para los afectados será de unos 37 euros”.

En el titular de la noticia se hace referencia a la reciente subida del tipo impositivo del IBI para aliviar la delicada situación financiera de las entidades locales. Pero no solo los tributos son uno de los posibles ingresos que pueden formar parte de los recursos económicos locales.

Así, el TRLRHL establece los diferentes recursos de que pueden disponer las haciendas locales. Primero los fija de manera general en su artículo 2 y, posteriormente, fija para cada entidad local sus principales fuentes de ingreso.

El caso catalán

En el caso particular de los entes locales catalanes, la referencia a sus recursos financieros se encuentra en el Decreto Legislativo 2/2003, de 28 de abril, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Municipal y de Régimen Local de Cataluña, concretamente en su título XVIII (“De las finanzas locales”, artículos 195 a 198).

Según esta norma, es la Generalitat de Catalunya la encargada de regular las finanzas de los entes locales de Cataluña en el marco de lo que establece la legislación básica del Estado. Sin embargo, esta financiación debe tener en cuenta las características específicas de la organización territorial de Cataluña que resultan del ejercicio por el Parlamento catalán y de las potestades legislativas reconocidas en el Estatuto de autonomía y que se concretan en este texto refundido.

Por su parte, según el artículo 217 del Estatuto de autonomía de Cataluña, la Generalitat vela por el cumplimiento de los principios de suficiencia de recursos, equidad, autonomía y responsabilidad fiscal de los entes locales. Por este motivo, la Generalitat tiene competencia en materia de financiación local, en el marco de la Constitución Española y de la normativa del Estado. Esta competencia puede incluir la capacidad legislativa de establecer y regular tributos locales, así como de fijar los criterios de distribución de las participaciones a cargo de los presupuestos de la Generalitat. Además, corresponde a la Generalitat el ejercicio de la tutela financiera sobre los entes locales, respetando su autonomía reconocida en la Constitución.

En desarrollo del principio de suficiencia financiera, el artículo 219 del Estatuto de autonomía de Cataluña señala que la Generalitat tiene que establecer un fondo de cooperación local destinado a los gobiernos locales. Este fondo se nutre de ingresos tributarios de la Generalitat y se regulará por ley del Parlament.

Además, la Generalitat puede establecer programas de colaboración financiera específica para materias concretas.

3.2.1. Los recursos económicos en general

Los ingresos de las haciendas locales se pueden clasificar desde el punto de vista de su naturaleza. En este sentido, nos encontramos con ingresos de derecho público e ingresos de derecho privado.

Ingresos de derecho público

Entre los ingresos de derecho público, podemos destacar:

1) **Tributos propios** (impuestos, tasas y contribuciones especiales) y **recargos sobre impuestos** de la respectiva CA u otras entidades locales. El TRLRHL prevé dos recargos¹ sobre impuestos locales:

- Recargo sobre el IBI a favor de las áreas metropolitanas (máximo de un 0,2% de la base).
- Recargo sobre el IAE a favor de las provincias (máximo de un 40% de la cuota municipal ponderada).

2) **Participaciones en los tributos del Estado y de las CC. AA.** Las leyes de presupuestos del Estado y de las CC. AA. fijan una cantidad global para destinar a las entidades locales, que será distribuida entre ellas atendiendo a criterios varios (población, superficie, esfuerzo fiscal, etc.).

3) **Subvenciones.** Tienen carácter finalista y no se pueden destinar a una finalidad diferente a aquella para la cual hayan sido concedidas, salvo los sobrantes no reintegrables.

4) **Precios públicos.** Se exigen por la prestación de servicios o la realización de actividades de competencia local, siempre que concurren estos dos requisitos:

- que los servicios o actividades sean de solicitud o recepción voluntaria por parte de los administrados, y
- que sean prestados o realizados por el sector privado.

⁽¹⁾Fuera de estos dos supuestos, los otros posibles recargos los determinarán las leyes de las CA.

Estas dos notas son las que diferencian los precios públicos de las tasas, dado que los servicios respecto a los que se exigen las tasas son de solicitud o recepción obligatoria por los administrados y no existe concurrencia del sector privado en su prestación.

5) El producto de las operaciones de crédito. Dentro de este apartado podemos incluir el producto de préstamos, créditos, emisión deuda pública, etc. Tratándose de operaciones a corto o largo plazo y del tipo de entidad que recurre a este crédito, se exigirán unos requisitos u otros (presentación de garantías, avales, etc.), e incluso autorizaciones previas de otras administraciones.

6) El producto de multas y sanciones dentro del ámbito de sus competencias. Se trata de sanciones económicas, multas coercitivas, penalizaciones, etc.

7) Demás prestaciones de derecho público. Un ejemplo de ellas serían las prestaciones personales y de transporte, en municipios con población de derecho no superior a cinco mil habitantes.

Para la cobranza de los tributos y de las cantidades que, como ingresos de derecho público (tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos y multas y sanciones pecuniarias), debe percibir la hacienda de las entidades locales, de conformidad con lo previsto en el subapartado anterior, dicha hacienda ostentará las prerrogativas establecidas legalmente para la Hacienda del Estado y actuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes.

Ingresos de derecho privado

Constituyen ingresos de derecho privado de las entidades locales los rendimientos o productos de cualquier naturaleza derivados de su patrimonio, así como las adquisiciones a título de herencia, legado o donación.

De acuerdo con ello, se considera patrimonio de las entidades locales el constituido por los bienes de su propiedad, así como por los derechos reales o personales de que sean titulares, susceptibles de valoración económica, siempre que unos y otros no se hallen afectos al uso o servicio público.

En ningún caso tendrán la consideración de ingresos de derecho privado los que procedan, por cualquier concepto, de los bienes de dominio público local.

Tendrán también la consideración de ingresos de derecho privado el importe obtenido en la enajenación de bienes integrantes del patrimonio de las entidades locales como consecuencia de su desafectación como bienes de dominio público y posterior venta, aunque hasta entonces estuvieran sujetos a concesión administrativa. En tales casos, salvo que la legislación de desarrollo de

las CC. AA. prevea otra cosa, quien fuera el último concesionario antes de la desafectación tendrá derecho preferente de adquisición directa de los bienes sin necesidad de subasta pública.

La efectividad de los derechos de la hacienda local de naturaleza privada se llevará a cabo con sujeción a las normas y procedimientos del derecho privado.

Los ingresos procedentes de la enajenación o gravamen de bienes y derechos que tengan la consideración de patrimoniales no podrán destinarse a la financiación de gastos corrientes, salvo que se trate de parcelas sobrantes de vías públicas no edificables o de efectos no utilizables en servicios municipales o provinciales.

3.2.2. Recursos específicos de cada entidad local

Cada entidad local dispone de recursos específicos. Veámoslos a continuación.

Recursos de los municipios

Los municipios cuentan con los recursos enumerados en el artículo 59 del TRLRHL con las siguientes especialidades:

1) Tienen que exigir siempre tres impuestos: impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), impuesto sobre actividades económicas (IAE) e impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM).

Estos tres impuestos son de carácter obligatorio y se exigen mediante acuerdos de ordenación, que contienen la fijación de los elementos de cálculo de la cuota, y aprobación de la correspondiente ordenanza fiscal.

También podrán exigir otros dos impuestos de carácter potestativo: el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO) y el impuesto sobre incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), mediante acuerdos de imposición y de ordenación (acuerdos para hacerlos vigentes en el municipio) y aprobación de la correspondiente ordenanza fiscal.

2) Cesión de recaudación de impuestos del Estado. Se cede para municipios de capitales de provincia o de CC. AA. o que tengan una población de derecho igual o superior a 75.000 habitantes (artículo 111 del TRLRHL).

Se ceden los siguientes porcentajes sobre los rendimientos obtenidos por el Estado que no hayan sido objeto de cesión a las CC. AA. en los siguientes impuestos:

- 1,6875% de la cuota líquida del IRPF.

- 1,7897 de la recaudación líquida del IVA imputable a cada municipio.
- 2,0454% de la recaudación líquida imputable a cada municipio de los IE de la cerveza, IE vino y bebidas fermentadas, IE sobre productos intermedios, IE sobre hidrocarburos e IE sobre labores de tabaco.

3) Participación en los tributos del Estado. Cada año la LPGE fija la cantidad total y la fórmula de distribución a los municipios de su participación en los tributos del Estado. Se introducen normas especiales para la participación de los municipios del País Vasco, Navarra e islas Baleares.

Se establecen dos modelos de participación diferentes según el volumen de población de los municipios:

- Municipios que sean capitales de provincia o de comunidad autónoma o que tengan una población de derecho igual o superior a 75.000 habitantes (artículo 111 del TRLRHL).
- Resto de los municipios (artículo 122 del TRLRHL).

Para los municipios del artículo 111 del TRLRHL se establece como participación un porcentaje del Fondo Complementario de Financiación (arts. 118 y sig. del TRLRHL).

Para el resto de los municipios, la participación en los tributos del Estado se distribuirá de acuerdo con los criterios siguientes:

- el 75%, en función de la población de derecho del municipio, ponderado con determinados coeficientes multiplicadores;
- el 12,5%, en función del esfuerzo fiscal medio de cada municipio obtenido en el segundo ejercicio anterior al de la LPGE correspondiente, ponderado por medio del número de habitantes de derecho;
- el 12,5%, en función del inverso de la capacidad tributaria en los términos que establezcan la LPGE.

4) Participación en los tributos de las comunidades autónomas. En el caso de la Generalitat de Catalunya, la Ley Anual de Presupuestos de la Generalitat establece diferentes conceptos que integran el llamado Fondo de Cooperación Local de Cataluña, y determina, por un lado, la participación en los ingresos de la Generalitat del municipio de Barcelona y, por otro, los criterios de distribución de la cantidad que se indica entre el resto de los municipios de dicha comunidad.

Con estos criterios y utilizando los datos de población y de la estructura de los núcleos de población, según datos del padrón, se efectúa el reparto de los ingresos de la Generalitat entre los municipios catalanes.

Además, la Generalitat puede establecer programas de colaboración financiera específica para materias concretas.

5) Prestaciones personales y de transporte. Los ayuntamientos con población de derecho no superior a cinco mil habitantes podrán imponer prestaciones personales y de transporte para la realización de obras de la competencia municipal o que hayan sido cedidas o transferidas por otras entidades públicas (arts. 128. 129 y 130 del TRLRHL).

Recursos de las provincias

Las entidades provinciales disponen de los recursos enumerados en los artículos 134 y siguientes del TRLRHL con las siguientes especificidades:

1) No disponen de impuestos propios. No obstante, podrán establecer un recargo sobre la cuota municipal ponderada del IAE (máximo del 40%), además de los otros posibles recargos que puedan establecer a su favor las leyes de las CC. AA.

2) Cesión de parte de la recaudación de impuestos del Estado. Se cede a las provincias incluidas en el artículo 135 del TRLRHL² un porcentaje sobre los rendimientos obtenidos por el Estado en los siguientes impuestos, que no han sido objeto de cesión a las CC. AA.:

- 0,9936% de la cuota líquida del IRPF;
- 1,0538 de la recaudación líquida del IVA imputable a cada municipio, y
- 1,2044% de la recaudación líquida imputable en cada municipio de los IE de la cerveza, IE del vino y bebidas fermentadas, IE sobre productos intermedios, IE sobre hidrocarburos e IE sobre labores de tabaco.

3) Participación en los tributos del Estado. La LPGE fija cada año la cuantía y la fórmula de distribución a las provincias.

Se establecen dos modelos de participación diferentes, uno si se trata de provincias a las que se hace referencia en el artículo 135 del TRLRHL y otro para el resto de las provincias. Para las provincias del artículo 135 del TRLRHL, se establece una participación en el llamado Fondo Complementario de Financiación (artículo 140 y siguientes del TRLRHL). Para el resto de las provincias, la participación se calcula aplicando un índice de evolución a la participación correspondiente al año base, según indica el artículo 146 del TRLRHL.

⁽²⁾Provincias que, a la entrada en vigor de esta ley, no hubiesen integrado su participación en tributos del Estado como entidad análoga a las provincias en la que les pudiese corresponder, con arreglo a su naturaleza institucional como comunidad autónoma.

4) Subvenciones. Entre las subvenciones, destacan las destinadas a financiar los planes provinciales de cooperación en las obras y servicios municipales, así como las participaciones en las apuestas mutuas deportivas del Estado.

5) Precios públicos. Las diputaciones provinciales podrán establecer y exigir precios públicos por la prestación de servicios o la realización de actividades de su competencia.

6) Otros recursos. Podrán disponer de recursos adicionales por la prestación de servicios o la realización de actividades por delegación de la CA o de los ayuntamientos.

Recursos de las entidades supramunicipales

Las entidades supramunicipales (áreas metropolitanas, mancomunidades, comarcas y consorcios de carácter local) podrán disponer de los recursos previstos en el artículo 2 de la LRHL y los que fijen sus normas de creación.

Sus principales fuentes de ingreso son las siguientes:

1) Áreas metropolitanas:

- Recargo sobre la base imponible del IBI de los municipios situados en su ámbito territorial, con un porcentaje máximo del 0,2%.
- Subvenciones finalistas por la prestación de sus servicios, con cargo a los presupuestos generales del Estado o de la CA.

Presupuestos

Las leyes anuales de presupuestos indicarán la cantidad total asignada, las áreas metropolitanas receptoras y la forma de distribución.

2) Mancomunidades y demás entidades municipales asociativas (por ejemplo, consorcios de carácter local):

- Contribuciones especiales por las obras o servicios que presten.
- Aportaciones de los municipios que las integren.

3) Comarcas:

- No podrán exigir ninguno de los impuestos y recargos que prevé el TRLRHL ni participar en los tributos del Estado.
- Dispondrán de los recursos que determinen las leyes de las CC. AA. que las creen.

Básicamente, las fuentes más importantes de financiación serán:

- tasas, contribuciones especiales y precios públicos, y
- participación en los ingresos de la CA.

Recursos de las entidades de ámbito territorial inferior al municipio

Dispondrán de los recursos que, de entre los previstos para los municipios, determinen las leyes de las CC. AA. a la hora de regular estas entidades. Incluso podrán contar con prestaciones personales y de transporte, salvo cuando las tuviera acordadas el ayuntamiento con carácter general.

No podrán disponer de impuestos propios ni de participaciones en los tributos del Estado, pero sí en los de los municipios a los que pertenezcan.

3.3. Ingresos tributarios

3.3.1. Concepto y características

En la página web de la Associació de Promotors de Barcelona, aparece la siguiente noticia a fecha de 8/01/2012: “Los impuestos locales quieren exprimir los últimos coletazos del «boom» inmobiliario. Los ayuntamientos pueden dejar pronto de sacar provecho de la vivienda. El boom inmobiliario, según los indicadores más recientes, ha iniciado la senda de la ralentización, lo que pondría fin también a las fructíferas subidas de los impuestos locales”.

Esta noticia pone de manifiesto la importancia que, como medio de financiación, han tenido y siguen teniendo los impuestos locales, principalmente en algunos sectores de gran relevancia económica, como es el inmobiliario.

Podemos afirmar que la principal fuente de ingresos para las haciendas locales la constituyen los ingresos de carácter tributario, y en el caso concreto de los municipios, los ingresos derivados de los impuestos locales, tanto obligatorios como potestativos.

La definición de lo que se entiende por impuesto se encuentra en la LGT, en concreto en el artículo 26. En este artículo se indica que los impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación en los que el hecho imponible está constituido por “negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta”.

Por lo tanto:

a) Se exigen sin contraprestación. El hecho imponible del impuesto no contempla ningún servicio o actividad de la administración hacia el contribuyente.

b) Su exigencia se fundamenta en la capacidad económica manifestada por el sujeto pasivo a la hora de realizar el hecho imponible (tener un patrimonio, circular bienes u obtener o gastar una renta).

c) En la regulación de sus elementos esenciales, rige el principio de reserva de ley.

3.3.2. Impuestos locales

Como ha quedado expresado anteriormente, en el ámbito local los impuestos solo corresponden a los municipios. Se distinguen entre:

- **Impuestos obligatorios.** Se exigen en todos los municipios y están constituidos por el IBI, el IAE y el IVTM. Para su establecimiento no hace falta acuerdo de imposición (porque ya están creados y son aplicables a todos los municipios), sino únicamente la aprobación de los elementos de cálculo del impuesto y su respectiva ordenanza fiscal reguladora.
- **Impuestos potestativos.** Se exigen en aquellos municipios que decidan establecerlos según sus necesidades. Están constituidos por el ICIO y el IIVTNU. Para su establecimiento hace falta un acuerdo de imposición y de ordenación, así como la aprobación de la ordenanza fiscal que los regule.

En resumen, en el ámbito de los municipios, se distingue entre impuestos obligatorios (IBI, IAE e IVTM) e impuestos potestativos (IIVTNU e ICIO).

Impuesto sobre bienes inmuebles

A continuación pasaremos a analizar los elementos estructurales del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI):

a) **Naturaleza y hecho imponible (artículo 61 del TRLRHL).** Se trata de un tributo directo de carácter real cuyo hecho imponible está constituido por:

- la propiedad de bienes inmuebles urbanos o rústicos,
- la titularidad de un derecho real de usufructo o superficie sobre esos bienes inmuebles, y
- la concesión sobre tales bienes o sobre los servicios que les afectan.

b) **Sujeto pasivo (artículo 63 del TRLRHL).** Es la persona física, jurídica o entidad sin personalidad jurídica susceptible de imposición (herencias yacentes, comunidades de bienes, etc.) que sea:

Exenciones

El TRLRHL contempla varios supuestos de exención, como es el caso de los inmuebles titularidad de la Iglesia católica o la titularidad de los montes comunales o en mano común.

- propietaria plena del bien inmueble rústico o urbano,
- titular de un derecho real de usufructo o superficie sobre bienes inmuebles rústicos y urbanos, y
- titular de una concesión sobre estos bienes o sobre los servicios que les afecten.

c) Base imponible y liquidable (arts. 65 y 66 del TRLRHL).

La base imponible (BI) está constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del catastro inmobiliario.

Este valor catastral incluye el suelo o terreno, y la construcción y su determinación es competencia de la Dirección General del Catastro perteneciente a la Administración del Estado.

Por otro lado, la base liquidable (BL) es el resultado de practicar en la base imponible las reducciones previstas en la ley (arts. 67 a 70 del TRLRHL).

Así, el artículo 67 del TRLRHL contempla una reducción para aquellos inmuebles cuyo valor catastral se incremente como consecuencia de procedimientos de valoración colectiva de carácter general, en virtud de ponencias de valores aprobadas con posterioridad al 1 de enero de 1987.

Esta reducción se aplica en un periodo de nueve años desde la entrada en vigor de los nuevos valores catastrales y su cuantía es el resultado de aplicar un coeficiente corrector (0,9 el primer año y reduciéndose en 0,1 hasta su desaparición) a un componente individual calculado para cada inmueble (este componente individual es la diferencia entre el nuevo valor catastral y la base liquidable del año anterior a la entrada en vigor del nuevo valor catastral).

En estos procedimientos de valoración colectiva de carácter general, la base liquidable se notificará conjuntamente con la base imponible. En estos casos, la determinación de la base liquidable será competencia de la Dirección General del Catastro y su notificación incluirá la motivación de la reducción aplicada mediante la indicación del valor base del inmueble, los importes de la reducción y la base liquidable del primer año de vigencia del nuevo valor catastral.

Valoración colectiva

Los procedimientos de valoración colectiva de carácter general son los procedimientos de valoración catastral respecto a una colectividad de inmuebles cuando se ponen de manifiesto diferencias sustanciales entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para la fijación de los valores catastrales vigentes. Requieren la aprobación de una ponencia de valores total.

Si no hay reducciones que aplicar, la base liquidable coincidirá con el importe de la base imponible.

d) Cuota íntegra y cuota líquida (arts. 71 a 74 del TRLRHL).

La cuota íntegra (CI) es el resultado de aplicar el tipo de gravamen fijado en la ley a la base liquidable.

Los tipos de gravamen se regulan en el artículo 72 del TRLRHL, en concreto se indican los tipos de gravamen mínimos y máximos. Así, el tipo de gravamen mínimo es:

- para inmuebles urbanos: 0,4%;
- para rústicos: 0,3%, y
- para inmuebles de características especiales: 0,6%.

Sin embargo, los ayuntamientos pueden incrementarlo en los puntos porcentuales que fija el TRLRHL ante circunstancias especiales.

Hay que indicar que el RDL 20/2011, de 30 de diciembre, ha incrementado los tipos de gravamen del IBI aprobados para los bienes inmuebles urbanos, para los periodos impositivos que se inicien en los años 2012 y 2013, en los siguientes porcentajes:

- 10% para los municipios que hayan sido objeto de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general para bienes inmuebles urbanos como consecuencia de una ponencia de valores total aprobada con anterioridad al año 2002, sin que el tipo de gravamen mínimo y supletorio pueda resultar inferior al 0,5% en el 2012 y al 0,6% en el 2013.
- 6% para los municipios que hayan sido objeto de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general para bienes inmuebles urbanos como consecuencia de una ponencia de valores total aprobada entre el 2002 y el 2004, sin que el tipo de gravamen mínimo y supletorio pueda resultar inferior al 0,5%.
- 4% para los municipios que hayan sido objeto de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general para bienes inmuebles urbanos como consecuencia de una ponencia de valores total aprobada entre el 2008 y el 2011.

Por otro lado, la cuota líquida (CL) se obtiene minorando la cuota íntegra en el importe de las bonificaciones previstas en los artículos 73 y 74 del TRLRHL.

Estas bonificaciones pueden ser obligatorias (artículo 73 del TRLRHL) o potestativas (artículo 74 del TRLRHL).

e) **Devengo y periodo impositivo (artículo 75 del TRLRHL).** El periodo impositivo coincide con el año natural, y el impuesto se devenga el primer día del periodo impositivo (1 de enero).

f) **Gestión del impuesto.** El impuesto se gestiona a partir de la información contenida en el padrón catastral y en los demás documentos expresivos de sus variaciones elaborados por la Dirección General del Catastro.

La liquidación y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria de este impuesto, serán competencia exclusiva de los ayuntamientos.

Ejemplo de cálculo de la cuota del IBI

Una empresa constructora situada en un municipio de diez mil habitantes es propietaria de un solar urbano que está siendo objeto de construcción. Su valor catastral es de veinte mil euros. Disfruta de una bonificación del 90% de la cuota, porque está en construcción.

El ayuntamiento, a través de la ordenanza fiscal reguladora del IBI, ha aprobado como tipos de gravamen los siguientes:

- para los inmuebles urbanos: 0,7%;
- para los inmuebles rústicos: 0,6%.

No existen reducciones aplicables a la base imponible, y el área metropolitana tiene establecido a su favor un recargo del 0,2%.

La cuota de IBI que tendrá que satisfacer esta empresa será:

$$BI = Vc = 20.000 \text{ euros}$$

$$BL = BI \text{ (al no concurrir reducciones)}$$

$$CI = TG \text{ s/ } BL = 0,7\% \text{ s/ } 20.000 = 140 \text{ euros.}$$

$$\text{Bonificación del 90\% de la cuota} = 126 \text{ euros.}$$

$$CL = \text{íntegra} - \text{bonificaciones} = 140 - 126 = 14 \text{ euros.}$$

$$\text{Recargo área metropolitana} = 0,2\% \text{ s/ } BI = 0,2\% \text{ s/ } 20.000 = 40 \text{ euros.}$$

$$\text{Deuda} = \text{cuota líquida} + \text{recargo} = 14 + 40 = 54 \text{ euros.}$$

Impuesto sobre actividades económicas

A continuación pasaremos a analizar los elementos estructurales del impuesto sobre actividades económicas (IAE):

a) Naturaleza y hecho imponible (artículo 78 del TRLRHL). Es un tributo directo de carácter real cuyo hecho imponible está constituido por el simple ejercicio (sea ocasional o habitual, se obtengan rendimientos o no) en territorio nacional de actividades económicas (empresariales, profesional o artísticas), se ejerzan en un local determinado o no y se encuentren especificadas en las tarifas (epígrafes) del impuesto o no.

b) Exenciones (artículo 82 del TRLRHL). El artículo 82 del TRLRHL establece varias exenciones; algunas tienen carácter obligatorio y otras, carácter potestativo.

Así, entre otras exenciones obligatorias, se puede señalar que están exentas las personas físicas y los sujetos pasivos que tengan un importe neto de la cifra de negocios en el penúltimo año anterior al del devengo del impuesto.

c) Sujeto pasivo (artículo 83 del TRLRHL). Son las personas físicas, jurídicas o entidades sin personalidad jurídica que realicen las actividades que originen el hecho imponible.

d) Cuotas (arts. 85, 86 y 87 del TRLRHL). En este impuesto no hay BI. Una vez realizado el hecho imponible, la ley le asigna el pago de una cuota fija (mínima municipal, provincial o nacional), cuotas que están especificadas en las tarifas del impuesto para cada epígrafe/actividad (estas tarifas e instrucciones están aprobadas por el RDL 1175/1990, de 28 de septiembre). Si la actividad no está especificada, se le asignará la cuota de la actividad más parecida.

Se diferencian tres tipos de cuotas:

- **Municipal:** es la cuota mínima fijada por las tarifas del impuesto, incrementada por el coeficiente de ponderación y, en su caso, por el coeficiente de situación que haya fijado la ordenanza fiscal. Habilita para el ejercicio de la actividad en el ámbito municipal. La competencia de recaudación de estas cuotas municipales corresponde al municipio donde tiene lugar el ejercicio de la actividad. Si la actividad se ejerce en locales o instalaciones situados en varios municipios, la cuota será exigida por el ayuntamiento donde radique la mayor parte de estos locales o instalaciones, sin perjuicio de la obligación de aquel de distribuir entre todos los demás el importe de dicha cuota según la proporción de la superficie que ocupe en cada término municipal la instalación o local en cuestión.
- **Provincial:** es la cuota fija fijada por las tarifas del impuesto (sin coeficientes, índices ni recargo provincial) y habilita para ejercer la actividad en el ámbito provincial. La competencia de recaudación corresponde a la delegación provincial de la AEAT.
- **Nacional:** es la cuota fija marcada por las tarifas (sin coeficientes, índices ni recargo provincial) y habilita para ejercer la actividad en todo el territo-

rio nacional. La competencia de recaudación corresponde a la delegación provincial de la AEAT.

Según indica el artículo 85 del TRLRHL, las cuotas resultantes de la aplicación de las tarifas no podrán exceder del 15% del beneficio medio presunto de la actividad gravada.

e) Cuota municipal.

La cuota municipal resulta de la siguiente operación: cuota mínima según tarifas \times coeficiente de ponderación \times coeficiente de situación si ha sido establecido por ordenanza fiscal.

Donde:

- la cuota mínima es la cuota fija que aparece específicamente señalada en las tarifas, sumando, en su caso, el elemento superficie de los locales en los que se realicen las actividades gravadas.
- el coeficiente de ponderación es un coeficiente fijado en función del importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo. Puede oscilar entre 1,29 y 1,31. Es de aplicación obligatoria.
- el coeficiente de situación es un coeficiente de aplicación potestativa que puede ser fijado por el ayuntamiento y pondera la calle donde radica el local. Puede oscilar entre un 0,4 y un 3,8 (entre categorías de calles, la diferencia de valor tendrá que ser al menos de 0,10).

La deuda que hay que satisfacer por IAE por la cuota municipal será la cantidad resultante de las operaciones anteriores más la aplicación, si así lo ha fijado la diputación provincial en su respectiva ordenanza fiscal, de un recargo, que será como máximo del 40% de la cuota mínima municipal incrementada por el coeficiente de ponderación.

Deuda por cuota municipal IAE = cuota municipal (cuota mínima según tarifas \times coeficiente de ponderación \times coeficiente de situación si ha sido establecido por ordenanza fiscal) + recargo provincial si ha sido fijado por la diputación provincial (máx. 40% \times cuota mínima municipal incrementada por el coeficiente de ponderación).

f) Devengo y periodo impositivo (artículo 89 del TRLRHL9). El periodo impositivo coincide con el año natural, y el impuesto se devenga el primer día del periodo impositivo (1 de enero) o cuando se inicie la actividad (si es en fecha diferente a 1 de enero).

Si el alta o la baja se producen después del primer trimestre o antes del último trimestre, respectivamente, se exigirá la cuota proporcional (se prorrateará por trimestres).

g) Gestión del impuesto (artículo 90 del TRLRHL). El impuesto se gestiona a partir de su matrícula. Esta matrícula se forma cada año para cada término municipal y está constituida por censos comprensivos de las actividades económicas, sujetos pasivos, cuotas mínimas y, en su caso, recargo provincial. La matrícula estará a disposición del público en los respectivos ayuntamientos.

Ejemplo de cálculo de la cuota del IAE

Una consulta de odontología, clasificada en el epígrafe 943 de la sección 1.^a de las tarifas del IAE, realiza en un municipio con una población de 45.000 habitantes una actividad de consultas odontológicas, que en el penúltimo año anterior al inicio del ejercicio en curso, ha determinado un importe neto de la cifra de negocios de 4.500.000 euros.

La actividad se ejerce en un local con una superficie computable de noventa y cinco metros cuadrados.

Se sabe que la diputación provincial respectiva ha establecido un recargo provincial de un 35% y que el coeficiente de situación ha sido del 1,5.

Para realizar el cálculo de la cuota de IAE, es preciso acudir a las tarifas e instrucción del IAE.

En el caso planteado, el epígrafe 943 tiene establecida una cuota fija de actividad de 612,85 euros.

Para el cálculo de la cuota de superficie, debemos acudir al anexo II del RDL 1.175/1990 (Instrucción), regla 14.^a, letra f), donde se establecen unos cuadros para el cálculo del elemento de superficie.

En el cuadro llamado “Euros por metro cuadrado”, aplicable a las actividades clasificadas en las divisiones 1 a 6 y 9 de la Sección 1.^a de las tarifas del IAE (el epígrafe 943 está en la división 9.^a de la sección 1.^a), se establece un porcentaje de 0,144243 por metro cuadrado para los locales con superficie entre cero y quinientos metros cuadrados en poblaciones entre 20.001 y 50.000 habitantes.

La cuota de superficie será, por tanto, de 13,70 euros ($95 \times 0,144243$). No se aplica ningún coeficiente corrector (previsto en un cuadro que aparece después del cuadro anterior y que se llama “Coeficientes correctores a aplicar según naturaleza y cuantía de la actividad”) al ser la cuota de actividad inferior a 37,32 euros, que es la cuantía de inicio del primer tramo de cuota a la que se aplicaría, en su caso, el coeficiente corrector.

Por tanto, la suma de la cuota fija de actividad y la cuota de superficie da lugar a la cuota mínima municipal de 626,55 euros ($612,85 + 13,70$).

Sobre la cuota mínima municipal aplicamos el coeficiente de ponderación en función del importe neto de la cifra de negocios de la entidad. En este caso, será un 1,29, al ser el importe neto de la cifra de negocios de 4.500.000 euros, comprendido en el primer tramo, que se extiende desde un millón de euros hasta los cinco millones.

Por tanto, la cuota mínima municipal ponderada por este coeficiente nos da una cuota de 808,25 euros ($626,55 \times 1,29$).

Sobre esa cuota ponderada se puede aplicar un coeficiente de situación en función de la calle en la que esté ubicado el local. Este coeficiente es potestativo, pues ha de ser establecido por ordenanza fiscal.

En este caso se establece en un 1,5. Por tanto, la cuota anterior ponderada por este coeficiente nos da un importe de 1.212,37 euros ($808,25 \times 1,5$).

Por último, hay que calcular el recargo provincial, que solo se puede exigir sobre las cuotas mínimas municipales ponderadas únicamente por el coeficiente de ponderación y si lo establece la diputación provincial correspondiente mediante un acuerdo de imposición y una ordenanza fiscal reguladora. El porcentaje máximo es del 40%, aunque puede ser inferior.

Por tanto, el recargo será: $808,25 \times 35\%$: 282,89 euros.

La deuda tributaria total por cuota municipal del IAE será de 1.495,26 euros (1.212,37 + 282,89).

Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica

Seguidamente analizamos los elementos estructurales del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM):

a) Naturaleza y hecho imponible (artículo 92 del TRLRHL). Es un tributo directo que grava la titularidad de vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas (es decir, matriculados en los registros públicos correspondientes y que no hayan causado baja, así como vehículos con permiso temporal y matrícula turística), sea cual sea su clase y categoría.

En el artículo 93 del TRLRHL se prevén diversas exenciones a este impuesto, algunas de las cuales son de aplicación automática (como es el caso de los vehículos oficiales) y algunas son rogadas, es decir, a petición de los interesados (como es el caso de los vehículos de personas de movilidad reducida).

b) Sujeto pasivo (artículo 94 del TRLRHL). Son las personas físicas, jurídicas y entidades sin personalidad jurídica susceptibles de imposición (herencias yacentes, comunidades de bienes, etc.) a nombre de las cuales figure el vehículo en el permiso de circulación.

c) Cuota (artículo 95 del TRLRHL). En este impuesto no hay BI. Una vez realizado el hecho imponible, la ley asigna directamente una cuota tributaria –que podrá ser modificada anualmente por la LPGE– según el tipo de vehículo, la potencia fiscal, el número de plazas, el volumen o los kilogramos de carga útil.

Los ayuntamientos podrán incrementar estas cuotas aplicando sobre ellas un coeficiente multiplicador, que no podrá ser superior a 2. Podrán fijar un coeficiente diferente para cada tipo de vehículo, siempre respetando ese límite máximo.

Cuota tributaria del IVTM

En el IVTM, una vez realizado el hecho imponible, la ley asigna directamente una cuota tributaria según el tipo de vehículo, potencia fiscal, número de plazas, volumen o kilogramos de carga útil.

d) Bonificaciones (artículo 95 del TRLRHL). Las ordenanzas fiscales podrán regular, sobre la cuota del impuesto, incrementada o no por la aplicación del coeficiente, diversas bonificaciones. Así, se prevé una bonificación del 75% de la cuota en función de una serie de elementos que incidan sobre el medio ambiente.

e) Devengo y periodo impositivo (artículo 96 del TRLRHL). El periodo impositivo coincide con el año natural, y se devenga el primer día del periodo impositivo (1 de enero) o cuando se adquiera por primera vez el vehículo (si es en fecha diferente al 1 de enero). Si la adquisición o baja del vehículo se produce después del primer trimestre o antes del último trimestre, respectivamente, se exigirá la cuota proporcional (se prorrateará por trimestres).

f) Gestión del impuesto (artículo 97 del TRLRHL). La gestión, liquidación, inspección y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria, corresponden al ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo.

Ejemplo de cálculo de la cuota del IVTM

Una persona física adquiere el 15 de marzo del 2001 un vehículo Mercedes-Benz modelo 280-E, de una potencia fiscal de 19 CV.

El mismo día que procede a la matriculación y declaración de alta de ese vehículo a efectos del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, da de baja su antiguo Citroën BX, modelo TRS, de potencia fiscal 11,56 CV, que tiene una antigüedad de quince años.

Vamos a calcular el importe de los recibos que tendrá que pagar por el impuesto en el año 2001, sabiendo que la ordenanza fiscal del ayuntamiento correspondiente ha fijado una cuota de este impuesto para CV de 8 a 11,99 de 51,12 euros y de 16 hasta 19,99 CV, de 134,42 euros.

En este caso, la persona física es sujeto pasivo del impuesto, ya que ambos vehículos constan a su nombre en el permiso de circulación de cada uno de ellos.

El impuesto se liquida conforme a un cuadro de tarifas establecido en el artículo 95 del TRLRHL, si bien, según el número 4 de este artículo, los ayuntamientos pueden incrementar dichas cuotas aplicando un coeficiente, que como máximo puede ser de 2 (ordenanza fiscal).

Así pues, esta persona física tendrá que pagar dos recibos por este impuesto:

1º. Por el Mercedes-Benz de 19 CV, una **cuota de 134,42 euros**. Según el artículo 96 del TRLRHL, el periodo impositivo coincide con el año natural, salvo en el caso de primera adquisición de los vehículos, ya que en ese momento el periodo impositivo comenzará en el día en que se produzca dicha adquisición –día 1 de marzo–. El número 3 de este artículo establece que la cuota del impuesto se prorrateará por trimestres naturales en los casos de primera adquisición o baja de vehículos. Como el Mercedes-Benz se ha comprado dentro del primer trimestre, habrá de pagar el recibo de todo el año.

2º. Por el Citroën BX, el recibo del año 2001 será una **cuota de 51,12 euros**. Si ya lo había pagado a la fecha de baja, procederá una devolución por los tres trimestres después de la baja: 38,64 euros ($51,52 \times 3/4$).

Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras

A continuación pasaremos a analizar los elementos estructurales del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO):

a) Naturaleza y hecho imponible (artículo 100 del TRLRHL). Es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, en el término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la cual se exija licencia de obras o urbanística, con independencia de que esta se haya obtenido o no, siempre que su otorgamiento corresponda al ayuntamiento titular del impuesto.

b) Sujeto pasivo (artículo 101 del TRLRHL). A título de contribuyentes, son las personas físicas, jurídicas y entidades sin personalidad jurídica susceptibles de imposición (herencias yacentes, comunidades de bienes, etc.) que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquella.

En el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente, tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras. El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha.

c) Base imponible (artículo 102 del TRLRHL). Está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra pero neto, es decir, descontados impuestos y demás exacciones exigibles, así como los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista y cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material. Se entiende por coste real y efectivo el coste de la ejecución material.

d) Cuota (artículo 102 del TRLRHL). Es el resultado de aplicar sobre la BI el tipo de gravamen, que se fija dentro de los límites que fija la ley (máximo 4%).

e) Gestión del impuesto (artículo 103 del TRLRHL). En la gestión tributaria de este impuesto, se giran dos liquidaciones:

- **Liquidación provisional.** Esta liquidación es girada por el ayuntamiento cuando se conceda la licencia preceptiva o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún dicha licencia preceptiva, se inicie la construcción, instalación u obra. En este caso, la base imponible se determina en función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que hubiera sido visado por el colegio oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo, y cuando la ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que esta establezca al efecto.
- **Liquidación definitiva.** Cuando se acaba la construcción, instalación u obra, se hace la comprobación administrativa del coste real y efectivo a que ha ascendido y se gira una liquidación definitiva sobre este valor, que constituye la base imponible.

Si la construcción, instalación u obra ha costado más que el coste que ha determinado la liquidación provisional, el contribuyente tendrá que abonar la diferencia. Si la construcción, instalación u obra ha costado menos, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de la diferencia.

En consecuencia:

Cuota diferencial = liquidación definitiva – liquidación provisional.

En resumen, en la gestión del ICIO se distinguen dos liquidaciones: provisional, en función del presupuesto presentado por los interesados, y definitiva, en función del coste real y efectivo de la construcción una vez finalizada.

f) Bonificaciones potestativas (artículo 103 del TRLRHL). Las ordenanzas fiscales podrán regular diversas bonificaciones sobre la cuota del impuesto. Así, entre otras, se prevén bonificaciones de hasta un 95% para construcciones, instalaciones y obras singulares o de especial utilidad e interés.

g) Devengo (artículo 102 del TRLRHL). El impuesto se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia.

Ejemplo de cálculo de la cuota del ICIO

Una empresa constructora solicita licencia de obras para construir unas viviendas en un municipio de cuarenta mil habitantes. El Ayuntamiento, a través de la ordenanza fiscal del ICIO, ha fijado para el año 2011 un tipo de gravamen del 3% y no es aplicable ninguna deducción ni bonificación.

La empresa acompaña esta solicitud con el proyecto de las obras visado por el colegio oficial correspondiente, en el cual figura un presupuesto de ejecución material de dos millones de euros. Una vez otorgada la licencia, la empresa empieza las obras en abril del 2011, y cuando acaban en febrero del 2012, el ayuntamiento comprueba que el coste real y efectivo de la obra ha sido de 2.300.000 euros. En ese momento, la ordenanza del ICIO para el 2012 fija un 3,2% de tipo de gravamen.

El cálculo de la liquidación provisional y definitiva es el siguiente:

a) Liquidación provisional

$BI = \text{coste real y efectivo según proyecto} = 2.000.000 \text{ euros.}$

$BL = BI \text{ (al no fijarse reducciones).}$

$CI = TG \text{ s/ } BL = 3\% \text{ s/ } 2.000.000 = 60.000 \text{ euros.}$

$CL = CI \text{ (al no fijarse deducciones ni bonificaciones).}$

b) Liquidación definitiva

$BI = \text{coste real y efectivo según comprobación} = 2.300.000.$

$BL = BI \text{ (al no preverse reducciones).}$

$CI = TG \text{ s/ } BL = 3\% \text{ s/ } 2.300.000 = 69.000 \text{ euros.}$

El tipo de gravamen aplicable es el vigente en el momento de devengarse el impuesto (momento en que se inician las obras, año 2011). Por eso hay que computar el tipo del 3% (vigente en el 2011) y no el del 3,2% (vigente en el 2012).

$CL = CI$ (al no fijarse deducciones ni bonificaciones).

En consecuencia, el contribuyente tendrá que satisfacer la cantidad de 69.000 euros. Al haber ingresado ya sesenta mil euros en concepto de liquidación provisional, en el momento de girarse la liquidación definitiva tendrá que abonar la diferencia, es decir, nueve mil, que resultan de la cuota diferencial (liquidación definitiva – liquidación provisional).

Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU)

A continuación analizamos los elementos estructurales del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU):

a) Naturaleza y hecho imponible (artículo 104 del TRLRHL). Es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión de su propiedad por cualquier título, o bien por la constitución o transmisión de un derecho de uso o disfrute (usufructo, uso, habitación) sobre estos terrenos.

b) Exenciones (artículo 105 del TRLRHL). En este artículo se prevén varias exenciones, como pueden ser los incrementos de valor que se manifiesten como consecuencia de la constitución y transmisión de derechos de servidumbre o la transmisión de bienes que se encuentran dentro del llamado conjunto historicoartístico o que hayan sido declarados de interés cultural, cuando sus propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles.

También se establecen algunas exenciones subjetivas, como los incrementos de valor que recaigan sobre el Estado, comunidades autónomas, corporaciones locales y sus organismos autónomos.

c) Sujeto pasivo (artículo 106 del TRLRHL). Son las personas físicas, jurídicas o entidades sin personalidad jurídica susceptibles de imposición (herencias yacentes, comunidades de bienes, etc.) que sean:

- adquirentes del terreno o personas a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real, en operaciones a título gratuito (herencias, donaciones);
- transmitentes del terreno o quienes constituyan o transmitan el derecho real, en las operaciones a título oneroso (compraventa, permuta, etc.).

d) Base imponible (artículo 107 del TRLRHL).

Sujeto pasivo no residente

En el caso de que el sujeto pasivo no sea residente en España, será sustituto del contribuyente el adquirente o persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real.

La base imponible está constituida por el incremento de valor del terreno, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años. La base imponible se calcula así:

$$\text{Valor catastral del suelo} \times \text{porcentaje municipal} \times \text{antigüedad.}$$

Donde:

- el **porcentaje municipal** es el que fija cada ayuntamiento según su población y antigüedad del bien en el patrimonio de su titular (período de generación del incremento), hasta el límite máximo que prevé la ley, y
- la **antigüedad** es el periodo de generación del incremento; solo se consideran los años completos y hasta un máximo de veinte años (si la antigüedad supera los veinte años, solo se computarán veinte).

e) Cuota (artículo 108 del TRLRHL).

La cuota íntegra es el resultado de aplicar sobre la BI el tipo de gravamen que fije cada ayuntamiento, sin que pueda exceder del 30%. Se calcula así:

$$CI = TG \text{ s/ } BI$$

El ayuntamiento podrá fijar un solo tipo de gravamen o uno diferente para cada periodo de generación (hasta cinco años X, hasta diez años Y, etc.).

La cuota líquida del impuesto es el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra, en su caso, una bonificación de hasta un 95% de la cuota íntegra en las transmisiones de terrenos y en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos de dominio, realizados a título gratuito por causa de muerte a favor de descendientes, cónyuges o ascendientes.

Las ordenanzas fiscales podrán regular bonificaciones de hasta el 95% a causa de muerte a favor de descendientes, cónyuges o ascendientes.

f) Devengo (artículo 109 del TRLRHL). El impuesto se devenga en la fecha en que se transmita la propiedad o se constituya o transmita el derecho real de goce limitativo de dominio, ya sea a título oneroso o lucrativo y tanto por causa de muerte como *inter vivos*. Así, por ejemplo, podría ser la fecha del contrato de compraventa, la fecha de la defunción, etc.

g) Gestión del impuesto (artículo 110 del TRLRHL). Los sujetos pasivos deben presentar la declaración del impuesto ante el ayuntamiento correspondiente en los siguientes plazos, contados desde la fecha de devengo del impuesto:

- Para los actos *inter vivos*: treinta días hábiles.
- Para los actos por causa de muerte: seis meses, prorrogables hasta un año a solicitud del obligado tributario.

Ejemplo de cálculo de la cuota del IIVTNU

Una persona vende a otra un terreno urbano por doscientos cincuenta mil euros en fecha de 5 de julio del 2011. El vendedor compró este bien el 5 de marzo del 2000 por cien mil euros. El valor catastral de este terreno es de catorce mil euros.

El ayuntamiento de la imposición cuenta con trescientos mil habitantes y tiene fijados los siguientes porcentajes según población y periodo de generación del incremento de valor:

Periodo de generación del incremento	Porcentaje
De uno a cinco años	3,2
Hasta diez años	3
Hasta quince años	2,7
Hasta veinte años	2,6

Con respecto al tipo de gravamen, la ordenanza fiscal lo establece en el 30%, máximo permitido por la ley, y resulta aplicable a todos los periodos de incremento indicados en la tabla anterior.

El cálculo de la cuota tributaria que deberá satisfacer por el IIVTNU se calcula del siguiente modo: en primer lugar, se ha de indicar que el contribuyente es el transmitente del inmueble, porque se trata de una compraventa, un negocio jurídico realizado en *inter vivos*.

$$BI = \text{Valor catastral del suelo} \times \text{porcentaje municipal} \times \text{antigüedad.}$$

Según el enunciado, el valor catastral del suelo es de catorce mil euros. Por otro lado, el periodo de generación del incremento es el número de años en los que el bien ha sido propiedad del vendedor (antigüedad). Esta antigüedad es de once años y cuatro meses, pero solo se pueden computar los años completos, por lo tanto, once años.

En consecuencia, la *BI* será = $14.000 \times 2,7\% \times 11 = 4.158$ euros.

$$\text{Cuota} = TG \text{ s/ } BI = 30\% \text{ s/ } 4.158 = 1.247,40 \text{ euros.}$$

3.4. Tasas, contribuciones especiales y precios públicos

En la página web <http://www.espormadrid.es>, aparece la siguiente noticia en fecha de 17/11/2011: “Hasta este año el Ayuntamiento de Madrid tenía establecida una contribución especial para el servicio de bomberos, que a partir del próximo año se ha convertido en tasa, sin alteración alguna de su cuantía [...] el Ayuntamiento de Madrid niega rotundamente la información y asegura que, en ningún caso, se trata de una nueva figura impositiva, sino tan solo de un cambio en la naturaleza jurídica de lo que hasta ahora ha sido una contribución especial”.

Como se puede deducir de esta noticia, las tasas y las contribuciones especiales también constituyen recursos financieros tributarios de las entidades. Junto a estos dos recursos financieros, se encuentran los precios públicos, que se asemejan a las tasas pero que se diferencian de ellas por unas notas que hacen que no tengan la consideración de tributos.

Así, en el ámbito local, las **tasas** son tributos cuyo hecho imponible está constituido por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, o por la prestación de servicios o realización de actividades de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de manera particular al sujeto pasivo, siempre que se produzca alguna de estas circunstancias:

- que los servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria por parte del sujeto pasivo;
- que estos servicios o actividades no los esté prestando o realizando el sector privado, es decir, que haya un monopolio por parte del sector público.

Ejemplo de tasa

Un ejemplo de tasa sería el importe pagado por el uso de las instalaciones deportivas municipales si en el municipio no hay otras instalaciones establecidas por el sector privado.

El artículo 21 del TRLRHL señala que las entidades locales no podrán exigir tasas por los siguientes servicios al ser considerados esenciales o vitales para la población en general:

- a) suministro de agua en fuentes públicas,
- b) alumbrado de vías públicas,
- c) vigilancia pública en general,
- d) protección civil,
- e) limpieza de la vía pública, y
- f) enseñanza en los niveles de educación obligatoria.

Por su parte, en el ámbito local, las contribuciones especiales son tributos cuyo hecho imponible está constituido por la obtención por parte del sujeto pasivo de un beneficio o aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos de competencia local.

Ejemplo de contribución especial

Un ejemplo de contribución especial sería, en determinados barrios, el importe exigido por los servicios adicionales de alumbrado público o de dotación especial de seguridad pública que benefician especialmente a sus vecinos y que, por esta razón, tienen que contribuir a su financiación.

Las contribuciones especiales no solo comprenden el caso en que las obras y servicios sean de competencia local, sino también aquellos otros casos en los que la entidad local actúa por delegación de otras entidades públicas o cuando actúen otras entidades públicas con financiación de la entidad local.

Por su parte, los precios públicos en el ámbito local son prestaciones patrimoniales de carácter público que se exigen por la prestación de servicios o la realización de actividades de competencia local, siempre que concurren estos dos requisitos que los diferencian de las tasas:

- que los servicios o actividades sean de solicitud o recepción voluntaria por parte de los sujetos pasivos, y
- que el sector privado los esté prestando o realizando a la vez.

El elemento clave en los precios públicos es que los servicios o actividades a los que se refiere el precio público sean también prestados por el sector privado, es decir, que exista una competencia de la entidad local con otros operadores del mercado. Por este motivo no tienen la consideración de tributos.

Ejemplo de precio público

Un ejemplo de precio público sería el importe exigido por el servicio de fotocopias en una biblioteca pública municipal o el importe pagado por el uso de instalaciones deportivas municipales en aquellos municipios en los que existan también instalaciones privadas.

Resumen

Conocer el funcionamiento de las haciendas territoriales y su concreta aplicación en el Estado español es un tema de máxima actualidad. En este caso comporta analizar la tribulación de las comunidades en régimen común, el régimen foral excepcional y las normas de tribulación de las haciendas locales.

El sistema de financiación de las comunidades autónomas definido en la LOFCA obedece al principio de autonomía financiera de estos territorios y trata de dar respuesta al principio de suficiencia financiera y, al mismo tiempo, de solidaridad. Los recursos financieros de las comunidades autónomas que tienen naturaleza tributaria son los tributos, propios o cedidos, y los recargos sobre tributos estatales. El establecimiento de tributos propios debe tener en cuenta el límite de la denominada doble tributación interna, de forma que un mismo hecho imponible no quede gravado por el Estado y por las comunidades autónomas al mismo tiempo. Ahora bien, la inmensa mayoría de recursos financieros de las comunidades autónomas proceden de la cesión de impuestos, de transferencias presupuestarias y de los fondos de compensación, por lo que la creación de tributos propios ha quedado muy limitada. Este hecho determina una escasa relevancia práctica de las haciendas autonómicas en nuestro país. Por último, se hace necesario revisar los puntos de conexión, es decir, los criterios de distribución del rendimiento de cada tributo y la administración competente para su gestión.

Los territorios históricos del País Vasco y Comunidad Foral de Navarra cuentan con un régimen de financiación diferente. Estas comunidades tienen reconocido el derecho a establecer y regular en su territorio su propio régimen tributario, financiando los gastos públicos con su propia recaudación y transfiriendo al Estado una parte de la misma, en concepto de cupo de participación en las cargas soportadas por el Estado por la prestación de servicios en estos territorios. El concierto económico para el País Vasco, y el convenio económico de Navarra, revisados ambos en el año 2007, contienen la regulación de los impuestos, directos, indirectos, y de otros tributos aplicables en sus territorios, así como las normas de distribución de competencias entre las haciendas forales y el Estado.

Dentro de la imposición directa, el módulo ha realizado un estudio del impuesto sobre la renta de las personas físicas, impuesto sobre el patrimonio, impuesto sobre sucesiones y donaciones e impuesto sobre sociedades. Con relación a este último impuesto, se han estudiado los conceptos de volumen de operaciones o umbral de tributación, y el concepto de porcentaje de tributación o cifra relativa. Por su parte, dentro de la imposición indirecta, también se ha hecho un análisis básicamente del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, impuesto sobre primas de seguro

y de impuesto sobre el valor añadido. Como en el caso del impuesto sobre sociedades, en el IVA también hemos conocido el concepto de volumen de operaciones y porcentaje de tributación.

Junto a las comunidades autónomas, existe otro nivel administrativo necesitado de recursos para la prestación de servicios públicos: son los ayuntamientos y diputaciones. No es fácil dar una respuesta satisfactoria a la financiación de las haciendas locales, y podemos decir que aún hoy es un tema por resolver. En principio, podemos aplicar los conceptos de autonomía y suficiencia financiera y de potestad tributaria en el ámbito local, pero existe rigidez en cuanto a los instrumentos de financiación en el ámbito local. Los principales ingresos públicos de las haciendas locales son los tributos propios, las participaciones en los tributos del Estado y de las comunidades autónomas, las subvenciones y precios públicos y las multas y sanciones dentro del ámbito de su competencia. Las ordenanzas fiscales son las normas reglamentarias establecidas por el municipio para regular los tributos y tasas municipales. En cuanto a los impuestos locales, el módulo ha destacado la existencia de tres impuestos municipales obligatorios: el impuesto sobre bienes inmuebles, el impuesto sobre actividades económicas y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, y dos impuestos de carácter potestativo: el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras y el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Bibliografía

Bustos Gisbert, A. (2010). *Lecciones de Hacienda Pública*. Madrid: Colex.

Corcuera Torres, A.; Menéndez Moreno, A. (2004). "Algunas propuestas de reforma del régimen presupuestario de las Corporaciones Locales: especial referencia al principio de estabilidad". *Revista Jurídica de Castilla y León* (núm. 2).

De la Hucha, F. (1995). *Introducción al Régimen jurídico de las Haciendas Forales*. Civitas Ediciones.

López Martín, M. C.; Ríos Berjillos, M. C. (2002). "Estabilidad presupuestaria y endeudamiento autonómico". *Presupuesto y Gasto Público* (núm. 30).

Martín Queralt, Juan; Tejerizo López, J. M.; Cayón Galiardo, A. (2011). *Manual de Derecho Tributario*.

Orón Moratal, G. (2002). "La suficiencia financiera de las administraciones territoriales y la nueva normativa presupuestaria". *Presupuesto y Gasto Público* (núm. 30).

Sánchez García, N. (2012). *Tributos locales. Comentarios y casos prácticos*.

Simón Acosta, E. (2007). "El Convenio Económico y los impuestos estatales no convenidos". *Nuevas perspectivas y retos en el XXV aniversario del Amejoramiento del Fuero*. Gobierno de Navarra.

Simón Acosta, E.; Vazquez del Rey, A. (2011). *Curso de Hacienda Local*. Editorial Aranzadi.

