



SITUACIÓN ACTUAL Y LÍNEAS DE MEJORA EN LOS IMPUESTOS LOCALES EN ATENCIÓN A SU RECAUDACIÓN: UN ANÁLISIS TERRITORIAL

Alberto Vaquero García

Facultad de Ciencias Empresariales y Turismo
GEN-Universidade de Vigo

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8697-4847>

María Bastida Domínguez

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad de Santiago de Compostela

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3630-5629>

Recibido: Septiembre, 2022

Aceptado: Noviembre, 2022

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.23.2.4>

RESUMEN

A diferencia de la fiscalidad estatal y autonómica que viene experimentado importantes cambios periódicamente, el modelo fiscal de los Ayuntamientos en España data de hace más de 40 años. Pese a haber sido objeto de ligeros retoques, este modelo no ha permitido contar con un diseño óptimo de la capacidad fiscal propia de estas entidades locales. A ello debe añadirse que, los pocos cambios normativos han sido de naturaleza obligada por parte de sentencias de los tribunales, que *de facto* se han convertido en “legisladores” de los cinco principales tributos con los que cuentan los ayuntamientos. Además, durante todos estos años se han venido sucediendo numerosos “Libros Blancos” para la reforma tributaria en general y local en particular, que no han tenido reflejo en la compleja casuística fiscal de estas entidades locales. El resultado es una recaudación bastante limitada, poco transparente en el procedimiento de cálculo y con graves problemas para su justificación para algunos de los principios tributarios básicos. El objetivo de esta contribución es evaluar el funcionamiento de las principales figuras impositivas de los ayuntamientos para establecer posibles líneas de mejora.

Palabras clave: fiscalidad local, reforma tributaria, revisión catastral, autonomía tributaria.

CURRENT SITUATION AND IMPROVEMENT LINES IN LOCAL TAXES ACCORDING TO THEIR COLLECTION: AN TERRITORIAL ANALYSIS

Alberto Vaquero García
María Bastida Domínguez

ABSTRACT

Unlike state and regional taxation, which has been undergoing important changes periodically, the tax model for local councils in Spain dates back more than 40 years, with slight adjustments, and has not allowed to have an optimal design of the fiscal capacity of these local entities. In addition to the above, the few normative changes have been forced by court judgements, which *de facto* have become “legislators” of the five main taxes that local councils have. Furthermore, during all these years there has been a number of “White Papers” for tax reform in general and local in particular, which have not been reflected in the complex fiscal casuistry of these local entities. The result is a rather limited collection, little transparency in the calculation procedure and serious problems in justifying some of the basic tax principles. The objective of this contribution is to evaluate the functioning of the main tax figures to establish possible lines of improvement.

Keywords: local taxation, tax reform, cadastral review, tax autonomy.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. ELEMENTOS QUE CONDICIONAN LA RECAUDACIÓN DE LOS IMPUESTOS OBLIGATORIOS. 2.1. El Impuesto de Bienes Inmuebles. 2.2. El Impuesto sobre Actividades Económicas. 2.3. El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. 3. ELEMENTOS QUE CONDICIONAN LA RECAUDACIÓN DE LOS IMPUESTOS POTESTATIVOS. 3.1. El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. 3.2. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. 4. RECOMENDACIONES EN EL CAMPO DE LA IMPOSICIÓN LOCAL. 4.1. Recomendaciones generales. 4.2. Recomendaciones específicas. 5. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

Los ayuntamientos tienen un poder tributario derivado del Estado. Esto implica que tanto la creación de los impuestos locales como la regulación de sus principales elementos solo se puede realizar a través de una ley estatal. Sin embargo, las entidades locales municipales poseen una importante capacidad para modular el uso de los tributos, especialmente, los impuestos tal y como dispone 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 (en adelante, TRLRHL).

Para ello, los ayuntamientos deben contar con ordenanzas municipales, respetando los márgenes que establece el TRLRHL. En relación con los impuestos de exacción obligatoria –Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI), Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM)– los ayuntamientos tienen cierta capacidad de graduar el volumen de recursos obtenidos, por ejemplo, estableciendo determinado tipo impositivo dentro de los límites establecidos o fijando reducciones, exenciones o bonificaciones. En el caso de los impuestos voluntarios –Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) o “plusvalía municipal” y el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO)– los ayuntamientos tienen una mayor flexibilidad, al no poder aplicarlos y, en caso de hacerlo, contar con una amplia capacidad para su modificación dentro de los límites que marca el TRLRHL.

La capacidad tributaria de los ayuntamientos se concreta en los tres primeros capítulos de su presupuesto de ingresos. El capítulo I (impuestos directos) recoge los ingresos procedentes del IBI, IVTM, IAE y el IIVTNU. El capítulo II (impuestos indirectos) considera aquellos ingresos recaudados por el Estado y que cede, en parte, a los ayuntamientos, y el ICIO. Finalmente, el capítulo III (tasas, precios públicos y otros ingresos) engloba, entre otros, los ingresos procedentes de la recogida de residuos sólidos urbanos, vados o el uso de instalaciones deportivas.

En 2020 (último año disponible con los presupuestos liquidados), la suma de los capítulos I y II de los ayuntamientos de las Comunidades Autónomas (en adelante, CC.

AA.) de Régimen Común (1) ascendió al 46,2% del presupuesto de ingresos no financieros, superando el porcentaje que suponen las transferencias corrientes sobre ingresos no financieros (34,8%), lo que pone en valor su importancia en términos cuantitativos, especialmente lo que respecta a la recaudación del capítulo I (42,9%) (2).

En este artículo se evaluará, en términos de recaudación, el funcionamiento de las cinco figuras impositivas mencionadas, con el objetivo de señalar algunas líneas de mejora. Se excluyen de este análisis las tasas y precios públicos, al tratarse de una tipología más extensa y variable en función de las preferencias de los ayuntamientos y, además, porque en ese capítulo se recogen otros ingresos no tributarios, lo que dificulta el análisis comparado.

Para ello, tras esta introducción, el segundo apartado analiza los diferentes elementos que pueden estar condicionando la capacidad recaudatoria de los impuestos obligatorios desde una óptica comparada por CC. AA. El tercer apartado realiza el mismo ejercicio para los impuestos voluntarios. El cuarto permite el establecimiento de unas recomendaciones relacionadas con la recaudación de los impuestos locales a partir de la información manejada, tanto generales como específicas. Finalmente, se recogen las conclusiones más relevantes.

2. ELEMENTOS QUE CONDICIONAN LA RECAUDACIÓN DE LOS IMPUESTOS OBLIGATORIOS

2.1. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)

El IBI es el impuesto que más ingresos genera actualmente a las arcas locales, junto al IVTM. El TRLRHL posibilita un amplio margen de actuación a los ayuntamientos, especialmente en lo relacionado con las exenciones rogadas, por ejemplo, los bienes inmuebles de centros docentes concertados y los declarados como monumento, y las exenciones potestativas, como el caso de los bienes de titularidad de los centros sanitarios públicos. Además, habría que añadir las exenciones de naturaleza permanente.

Un segundo aspecto que condiciona la recaudación del IBI es su base imponible, es decir, el valor catastral, un elemento que debería estar siempre actualizado. Además, el IBI presenta un significativo conjunto de bonificaciones, tanto obligatorias como potestativas. Otro elemento que también condiciona estos ingresos es el tipo impositivo, al contar con una horquilla (3). Los ayuntamientos podrán establecer un tipo diferenciado

(1) Se excluyen de este análisis los ayuntamientos del Régimen Foral por la mayor relevancia de las transferencias de las CC. AA. a las Administraciones Locales y la mayor capacidad financiera de aquellas, que podría introducir distorsión en las comparaciones.

(2) Ver Anexo.

(3) Así, para inmuebles urbanos, el tipo mínimo sería del 0,4% y el máximo del 1,1%; para inmuebles rústicos sería del 0,3% y del 0,9% para el tipo mínimo y máximo, respectivamente; finalmente, para los bienes inmuebles de características especiales (con carácter supletorio), el tipo máximo será del 0,6%.

que, en ningún caso, será inferior al 0,4% ni superior al 1,3%, pudiendo incrementarlo en ciertos supuestos (4).

Todos estos elementos generan un amplio margen de variabilidad en el tratamiento y la obtención de fondos derivados de este impuesto. Como se apuntó previamente, el principal elemento de diferenciación es la base imponible, es decir, el valor catastral. Según los datos publicados por el Ministerio de Hacienda y Función Pública, en 2020, de los 7.608 municipios de las CC. AA. del Régimen Común solo el 11% disponía del valor catastral revisado en los últimos 10 años, mientras que el 45% llevan más de 20 años sin revisarlo (Tabla 1). Estos resultados ponen de relieve la necesidad de un mayor esfuerzo en la actualización de estos valores.

TABLA 1
Número y porcentaje de ayuntamientos en base al número de años desde la última revisión catastral (2020)

Número de años	Número de ayuntamientos	Porcentaje de ayuntamientos
Más de 20 años	3.459	45%
Entre 10 y 20 años	3.319	44%
Entre 9 y 5 años	745	10%
Menos de 5 años	85	1%
Total	7.608	100%

Fuente: Elaboración propia a partir de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales (2022).

Además, el grado de actualización del valor catastral no es el mismo por CC. AA. Por ejemplo, el 62% de los ayuntamientos de La Rioja lleva más de 20 años sin realizar esta actualización, mientras que únicamente el 4% de los ayuntamientos de la Región de Murcia se encuentran en esta situación. Por el contrario, el 30% de los ayuntamientos de Castilla y León tienen el valor catastral actualizado desde hace menos de 5 años, cuando solo el 1% de los ayuntamientos del Principado de Asturias, Islas Baleares, Islas Canarias, Castilla y León y Región de Murcia se encontraba en esta situación (Tabla 2).

(4) Municipios que sean capital de provincia o comunidad autónoma: 0,07% y 0,06% para bienes urbanos y rústicos, respectivamente; municipios en los que se preste servicio de transporte público colectivo de superficie: 0,07% y 0,05% para bienes urbanos y rústicos, respectivamente; municipios cuyos ayuntamientos presten más servicios de aquellos a los que estén obligados según lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 7/1985 de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local (LRBL): 0,06% para bienes urbanos y rústicos, respectivamente y municipios en los que los terrenos de naturaleza rústica representan más del 80% de la superficie total del término: 0,15% para bienes rústicos.

TABLA 2

Número y porcentaje de ayuntamientos en relación al total por CC. AA. desde la última revisión catastral (2020)

AYUNTAMIENTOS	Más de 20 años		Entre 10 y 20 años		Entre 5 y 9 años		Menos de 5 años		Total	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Andalucía	151	19%	575	73%	59	8%	0	0%	785	10%
Aragón	454	62%	254	35%	23	3%	0	0%	731	10%
Principado de Asturias	20	26%	48	62%	9	12%	1	1%	78	1%
Islas Baleares	12	18%	40	60%	13	19%	2	3%	67	1%
Islas Canarias	23	26%	62	70%	2	2%	1	1%	88	1%
Cantabria	25	25%	56	55%	21	21%	0	0%	102	1%
Castilla y León	1.037	46%	853	38%	310	14%	48	2%	2.248	30%
Castilla-La Mancha	430	47%	368	40%	111	12%	10	1%	919	12%
Cataluña	656	69%	245	26%	40	4%	6	1%	947	12%
Extremadura	148	38%	222	57%	18	5%	0	0%	388	5%
Galicia	166	53%	101	32%	34	11%	12	4%	313	4%
Comunidad de Madrid	29	16%	124	69%	24	13%	2	1%	179	2%
Región de Murcia	2	4%	36	80%	5	11%	2	4%	45	1%
La Rioja	95	55%	60	34%	19	11%	0	0%	174	2%
Comunidad Valenciana	211	39%	273	50%	57	11%	1	0%	542	7%
Total	3.459	45%	3.319	44%	745	10%	85	1%	7.608	100%

Fuente: Elaboración propia a partir de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales (2022).

Esta situación pone en evidencia las diferencias temporales en la revisión del catastro entre CC. AA., que claramente condiciona su recaudación. Sin duda, sería recomendable realizar un esfuerzo por la actualización de los catastros, especialmente intenso en aquellos ayuntamientos con un mayor desfase temporal, una tarea de responsabilidad compartida con el Ministerio de Hacienda y Función Pública, a partir de la Dirección General del Catastro. Por otra parte, la importancia recaudatoria de este impuesto, que supone el 29,1% de los ingresos no financieros de los ayuntamientos a nivel nacional, debe tenerse muy en cuenta a la hora de establecer potenciales mejoras. Lo anterior es todavía más relevante para los inmuebles de naturaleza urbana, cuya recaudación supone el 27,1% del total de ingresos no financieros (5).

En relación con el IBI, el valor medio del tipo impositivo de este impuesto en 2020 para inmuebles urbanos es del 0,58792%. Para el caso de inmuebles de naturaleza rústica es del 0,61896%, y para inmuebles de especiales características del 0,85903%. También en este caso se observa una alta variabilidad por CC. AA. (Tabla 3). Los ayuntamientos de Cataluña presentan el tipo medio más elevado (0,6832%), mientras que los de Canarias (0,49093%) recogen a un menor valor para los inmuebles de naturaleza urbana. Los ayun-

(5) La recaudación en 2020 del IBI para bienes inmuebles de naturaleza rústica y de características especiales supuso el 0,9% y 1,0% de los ingresos no financieros, respectivamente (ver Anexo).

tamientos de Andalucía (0,75167%) y Galicia (0,47301%) son los que aplican un IBI rústico con el tipo más alto y bajo, respectivamente. Finalmente, por lo que respecta al tipo del IBI para inmuebles de características especiales, los ayuntamientos de Galicia (1,16814%) y de las Islas Baleares (0,7683%) recogen el tipo más alto y bajo, respectivamente. En consecuencia, la heterogeneidad es la nota dominante en la fijación de los tipos impositivos.

TABLA 3
Tipos impositivos del IBI por CC. AA. (2020)

CC. AA.	IBI. Tipo impositivo (%) según tipo de bienes		
	Urbanos	Rústicos	De características especiales
Andalucía	0,57417	0,75167	0,87068
Aragón	0,60232	0,60138	0,82157
Principado de Asturias	0,65392	0,66267	0,96132
Islas Baleares	0,54361	0,58909	0,76837
Canarias	0,49093	0,54070	0,82028
Cantabria	0,49468	0,54011	0,77527
Castilla y León	0,55064	0,56554	0,77794
Castilla-La Mancha	0,57865	0,60612	0,86034
Cataluña	0,68320	0,67178	0,94411
Extremadura	0,62800	0,73879	1,01794
Galicia	0,50289	0,47301	1,16814
Comunidad de Madrid	0,51761	0,64092	0,91657
Región de Murcia	0,61730	0,67492	0,88460
La Rioja	0,54428	0,61770	0,80017
Comunidad Valenciana	0,67590	0,61281	0,80284
Total	0,58792	0,61896	0,85903

Fuente: Elaboración propia a partir de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales (2022).

La Tabla 4 realiza el mismo ejercicio comparativo de los tipos impositivos de los ayuntamientos en función de tramos de población. Los ayuntamientos con mayor número de habitantes aplican los tipos más altos en el caso de bienes de naturaleza rústica y de características especiales. Sin embargo, para el caso de los inmuebles de naturaleza urbana esta mayor carga relativa se da en los ayuntamientos de entre 20.001 y 50.000 habitantes (0,64014%). Los tipos aplicables a los bienes urbanos presentan un comportamiento diferencial en relación con las otras dos categorías de bienes. Así, mientras el gravamen aplicable a los bienes de naturaleza rústica y de características especiales aumenta a medida que lo hace el número de habitantes del ayuntamiento, en el caso de los bienes urbanos no se observa este comportamiento.

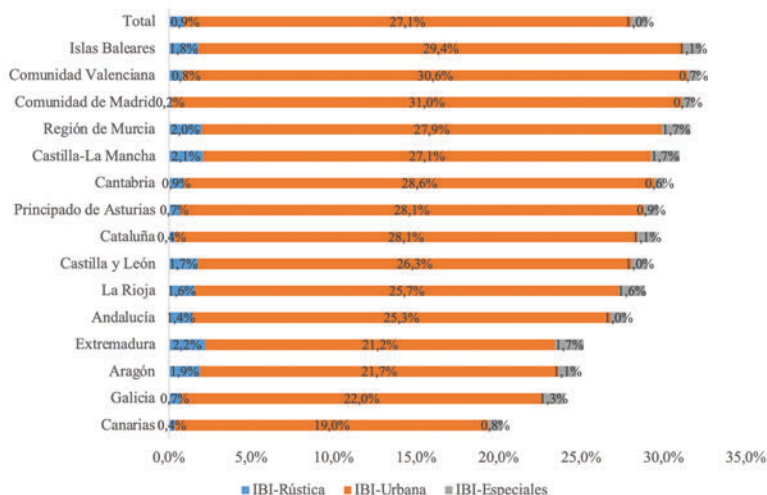
TABLA 4
Tipos impositivos del IBI en función del tramo poblacional del municipio (2020)

Tramo poblacional del municipio	IBI. Tipo impositivo (%) según tipo de bienes		
	Urbanos	Rústicos	De características especiales
Hasta 5.000 habitantes	0,58128	0,60719	0,83918
De 5.001 a 20.000 habitantes	0,61812	0,67208	0,95112
De 20.001 a 50.000 habitantes	0,64014	0,69753	0,94835
De 50.001 a 100.000 habitantes	0,62448	0,68815	1,03910
Más de 100.000 habitantes	0,61651	0,73069	1,10756
Total	0,58792	0,61896	0,85903

Fuente: Elaboración propia a partir de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales (2022).

El Gráfico 1 permite comprobar la heterogeneidad en los ingresos procedentes del IBI. Los ayuntamientos de las CC. AA. de Aragón, Galicia e Islas Canarias son las que obtienen menor recaudación a partir de ingresos no financieros, mientras que las Islas Baleares, la Comunidad Valenciana y la Comunidad de Madrid son las que presentan una mayor ratio.

GRÁFICO 1
Recaudación del IBI por CC. AA. respecto a los ingresos no financieros (2020)



Fuente: Elaboración propia a partir de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales (2022).

2.2. El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)

Debido a sus importantes exenciones fiscales –personas físicas que ejercen una actividad económica, personas jurídicas durante los dos primeros años de actividad y aquellas que no superen el millón de euros de importe neto de la cifra de negocios– la capacidad recaudatoria del IAE resulta muy limitada. En el ejercicio 2020 supuso únicamente el 3,2% de los ingresos no financieros. Este dato contrasta, por ejemplo, con impuestos similares que se aplican en Europa, concretamente con el IAE de Alemania, que presenta una de las capacidades recaudatorias más elevadas en su sistema fiscal. Además, las importantes exenciones del IAE en España suponen un alejamiento del principio de la neutralidad fiscal que siempre ha de estar presente en todas las figuras impositivas (Müller y Chica, 2011).

Para entender el funcionamiento del IAE es preciso señalar que su cuota tributaria municipal es el producto de la cuota de la tarifa por el coeficiente de ponderación (que varía en función del importe neto de la cifra de negocios, pero que es igual para todos los ayuntamientos) y del coeficiente de situación (que puede ser modificado por el ayuntamiento dentro de ciertos límites establecidos en el TRLRHL) (6). Además, se puede aplicar un recargo provincial en el impuesto. En consecuencia, la capacidad para introducir cambios por los ayuntamientos es significativa.

La Tabla 5 recoge los coeficientes de situación del IAE en 2020 para los ayuntamientos de las CC. AA. del Régimen Común. Los ayuntamientos del Principado de Asturias (1,90), Cataluña (1,88) y la Región de Murcia (1,87) son los que presentan un mayor coeficiente máximo, encontrándose el caso opuesto en Castilla y León (1,04) y La Rioja (1,05). Por lo que respecta al coeficiente mínimo, los valores más reducidos se dan en los ayuntamientos de Castilla y León y La Rioja, ambos con 1,01, mientras que Cataluña y la Región de Murcia presentan nuevamente los tipos más reducidos (1,56 y 1,51, respectivamente).

(6) Según establece el TRLRHL el coeficiente de situación no podrá ser inferior a 0,4 ni superior a 3,8. A los efectos de su establecimiento, el número de categorías de calles no podrá ser inferior a 2 ni superior a 9. En aquellos municipios en los que no sea posible distinguir más de una categoría de calle, no se podrá establecer el coeficiente de situación. Finalmente, la diferencia del valor del coeficiente atribuido a una calle con respecto al asignado a la categoría superior o inferior no podrá ser inferior a 0,1.

TABLA 5
Coefficiente de situación en el IAE por CC. AA. (2020)

CC.AA.	IAE. Coeficiente máximo y mínimo	
	Coeficiente máximo	Coeficiente mínimo
Andalucía	1,32	1,10
Aragón	1,13	1,04
Principado de Asturias	1,90	1,52
Islas Baleares	1,61	1,12
Canarias	1,66	1,19
Cantabria	1,33	1,21
Castilla y León	1,04	1,01
Castilla-La Mancha	1,13	1,04
Cataluña	1,88	1,51
Extremadura	1,51	1,05
Galicia	1,34	1,11
Comunidad de Madrid	1,54	1,20
Región de Murcia	1,87	1,56
La Rioja	1,05	1,01
Comunidad Valenciana	1,37	1,11
Total	1,30	1,12

Fuente: Elaboración propia a partir de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales (2022).

La Tabla 6 resume los coeficientes de situación en función del número de habitantes del municipio. A medida que aumenta el número de residentes, también lo hacen estos dos coeficientes. Este resultado es consecuencia del grado de actividad económica de cada municipio; los ayuntamientos con menor número de habitantes, en los que se espera que la actividad económica sea menor, aplicarán un coeficiente más bajo. Lo contrario sucederá con aquellos municipios con mayor población. En consecuencia, y atendiendo a lo señalado, el IAE solo tiene cierta presencia fiscal en términos de recaudación en los municipios con mayor población. En el resto de caso, sus efectos recaudatorios son escasos, por lo que se convierte en un impuesto testimonial.

TABLA 6

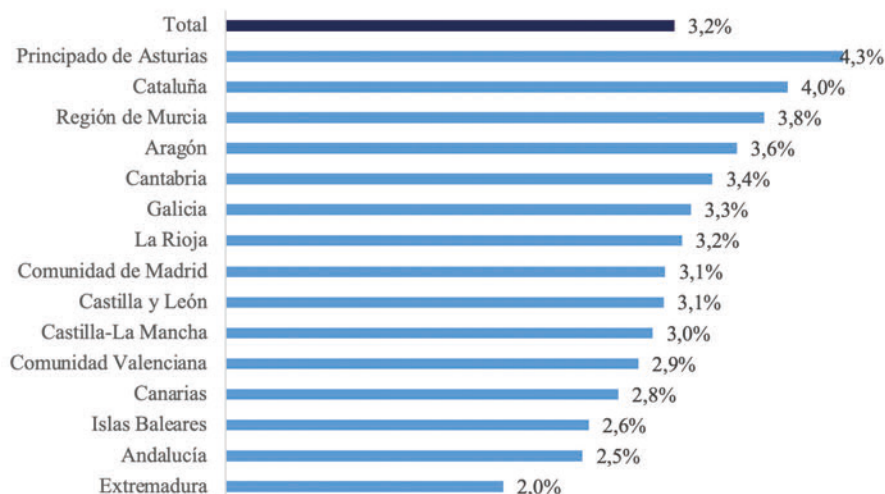
Coefficiente de situación en el IAE por tramo poblacional del municipio (2020)

Tramo poblacional del municipio	IAE. Coeficiente máximo y mínimo	
	Máximo	Mínimo
Hasta 5.000 habitantes	1,16	1,06
De 5.001 a 20.000 habitantes	1,78	1,38
De 20.001 a 50.000 habitantes	2,26	1,56
De 50.001 a 100.000 habitantes	2,65	1,77
Más de 100.000 habitantes	3,06	1,65
Total	1,30	1,12

Fuente: Elaboración propia a partir de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales (2022).

Al igual que sucedía con el IBI, hay importantes diferencias en términos de recaudación por ayuntamientos entre CC. AA. (Gráfico 2), siendo el Principado de Asturias y Cataluña los dos territorios donde el peso de este impuesto en relación con los ingresos no financieros es mayor. La situación contraria se observa en los ayuntamientos de Andalucía y Extremadura. Esta heterogeneidad puede suponer una diferencia de más de dos puntos porcentuales.

GRÁFICO 2

Recaudación del IAE por CC. AA. respecto de los ingresos no financieros (2020)

Fuente: Elaboración propia a partir de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales (2022).

2.3. El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM)

En términos recaudatorios el IVTM supone el 4,6% de los ingresos no financieros en 2020 en los ayuntamientos españoles, una cifra prácticamente similar a lo que se ingresa por la vía de impuestos de naturaleza voluntaria. El impuesto, que carece de base imponible, se exige conforme a una serie de cuotas que dependen de la categoría del vehículo (turismo, autobuses, camiones, etc.), la potencia en caballos fiscales y el número de plazas o de la carga útil (en kg.) (7). Además, los ayuntamientos podrán fijar un coeficiente para cada clase de vehículo, pudiendo ser diferente para cada uno de los tramos fijados en cada clase, hasta un máximo de 2. Finalmente, las ordenanzas fiscales podrán regular sobre la cuota del impuesto, incrementada o no por la aplicación del coeficiente, una serie de bonificaciones, que también posibilita cierta adaptación municipal del tributo (8).

La Tabla 7 recoge el coeficiente de incremento para turismos en los ayuntamientos agrupados por CC. AA., posibilitando una comparación con la “cuota base” establecida en el TRLRHL. Los ayuntamientos de la Región de Murcia (1,57) y Cataluña (1,54) son los que aplican las cuotas incrementadas mínimas más elevadas, mientras que la situación contraria se encuentra en los ayuntamientos de Castilla y León (1,05). En relación con el coeficiente máximo, los ayuntamientos de Castilla y León (1,06) y los de la Región de Murcia (1,69) recogen el valor más bajo y alto, respectivamente.

(7) Para turismos, el IVTM se exigirá con arreglo al siguiente cuadro de tarifas: de menos de 8 CF: 12,62€, de 8 hasta 11,99 CF: 34.08€, de 12 hasta 15,99 CF: 71,94€, de 16 hasta 19,99 CF: 89,61€ y de 20 CF en adelante: 112€.

(8) Hasta el 75 % según la clase de carburante que consuma el vehículo, hasta el 75% según las características de los motores del vehículo y hasta el 100% por tratarse de vehículos históricos o con una antigüedad mínima de 25 años.

TABLA 7

Coefficiente de incremento del IVTM por CC. AA. para turismos (2020)

CC. AA.	Coeficiente	
	Mínimo	Máximo
Andalucía	1,37	1,43
Aragón	1,19	1,25
Principado de Asturias	1,42	1,50
Islas Baleares	1,50	1,57
Canarias	1,29	1,32
Cantabria	1,28	1,31
Castilla y León	1,05	1,06
Castilla-La Mancha	1,14	1,16
Cataluña	1,54	1,58
Extremadura	1,14	1,16
Galicia	1,15	1,19
Comunidad de Madrid	1,22	1,29
Región de Murcia	1,57	1,69
La Rioja	1,16	1,21
Comunidad Valenciana	1,35	1,40
Total	1,22	1,25

Fuente: Elaboración propia a partir de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales (2022).

En la Tabla 8 se realiza una comparativa de los coeficientes de incremento en función del tramo poblacional del municipio. Se constata una clara relación entre el incremento del coeficiente y el número de habitantes: a mayor población se incrementa el coeficiente de ponderación. Aunque las diferencias no son elevadas, sí que puede ser un aliciente para cierto tipo de empresas, por ejemplo, de alquiler de vehículos, provocando cierta movilidad de las bases, hacia municipios de baja fiscalidad. En algún estudio se ha venido señalando esta situación, destacando que hay municipios donde el número de nuevos turismos supera notablemente a la población del municipio (9).

(9) A partir del estudio Informe AEA (Automovilistas Europeos Asociados) sobre la fiscalidad municipal del automóvil para 2021, se comprueba como el número de vehículos por habitante puede llegar a ser de 36,9 en el Ayuntamiento de la Rozas de Puerto Real en la Comunidad de Madrid (20.510 vehículos y 555 habitantes en 2020) o de 27,3 en el Ayuntamiento de Aguilar de Segarra en la provincia de Barcelona (282 habitantes y 7.679 vehículos). En veinte municipios más, el número de vehículos por habitantes oscila entre el doble y veinticinco veces más.

TABLA 8

Coefficiente de incremento del IVTM por tramo poblacional del municipio (2020)

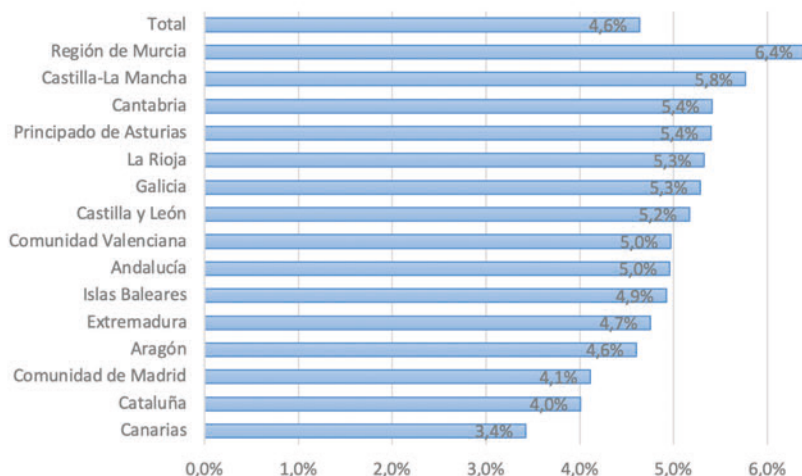
Tramo poblacional del municipio	IVTM. Coeficiente de incremento: Turismos	
	Mínimo	Máximo
Hasta 5.000 habitantes	1,15	1,18
De 5.001 a 20.000 habitantes	1,52	1,58
De 20.001 a 50.000 habitantes	1,66	1,75
De 50.001 a 100.000 habitantes	1,69	1,79
Más de 100.000 habitantes	1,79	1,93
Total	1,22	1,25

Fuente: Elaboración propia a partir de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales (2022).

El Gráfico 3 permite comparar la recaudación del IVTM en los ayuntamientos por CC. AA. en relación con los ingresos no financieros. El peso relativo es mayor en los ayuntamientos de la Región de Murcia y Castilla-La Mancha, con el 6,4% y 5,8%, frente a Canarias y Cataluña (3,4% y 4,0%, respectivamente), lo que de nuevo permite señalar la distinta importancia recaudatoria de este impuesto entre CC. AA.

GRÁFICO 3

Recaudación del IVTM por CC. AA. respecto de los ingresos no financieros (2020)



Fuente: Elaboración propia a partir de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales (2022).

3. ELEMENTOS QUE CONDICIONAN LA RECAUDACIÓN DE LOS IMPUESTOS POTESTATIVOS

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

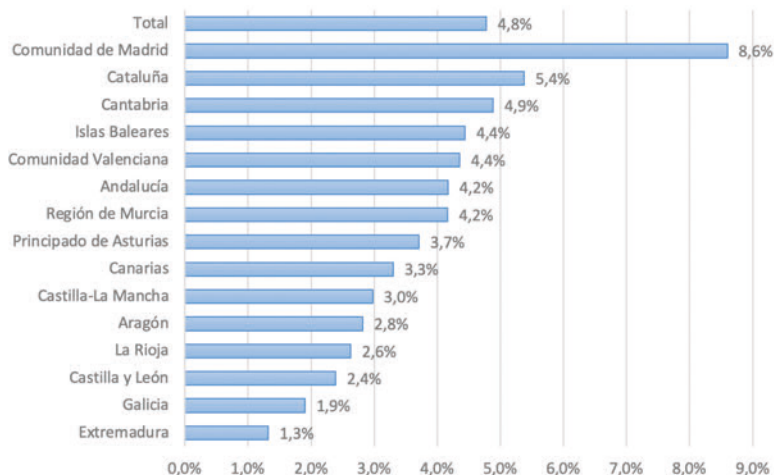
La recaudación en 2020 de esta figura tributaria ascendió al 4,5% de los ingresos no financieros de los ayuntamientos, un volumen significativo si consideramos el 4,6% de ingresos generados por el IVTM o el 3,1% del IAE.

Antes de la reciente reforma del IIVTNU, su base imponible era el incremento del valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años. Para el cálculo de la base imponible se establecía que el valor de los terrenos será el que en ese momento tenga asignado a efectos del IBI; por lo tanto, esta cantidad claramente dependía de si estaba revisada. Para determinar el incremento real se aplicaba al citado valor cierto porcentaje que determinaba cada ayuntamiento, sin que el mismo pudiera exceder de ciertos límites (10). La cuota tributaria era el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen que podrá establecer cada Ayuntamiento, sin que excediera del 30%. Además, los ayuntamientos pueden regular una bonificación de hasta el 95% para las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de ciertos herederos. Por lo tanto, existe margen de actuación si finalmente el ayuntamiento opta por aplicar este impuesto (Santirso y Vaquero, 2022).

El Gráfico 4 recoge la recaudación relativa de este impuesto en relación a los ingresos no financieros por CC.AA. comprobándose importantes diferencias, destacando los ayuntamientos de la Comunidad de Madrid (8,6%) y de Extremadura (1,3%) como aquellos dos territorios del régimen común con mayor y menor importancia relativa de esta figura impositiva.

(10) Período de 1 hasta 5 años: 3,7%, de hasta 10 años: 3,5%, de hasta 15 años: 3,2% y de hasta 20 años: 3%.

GRÁFICO 4

Recaudación del IIVTNU por CC. AA. respecto de los ingresos no financieros (2020)

Fuente: Elaboración propia a partir de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales (2022).

Sin duda, este resultado es en buena medida, consecuencia del grado de implantación de este impuesto (Tabla 9). Así, en el caso de la Comunidad de Madrid se aplica en el 94,4% de los municipios, mientras que en Extremadura en el 49,2%. Además, aquellos municipios pertenecientes a CC. AA. donde la implantación del impuesto es reducida, por ejemplo, Galicia (35,8%) o Castilla y León (15,1%), la recaudación mantiene el patrón señalado. Idéntico resultado se puede señalar para aquellas CC. AA. donde los ayuntamientos han apostado decididamente por aplicar el impuesto.

TABLA 9
**Número de ayuntamientos y porcentaje respecto al total
 que aplican el IIVTNU (2020)**

CC.AA.	Ayuntamientos con IIVTNU	% de aplicación
Andalucía	726	92,5%
Aragón	174	23,8%
Principado de Asturias	60	76,9%
Islas Baleares	66	98,5%
Canarias	83	94,3%
Cantabria	66	64,7%
Castilla y León	340	15,1%
Castilla-La Mancha	393	42,8%
Cataluña	802	84,7%
Extremadura	191	49,2%
Galicia	112	35,8%
Madrid	169	94,4%
Murcia	45	100,0%
La Rioja	56	32,2%
Comunidad Valenciana	455	83,9%
Total	3.740	49,2%

Fuente: Elaboración propia a partir de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales (2022).

Desde el punto de vista técnico era complicado justificar el proceso de construcción de la base imponible de este impuesto, como paso previo para la determinación de la plusvalía (Vaquero García, 2021; Santirso Fernández y Vaquero García, 2022; Marín Barnuevo, 2022). Basta recordar que la base imponible era el producto de multiplicar el valor catastral de un terreno por un coeficiente (variable en función del tramo de años afectado) por el número de años, algo que carecía de lógica fiscal y esto debía considerarse como un vicio de origen (Hernández y Gomar, 2021). Por el contrario, lo más cercano a la realidad sería considerar el incremento real de valor que se obtendría a partir de una ganancia patrimonial a partir de la diferencia entre el valor de transmisión y adquisición.

Además, hay que añadir la amplia demora en revisar los valores catastrales, algo que ya ha sido señalado en este artículo, lo que también se traduce en una menor base imponible para este impuesto. Sin duda, esto generaba graves problemas de equidad cuando se calcula la plusvalía municipal, puesto que gracias a las revisiones catastrales se detectan inmuebles no fiscalizados y se puede mejorar la capacidad fiscal del impuesto.

Con la actual modificación normativa tras el último pronunciamiento del Tribunal Constitucional (en adelante TC) se abre un nuevo escenario para los ayuntamientos con relación a este impuesto. Sin embargo, no se trata de la primera vez que se cuenta con un pronunciamiento del TC. El IIVTNU sufrió importantes cambios por las Sentencias del TC de 16 de febrero de 2017 y de 11 de mayo de 2017 (11), que determinaba que si no hay beneficios por la venta no procede su liquidación. Además, se posibilitó la opción de reclamar las cantidades indebidamente cobradas si se obtuvo una pérdida o si no hubo ganancias, siempre y cuando no hubieran pasado más de 4 años desde el pago del IIVTNU.

Posteriormente, el TC en la Sentencia 126/2019, de 31 de octubre, declaró inconstitucional el artículo 107.4 del TRLRHL, respecto a aquellos casos en los que la cuota a satisfacer sea superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente. El 26 de octubre de 2021 (12), el TC comunicó que anularía el procedimiento del cálculo del IIVTNU al considerar que no cumplía con el principio de capacidad económica. El 3 de noviembre, el TC publicó la sentencia que anulaba el impuesto de plusvalía municipal. El 10 de noviembre entró en vigor el nuevo sistema de cálculo aprobado por el Gobierno de España, que establece dos métodos de cálculo, aprobado por el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre (13).

Este doble sistema para el cálculo de la plusvalía municipal queda justificado en el Preámbulo del citado Real Decreto-ley 26/2021, al indicar que «El Tribunal Constitucional señala en el fundamento jurídico 5 de la Sentencia 182/2021 que para que este método estimativo de la base imponible sea constitucionalmente legítimo por razones de simplificación en la aplicación del impuesto o de practicabilidad administrativa, debe (i) bien no erigirse en método único de determinación de la base imponible, permitiéndose legalmente las estimaciones directas del incremento de valor, (ii) bien gravar incrementos medios o presuntos (potenciales); esto es, aquellos que previsiblemente o presumiblemente se produce(n) con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana».

El primero de los sistemas, calificado como “objetivo” se aplica teniendo en cuenta: (i) el valor catastral del terreno; (ii) un coeficiente que trata de estimar el aumento del valor del suelo entre el momento que se adquirió hasta su transmisión y (iii) el tipo impositivo que determina el ayuntamiento. Se trata de un sistema con algunas notas similares al que hasta ahora se venía aplicando, pero con importantes matices, puesto que los coeficientes no son los mismos. Estos parámetros, fijados por el Minis-

(11) La Sentencia del TC 59/2017, de 11 de mayo de 2017, relativa al IIVTNU declaró inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLRHL, pero solo si se trata de someter a fiscalización situaciones de inexistencia de incrementos de valor. En Aníbarro (2020) se analiza la inseguridad jurídica del IIVTNU generado por este conjunto de sentencias.

(12) Véase la Sentencia 182/2021, de 26 de octubre de 2021, que declara inconstitucional y nulos los artículos 107.1 segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del TRLRHL, provocando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible del IIVTNU.

(13) Véase el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del TC respecto del IIVTNU.

terio de Hacienda y Función Pública, se irán ajustando cada año en base a la realidad del mercado inmobiliario. Además, se posibilita a los ayuntamientos a una rebaja de hasta el 15% del valor catastral del suelo para poder reflejar la realidad del ámbito inmobiliario del municipio. El segundo sistema, calificado como “real”, considera la plusvalía efectiva, esto es, la diferencia entre el valor de transmisión y adquisición de la vivienda, para posteriormente estimar el porcentaje de esta ganancia que supone la transmisión del terreno, para luego multiplicarlo por el tipo impositivo que establezca cada ayuntamiento.

Un ejemplo permitirá señalar lo que supone el nuevo sistema de cálculo. Supongamos una vivienda adquirida en 2015 (período de generación de 7 años, por lo tanto, coeficiente de 0,12), siendo su valor de adquisición de 200.000 euros y su valor de venta en 2022 de 260.000 euros. El valor catastral a la fecha del devengo del impuesto de la vivienda será de 150.000 euros, de los que el 40 % corresponde al valor del suelo. Consideremos que el tipo impositivo es del 30%. En este caso, el coeficiente de aplicación, al ser un período de siete años sería de un máximo del 3,5%. La Tabla 10 resume el procedimiento de cálculo.

TABLA 10

Procedimiento de cálculo de la plusvalía municipal: sistema “objetivo” vs sistema “real”

Sistema de estimación	Base Imponible	Cuota
Sistema “objetivo”	$150.000 \times 40 \% \times 0,12 = 7.200 \text{ €}$ (Valor catastral del terreno x coeficiente)	$7.200 \times 30 \% = 2.160 \text{ €}$ (Base Imponible x Tipo)
Sistema “real”	$60.000 \times 40 \% = 24.000 \text{ €}$ (Ganancia Patrimonial del porcentaje del valor catastral del terreno)	$24.000 \times 30 \% = 7.200 \text{ €}$ (Base Imponible x Tipo)
Sistema previo a la última reforma	$150.000 \times 40 \% \times 3,5 \% \times 7 = 14.700 \text{ €}$ (Valor catastral x coeficiente)	$14.700 \times 30 \% = 4.410 \text{ €}$ (Base Imponible x Tipo)

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede comprobar los resultados son muy diferentes en función de un sistema u otro, lo que dificulta notablemente el cálculo del impacto de la nueva redacción del IIVTNU sobre las arcas públicas. El contribuyente podrá elegir aquella opción que le resulte más ventajosa, por lo que, si demuestra que la plusvalía calculada a partir del sistema “real” es inferior la “objetiva”, podrá aplicar la real. La Tabla 11 resume los cálculos anteriores.

TABLA 11
Simulaciones de las cuotas en el IIVTNU

Sistema de estimación	Importe (en euros)
Sistema “objetivo” tras la última reforma (1)	2.160
Sistema “real” tras la última reforma (2)	7.200
Sistema previo a la última reforma (3)	4.410
(1)-(2)	-5.040
(1)-(3)	-2.250
(2)-(3)	2.790

Fuente: Elaboración propia.

Además, y si bien las plusvalías de hasta un año no se consideraban hasta la última reforma, ahora se tendrán en cuenta, según manifiesta el legislador, para frenar las operaciones inmobiliarias especulativas, pensando sobre todo en los fondos de inmuebles.

Los cambios introducidos resultan de calado y tratan de satisfacer la demanda del TC. En primer lugar, para dar cumplimiento a la Sentencia 59/2017, relativa al no sometimiento a fiscalización de aquellos casos en los que no se produce un incremento del valor de los terrenos, se incluye un nuevo supuesto de no sujeción cuando no se ha producido incremento de valor.

En segundo lugar, para cumplir con las Sentencias 126/2019, de 31 de octubre y 182/2021, de 26 de octubre, se cambia la determinación de la base imponible buscando un mecanismo que considere la realidad del mercado inmobiliario, permitiendo cierta rebaja a los ayuntamientos en los valores catastrales del suelo y reemplazando los coeficientes actuales por otros establecidos en función del número de años transcurridos desde la adquisición del terreno, que serán actualizados anualmente, en función de las operaciones inmobiliarias realizadas. También se busca que este impuesto cumpla con el principio de capacidad económica del contribuyente, si a instancia del sujeto pasivo se solicita acomodar la carga al valor efectivamente obtenido.

Además, el TC estableció que solo son susceptibles de ser revisadas aquellas obligaciones tributarias devengadas por el IIVTNU que con fecha 26 de octubre de 2021 hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia o resolución administrativa firme. En consecuencia, la reclamación de los contribuyentes es solo posible para aquellos casos que antes de dictarse el fallo tuvieran abierto un recurso. Lo mismo sucederá con aquellas liquidaciones que hasta ese momento no hayan sido impugnadas y para las que no se haya solicitado rectificación. Del fallo del TC se desprende que se cierran las puertas a las reclamaciones masivas.

En cuanto a la potencial pérdida de recaudación desde el Sindicato de Técnicos de Hacienda (GESTHA) se ha estimado que la reforma del IIVTNU implicará una pérdida de al menos 78 millones de euros a los ayuntamientos (un 7,3% de la recau-

dación de 2019) (14) . Sin embargo, el Ministerio de Hacienda y Función Pública ha optado por no realizar estos cálculos, puesto que en la memoria de impacto señala que el efecto dependerá del número de hechos imponible. Precisamente en este documento señala que la determinación real del impacto depende «tanto la dinámica inmobiliaria del mercado de compraventas y su previsible evolución, que es variable en función del territorio y circunstancias coyunturales, como otras variables aún menos cuantificables, como puede ser la voluntad de realización de donaciones o la esperanza de vida vinculada a las transmisiones por sucesión». Además, se indica que también estará condicionado por el período de generación de la plusvalía gravable. Finalmente añade que resulta imposible ofrecer una estimación del impacto recaudatorio o económico del cambio, por la utilización de los tipos impositivos y coeficientes que los ayuntamientos puedan establecer en el ejercicio de sus competencias, a lo que hay que añadir la opción por la estimación “real” en vez de la objetiva, lo que dificulta su cuantificación.

3.2. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO)

La recaudación del ICIO en 2020 fue del 1,8% de los ingresos no financieros para todos los ayuntamientos de las CC. AA. del Régimen Común. A diferencia de otros impuestos, que tienen un amplio número de artículos, la regulación del ICIO en el TRLRHL es muy escasa, lo que ha provocado que, *de facto*, la mayor parte de su desarrollo se derive de jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS), especialmente en lo que se refiere a cuestiones relacionadas con la sujeción del impuesto y la construcción de la base imponible. Sin duda, para evitar esta situación sería recomendable un mayor desarrollo normativo de este impuesto en el TRLRHL. Esto se podría haber realizado aprovechando la última modificación introducida por el legislador para adecuar el IIVTNU a lo indicado por el TC, sin embargo, se ha perdido esta oportunidad.

La Tabla 12 señala el grado de establecimiento del ICIO para los ayuntamientos de las CC. AA. de régimen común. A diferencia del IIVTNU, donde se constataba su reducida implantación, para el ICIO su aplicación es casi del 91%. De nuevo, se observan diferencias significativas entre los ayuntamientos por CC. AA.: Baleares (100%) y Aragón (79,8%) son las dos regiones con más y menos, respectivamente ayuntamientos que lo aplican.

(14) Para realizar esta estimación solo se han tenido en cuenta los nuevos coeficientes para la aplicación del sistema “objetivo” y sin considerar la posibilidad que tiene el contribuyente de elegir el otro sistema.

TABLA 12
Establecimiento del ICIO por CC. AA. (2020)

CC.AA.	Municipios totales	Municipios con ICIO	Porcentaje de aplicación
Andalucía	785	772	98,3%
Aragón	731	583	79,8%
Principado de Asturias	78	75	96,2%
Islas Baleares	67	67	100,0%
Canarias	88	86	97,7%
Cantabria	102	100	98,0%
Castilla y León	2.248	1.868	83,1%
Castilla-La Mancha	919	828	90,1%
Cataluña	947	941	99,4%
Extremadura	388	356	91,8%
Galicia	313	303	96,8%
Comunidad de Madrid	179	173	96,6%
Región de Murcia	45	45	100,0%
La Rioja	174	167	96,0%
Comunidad Valenciana	542	537	99,1%
Total	7.608	6.902	90,7%

Fuente: Elaboración propia a partir de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales (2022).

La Tabla 13 recoge el tipo impositivo medio del ICIO aplicable por ayuntamiento entre CC. AA. El valor medio es del 2,62%, muy por debajo del 4% que como máximo permite el RDL 2/2004, de 5 de marzo. No obstante, hay CC. AA. donde los municipios apuestan por acercarse a este porcentaje, este sería el caso de Cataluña (3,02%), la Región de Murcia (3,51%) o la Comunidad de Madrid (3,29%). La situación contraria se observa en los ayuntamientos de Canarias y Castilla y León, ambas con un 2,23 %.

TABLA 13
Tipo medio impositivo del ICIO por CC. AA. (2020)

CC.AA.	Porcentaje de aplicación	Tipo impositivo ICIO
Andalucía	98,3%	2,82
Aragón	79,8%	2,44
Principado de Asturias	96,2%	2,98
Islas Baleares	100,0%	2,84
Canarias	97,7%	2,23
Cantabria	98,0%	3,07
Castilla y León	83,1%	2,23
Castilla-La Mancha	90,1%	2,52
Cataluña	99,4%	3,02
Extremadura	91,8%	2,94
Galicia	96,8%	2,57
Comunidad de Madrid	96,6%	3,29
Región de Murcia	100,0%	3,51
La Rioja	96,0%	2,62
Comunidad Valenciana	99,1%	2,94
Total	90,7%	2,62

Fuente: Elaboración propia a partir de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales (2022).

La Tabla 14 realiza la comparativa por tamaño poblacional del municipio, obteniéndose un resultado esperable: los ayuntamientos con mayor población aplican tipos impositivos más elevados. La diferencia entre municipios de menos de 5.000 habitantes y de más de 100.000 habitantes es de 1,2 puntos porcentuales.

TABLA 14
Tipos impositivos del ICIO por tramo poblacional del municipio (2020)

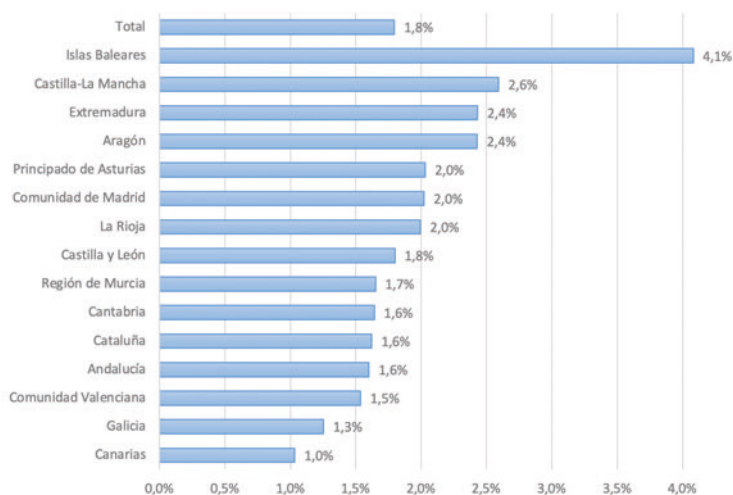
Tramo poblacional del municipio	Total municipios	Municipios establecidos	Porcentaje de aplicación	Tipo impositivo en porcentaje
Hasta 5.000 habitantes	66.399	5.698	89,0	2,48
De 5.001 a 20.000 habitantes	8.819	816	99,6	3,15
De 20.001 a 50.000 habitantes	2.249	248	99,6	3,49
De 50.001 a 100.000 habitantes	883	82	98,8	3,59
Más de 100.000 habitantes	558	58	100,0	3,74
Total	77.608	6.902	90,7	2,62

Fuente: Elaboración propia a partir de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales (2022).

Para entender la recaudación de este impuesto hay que analizar la evolución del número de licencias urbanísticas en España, derivada de la caída del subsector de la construcción que genera una contenida recaudación vía este impuesto. Así en 2019, el número de licencias para edificios de nueva planta y a rehabilitar fue de 75.975 (15), frente a las 207.275 de 2006 (máximo de la serie). Lo anterior justifica la pérdida de recaudación en los últimos años. Finalmente, el Gráfico 5 recoge la recaudación relativa por CC. AA. destacando el caso de Islas Baleares (4,1%) y de Galicia y Canarias, con un 1,3 % y 1,0%, respectivamente como extremos de la distribución.

GRÁFICO 5

Recaudación del ICIO por CC. AA. respecto de los ingresos no financieros (2020)



Fuente: Elaboración propia a partir de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales (2022).

4. RECOMENDACIONES EN EL CAMPO DE LA IMPOSICIÓN LOCAL

4.1. Recomendaciones generales

El análisis realizado pone de manifiesto la necesidad de introducir cambios en la fiscalidad local, apostando no solo por la imposición sobre los bienes inmuebles, sino también sobre la renta individual y la actividad económica. La primera vía permite garantizar re-

(15) Según la estadística del Ministerio de Transporte, Movilidad y Agenda Urbana en 2019 el número de licencias de nueva planta fue de 51.444 y el de rehabilitación de 24.530. En 2006 las cifras anteriores fueron 172.844 y 34.341. Con todo, los resultados nacionales no incluyen la siguiente información: Andalucía (desde septiembre de 2019); Castilla-La Mancha (desde julio de 2018) y Extremadura (desde mayo de 2018).

cursos a los ayuntamientos, puesto que las bases impositivas son visibles, posibilitando estabilidad al sistema de financiación, pero no se trata de una solución perfecta puesto que resulta inmutable con relación al ciclo económico (Bosch Roca, 2021). La segunda se justifica porque muchos de los servicios que se prestan desde los ayuntamientos van dirigidos a personas concretas y, además, garantizan prestaciones dirigidas a la actividad económica del municipio. Optar por este doble planteamiento, permitiría estabilidad y flexibilidad sobre los ingresos impositivos. Se trataría, por lo tanto, de acercarse al modelo alemán o belga.

Con relación a las tres figuras impositivas obligatorias (IBI, IAE e IVTM), todas pivotan en exceso sobre elementos diseñados por el Estado, especialmente la base imponible, lo que puede implicar una recaudación fiscal condicionada por las directrices estatales. Sin embargo, esto no explica el raquitismo fiscal recaudatorio en algunos ayuntamientos. En cuanto a los impuestos voluntarios (IIVTNU e ICIO) son figuras tributarias que podrían tener una mayor aplicación, pero que por diversas razones los ayuntamientos no siempre aplican y si, lo hacen, su capacidad recaudatoria es netamente mejorable.

4.2. Recomendaciones específicas

En relación con el IBI (y el IIVTNU) se ha comprobado cómo el 45% de los ayuntamientos en España no ha revisado el valor catastral de los inmuebles desde hace más de 20 años, siendo los ayuntamientos de Cataluña (69%) y Aragón (62%) los que presentan porcentajes de revisión tardíos más elevados. Por lo tanto, se debería practicar urgentemente una revisión de los valores de los inmuebles para mejorar la capacidad fiscal del IBI y del IIVTNU. Gracias a esta actuación se podrían detectar potenciales bolsas de fraude y, a la par, mejoraría la capacidad tributaria propia de la administración local. Además, sería interesante una mayor participación de los gobiernos locales con relación a la actualización –muy obsoleta– de los valores catastrales.

Además, en el IBI es necesaria una revisión completa del bloque de exenciones y beneficios fiscales, tal y como señala el Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación local (2017), además de acercar algunos ayuntamientos en los tipos impositivos a la media nacional. Otra actuación a tener en cuenta sería la de tributación diferenciada en función del uso de los inmuebles (Muñoz y Suárez Pandiello, 2018; Suárez Pandiello, 2020).

El IAE es un impuesto que tuvo una importante trascendencia en su día, pero que presenta en la actualidad una capacidad recaudatoria muy limitada. Para este impuesto se constata la existencia de una variabilidad en el coeficiente de situación mínimo y máximo por CC. AA. Además, también se observa que los municipios con mayor número de habitantes registran mayores coeficientes, algo esperable teniendo en cuenta su mayor actividad económica. Como mejora se podría optar por transformarlo en la misma línea que en Francia o Alemania (Müller y Chica Palomo, 2011); en el primer caso gravando el valor del capital físico con relación al rendimiento anual, en el segundo, sometiendo a tributación los beneficios y el capital físico de los negocios locales. Precisamente en Alemania la liquidación del IAE se parece mucho a la del Impuesto de Sociedades, permitiendo que la carga fiscal dependa del resultado económico de la entidad. Además, dada la configuración de este tributo en Alemania, es el cuarto impuesto con mayor recaudación, a diferencia del caso español, que como se ha comprobado genera una recaudación muy limitada.

Además, el IAE español presenta un sistema de liquidación cuanto menos complejo, obsoleto y poco transparente, urgiendo una reforma que permita un tributo actualizado, al mismo tiempo que posibilite una mejora recaudatoria de los ayuntamientos. El planteamiento actual recuerda, salvando las distancias, al complejo sistema de estimación objetiva por módulos del IRPF. Si bien para el contribuyente el efecto recaudatorio del IAE resulta mínimo, no quiere decir que se trate de un impuesto justo, puesto que su funcionamiento se basa en un sistema de módulos y tarifas para la obtención de una cuota, mientras que, por ejemplo, el IAE de Alemania utiliza un sistema de bases y tipos mucho más cercano a la realidad de cada entidad, diferenciando en función de la capacidad económica real de la empresa. Además, el IAE de Alemania solo excluye de fiscalización a los profesionales, mientras que, en el español, lo más habitual es que no se aplique, por el elevadísimo umbral de exenciones que tiene.

Sin embargo, frente a esta posibilidad, el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (2022) elaborado por el Comité de Expertos aconseja la eliminación del IAE y, al mismo tiempo, compensar a los Ayuntamientos por la pérdida de ingresos. Sin embargo, en el Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación local (2017) si bien se plantea inicialmente esta posibilidad, finalmente se decanta por una continuidad del IAE, pero estableciendo una amplia mejora que incluye los principales elementos del tributo.

En cuanto al IVTM, si bien las cuotas básicas son fijadas por el TRLRHL, los ayuntamientos pueden incrementar esta cantidad por un coeficiente, nunca superior a 2, que puede provocar cierta distorsión entre municipios próximos. Se ha comprobado que, en función del número de habitantes, si bien las diferencias entre municipios no son elevadas, podría darse cierta movilidad de bases, en ciertos casos, hacia municipios de baja fiscalidad. Al mismo tiempo parece razonable orientar su funcionamiento hacia un impuesto “verde” (Fernández Llera, 2021) y no como hasta el momento, donde la potestad de los ayuntamientos en la aplicación de bonificaciones por razones “ecológicas” puede provocar diferencias fiscales de calado. En este sentido el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (2022), establece la conveniencia de incorporar una cuota tributaria creciente con el nivel de CO₂ emitido por los vehículos. En esta misma línea también es la recomendación del *Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación local* (2017), que apuesta por la conveniencia que la tarifa del impuesto se configure a través de dos elementos: una cuota fija con un claro componente patrimonial y una segunda componente extrafiscal, que conformaría la cuota variable, en base a la eficiencia ambiental del vehículo, penalizando a aquellos que generan una mayor contaminación. Cuestión distinta es que se opte por un impuesto verde, pero esto implicaría un cambio notable en la estructura del actual tributo.

En el IIVTNU existe una importante capacidad fiscal no aprovechada, puesto que este impuesto solo se aplica en el 49,2% de los ayuntamientos en 2020. Además, determinar el impacto económico de su nueva redacción es complejo, por un doble motivo: la amplia casuística de los potenciales hechos imposables y por el doble sistema de cálculo que dificulta determinar la incidencia final de la reforma.

El “nuevo” IIVTNU busca acercarse a valores efectivos de la transmisión, a través del sistema “real” de determinación de la base imponible, pero sigue manteniendo la plusvalía teórica, por lo que el objetivo anterior no llega a cumplirse. Además, al tratarse

de una normativa delegada, hubiera sido muy recomendable que desde el Ministerio de Hacienda y Función Pública se hubiera articulado alguna medida para mitigar el más que previsible efecto por la pérdida de recaudación sobre los presupuestos municipales, una vez que tenga las primeras cifras de recaudación. Sin embargo, esto no parece que se vaya a hacer. Con todo y aunque a través de la nueva redacción se avanza en ajustar el IIVTNU a otros tributos como el IRPF, que gravan las plusvalías reales, no es suficiente. Si se desea mantener este impuesto potestativo, son precisos más avances en la construcción de la base imponible y pensar si las no sujeciones son las adecuadas.

En cuanto al ICIO es necesaria una mayor regulación. Un impuesto con tanta trascendencia práctica se merece más que los cuatro artículos contenidos en TRLRHL. Su escaso desarrollo en el TRLRHL ha provocado que esta tarea la haya realizado el TS, que *de facto* ha actuado como legislador, a través de su doctrina, algo que no debiera haberse producido, pero que es el resultado de una falta de desarrollo desde hace años.

5. CONCLUSIONES

El modelo fiscal de los ayuntamientos se basa en un sistema diseñado a finales de la década de los 80, con algunos retoques en 2004, sin que en los últimos años se abordase en profundidad su revisión, lo que no ha permitido eliminar ninguno de los problemas que venían padeciendo las haciendas locales. A esto hay que añadir la fuerte atomización de la planta local en España, que condiciona la capacidad de los ayuntamientos por captar recursos propios. En resumen, a tenor de lo expuesto en este artículo, sigue existiendo margen para mejorar la capacidad fiscal propia de los ayuntamientos. Además, las citadas diferencias fiscales pueden generar una importante asimetría en la menor capacidad de gasto de los ayuntamientos.

Finalmente, es preciso considerar más allá de las cuestiones técnicas. Hay que tener muy presente que, aplicar impuestos no es precisamente algo popular, lo que puede provocar que el responsable político caiga en cierta generosidad mal entendida, esto es, aplicar tipos impositivos reducidos y/o importantes bonificaciones en los tres impuestos obligatorios: IBI, IAE y IVTM y, escaso o nulo interés en aplicar figuras impositivas potestativas: IIVTNU e ICIO. Sin embargo, para ofrecer buenos servicios a toda la población es necesario tener una buena capacidad fiscal propia, y esto pasa por establecer cambios importantes en todos los impuestos municipales.

BIBLIOGRAFÍA

- Aníbarro Pérez, S. (2020): “La inseguridad jurídica creada por la inactividad del legislador en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *Crónica Tributaria*, n.º 174: 11-34 [<https://www.ief.es/vdocs/publicaciones/1/174/1.pdf>].
- Bosch Roca, N. (2021): *La reforma de la financiación local: una asignatura pendiente*. Blog Expansión. RIFDE. [<https://www.expansion.com/blogs/defuerosyhuevos/2021/06/01/la-reforma-de-la-financiacion-local-una.html>].
- Fernández-Llera, R. (2021): “El sector público local: urgencias y tendencias”, *Economistas*, n.º extra, 172-173: 126-131 [<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7889317>].

- Hernández Guijarro, F. y Gomar Giner, V. (2021): “La catarsis del impuesto de plusvalía municipal: crisis inmobiliaria; la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo; y los pronunciamientos judiciales posteriores más relevantes”, *Crónica Tributaria*, n.º 178: 61-89 [https://www.ief.es/vdocs/publicaciones/1/178/2.pdf].
- Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación local (2017): [https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informacioneells/2017/informe_final_comisi%C3%B3n_reforma_sf.pdf].
- Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria (2022): [https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf].
- Marín Barnuevo, D. (2022): “La definitiva declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal y la nueva regulación del impuesto”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 468, Centro de Estudios Financieros, marzo [https://www.cefflegal.com/revista-contabilidad/la-definitiva-declaracion-de-inconstitucionalidad-de-la-plusvalia-municipal-y-la-nueva-regulacion-del-impuesto-RTR003038.htm].
- Ministerio de Hacienda y Función Pública (2022): Oficina Virtual para la coordinación financiera de las Entidades Locales [https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Administracion%20Electronica/OVEELL/Paginas/OVEntidadesLocales.aspx].
- Ministerio de Transporte, Movilidad y Agenda Urbana (2022): *Estadística de construcción de edificios* [https://www.mitma.gob.es/informacion-para-el-ciudadano/informacion-estadistica/construccion/construccion-de-edificios/construccion-de-edificios-licencias-municipales-de-obra].
- Müller, A. y Chica Palomo, M.ª D. (2011): “El impuesto de actividades económicas alemán como modelo de propuesta y reforma para el IAE español”, *Crónica Tributaria*, n.º 138: 103-134 [https://www.ief.es/vdocs/publicaciones/1/138.pdf#page=103].
- Muñoz, M. y Suárez Pandiello, J. (2018): “Reformando la financiación local. ¿Un viaje o una excursión?”, *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 92: 19-37 [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/pgp/92_01.pdf].
- Santirso Fernández, M. A. y Vaquero García, A. (2022): “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: el problema inacabable de la financiación municipal”, *Documento 18 de la Red Localis*, Red Localis [www. redlocalis.com].
- Suárez Pandiello, J. (2020): “Repensando el IBI”, *Consultor de los ayuntamientos y juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, n.º extra 4: 156-167.
- Suárez Pandiello, J.; Bosch, N.; De la Fuente, A.; Martínez, D.; Muñoz, A.; Pedraja, F. y Ramos Prieto, J. (2021). “Algunas propuestas para la reforma de la financiación local” FEDEA, *Colección Apuntes*, n.º 2021- 03, Madrid [https://policy.fedea.net/algunas-propuestas-para-la-reforma-de-la-financiacion-local/].
- Vaquero García, A. (2021): “A vueltas con la plusvalía municipal”, *Nota 18 de observatorio de Red Localis*, Red Localis [www. redlocalis.com. https://api.foroeconomicodegalicia.es/uploads/REDLOCALIS/originals/57b37d8e-146f-48a5-b850-fd8c58e13bdf.pdf].

ANEXO

TABLA 15

Recaudación por capítulos de los ayuntamientos por CC. AA. en relación con los ingresos no financieros, presupuestos liquidados (2020)

	Cap. I Impuestos Directos	Cap. II Impuestos indirectos	Cap. III Tasas y Otros ingresos	Cap. IV Transferencias Corrientes	Cap. V Ingresos patrimoniales	Cap. VI Enajenación de Inversiones Reales	Cap. VII Transferencias de capital	Total
Andalucía	40,2%	2,5%	12,0%	39,7%	1,1%	0,3%	4,2%	100%
Aragón	37,1%	3,8%	15,5%	34,5%	2,8%	0,2%	6,1%	100%
Principado de Asturias	44,7%	3,6%	14,0%	36,3%	0,7%	0,1%	0,7%	100%
Islas Baleares	45,2%	5,2%	20,7%	23,7%	0,9%	0,1%	4,3%	100%
Canarias	30,5%	8,8%	12,3%	39,1%	0,7%	0,0%	8,7%	100%
Cantabria	44,6%	2,4%	16,1%	33,0%	1,6%	0,1%	2,2%	100%
Castilla y León	40,8%	3,0%	15,7%	30,9%	3,6%	0,4%	5,5%	100%
Castilla-La Mancha	43,4%	3,4%	18,0%	29,4%	1,6%	0,4%	3,8%	100%
Cataluña	44,2%	2,6%	15,4%	34,2%	1,0%	0,3%	2,4%	100%
Extremadura	33,7%	3,2%	14,2%	39,2%	2,1%	0,4%	7,3%	100%
Galicia	35,5%	2,2%	15,7%	39,4%	1,0%	0,2%	6,1%	100%
Comunidad de Madrid	50,5%	3,9%	10,4%	32,5%	1,9%	0,4%	0,4%	100%
Región de Murcia	47,0%	2,9%	15,6%	29,8%	1,5%	0,2%	3,0%	100%
La Rioja	41,4%	3,3%	20,2%	27,5%	2,5%	0,1%	5,1%	100%
Comunidad Valenciana	45,2%	2,4%	12,0%	34,9%	1,1%	0,4%	4,1%	100%
Total	42,9%	3,3%	13,7%	34,8%	1,4%	0,3%	3,6%	100%

Fuente: Elaboración propia a partir de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales (2022).

TABLA 16

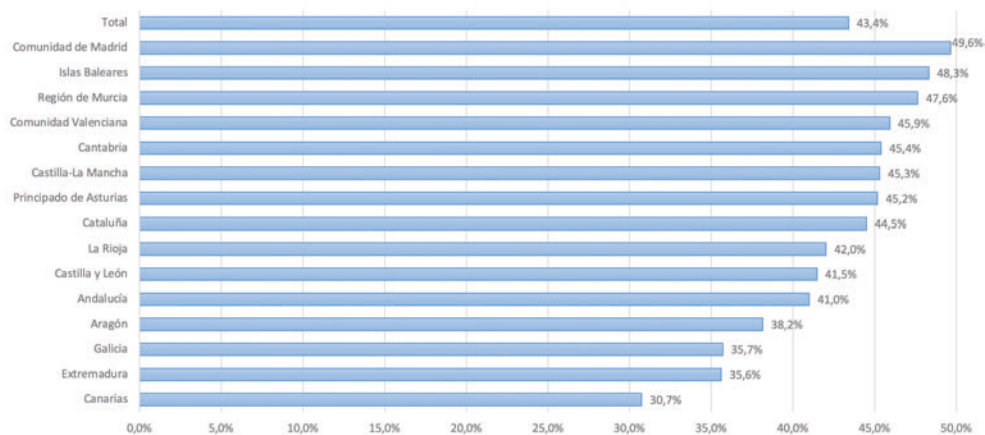
Recaudación por impuestos de los ayuntamientos por CC. AA. en relación con los ingresos no financieros, presupuestos liquidados (2020)

	IBI-Rústico	IBI-Urbano	IBI-Especiales	IVTM	IIVTNU	IAE	ICIO	Total
Andalucía	1,4%	25,3%	1,0%	5,0%	4,2%	2,5%	1,6%	41,0%
Aragón	1,9%	21,7%	1,1%	4,6%	2,8%	3,6%	2,4%	38,2%
Principado de Asturias	0,7%	28,1%	0,9%	5,4%	3,7%	4,3%	2,0%	45,2%
Islas Baleares	1,8%	29,4%	1,1%	4,9%	4,4%	2,6%	4,1%	48,3%
Canarias	0,4%	19,0%	0,8%	3,4%	3,3%	2,8%	1,0%	30,7%
Cantabria	0,9%	28,6%	0,6%	5,4%	4,9%	3,4%	1,6%	45,4%
Castilla y León	1,7%	26,3%	1,0%	5,2%	2,4%	3,1%	1,8%	41,5%
Castilla-La Mancha	2,1%	27,1%	1,7%	5,8%	3,0%	3,0%	2,6%	45,3%
Cataluña	0,4%	28,1%	1,1%	4,0%	5,4%	4,0%	1,6%	44,5%
Extremadura	2,2%	21,2%	1,7%	4,7%	1,3%	2,0%	2,4%	35,6%
Galicia	0,7%	22,0%	1,3%	5,3%	1,9%	3,3%	1,3%	35,7%
Comunidad de Madrid	0,2%	31,0%	0,7%	4,1%	8,6%	3,1%	2,0%	49,6%
Región de Murcia	2,0%	27,9%	1,7%	6,4%	4,2%	3,8%	1,7%	47,6%
La Rioja	1,6%	25,7%	1,6%	5,3%	2,6%	3,2%	2,0%	42,0%
Comunidad Valenciana	0,8%	30,6%	0,7%	5,0%	4,4%	2,9%	1,5%	45,9%
Total	0,9%	27,1%	1,0%	4,6%	4,8%	3,2%	1,8%	43,4%

Fuente: Elaboración propia a partir de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales (2022).

GRÁFICO 6

Recaudación del IBI+IVTM+IIVTNU+IAE+ICIO respecto a los ingresos no financieros, presupuestos liquidados (2020)



Fuente: Elaboración propia a partir de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales (2022).