

## LOS RÉGIMENES OBJETIVOS DE TRIBUTACIÓN EN LOS IMPUESTOS LOCALES

**Luis Miguel Muleiro Parada**

*Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Vigo*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Alejandro BLÁZQUEZ LIDOY, don Nicolás DE GAVIRIA FOBIÁN, don José Félix GÁLVEZ MERINO y don Eduardo LUQUE DELGADO.

---

### EXTRACTO

La estimación objetiva aparece regulada como uno de los posibles regímenes para la determinación de las bases imponibles de los tributos creados y regulados por el legislador. Su voluntariedad, para quien legisla en su regulación y para el obligado tributario en su aplicación, constituye una característica fundamental del régimen. En buena parte de los tributos locales existen fórmulas simplificadas de cuantificación, aunque generalmente no integran verdaderos regímenes de estimación objetiva de la base imponible. En el presente trabajo estudiaremos esas fórmulas de simplificación que hay en la regulación de la determinación de la cantidad a pagar de los tributos locales, ahondando en la naturaleza jurídica de estas tradicionales normativas. Además, trataremos de alcanzar su fundamento último y suficiente justificación en nuestro ordenamiento tributario para, desde una perspectiva global, indagar sobre cuál debe ser la senda por la que debe discurrir la normativa relativa a la cuantificación de nuestros impuestos. Las reformas del sistema tributario estatal hacen volver sobre la ansiada reforma de la Hacienda Local y, en particular, la cuantificación de los impuestos locales.

**Palabras claves:** impuestos locales, cuantificación tributaria, regímenes simplificados de tributación y estimación objetiva.

---

*Fecha de entrada: 30-04-2014 / Fecha de aceptación: 18-07-2014 / Fecha de revisión: 01-06-2015*

## OBJECTIVE REGIMES OF TAXATION IN THE LOCAL TAXES

Luis Miguel Muleiro Parada

---

### ABSTRACT

The objective tax base regime is one of the regimes created by law to calculate the tax bill. It's main feature is the option for the taxpayer and also to the legislator. Local taxes has simplified formulas but not real objective tax regimes. This study analyzes this simplified formulas and its essential characteristics. Furthermore, we will propose the rules to the quantification regimes in our taxes. The reforms of the State tax system, highlights the importance of the quantification of local taxes.

**Keywords:** local taxes, tax quantification, simplified regimes of taxation and objective estimation.

---

---

## Sumario

- I. Consideraciones generales
- II. El IBI y el valor catastral
- III. El IAE y las cuotas de tarifa
- IV. La liquidación provisional del ICIO
- V. La determinación de la base imponible en el IIVTNU
- VI. El régimen de determinación objetiva en el IGS
- VII. El régimen simplificado del IPSI
  - 1. El IPSI dentro del régimen fiscal especial de Ceuta y Melilla
  - 2. La determinación objetiva prevista en el IPSI
- VIII. Simplificación y gestión tributaria eficaz
- IX. El futuro de los regímenes objetivos de tributación
- X. Conclusiones

### Bibliografía

## I. CONSIDERACIONES GENERALES

En general, en los impuestos locales apenas hallamos regímenes de determinación objetiva para la determinación de la base imponible de los impuestos propiamente dichos. Sin embargo, sí encontramos en mayor medida ciertas fórmulas de tributación objetivas y que nos recuerdan bastante a lo que es una determinación objetiva, estimación objetiva en terminología legal.

En principio, desde la perspectiva de los impuestos municipales obligatorios, dos son los impuestos que deben ser objeto de tratamiento en este epígrafe en los que las fórmulas o regímenes objetivos de tributación han encontrado un lugar destacado: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). En el gravamen de los bienes inmuebles y las actividades económicas la simplificación tributaria, la ficción jurídica y la objetivización en la cuantificación tributaria han alcanzado tradicionalmente una significación especial. Con relación al IBI, el empleo de fórmulas objetivas ha sido una constante en la configuración de impuestos como el impuesto local que grava los bienes inmuebles –anterior contribución territorial urbana–. Como recuerda el profesor FERREIRO, la determinación directa no pudo ser utilizada en nuestro país durante la segunda mitad del siglo XIX y la primera mitad del siglo XX en los gravámenes sobre los rendimientos de bienes rústicos y urbanos y tales impuestos se debieron configurar como impuestos sobre rendimientos medios, presuntos o potenciales. E incluso ahora que son tributos locales siguen configurándose como impuestos sobre rendimientos medios o potenciales<sup>1</sup>. En este sentido conviene tener presente, en primer lugar, la regulación establecida en el IBI. Por lo que se refiere al IAE, en el gravamen del ejercicio de actividades económicas ha sido una constante el recurso a regulaciones de carácter objetivo e incluso se ha llegado a decir que este impuesto se puede considerar una gran determinación objetiva en sí mismo considerado.

Por lo que se refiere a los impuestos municipales potestativos, el régimen objetivo ha sido acogido en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO). Ahora bien, la determinación de la base imponible a través de índices o módulos viene limitada a la liquidación provisional del impuesto. En el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) debemos referirnos tanto a la vinculación respecto a la base imponible del IIVTNU y a la del IBI, como a la propia regulación de la determinación de la base imponible en este tributo. Finalmente, pese a su carácter optativo y su limitado campo de aplicación actual, el Impuesto municipal sobre Gastos Suntuarios (IGS) ampara, asimismo, un régimen de determinación objetiva de carácter principal y no alternativo.

<sup>1</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*, 25.ª ed., Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2006, pág. 419.

En Ceuta y Melilla aparece el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI) como impuesto que viene a corresponderse con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) estatal, aunque como impuesto municipal, por lo que debemos detenernos en su examen para observar las especialidades de esta regulación.

Con estas bases, consideramos interesante el estudio de las fórmulas o regímenes objetivos amparados en la imposición local que en cierto modo, aunque sea desde el punto de vista de su articulación técnica, guardan una estrecha vinculación con la determinación objetiva como régimen de determinación de la base imponible.

## II. EL IBI Y EL VALOR CATASTRAL

En el IBI la base imponible está constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles (art. 65 TRLHL). La normativa tributaria nada dice de cómo se determina ese valor catastral y para la misma debemos acudir a la regulación por la que se rige el Catastro Inmobiliario. A estos efectos se debe tener en cuenta el TRLCI<sup>2</sup>, así como su desarrollo reglamentario contenido en el Real Decreto 417/2006, de 7 de abril<sup>3</sup>. La norma tributaria se remite a la normativa catastral para conocer cuál es la base del impuesto pero, una vez que acudimos a esta, se puede observar que en la determinación de lo que es el valor catastral de los bienes entran en juego fórmulas y normas de determinación claramente objetivas<sup>4</sup>. De esta manera, no se trata de que la base imponible sea el valor catastral del bien y para concretar tal valor la normativa tributaria establezca un régimen de determinación objetiva, sino que la base imponible ya viene integrada por el valor catastral pero en su determinación es otra norma la que acude a una regulación objetivizada.

Para la determinación del valor catastral de los bienes inmuebles rústicos y urbanos se establecen los correspondientes procedimientos administrativos. La asignación del valor catastral de los bienes inmuebles podrá llevarse a cabo: a) mediante el procedimiento de valoración colectiva (ponencias de valores) o b) de forma individualizada<sup>5</sup>. La ponencia de valores, que puede ser general, parcial o simplificada para ciertos supuestos, es el instrumento que, a partir de un conjunto de documentos administrativos, integra los criterios reguladores de la valoración catastral para la totalidad o parte

<sup>2</sup> Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLCI).

<sup>3</sup> Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el TRLCI.

<sup>4</sup> En todo caso, los valores catastrales se fijan a partir de los datos que figuran en el catastro. Véase FERREIRO LAPATZA, J. J.; MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *Curso de Derecho Tributario*, 2.<sup>a</sup> ed., Madrid-Barcelona-Buenos Aires, Marcial Pons, 2007, pág. 428.

<sup>5</sup> Será causa de asignación de valor catastral de forma individualizada toda incorporación o modificación que se produzca en el Catastro Inmobiliario practicada en virtud de alguno de los siguientes procedimientos: 1) declaraciones, comunicaciones y solicitudes, 2) subsanación de discrepancias y 3) inspección catastral.

En Ceuta y Melilla aparece el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI) como impuesto que viene a corresponderse con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) estatal, aunque como impuesto municipal, por lo que debemos detenernos en su examen para observar las especialidades de esta regulación.

Con estas bases, consideramos interesante el estudio de las fórmulas o regímenes objetivos amparados en la imposición local que en cierto modo, aunque sea desde el punto de vista de su articulación técnica, guardan una estrecha vinculación con la determinación objetiva como régimen de determinación de la base imponible.

## II. EL IBI Y EL VALOR CATASTRAL

En el IBI la base imponible está constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles (art. 65 TRLHL). La normativa tributaria nada dice de cómo se determina ese valor catastral y para la misma debemos acudir a la regulación por la que se rige el Catastro Inmobiliario. A estos efectos se debe tener en cuenta el TRLCI<sup>2</sup>, así como su desarrollo reglamentario contenido en el Real Decreto 417/2006, de 7 de abril<sup>3</sup>. La norma tributaria se remite a la normativa catastral para conocer cuál es la base del impuesto pero, una vez que acudimos a esta, se puede observar que en la determinación de lo que es el valor catastral de los bienes entran en juego fórmulas y normas de determinación claramente objetivas<sup>4</sup>. De esta manera, no se trata de que la base imponible sea el valor catastral del bien y para concretar tal valor la normativa tributaria establezca un régimen de determinación objetiva, sino que la base imponible ya viene integrada por el valor catastral pero en su determinación es otra norma la que acude a una regulación objetivizada.

Para la determinación del valor catastral de los bienes inmuebles rústicos y urbanos se establecen los correspondientes procedimientos administrativos. La asignación del valor catastral de los bienes inmuebles podrá llevarse a cabo: a) mediante el procedimiento de valoración colectiva (ponencias de valores) o b) de forma individualizada<sup>5</sup>. La ponencia de valores, que puede ser general, parcial o simplificada para ciertos supuestos, es el instrumento que, a partir de un conjunto de documentos administrativos, integra los criterios reguladores de la valoración catastral para la totalidad o parte

<sup>2</sup> Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLCI).

<sup>3</sup> Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el TRLCI.

<sup>4</sup> En todo caso, los valores catastrales se fijan a partir de los datos que figuran en el catastro. Véase FERREIRO LAPATZA, J. J.; MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *Curso de Derecho Tributario*, 2.<sup>a</sup> ed., Madrid-Barcelona-Buenos Aires, Marcial Pons, 2007, pág. 428.

<sup>5</sup> Será causa de asignación de valor catastral de forma individualizada toda incorporación o modificación que se produzca en el Catastro Inmobiliario practicada en virtud de alguno de los siguientes procedimientos: 1) declaraciones, comunicaciones y solicitudes, 2) subsanación de discrepancias y 3) inspección catastral.

de un municipio, con indicación de los valores básicos de suelo y construcción y de los coeficientes correctores de dichos valores que se aplican a los inmuebles de una zona territorial, de suerte que con esa ponencia sea posible asignar un valor catastral individualizado a cada bien inmueble. Para los inmuebles de características especiales se han de llevar a cabo ponencias de valores especiales<sup>6</sup>.

En general, si nos centramos en los bienes urbanos y rústicos, las ponencias de valores permiten determinar el valor catastral inmobiliario. Este se tiene que determinar objetivamente a partir de los datos que obran en el Catastro Inmobiliario y está integrado por: el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones (art. 22 TRLCI)<sup>7</sup>. Subrayamos que se determina «objetivamente» porque así lo señala el precepto mencionado. Para dicha determinación objetiva la normativa catastral exige que se tengan en cuenta los siguientes criterios: a) la localización del inmueble, las circunstancias urbanísticas que afectan a su suelo y su aptitud para la producción, b) el coste de ejecución material de las construcciones, los beneficios de la contrata, honorarios profesionales y tributos que gravan la construcción, el uso, la calidad y la antigüedad edificatoria, así como el carácter histórico-artístico u otras condiciones de las edificaciones, c) los gastos de producción y beneficios de la actividad empresarial de promoción, o los factores que correspondan en los supuestos de inexistencia de la citada promoción, d) las circunstancias y valores del mercado y e) cualquier otro factor relevante que reglamentariamente se determine. Además, nunca es posible que el valor catastral sea superior al valor de mercado. Dentro de las características del valor catastral podemos destacar que se trata de un valor universal, coordinado y referenciado al valor de mercado pero, sobre todo en lo que a nosotros nos interesa, se trata de un valor objetivo.

Nos encontramos ante procedimientos de valoración objetivos de los que, en consecuencia, resulta un valor objetivo (el valor catastral) que integra la base imponible del impuesto. De algún

<sup>6</sup> Por lo que respecta a estos bienes inmuebles de características especiales hay que tener en cuenta la Orden HAC/3521/2003, de 12 de diciembre, por la que se fija el coeficiente de referencia al mercado (RM) para los bienes inmuebles de características especiales. Las ponencias de valores especiales no han sido aprobadas todavía y como crítica a este respecto se ha sostenido que «... los valores catastrales actuales de las grandes infraestructuras son realmente bajos, no obedecen a precios de mercado y fueron en su día asumidos por el Catastro en función de unos módulos, entendemos que para salir del paso, y ello a la espera de que se aprueban, como prevé la propia Ley del Catastro las ponencias especiales de valores...» (GONZALO MIGUELÁNEZ, J.: «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles en las grandes infraestructuras: los denominados bienes inmuebles de características especiales a la luz de la más reciente legislación», *JT*, n.º 5, 2005, pág. 2.304). Hace unos años, se aprobó el Real Decreto 1464/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración catastral de los bienes inmuebles de características especiales.

<sup>7</sup> Como matiza GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, «... la base imponible del impuesto va a ser el valor catastral, es decir, no el valor real de los bienes, sino un valor administrativo determinado objetivamente conforme a los criterios contenidos en la normativa reguladora del Catastro. Dicho valor administrativo debe ser reflejo de la capacidad económica puesta de manifiesto por alguno de los derechos que configuran el hecho imponible del IBI sobre un bien inmueble; por ello, no tiene que coincidir con el valor de mercado, sino que, más bien, se correspondería con un valor de titularidad que ponderaría el disfrute de los bienes». En este ámbito la misma autora defiende que el Reglamento de Valoración Catastral debería establecer algún criterio específico de valoración de los bienes inmuebles objeto de un derecho diferente al de nuda propiedad para alcanzar una valoración catastral conforme a los criterios que se contienen en la propia LCI [«El Impuesto sobre Bienes Inmuebles» en MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (coord.): *Los tributos locales*, Madrid, Civitas, 2005, pág. 81].

modo, una determinación objetiva precede al componente esencial de la base imponible del tributo. Sin ánimo de profundizar mucho en el particular, si atendemos a la determinación del valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, podemos comprobar la valoración objetiva que da lugar al valor catastral inmobiliario y que se acoge en la normativa tributaria. En este sentido, tenemos que diferenciar la valoración del suelo y la valoración de las construcciones. En ambos casos existen dos módulos que son esenciales para la valoración, a saber: el módulo básico de repercusión del suelo (MBR) y el módulo básico de construcción (MBC)<sup>8</sup>.

El MBR se asigna a cada municipio completo o zona del mismo (área económica homogénea) atendiendo al análisis del mercado y una vez realizado el proceso de coordinación de valores a nivel nacional. Para obtener el módulo básico de repercusión, en primer lugar, se establece a nivel nacional el módulo de valor  $M^9$ , expresado en euros por metro cuadrado, que representa el valor en venta del producto inmobiliario tipo o medio. Mediante diversificación del mismo y aplicando los coeficientes previstos en la Normativa Técnica, se obtiene un conjunto de módulos básicos de suelo (MBR) y de módulos básicos de construcción (MBC). Posteriormente, como resultado de un estudio del mercado inmobiliario realizado en cada municipio y de un proceso de coordinación de valores, se asigna a cada municipio completo o zona del mismo (área económica homogénea) el MBR concreto que servirá de base para establecer los valores de repercusión de suelo de cada una de las calles o tramos de calle del mismo. El MBC, de igual manera, se asigna a cada municipio completo o zona del mismo (área económica homogénea) previa la realización de un análisis del mercado relativo específicamente a los costes de construcción del producto inmobiliario<sup>10</sup>. Para obtener el módulo básico de construcción, en primer lugar, se establece a nivel nacional el módulo de valor  $M$ . Mediante su diversificación y la aplicación de los coeficientes previstos en la Normativa Técnica, se obtiene un conjunto de MBC. Posteriormente, como resultado de un estudio del mercado inmobiliario realizado en cada municipio y de un proceso de coordinación de valores, se asigna a cada área económica homogénea (municipio completo o zona del mismo) el MBC concreto que sirve como base para determinar el valor de construcción de cada inmueble municipal<sup>11</sup>.

<sup>8</sup> Todos estos aspectos y módulos vienen regulados en lo que se denominan «Normas Técnicas» que han sido definidas por GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO como aquel conjunto de conceptos, reglas y criterios que rigen la valoración de los inmuebles y se han ido modificando a lo largo del tiempo, principalmente, para permitir adecuar el valor catastral a los dos elementos fundamentales que lo estructuran: el mercado y la normativa urbanística. *Ibidem*, pág. 84.

<sup>9</sup> La Orden EHA/1213/2005, de 26 de abril, por la que se aprueba el módulo de valor  $M$  para la determinación de valores de suelo y construcción de los bienes inmuebles de naturaleza urbana en las valoraciones catastrales fija dicho valor en 1.000 euros/metro cuadrado.

<sup>10</sup> En este ámbito hay que considerar que los costes de construcción de productos similares en cuanto a tipología, calidad, etc., pueden ser diferentes según los municipios, dependiendo, entre otros, de factores como accesibilidad, disponibilidad de materiales, coste de la mano de obra, etc.

<sup>11</sup> Sobre las últimas medidas de actualización del valor catastral de los bienes urbanos por coeficientes, véase el trabajo de JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: «La cuantificación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a partir de 2014, a la vista de las medidas adoptadas durante 2012 y 2013», *QF*, n.º 9, 2014, págs. 47-75.

Con respecto a la determinación del valor catastral de los bienes inmuebles rústicos, en un primer momento la determinación del valor catastral quedó en suspenso hasta el establecimiento de su aplicación a través de una ley. Hasta ese momento el valor catastral de los referidos bienes se concretó en la capitalización al 3% el importe de las bases liquidables vigentes para la exacción de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria correspondiente al ejercicio 1989, obtenidas mediante la aplicación de los tipos evaluatorios de dicha contribución, prorrogados en virtud del Real Decreto-Ley 7/1988, de 29 de diciembre, o de los que se hayan aprobado posteriormente en sustitución de ellos, y sin perjuicio de su actualización anual mediante los coeficientes establecidos y los que establezcan las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, una vez incorporadas las alteraciones catastrales que hayan experimentado o experimenten en cada ejercicio<sup>12</sup>. Los valores catastrales de los bienes inmuebles de naturaleza rústica se vienen actualizando y revisando, directamente, o a través de la Ley General de Presupuestos<sup>13</sup>. Sin embargo, con relación a alguno de estos bienes encontramos también, si quiera transitoriamente, un procedimiento basado en módulos objetivos. En concreto, teniendo en cuenta lo dispuesto en la disposición transitoria primera del TRLCI, para la obtención de los valores de suelo correspondientes a las construcciones ubicadas en suelo rústico y que catastralmente no estén consideradas como indispensables para las explotaciones agrarias, se toma en consideración el MBR de suelo asignado en cada municipio, por cuanto en la valoración de estos inmuebles es necesario tomar en consideración su localización y su inserción en un área económica homogénea determinada. Así, sus valores mantienen una estrecha relación con los valores de los bienes de carácter urbano, en función del municipio en que se encuentren, si bien con unos valores más bajos como consecuencia de la clasificación urbanística del suelo en el que se ubican los referidos inmuebles. En los supuestos de la valoración del suelo de las construcciones cuya tipología sea agrícola, ganadera o forestal y estén considerados como indispensables para el desarrollo de las explotaciones, así como de los parques eólicos e inmuebles de tipologías extensivas, en la medida en que su valor se encuentra desligado del mercado inmobiliario urbano, se ha optado por garantizar la coordinación de los valores catastrales mediante la utilización de un único módulo, aplicado a los municipios de menor actividad en el mercado inmobiliario urbano<sup>14</sup>.

En general, para los bienes inmuebles urbanos observamos que el valor de venta del producto inmobiliario tipo o medio se convierte en un elemento esencial que sirve para la determinación del valor tanto del suelo como de las construcciones. Los módulos responden a unos valores medios que, de una manera u otra, presentan total relevancia en el IBI. Si en la determinación objetiva prevista en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), por ejemplo, observamos como los signos, índices o módulos responden a unos estudios sobre rendimientos medios, en el IBI el valor catastral se vincula a ciertos módulos que, siquiera en la base, responden a un valor en venta

<sup>12</sup> Véase la disposición transitoria segunda del TRLCI.

<sup>13</sup> Vid. MARÍ VIDAL, S.: «La limitación de las Bases Imponibles del IBI Rústico para las cooperativas agrarias en el régimen fiscal de cooperativas y su necesaria reforma», *Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 104, 2011, págs. 131 y 132.

<sup>14</sup> El más bajo de los módulos básicos de repercusión previstos en el Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio. Véase Orden EHA/3188/2006, de 11 de octubre, por la que se determinan los módulos de valoración a efectos de lo establecido en el artículo 30 y en la disposición transitoria primera del TRLCI.

del producto inmobiliario tipo o medio. Lo mismo podemos decir con relación a una parte de los inmuebles rústicos y, hasta tanto no se regule la determinación de su valor catastral con carácter general, la capitalización al 3% no deja de constituir un «régimen *a forfait* de tributación». Este apartado enlaza con la problemática del valor tributario de los bienes donde los medios de determinación, comprobación y valoración objetivizados constituyen un instrumento de gran utilidad y eficacia en el ordenamiento jurídico-tributario<sup>15</sup>.

De todo ello, podemos concluir que, con relación al IBI, aunque no existe un régimen de determinación objetiva propiamente dicho referido a la base imponible, el componente esencial de la misma responde, generalmente, a un régimen objetivo sobre la base de módulos en los que la valoración implica, sintetizando mucho, una cierta aproximación sobre la base de valores medios. Aun para el caso del régimen transitorio previsto para la determinación catastral de los bienes inmuebles rústicos nos encontramos con una determinación a tanto alzado del valor catastral<sup>16</sup>.

### III. EL IAE Y LAS CUOTAS DE TARIFA<sup>17</sup>

En el IAE la cuantificación del tributo responde a la aplicación de las Tarifas reguladas actualmente en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por la que se aprueban las Tarifas e Instrucción del Impuesto que ha de aplicarse a la generalidad de las actividades económicas sometidas al impuesto, mientras que las Tarifas e Instrucción correspondientes a la actividad de ganadería independiente se encuentran reguladas en el Real Decreto 1251/1991, de 2 de agosto. Con carácter general, estas Tarifas dividen las actividades sujetas en: secciones, divisiones, agrupaciones, grupos y, en su caso, epígrafes<sup>18</sup>.

<sup>15</sup> Para un estudio detallado de este particular nos remitimos a la obra de GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *El valor tributario: su determinación objetiva y convencional*, Barcelona, Bosch, 2006.

<sup>16</sup> Sobre los efectos de la controvertida calificación práctica de los bienes inmuebles urbanos y rústicos, puede verse el estudio de ALIAS CANTÓN, M.: «Efectos de la Sentencia de 30 de mayo de 2014 en la aplicación de los tributos locales», *Crónica Tributaria-Boletín de actualidad*, n.º 3, 2014, págs. 3-22.

<sup>17</sup> Algunos autores han criticado la denominación e imperfección técnica en que ha incurrido el legislador al hablar de «cuotas mínimas» (art. 85.1 TRLHL). Así, POVEDA BLANCO ha indicado que el calificativo de mínimas que otorga la ley a estas cuotas no es procedente, puesto que su valor en las siguientes fases de liquidación puede ser objeto de reducción [«El Impuesto sobre Actividades Económicas» en HERRERA MOLINA, P. M. (dir.): *Tributos locales y autonómicos*, Cizur Menor (Navarra), Thomson-Aranzadi, 2006, pág. 119]. En este ámbito, como ha apuntado, GARCÍA MARTÍNEZ, parece conveniente diferenciar la cuota de tarifa de la cuota tributaria, llevando a cabo una interpretación desde la perspectiva de la determinación y cuantificación de la cuota tributaria en el IAE. Así, debemos entender que la calificación de mínima referida a la cuota de tarifa se refiere a la magnitud inicial, mínima, a tomar en cuenta en la determinación de la cuota tributaria definitiva del IAE. Consecuentemente, van a ser posibles tanto incrementos o disminuciones de la inicial cuota de tarifa que, de hecho, encuentran amparo en las facultades reconocidas por la normativa a los ayuntamientos [«El Impuesto sobre Actividades Económicas» en MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (coord.): *Los tributos locales*, ob. cit., págs. 287 y 288].

<sup>18</sup> GARCÍA-FRESNEDA GEA criticó hace algún tiempo la estructura de las Tarifas del IAE, señalando que deberían ser objeto de modificación al constituir un resquicio histórico y carente de fundamento («Las tarifas en el IAE», *RHL*, n.º 81, 1997, pág. 628 y «Hecho imponible y concepto de actividad económica en el IAE», *RHL*, n.º 82, 1997, págs. 83-86).

En la determinación de las cantidades a pagar en concepto de tributo podemos diferenciar las siguientes etapas:

- En la primera fase, que es la que más nos interesa desde nuestra perspectiva, se determina la denominada cuota de tarifa que se corresponde con la cantidad a satisfacer conforme a las tarifas establecidas para cada actividad y que puede ser: municipal, provincial o nacional. Esta cuota de tarifa viene integrada, a su vez, por la adición de dos cuotas: la cuota de licencia y la cuota de radicación. La cuota de licencia se fija de dos maneras: a) en algunos casos, se establece una cantidad fija para la actividad de que se trate y b) en otros supuestos, se aplican unos módulos o elementos tributarios como, por ejemplo, la potencia eléctrica instalada o la superficie de los locales<sup>19</sup>. Ello nos recuerda claramente a los signos, índices o módulos previstos en el régimen de determinación objetiva previsto en el IRPF y el IVA. La cuota de radicación grava la superficie de los locales en los que se ejerce la actividad económica que será de aplicación, únicamente, en los supuestos en que tal superficie no haya sido considerada para la determinación de la cuota de licencia.
- En una segunda fase corresponde aplicar ciertos coeficientes de ponderación y bonificaciones con los que se pretende atender a las circunstancias particulares que concurren en el ejercicio de la actividad económica y sobre los que ahora no nos detendremos.

El pago de la cuota municipal que resulta facultativa para el ejercicio de las actividades en el correspondiente ayuntamiento al que corresponde la exacción del impuesto pero, como han destacado FERREIRO LAPATZA, MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, dada la dificultad de localizar en un solo municipio las actividades económicas gravadas, las Tarifas establecen cuotas provinciales y nacionales que facultan para el ejercicio de las actividades en el ámbito provincial o estatal. Eso sí, el sistema de cuantificación de las cuotas provinciales o estatales sigue el esquema comentado, establecido para las cuotas municipales<sup>20</sup>.

Más allá de una determinación objetiva de la base imponible, en el IAE nos encontramos con una determinación «a tanto alzado», aunque sui géneris, de las cantidades a pagar en concepto de tributo. Así, en buena parte de las ocasiones, en la cuantificación tributaria intervienen ciertos módulos, denominados «elementos tributarios», que concretan la determinación de las cantidades que se deben ingresar. Nos encontramos ante un régimen objetivo de tributación en

<sup>19</sup> En desarrollo de esta cuantificación, véase PAGÉS I GALTÈS, J.: *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Madrid, Marcial Pons, 1995, págs. 403-445. Como importante modificación a tener en cuenta hay que destacar que la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, suprimió como elemento tributario el número de obreros. En este sentido, su disposición adicional cuarta indicó que: «(...) En aquellos supuestos en los cuales la cuota de tarifa prevista en el Real Decreto Legislativo 1175/1990 venga determinada, entre otros, por el elemento tributario "número de obreros", como una cantidad fija a satisfacer por cada obrero, no se aplicará la parte de la cuota correspondiente a dicho elemento tributario».

<sup>20</sup> *Curso...*, ob. cit., pág. 437. Véase, asimismo, PAGÉS I GALTÈS, J.: *Manual...*, ob. cit., págs. 449-452.

donde los módulos no se orientan a la determinación objetiva de la base imponible en sentido estricto pero igualmente cumplen una función esencial de cara a la cuantificación del tributo. De ahí que se haya sustentado que en este impuesto existe una gran determinación objetiva o que el impuesto integra tras de sí una determinación objetiva de cuotas. A nuestro modo de ver nos hallamos, nuevamente, ante un régimen objetivo establecido en sede de cuantificación tributaria que no podemos confundir, en sentido propio, con lo que es un régimen de determinación objetiva de bases aunque las semejanzas en ciertos medios o instrumentos empleados son patentes. De este modo, constatamos como la objetivización se ha convertido en un instrumento al que, también en los impuestos locales obligatorios (señaladamente IBI e IAE), se ha acudido tradicionalmente tratando de satisfacer el interés de los contribuyentes, al que se facilita una tributación sencilla, y de una Administración limitada que debe corresponder con una aplicación del sistema tributario efectiva y operativa sin descuidar, es cierto, la necesaria recaudación encaminada, asimismo, a la satisfacción última del interés público. Sin embargo, el recurso a estas fórmulas no está exento de crítica, por cuanto siempre cabe la posibilidad de cuestionarse si es necesario el recurso a las mismas, así como la viabilidad real de establecer un impuesto sobre la base de rendimientos más reales que potenciales que respete, de mejor manera, los postulados de la justicia tributaria<sup>21</sup>.

#### IV. LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DEL ICIO

En el ICIO el devengo del impuesto se produce en el momento en que se inicia la construcción, instalación u obra y la base imponible viene integrada por su coste real y efectivo<sup>22</sup>. Como el coste únicamente puede ser conocido cuando se terminan las obras, es necesario fijar en el momento del devengo un criterio que sirva de liquidación provisional a cuenta<sup>23</sup>. Todo ello sin perjuicio de la determinación definitiva de la base imponible y la correspondiente liquidación tributaria que se practicarán cuando se finalice la obra y se determine su coste real y efectivo que puede dar lugar: o bien a la modificación de la base imponible fijada en la liquidación provisional, o bien a su confirmación<sup>24</sup>. En realidad, el momento de la concesión de la licencia conlleva

<sup>21</sup> CHECA GONZÁLEZ, C.: «El Impuesto sobre Actividades Económicas: presente y futuro», *NF*, n.º 5, 2002, pág. 46. Crítica compartida más recientemente, entre otros, por LÓPEZ ESPADAFOR en «La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: Su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español», *Documentos de Trabajo del IEF*, n.º 15, 2006, pág. 10.

<sup>22</sup> Como indica SIMÓN ACOSTA, en este impuesto «... se establece el nacimiento de la obligación tributaria en un momento en que todavía no están integrados todos los elementos que intervienen en su definición, pues la base imponible es el coste real y no el coste presupuestado de las obras. De todos modos, esto no es técnicamente defectuoso o criticable, pues el devengo cumple como misión principal la de determinar el Derecho aplicable al hecho imponible...» («El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *RHAL*, n.º 57, 1989, págs. 366 y 367).

<sup>23</sup> La Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social incorporó el término actual de liquidación «a cuenta», aunque no se trate de un término demasiado afortunado.

<sup>24</sup> RUIZ BALLESTEROS, D.: «Métodos de determinación de la base imponible en la liquidación provisional del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *JT*, tomo II, 2002, págs. 2.125 y 2.126.

una obligación accesoria de carácter pecuniario que es el anticipo de una cuantía por un obligado, que puede o no coincidir con el de la obligación principal, vinculada al inicio de las obras y donde se identifica quién deberá llevar a cabo la liquidación de carácter definitivo<sup>25</sup>. Este sistema no es una novedad dentro de nuestro ordenamiento jurídico-tributario, ya que en los Impuestos sobre la renta ha sido una práctica tradicional el establecimiento de pagos a cuenta, con la matización de que en estos supuestos los pagos fraccionados, retenciones o ingresos a cuenta se llevan a cabo durante el periodo impositivo<sup>26</sup>.

La regulación de esta liquidación provisional a cuenta en el momento de la concesión de la licencia se contempla en el artículo 103.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (TRLHL). Como relación jurídica accesoria que es, en ella podemos diferenciar tres elementos: elemento objetivo (desde el punto de vista material y temporal, la obligación de pago nace desde la notificación de la liquidación a cuenta, que podrá realizarse a partir de la concesión de la licencia), subjetivo (la entidad concesionaria de la licencia es la obligada al pago que no coincide, necesariamente, con el sujeto pasivo del tributo) y formal (la Administración debe evacuar la correspondiente liquidación con un contenido y de una determinada manera).

Desde el punto de vista de la determinación cuantitativa a que se debe atener el correspondiente ingreso a cuenta, las opciones se limitan normativamente. En un primer momento la LHL únicamente estableció la posibilidad de que la liquidación provisional se llevase a cabo en función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiera sido visado por el Colegio Oficial correspondiente; en otro caso, la base imponible será determinada por los técnicos municipales, de acuerdo con el coste estimado del proyecto. A partir de la Ley 50/1998, se estableció también la posibilidad de que la determinación de la base imponible se lleve a cabo cuando la ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que la misma establezca al efecto.

Con anterioridad a esta norma, PAGÉS I GALTÈS consideró que no era posible la aplicación de un método objetivo porque la determinación objetiva suponía la renuncia a un conocimiento cierto e inmediato de la base y, sobre todo, porque la LHL no había previsto la aplicación del

<sup>25</sup> MARÍN-BARNUEVO FABO ha insistido en el grave error y la incorrección del legislador al hablar de liquidación para hacer referencia a un ingreso a cuenta [«El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras» en MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (coord.): *Los tributos locales*, Madrid, Civitas, 2005, pág. 557]. La imperfección va más allá por cuanto el legislador, además de haber denominado liquidación provisional a lo que realmente constituye un ingreso a cuenta, ha denominado base imponible a lo que constituye un parámetro de cuantificación del ingreso a cuenta (ibidem, pág. 559). En realidad, hay que diferenciar una doble naturaleza de la liquidación provisional, según el momento en que tenga lugar; si se practica antes del devengo del impuesto estaremos ante la liquidación administrativa de un pago a cuenta, mientras que si tiene lugar tras el devengo del ICIO (una vez iniciadas las obras) se trata de una liquidación provisional a cuenta de la liquidación definitiva futura. Véase BANACLOCHE PALAO, C.; D'OCÓN ESPEJO, A. y GARCÍA ARANDA, E.: «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras» en HERRERA MOLINA, P. M. (dir.): *Tributos locales...*, ob. cit., págs. 241 y 242.

<sup>26</sup> Históricamente, los antiguos conciertos del Impuesto de Transportes o la Contribución Industrial establecían, igual que el ICIO, el pago anticipado antes de la realización del hecho imponible. RUIZ BALLESTEROS, D.: «Métodos...», ob. cit., pág. 2.126.

método objetivo<sup>27</sup>. Con la nueva normativa la solución asemeja que debe ser distinta. La propia norma habilita para que la determinación de la base imponible se lleve a cabo si la ordenanza fiscal así lo prevé. De este modo, se da cobertura legal al método objetivo por lo que, en principio, el primer escollo tradicional al establecimiento de un régimen de determinación objetiva desaparecería. Por otra parte, en cuanto a la idoneidad del establecimiento de un régimen de determinación objetiva, compartimos con MARÍN-BARNUEVO FABO que en este impuesto existe una cierta contradicción entre el modelo teórico y la aplicación práctica del tributo. En este sentido, hay que partir de la premisa de que se debe utilizar el régimen que permita conocer del modo más exacto posible el coste real y efectivo de las obras realizadas, por lo que se debería evitar la utilización de métodos objetivos. Sin embargo, hay que ser conscientes de las dificultades que existen para calcular el coste real y efectivo de las obras, sobre todo *ex ante*, y que el presupuesto de ejecución material presentado con la solicitud de licencia se basa en unas tablas de valoración de la construcción libremente escogidas por los arquitectos<sup>28</sup>. Así consideramos posible e incluso razonable que la Administración tributaria pueda utilizar módulos genéricos de valoración para determinar la base imponible y supone admitir una «igualdad» de posibilidades para la Administración con respecto a los administrados que, no cabe duda, tienen que acudir a parámetros objetivos. A estos efectos, debemos insistir que se trata de una liquidación provisional que debe ser corregida por la liquidación definitiva con base en una determinación directa, lo que constituye otro sustento más de la fórmula objetiva en la liquidación provisional del ICIO.

El artículo 103 del TRLHL prevé dos posibilidades a emplear para la determinación del pago anticipado, sin un nivel de prelación: 1) el presupuesto presentado por los interesados, siempre que hubiera sido visado por el colegio oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo y 2) los índices o módulos que establezca la ordenanza fiscal. Ahora bien, generalmente tanto nuestra doctrina administrativa como nuestros tribunales han considerado que es preferente el presupuesto<sup>29</sup>, aunque en ciertas resoluciones la cuestión no ha quedado del todo clara<sup>30</sup>.

<sup>27</sup> «El concepto de coste real y efectivo de las obras en el Impuesto sobre Construcciones», *RHAL*, n.º 66, 1992, págs. 426-433. En la misma línea existieron pronunciamientos jurisprudenciales en los que se sostiene que se consideraba necesario realizar una comprobación directa de las obras y una evaluación justificada del coste real y efectivo asignado a las mismas. Además se estimó que, durante el periodo en que esta previsión no se contemplaba en la redacción original de la LHL, ello constituía motivo suficiente para que la Ordenanza se considerase contraria a la ley y, asimismo, la entidad local tuviese que determinar la base imponible cuando se concediese la licencia a la vista de lo presupuestado en el proyecto de ejecución debidamente visado. Véanse a este respecto, los comentarios de MARÍN-BARNUEVO FABO, D. en *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras*, Madrid, Colex, 2001, págs. 215 y 216.

<sup>28</sup> *Ibidem*, pág. 216.

<sup>29</sup> La doctrina administrativa así lo consideró en una Resolución de fecha 28 de abril de 1994 (NFC002009) y nuestros Tribunales mantienen este criterio en Sentencias como la de 28 de julio de 1999 (NFJ008389), la de 25 de junio de 2002 (NFJ012658) y 5 de diciembre de 2003 (NFJ016496).

<sup>30</sup> Así, por ejemplo, en la Resolución de la DGT núm. 1602/2003, de 10 de octubre (NFC026632), se dice que: «... en relación con la liquidación provisional a cuenta del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, si en la Ordenanza fiscal no se establecen índices o módulos al efecto, la base imponible se determinará en función del pre-

El carácter prioritario del presupuesto, que nos parece cuestionable, convierte a la fórmula objetiva en un instrumento subsidiario para la liquidación provisional y voluntario para la Administración a la hora de establecer los correspondientes módulos. De este modo, pese a que no nos encontramos ante un régimen de determinación objetiva, si se trata de un régimen objetivo establecido para la liquidación provisional con carácter subsidiario a partir de ciertos módulos. Además, el hecho de que se gire la liquidación provisional conforme a los módulos establecidos en la respectiva ordenanza integra un régimen generalmente subsidiario, asimismo, desde la perspectiva del contribuyente, quien normalmente habrá presentado el correspondiente presupuesto visado, como requisito general para la correspondiente licencia urbanística. Pese a este carácter subsidiario que no deriva propiamente de la normativa, consideramos que debería admitirse que la Administración corrija la liquidación provisional, atendiendo a módulos objetivos que pudiesen permitir la corrección del cálculo previo y fuesen más adecuados a la realidad. El fundamento de ello, que compartimos con MARÍN-BARNUEVO FABO, se encuentra en que también en los presupuestos visados los arquitectos pueden acudir a tablas de valoración libremente escogidas por ellos mismos<sup>31</sup>.

En efecto, si observamos las regulaciones que se han establecido en muchos de los ayuntamientos de nuestro país podemos observar que las soluciones en este ámbito han sido muy diversas y, en buena parte de los casos, no han seguido el criterio jurisprudencial que viene a establecer una prelación entre el presupuesto visado y los módulos. En este sentido, encontramos múltiples regulaciones en las que se acude a módulos de valoración a efectos del ICIO, en muchos supuestos la normativa opta por establecer unos módulos mínimos a efectos de la liquidación o autoliquidación provisional<sup>32</sup>. Las regulaciones son distintas de modo que en las más «sencillas» se establecen unos módulos por uso y tipología de obra y, en las más sofisticadas, se pueden observar, además de los anteriores, múltiples módulos de ponderación. En algunas Administraciones locales se ha ido más allá y los módulos conforman también un elemento esencial de comprobación de la liquidación definitiva. Sea cual sea la opción consideramos que unos módulos de valoración objetivos que respondan a unos estudios completos pueden ser un elemento que coadyuve en la adecuada gestión del impuesto y ello con independencia de que la determinación directa sea la que rige para llevar a cabo la cuantificación y liquidación definitiva del tributo. Las opciones resultan de lo más variadas y conformes a las previsiones contenidas en el TRLHL. En este ámbito, en el

---

supuesto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiera sido visado por el Colegio Oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo...».

<sup>31</sup> *El ICIO...*, ob. cit., pág. 217.

<sup>32</sup> A estos efectos, compartimos con la profesora PITA GRANDAL que el régimen de autoliquidación se refiere a dicho ingreso a cuenta debiéndose autoliquidar cuando se solicita la licencia preceptiva o, en caso de que no se hubiera solicitado o se denegase o no concediese la misma, cuando se inicie la construcción, instalación u obra [«Gestión de los tributos locales: liquidación e inspección» en FERREIRO LAPATZA, J. J. (dir.): *Tratado de Derecho Financiero y Tributario local*, Madrid, Marcial Pons/Diputació de Barcelona, 1993, pág. 167]. Véase en el mismo sentido, PITA GRANDAL, A. M.: «La fiscalidad de la actividad urbanística: Aspectos sustanciales del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras» en VV. AA.: *Derecho Urbanístico de Galicia*, Madrid, El Consultor de los Ayuntamientos-La Ley, 2004, pág. 1.271 y MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «El Impuesto sobre Construcciones...», ob. cit., págs. 594 y 595.

establecimiento, prelación, comprobación..., estimamos que habrá que atender a condicionantes propios de los ayuntamientos como su tamaño, medios personales, etc., en función de los cuales la normativa podrá establecer la opción más oportuna para alcanzar una gestión óptima del tributo. Con carácter general, los módulos pueden coadyuvar como norma de gestión del tributo y también en la función de comprobación administrativa.

En conclusión, el régimen objetivo establecido para la liquidación provisional del ICIO muestra la utilidad que los métodos objetivos de tributación pueden tener de cara a facilitar o posibilitar una gestión efectiva de los tributos. No hablamos propiamente de un régimen de determinación objetiva pero sí de una objetivización en la determinación de los pagos a cuenta de un impuesto que, por su propia estructura y configuración, puede contribuir a la aplicación práctica del mismo.

## V. LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN EL IIVTNU

En el IIVTNU la base imponible<sup>33</sup>, conforme al artículo 107.1 del TRLHL, está constituida por el incremento del valor del terreno experimentado a partir de un periodo máximo de veinte años, medido un porcentaje a fijar por los ayuntamientos dentro de los límites marcados por la ley<sup>34</sup>. Viene determinada, en general<sup>35</sup>, a partir del valor catastral del suelo<sup>36</sup>, un coeficiente y<sup>37</sup>, finalmente, el número de años transcurridos desde la última transmisión del inmueble<sup>38</sup>.

<sup>33</sup> En desarrollo de este particular, véase PÉREZ ROYO, I.: «Los impuestos municipales» en PÉREZ ROYO, F. (dir.): *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, 1.ª ed., Madrid, Tecnos, 2007, pág. 956. Destacaron CALATRAVA ESCOBAR y SÁNCHEZ GALIANA, refiriéndose a la regulación de la LHL de 1988, «[e]ntre las novedades más importantes de la actual regulación del IIVTNU, destaca el régimen de determinación de la base imponible que deja de estar constituida por la diferencia entre el valor final y el valor inicial, según los índices aprobados por los ayuntamientos, para determinarse en un tanto por ciento del valor final, con lo que se evita la utilización de términos monetarios no homogéneos e influidos por la inflación» [«El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana» en FERREIRO LAPATZA, J. J. (dir.): *Tratado...*, ob. cit., pág. 869]. Sobre el régimen indiciario aplicado anteriormente, ibídem, pág. 871. Sobre la anterior regulación y el cambio operado por la LHL de 1988, véase también AGÜNDEZ FERNÁNDEZ, A.: *El Impuesto municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Granada, Comares, 1990, pág. 75.

<sup>34</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J.; MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *Curso...*, ob. cit., págs. 447 y 448.

<sup>35</sup> Existen unas normas especiales de valoración en ciertos supuestos. Ibídem, pág. 448.

<sup>36</sup> En el momento del devengo que tendrá lugar conforme a las reglas contenidas en el artículo 109 del TRLHL.

<sup>37</sup> Este coeficiente consiste en un porcentaje anual que determina cada ayuntamiento y debe respetar los límites establecidos en el artículo 107.4 del TRLHL. Se trata de un porcentaje anual de revalorización que aprueba el ayuntamiento en función de periodos quinquenales (MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 18.ª ed., Madrid, Tecnos, 2007, pág. 780).

<sup>38</sup> Por ello se ha sostenido que: «La principal característica del régimen de cuantificación de este impuesto y quizá la más criticada doctrinalmente, radica en que la ley establece unas reglas objetivas que se han de aplicar en todo caso para determinar la base imponible que, en consecuencia, queda configurada como "valor legal" del incremento, pero

A partir del producto de estos factores, sintetizando bastante, podemos llegar a determinar cuál es la base imponible del tributo. Sirven aquí, por tanto, las mismas consideraciones que realizamos con relación al IBI y el valor catastral, en lo que se refiere al valor catastral del suelo. Para no repetir lo sostenido anteriormente con relación a este particular, hacemos una remisión expresa a lo allí comentado. En líneas generales, compartimos con Ignacio PÉREZ ROYO que la LHL establece una especie de determinación objetiva de la base imponible del impuesto que, necesariamente, llevará a resultados diferentes de los reales<sup>39</sup>. En esta línea se ha criticado que el legislador haya optado por establecer «una reglas de cuantificación cuya aplicación se impone de modo imperativo y cuyo resultado constituye, sin que quepa prueba en contrario por otros medios, el incremento sujeto a gravamen. De esta manera la ley renuncia a la búsqueda del importe real del incremento de valor sujeto a tributación. En su lugar, opta por la determinación de una plusvalía fijada a priori y de forma objetiva mediante la aplicación de unos porcentajes establecidos de forma genérica por cada ayuntamiento dentro de los límites máximos que marca la ley»<sup>40</sup>. La determinación objetiva<sup>41</sup>, aunque no existe formalmente como tal<sup>42</sup>, perdería, una vez más, el carácter voluntario que exige nuestra Ley General Tributaria (LGT). No sin razón, nuestra doctrina científica ha calificado este impuesto como indiciario<sup>43</sup>. Las críticas doctrinales sobre la base de la cuestionable justicia tributaria de la regulación han sido múltiples<sup>44</sup>.

---

que no está vinculada directamente con el valor real del incremento experimentado por el terreno en cada caso concreto. Es más, ni siquiera tiene que coincidir con ese valor real o efectivo, a cuya búsqueda renuncia la propia ley, eliminando toda referencia al valor "real" que se contenía en el artículo 108 de la Ley 39/1988 [MENÉNDEZ GARCÍA, G.; RODRÍGUEZ MONTAÑEZ, M. P. y GUILARTE GUTIÉRREZ, A.: «Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana» en HERRERA MOLINA, P. (dir.): *Tributos Locales...*, ob. cit., pág. 317].

Para un análisis exhaustivo de la regulación para la determinación de la base imponible de este tributo, debemos acudir al artículo 107 del TRLHL.

- <sup>39</sup> «Los impuestos municipales» en PÉREZ ROYO, F. (dir.): *Curso...*, ob. cit., pág. 956. La determinación objetiva consistiría precisamente en aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo el porcentaje que resulte de aplicar el coeficiente anual de incremento previsto en la Ordenanza por el número de años transcurridos desde el devengo anterior, sin exceder en ningún caso de veinte (ibidem, pág. 956).
- <sup>40</sup> MENÉNDEZ GARCÍA, G.; RODRÍGUEZ MONTAÑEZ, M. P. y GUILARTE GUTIÉRREZ, A.: «Impuesto...», ob. cit., pág. 317.
- <sup>41</sup> SIMÓN ACOSTA se refiere, precisamente, a la determinación objetiva del incremento en su trabajo «La valoración en el Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos y en el Impuesto Municipal sobre solares» en VV. AA.: *Valoración en Derecho Tributario*, Madrid, IEF, 1991, pág. 215.
- <sup>42</sup> CASANA MERINO hablaba con la regulación de la LHL de 1988, para los casos de transmisión del dominio, de un sistema objetivo para determinar el «incremento real» producido en el valor de terreno que se transmite (*El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Bienes de Naturaleza Urbana*, Madrid, Marcial Pons, 1994, pág. 118).
- <sup>43</sup> Véase MOCHÓN LÓPEZ, L.: *El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: una aproximación al concepto de valor catastral*, 2.ª ed., Granada, Comares, 2001, págs. 304-307, así como la doctrina por él citada.
- <sup>44</sup> ÁLVAREZ ARROYO se refiere a la pésima determinación de la base imponible establecida para este impuesto. Véase ÁLVAREZ ARROYO, F.: «Adecuación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a los principios constitucionales en materia tributaria», *Anuario de la Facultad de Derecho*, n.º 21, 2003, pág. 72 y la doctrina citada. Véase, asimismo, MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «La inconstitucionalidad

## VI. EL RÉGIMEN DE DETERMINACIÓN OBJETIVA EN EL IGS

El IGS es un impuesto municipal potestativo que en la actualidad únicamente grava una de las siete modalidades de hechos imponible originalmente previstos en su normativa reguladora<sup>45</sup>. Recae sobre el aprovechamiento de los cotos privados de caza y pesca [art. 372 d) del RDLeg. 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprobó el Texto Refundido de las disposiciones vigentes en materia de régimen local] y se mantiene vigente conforme a lo dispuesto en la disposición transitoria sexta del TRLHL<sup>46</sup>. Nos encontramos ante una figura tributaria que presenta múltiples problemáticas, ya que en parte de nuestra península la normativa autonómica reguladora de la caza y de la pesca ha anulado o limitado las posibilidades recaudatorias de los ayuntamientos. Además, como ha destacado el profesor FERNÁNDEZ LÓPEZ, la naturaleza del impuesto municipal potestativo vinculada a ciertos problemas de técnica jurídica, como consecuencia de la regulación de algunos elementos esenciales del tributo, contribuyen a dificultar la gestión y cobro efectivo del mismo por las Administraciones municipales, lo que conlleva un perjuicio económico para los ayuntamientos que disponen de considerables potencialidades cinegéticas y piscícolas<sup>47</sup>. Pese a todos estos problemas, en este epígrafe únicamente pretendemos llevar a cabo un estudio del régimen objetivo establecido en este tributo local, así como un enjuiciamiento del mismo a partir de su contenido y articulación técnica en su normativa reguladora.

La base imponible de este impuesto es el valor del aprovechamiento cinegético o piscícola. En este sentido, los ayuntamientos, con sujeción al procedimiento establecido para la aprobación de las ordenanzas fiscales, fijarán el valor de dichos aprovechamientos determinados mediante tipos o módulos, que atiendan a la clasificación de fincas en distintos grupos, según sea su rendi-

---

del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Tributos Locales*, n.º 112, 2013, págs. 105-118.

<sup>45</sup> Sobre los antecedentes normativos y la evolución legislativa de este impuesto, puede verse GARCÍA-FRESENEDA GEA, F.: «El impuesto municipal sobre cotos de caza y pesca», *RHL*, n.º 84, 1998, págs. 563-567. Como explican CHECA GONZÁLEZ y MERINO JARA, el Impuesto municipal sobre Gastos Suntuarios realmente es un conjunto de cuatro impuestos: el impuesto sobre ganancias por espectáculos públicos; el impuesto sobre las cuotas de entrada de socios en sociedades o círculos deportivos o de recreo; el impuesto sobre viviendas de disfrute de viviendas suntuarias y, el único vigente, el impuesto sobre aprovechamientos de cotos privados de caza y pesca [«El impuesto municipal sobre aprovechamientos de cotos privados de caza y pesca» en HERRERA MOLINA, P. M. (dir.): *Tributos locales...*, ob. cit., pág. 337].

<sup>46</sup> En particular, en virtud de esa disposición transitoria sexta: a) Todas las disposiciones legales y reglamentarias por las que se rige el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios, en lo referente, exclusivamente, a la modalidad de este que grava el aprovechamiento de cotos de caza y pesca, se declaran vigentes y, por lo tanto, no afectadas por la derogación que del Título VIII del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril (TRLRL), efectuó la disposición derogatoria 1.d) de la LHL. Dichas disposiciones son los artículos 372 a 377 del TRLHL, desarrollados por las Órdenes de 15 de julio de 1977 y de 28 de diciembre de 1984, así como por las Ordenanzas Fiscales Municipales.

<sup>47</sup> Vid. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: *Régimen Tributario de las Comunidades de Montes*, Madrid, Iustel, 2006, págs. 331-338.

miento medio por unidad de superficie. Estos grupos de clasificación y el valor asignable se fijan mediante orden conjunta de los Ministerios de Economía y Hacienda, y Administración Territorial oyendo previamente al de Agricultura, Pesca y Alimentación (art. 374 TRLHL). Así, como ha indicado FERNÁNDEZ JUNQUERA, la ley ha eliminado la competencia de los municipios en la determinación de la base imponible y, asimismo, se plantean serios problemas con relación al respeto del principio de reserva de ley<sup>48</sup>.

En lo que concierne a los cotos de caza<sup>49</sup>, la Orden del Ministerio del Interior de 15 de julio de 1977 establece los siguientes grupos de clasificación de los cotos privados de caza:

A) En cuanto a la caza mayor:

- Grupo I: Una res por cada 100 hectáreas o inferior.
- Grupo II: Más de una y hasta dos reses por cada 100 hectáreas.
- Grupo III: Más de dos y hasta tres reses por cada 100 hectáreas.
- Grupo IV: Más de tres reses por cada 100 hectáreas.

B) Por lo que se refiere a la caza menor:

- Grupo I: 0,30 piezas por hectárea o inferior<sup>50</sup>.
- Grupo II: Más de 0,30 y hasta 0,80 piezas por hectárea.
- Grupo III: Más de 0,80 y hasta 1,50 piezas por hectárea.
- Grupo IV: Más de 1,50 piezas por hectárea.

En virtud de esta clasificación la Orden de 28 de diciembre de 1984, por la que se modifica la Orden del año 1977, establece el siguiente valor de los aprovechamientos<sup>51</sup>:

<sup>48</sup> FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «El Impuesto sobre Gastos Suntuarios» en *Tratado...*, ob. cit., págs. 949 y 950.

<sup>49</sup> Conforme a la Ley de Caza, de 4 de abril de 1970, es coto privado de caza toda superficie continua de terreno que puede ser objeto de aprovechamiento cinegético.

<sup>50</sup> La definición de las piezas de caza, así como su consideración de caza mayor o menor se contiene en el artículo 4 del Reglamento de la Ley de Caza de 1971.

<sup>51</sup> Esta orden preveía que los valores se actualizaran cada cinco años pero tal mandato no llegó a cumplirse, por lo que en algunos casos hay que atender a los órganos que han sucedido en las funciones a aquellos a los que se refiere la normativa. Véase CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: «El Impuesto municipal...», ob. cit., pág. 339.

Grupo	Caza mayor	Caza menor
I	0,22 euros por hectárea	0,20 euros por hectárea
II	0,46 euros por hectárea	0,40 euros por hectárea
III	0,79 euros por hectárea	0,79 euros por hectárea
IV	1,32 euros por hectárea	1,32 euros por hectárea

A partir de todo ello, observamos que en la determinación del aprovechamiento que constituye la base imponible del tributo se toman en cuenta: 1) de una parte, la renta cinegética (rendimiento neto medio de piezas por unidad de superficie<sup>52</sup>) y 2) de otra, su valor en función de la calificación del coto dentro del grupo que corresponda.

En cuanto a los cotos de pesca, la normativa encomendaba al Instituto Nacional para la Conservación de la Naturaleza, a través de sus jefaturas provinciales y a petición de los ayuntamientos interesados, la redacción del oportuno informe determinando el valor de la renta piscícola por unidad de superficie asignable a cada uno de ellos. Ello teniendo en cuenta el reducido número de los mismos y que su aprovechamiento puede ofrecer grandes variaciones no solo en cuanto se refiere a las especies objeto de pesca, sino también a la propia intensidad del aprovechamiento piscícola<sup>53</sup>. La vulneración en este supuesto de la reserva de ley, a partir de las exigencias que de la misma se derivan para la determinación de bases, era todavía más patente<sup>54</sup>. Con relación a los cotos de pesca, nos interesa ahora destacar, junto a CHECA GONZÁLEZ y MERINO JARA, que los cotos privados de pesca como tales no existen en nuestro ordenamiento jurídico, ya que el objeto de lo acotado son bienes de dominio público y nunca de dominio privado. Como han expresado estos autores, no es plausible para llenar de contenido esta expresión hacerla equivalente a cotos de pesca<sup>55</sup>.

<sup>52</sup> En caso de aprovechamientos simultáneos en los que existe caza mayor y caza menor aparece el concepto de aprovechamiento principal y accesorio, de modo que el valor asignable a su renta cinegética se calcula incrementando el valor de renta cinegética asignada al aprovechamiento principal con una determinada cantidad por hectárea que, se considera, corresponde al aprovechamiento accesorio (GARCÍA-FRESENEDA GEA, F.: «El impuesto municipal...», ob. cit., pág. 576). De todos modos no se atiende a la renta cinegética real sino a la potencial y no se prevé ningún mecanismo corrector para el caso de que las piezas cobradas sea inferior al previsto en las órdenes, lo que no deja al impuesto exento de crítica alguna (CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: «El Impuesto municipal...», ob. cit., pág. 340).

<sup>53</sup> Véase el apartado 6.º de la Orden Ministerial de 15 de julio de 1977.

<sup>54</sup> FERNÁNDEZ JUNQUERA, M: «El Impuesto...», ob. cit., pág. 951. También han calificado de «evidente» la vulneración de la reserva de ley que se produce en este impuesto CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I. en «El Impuesto municipal...», ob. cit., pág. 340. En similares términos se ha pronunciado ORÓN MORATAL, G.: «El Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios: El aprovechamiento de los cotos de caza», *RIT*, n.º 20, 1995, págs. 90 y 91.

<sup>55</sup> «El Impuesto municipal...», ob. cit., pág. 338.

En cualquier caso, nos encontramos en este tributo con un régimen objetivo de tributación aunque no podemos hablar propiamente de régimen de determinación objetiva de la base imponible. En el IGS la aplicación de este régimen tiene lugar en todos los supuestos. Es decir, la determinación objetiva no aparece aquí como un régimen alternativo a la medición directa de la base imponible, sino que se trata del único instrumento previsto para su medición. Por ello, frente a la caracterización de la determinación objetiva como régimen de aplicación voluntaria que resulta de la LGT, quiebra una de las características básicas de este instrumento. Nos encontramos ante un impuesto local de no fácil justificación al considerar como indicador de riqueza el aprovechamiento de un coto, donde la determinación objetiva únicamente ha servido a la gestión del impuesto. De ahí que se haya planteado su eliminación incondicional o sustitución por una tasa en propio interés del objeto material sobre el que recae<sup>56</sup>. En cualquier caso, de mantenerse el tributo, resulta deseable la extensión del hecho imponible del impuesto para que la normativa autonómica reguladora de la caza y de la pesca no anule o limite las posibilidades recaudatorias de los ayuntamientos<sup>57</sup>.

## VII. EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DEL IPSI

### 1. EL IPSI DENTRO DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE CEUTA Y MELILLA

Al lado de los impuestos locales regulados en el TRLHL, hay que tener en cuenta el régimen fiscal especial de Ceuta y Melilla. Ambas tienen la posibilidad reconocida en nuestra Constitución de constituirse en ciudades autónomas. Sin embargo, en una situación que ha llegado a la actualidad, aparecen como dos unidades locales con una separación geográfica respecto del Estado y enclavadas en un territorio político diferenciado: Marruecos<sup>58</sup>.

Estas ciudades autónomas tienen un régimen fiscal especial poco estudiado y conocido que se encuentra reconocido en nuestro TRLHL<sup>59</sup>. En este sentido el artículo 159.1 del TRLHL dispone que: «Las ciudades de Ceuta y Melilla dispondrán de los recursos previstos en sus respectivos

<sup>56</sup> Vid. GARCÍA-FRESENEDA GEA, F.: «El impuesto municipal...», ob. cit., pág. 578. Sobre la posible sustitución de un impuesto por una tasa, véase FONT BLÁZQUEZ, S.: «Tributación de los cotos de caza. El extraño caso del Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios», *CT*, n.º 64, 1992, pág. 20.

<sup>57</sup> Las soluciones que se han propuesto en la doctrina científica son diversas, apostando por una reforma estatal de la regulación, la previsión de un impuesto autonómico propio o un impuesto estatal cedido como posibles vías de mejora. Vid. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. y AGUDO GAVILÁN, M.: «Los ingresos públicos derivados de la actividad cinegética: estudio comparativo de Jaén como provincia de importancia cinegética», *Documentos de Trabajo del IEF*, n.º 11, 2011, págs. 27-30.

<sup>58</sup> ZURDO y RUIZ-AYÚCAR, I.; GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. y ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J.: «El régimen económico y fiscal especial de Ceuta y Melilla», *Papeles de Economía Española*, n.º 59, 1994, pág. 462.

<sup>59</sup> MORÓN PÉREZ, M. C.: «El régimen fiscal de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla: Presente y futuro», *CT*, n.º 121, 2006, pág. 59.

regímenes fiscales especiales». La verdadera estrella de la imposición local de Ceuta y Melilla es un impuesto indirecto que hoy se conoce bajo la denominación de IPSI (Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación).

Los orígenes del IPSI se remontan al año 1944, año en el que se establece para Ceuta su régimen tributario especial, aplicándose un arbitrio a la importación a determinadas mercancías. Su nacimiento se vincula a la necesidad de incrementar los recursos en estos municipios, desfavorecidos por circunstancias geográficas y económicas. La Ley 8/1991, de 25 de marzo, aprueba el Arbitrio sobre la Producción y la Importación en las ciudades de Ceuta y Melilla, gravamen específico adaptado a las especiales circunstancias económicas y fiscales de estas ciudades, pero que se integra en la normativa general recogida en la LHL, de 28 de diciembre de 1988, en todos los aspectos relativos a la gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los tributos. La diferencia fundamental entre este nuevo arbitrio y el que hasta ahora se venía aplicando radica fundamentalmente en que con el anterior solamente se gravaba la importación mientras que con el nuevo arbitrio se grava, además de la importación, la producción interna de toda clase de bienes muebles, se importen o no.

El Arbitrio sobre la Producción y la Importación en las ciudades de Ceuta y Melilla de la Ley 8/1991 cambió su nombre con la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, pasando a denominarse Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las ciudades de Ceuta y Melilla. Con la Ley de Medidas, además de cambiar la denominación del impuesto, aparecen dos gravámenes complementarios del IPSI en Ceuta y Melilla, aplicables sobre las labores del tabaco y sobre ciertos carburantes y combustibles petrolíferos.

En la actualidad el IPSI es un impuesto paralelo al IVA que viene a ocupar su lugar en las ciudades autónomas. Es un impuesto local e indirecto. En cuanto a su objeto, grava la producción, elaboración e importación de toda clase de bienes muebles corporales, las prestaciones de servicios y las entregas de bienes inmuebles situados en Ceuta y Melilla. El IPSI presenta importantes diferencias y especialidades con respecto al IVA<sup>60</sup>. En lo que ahora nos interesa hay que destacar que se ha previsto un régimen de determinación objetiva de la base imponible.

## 2. LA DETERMINACIÓN OBJETIVA PREVISTA EN EL IPSI

En las ciudades de Ceuta y Melilla, en el IPSI, se ha previsto un régimen de determinación objetiva para la determinación de la base imponible del IPSI. El artículo 17 de la Ley 8/1991 establece, a similitud de lo que ocurre con el Arbitrio sobre Importación y Entrega de Mercancías en Canarias (AIEM) en Canarias, que: «[R]eglamentariamente, en los sectores o actividades económicas y

<sup>60</sup> En desarrollo de las diferencias, *ibidem*, págs. 69 y 70.

con las limitaciones que se especifiquen podrá acordarse la aplicación de regímenes de estimación objetiva en la determinación de la base imponible». En las respectivas ordenanzas reguladoras del tributo se ha acogido este régimen para quienes realicen actividades de producción o elaboración de bienes muebles corporales, construcción o ejecución de obra inmobiliaria y de prestación de servicios, siempre que el importe de la base imponible no exceda de un cierto volumen de operaciones en el año anterior (450.000 euros en Melilla y en Ceuta existen unos límites específicos<sup>61</sup>).

En Melilla existe una coordinación total con respecto a la determinación objetiva del IRPF, de modo que solo será aplicable a los contribuyentes que realicen alguna de las actividades que estén incluidas en el método de estimación objetiva de signos, índices o módulos regulado en la LIRPF y en el RIRPF y demás disposiciones de aplicación, siempre que no se haya renunciado expresamente a la aplicación del mismo ante los Servicios correspondientes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria<sup>62</sup>. Para la determinación de la base imponible se calcula el rendimiento neto de la actividad según los índices o módulos que, con referencia concreta a cada sector de actividad y por el periodo de tiempo anual correspondiente, hubiese fijado el Ministerio de Hacienda para el régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos en el IRPF. El rendimiento neto obtenido se multiplica por un coeficiente establecido en las ordenanzas y se divide por cuatro, obteniéndose la base liquidable del impuesto para cada actividad y trimestre. En Ceuta los módulos específicos son establecidos para la determinación de la base imponible por la ciudad autónoma y son regulados en un anexo a la ordenanza fiscal reguladora del tributo<sup>63</sup>.

La determinación objetiva prevista en el IPSI viene a ser un reflejo del régimen simplificado previsto en el IVA, aunque referido específicamente a la determinación de la base imponible. En Melilla se ha de añadir la aplicación de ciertos coeficientes, fruto de la existencia de un régimen fiscal especial. En Ceuta existen mayores especialidades y una regulación propia de los módulos. Nos encontramos ahora ante un impuesto local que ha seguido las líneas generales de la regulación del Estado. Si bien en las ciudades autónomas el régimen no sirve para la determinación de la cuota devengada, sino de la base imponible propiamente dicha. Así la cuota es el resultado de aplicar el tipo impositivo a la base imponible determinada por los módulos y,

<sup>61</sup> En el Título Decimoprimeros la Ordenanza Fiscal ceuti reguladora del IPSI se establecen los siguientes límites: 600.000 euros, en la producción o elaboración de bienes muebles corporales; 100.000 euros en la prestación de servicios; y 300.000 euros, en la construcción o ejecución de obras inmobiliarias. No se puede aplicar el régimen a ciertas actividades u operaciones y, además, en ningún caso un mismo sujeto pasivo puede tributar en régimen de estimación objetiva cuando viene desarrollando otra actividad por la que tributa en régimen de estimación directa, salvo que esta última se trate del arrendamiento de bienes inmuebles, cuya realización no constituya el desarrollo de una actividad económica a efectos del IRPF. Puede verse la Ordenanza en: <http://www.tributosceuta.org/index2.cfm?codigo=0751>

<sup>62</sup> Existe, asimismo, una remisión a la normativa del IRPF en cuanto al procedimiento, plazos, duración, renuncia, exclusión y obligaciones formales, sin perjuicio de lo expresamente regulado en las Ordenanzas. La Ordenanza Fiscal reguladora del IPSI en Melilla regula este particular en su Título Noveno que se puede consultar en: [http://www.melilla.es/melillaPortal/contenedor.jsp?seccion=s\\_fdoc\\_d4\\_v1.jsp&contenido=17745&tipo=5&nivel=1400&layout=contenedor.jsp&codResi=1&language=es&codMenu=339&codMenuPN=601&codMenuSN=4&codMenuTN=182](http://www.melilla.es/melillaPortal/contenedor.jsp?seccion=s_fdoc_d4_v1.jsp&contenido=17745&tipo=5&nivel=1400&layout=contenedor.jsp&codResi=1&language=es&codMenu=339&codMenuPN=601&codMenuSN=4&codMenuTN=182)

<sup>63</sup> Véase el anexo IV de la Ordenanza fiscal reguladora del IPSI en Ceuta.

además, los sujetos pasivos no tienen derecho a deducir las cuotas soportadas en las actividades acogidas a este régimen<sup>64</sup>.

Así que con respecto al mismo podemos hacer una serie de consideraciones comunes al régimen simplificado del IVA. La articulación de regímenes especiales, simplificaciones y determinaciones objetivas en el IVA/IPSI encuentra justificación en la normativa general de nivel comunitario. Ahora bien, la habilitación general del régimen en la normativa comunitaria no justifica por sí misma toda configuración del mismo que puedan llevar a cabo los Estados. Es decir, es preciso que el «diseño» de cada régimen especial simplificado respete los requerimientos de la normativa comunitaria.

La inicial configuración del régimen simplificado del IVA como régimen de cuotas mínimas, donde era posible la regularización de la Administración tributaria, permitía concluir que respetaba la normativa comunitaria, ya que en ningún caso su aplicación implicaba bonificación alguna. Con la regulación actual, resulta difícil la misma conclusión pero una interpretación flexible de la norma comunitaria puede amparar la particular opción del legislador español. El único sentido que puede tener la Directiva comunitaria es advertir que la elección de los medios para la determinación de la base imponible debe ser aquella que permita un resultado lo más próximo posible a la evaluación normal, que obliga a los Estados a un nivel de cautela y diligencia máximo en la articulación y actualización del régimen. Si llevamos a cabo esta interpretación, extensiva pero necesaria, de la norma comunitaria podemos sostener que, realmente, la determinación objetiva amparada en el régimen especial simplificado del IVA/IPSI en la actualidad no vulnera la Directiva 2006/112/CE.

Por otra parte, lo que parece necesario y que no se ha llegado a poner en práctica, es una armonización en materia de regímenes simplificados del IVA. Basta con echar un vistazo a las regulaciones comparadas para observar que el amparo de modalidades simplificadas del IVA no siempre ha tenido lugar. Más allá de ello, en los países miembros en que se han recogido simplificaciones en el cálculo del impuesto para las pymes, o incluso determinaciones objetivas como es el caso de nuestro país, la articulación del régimen ha presentado configuraciones bastante variadas.

El carácter temporal de la regulación se deriva de la propia normativa comunitaria. No obstante la armonización del particular todavía no ha llegado. Ha existido alguna iniciativa en esa línea que, sin embargo, no ha sido fructífera. La aprobación de una normativa similar a la incluida en la Propuesta de Directiva de 9 de octubre de 1986 por la que se pretendía modificar la Sexta Directiva, ligeramente modificada en noviembre de 1987, podría tener consecuencias importantes en nuestro sistema tributario porque las normas de la Unión Europea como la mencionada, con carácter general, optan por tomar como base la franquicia y rechazan, con matizaciones, la determinación objetiva.

<sup>64</sup> Hay que recordar que en la regulación estatal la deducción de las cuotas soportadas de IVA fue posible desde 1998. La Orden ministerial de 13 de febrero de 1998 adecuaría la normativa que desarrollaba la determinación objetiva por signos, índices o módulos a las importantes modificaciones que introduciría la Ley 66/1997, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social en el régimen de determinación objetiva del IRPF y en el régimen simplificado del IVA, donde se recogieron buena parte de las recomendaciones formuladas por la Comisión Interministerial para el estudio y propuesta de medidas sobre la fiscalidad de las pequeñas y medianas empresas.

La transitoriedad del régimen simplificado viene marcada por un condicionamiento esencial: la necesidad de armonizar la normativa del IVA/IPSI con previsión de un régimen simplificado para las pequeñas empresas a nivel comunitario. En la creencia de que un régimen simplificado a nivel comunitario para las pequeñas empresas podría ser muy útil en el camino de armonización en que caminamos en el seno de la Unión, conviene no perder de vista los condicionantes a tal opción. La previsión de regímenes simplificados en renta y su coordinación a los que se pudiesen establecer en IVA puede ser un condicionante a tener presente en futuras regulaciones. Es importante que se permita la operatividad última del conjunto tributario. No cabe duda de que la eliminación de algunas fórmulas de simplificación de nuestros ordenamientos tributarios facilitaría mucho la situación; otra cosa es que nos encontremos en condiciones de afrontar la eliminación de los regímenes sin perjudicar la efectividad del sistema ni los intereses de los sujetos de la obligación tributaria. Cuestión compleja a partir de la heterogeneidad de opciones que encontramos en las legislaciones de los Estados miembros. La instauración del régimen simplificado podría presentar algún problema en algunas regulaciones particulares que deben superarse para el alcance de una armonización de la fiscalidad indirecta a nivel comunitario.

Por lo demás, conviene recordar que la aplicación del régimen simplificado del IVA/IPSI sienta las bases para el cálculo de la cuota que los empresarios deben ingresar en concepto de IVA, una vez que se «acogen» a la aplicación del régimen. Pero a nivel estatal la determinación objetiva prevista en el régimen no se refiere realmente a la cuota tributaria del impuesto. Las cantidades imputadas como «cuota devengada», como indica el profesor FERREIRO, han de entenderse referidas a unidades o conjuntos de unidades para definir la base<sup>65</sup>. Las especialidades del establecimiento de un régimen simplificado suponen que en este caso no se delimite la base imponible y el tipo de gravamen en sentido estricto. A través de unos índices medios se efectúa una estimación conjunta del valor añadido repercutido. Detrás del régimen realmente no deja de existir una estimación/determinación de bases imposables. Como ha puntualizado, ALONSO GONZÁLEZ en el IVA, a nivel estatal, la determinación objetiva no sirve para determinar directamente la cuota de IVA a ingresar, sino para calcular de modo absolutamente apriorístico y aproximativo el importe de IVA devengado por el contribuyente existiendo un alejamiento de la realidad de las operaciones efectuadas<sup>66</sup>. Si la aplicación del régimen simplificado permite obtener las cantidades que se deben ingresar a la Hacienda Pública en concepto de IVA/IPSI, detrás del régimen subsiste un régimen de determinación objetiva de bases imposables y que sirve a una cuantificación sui generis. En Ceuta y Melilla sirve expresamente para la determinación de la base imponible. En la regulación del Estado, como ha puntualizado ALONSO GONZÁLEZ, no lo es solo del IVA devengado sino, en parte también, de la cuota de IVA a ingresar, toda vez que se imponen determinados «mínimos» a satisfacer<sup>67</sup>.

<sup>65</sup> *Curso...*, ob. cit., pág. 431.

<sup>66</sup> «La simplificación de la tributación de las empresas en España» en VV. AA.: *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Memorias, Tomo I, *Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas*, Buenos Aires, Osmar D. Buyatti Librería Editorial, 2006, pág. 304.

<sup>67</sup> *Ibidem*, pág. 306. En este ámbito debemos puntualizar que ese mínimo no existe para las actividades agrícolas o ganaderas excluidas del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y, en general, para aquellas otras en que la cuota se determina atendiendo exclusivamente a los ingresos de la actividad.

## VIII. SIMPLIFICACIÓN Y GESTIÓN TRIBUTARIA EFICAZ

En la imposición local la determinación objetiva apenas aparece como verdadero régimen de determinación objetiva de la base imponible. Estrictamente casi no existe pero sí hay regímenes y fórmulas objetivas de tributación que responden a la idea de una simplificación en la regulación de la cuantificación de estos tributos.

En algunos supuestos la objetivización precede, de algún modo, a la normativa tributaria. Es el caso del IBI en el que aunque existe una determinación directa de la base imponible, la determinación del valor catastral, a partir de su normativa reguladora, integra la aplicación de ciertos módulos objetivos. En el IAE los elementos tributarios esconden tras de sí módulos que se aplican para la determinación de las cantidades a ingresar. En el ICIO el régimen objetivo previsto para la liquidación provisional muestra su utilidad de cara a facilitar el pago a cuenta. En el IIVTNU no se alude a la determinación objetiva pero el valor catastral, el porcentaje específico y el número de años transcurridos funcionan como una especie de módulos a la hora de determinar la base impositiva. En el IGS se establece una determinación objetiva obligatoria como un defecto a añadir a un impuesto que, de mantenerse, debería ser objeto de múltiples modificaciones. Finalmente, las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla acogen una determinación objetiva en el IPSI, que integra un régimen especial que sirve a la cuantificación del impuesto para los pequeños empresarios.

En buena parte de los casos, el legislador en orden a posibilitar la gestión tributaria óptima de los impuestos locales ha acudido a regímenes objetivos de tributación. En ellos nos encontramos medios objetivos para la determinación de las cantidades a ingresar o en algunos casos de la base imponible. Son módulos, signos, índices objetivos que la normativa establece para no complicar en exceso la gestión de unos impuestos en los que la determinación directa de la base imponible o la propia regulación de la cuantificación tributaria podrían complicarse en exceso. Actualmente persiste el empleo de regulaciones objetivas como aspecto tradicional de la imposición local aunque con un campo de actuación limitado y vinculado al alcance de una gestión tributaria operativa del sistema tributario, a partir de las propias posibilidades de la Administración local.

## IX. EL FUTURO DE LOS REGÍMENES OBJETIVOS DE TRIBUTACIÓN

En los últimos tiempos se ha planteado una serie de reformas que afectan, o van a afectar, a los regímenes objetivos previstos en los tributos más importantes de nuestro ordenamiento. Esta serie de reformas hace que hagamos una serie de reflexiones finales acerca del futuro posible de los regímenes objetivos de tributación en los impuestos locales.

Las propuestas de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario pretendían la exclusión del ámbito del IRPF de los rendimientos meramente imputados por bienes inmuebles. Previamente se consideraba oportuno poner en marcha un mejor sistema de las actuales valoraciones catastrales y una profunda reforma del IBI. El nuevo sistema de valoración debe-

ría estar cercano a la vista del Derecho comparado. El propio informe indicaba que «el Catastro parece encontrarse técnicamente en condiciones de asignar "valores de referencia" a los bienes inmuebles rústicos y urbanos de todo el territorio de régimen común, pero para que esa asignación pueda utilizarse a efectos tributarios el valor de referencia debería ser definido legalmente a través de una reforma de la normativa catastral. También el procedimiento para la determinación del valor de referencia debería concretarse en los correspondientes preceptos legales que permitiesen que, por medio de las normas técnicas administrativas que sirven para la obtención de los valores catastrales rústicos y urbanos, el "valor de referencia" se moviera de forma paralela a la evolución anual del mercado»<sup>68</sup>. En particular, los expertos sugirieron la completa supresión de las rentas imputadas del IRPF a medio plazo, sustituyéndolas por un incremento del IBI u otro impuesto similar. Tal incremento derivaría del nuevo sistema de valoración catastral que, teóricamente, permitiría actualizaciones anuales (al alza o a la baja según las fluctuaciones del mercado) con un alto grado de precisión<sup>69</sup>. En el Plan de Objetivos 2015 de la Dirección General del Catastro se incluye expresamente la necesidad de conseguir un nuevo modelo de valoración ligado al principio de justicia tributaria de generalidad, buscando que el valor catastral sea un índice válido de la capacidad contributiva, actualizado y referenciado a mercado<sup>70</sup>. En el futuro observaremos esta medida; la simplificación y objetivización pueden persistir como necesario trasfondo de la posible mejora normativa.

En especial, las reformas y propuestas de reforma se han planteado con relación al régimen de determinación objetiva previsto en el IRPF a distintos niveles, tanto en la esfera foral como en el territorio común. En los territorios forales, las reformas fiscales eliminaron el régimen de módulos para la determinación de los rendimientos en todas las actividades económicas desde 2014 en Guipúzcoa, Álava y Vizcaya.

A nivel estatal, el informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario apostó, en su propuesta número 112, por la supresión del régimen objetivo de determinación de los rendimientos de actividades económicas en el IRPF por considerarlo origen de importantes bolsas de fraude. Una adecuada lucha contra el mismo exige, como medida básica, la progresiva desaparición de los regímenes modulares e indiciarios de estimación de bases imponibles, dotando paralelamente a la Administración de los medios necesarios para el adecuado control de esas magnitudes. Se manifestó en el informe que en pleno siglo XXI hasta los aparatos electrónicos de

<sup>68</sup> Página 119 del Informe. En él también se indica que «... Otro aspecto muy importante de la reforma que se pretende es que el "valor de referencia" forme parte de la descripción de los inmuebles y, a diferencia de los valores catastrales actuales, sea público y notorio, lo cual resulta esencial para su validez y para el correcto y transparente funcionamiento de los mercados de bienes inmuebles. Su conocimiento por los ciudadanos debe ser el resultado de una publicación anual de carácter general, que permita el acceso a la base de datos catastral sin perjuicio de su notificación individualizada cuando su determinación se derive de un procedimiento de incorporación de inmuebles al Catastro o de alteraciones de sus características o cuando se produzcan variaciones relativas significativas en la asignación de los módulos».

<sup>69</sup> *Id.* página 119 del informe.

<sup>70</sup> Véase la página 3 del Plan. Disponible en: [http://www.catastro.meh.es/documentos/Objetivos\\_2015\\_DGC.pdf](http://www.catastro.meh.es/documentos/Objetivos_2015_DGC.pdf)

computación más simples son capaces de llevar una contabilidad más o menos completa de cualquier actividad económica y prácticamente en todos los establecimientos de venta al por menor existen máquinas que expiden tickets por el valor individual de cada una de sus transacciones. Asimismo, se propuso mantener el método directo de estimación simplificada, pero aplicándolo exclusivamente a actividades de un volumen anual de operaciones muy reducido. Coherentemente, también se postulaba la supresión del régimen simplificado del IVA (propuesta número 116 del informe). La Comisión consideró que la utilización de regímenes objetivos de determinación, cualquiera que sea la denominación legal que se le asigne, debería desaparecer, instaurando como norma regímenes de estimación directa, bien sean normales o simplificados, en el sentido en que se utiliza esta última expresión en el IRPF. El informe insistió en que a día de hoy la mayoría de los empresarios autónomos cuentan con medios no demasiado costosos que les permiten llevar el control económico de su actividad, definiendo sus rendimientos y sus volúmenes de operaciones. La eliminación de tales regímenes requiere de un esfuerzo muy importante de la Administración tributaria, pero podrían tener un impacto también muy positivo en términos recaudatorios, ya que, a juicio de la Comisión, dichos regímenes, además de atentar contra el principio de equidad tributaria, facilitan la obtención de rentas fiscales a los empresarios individuales e incentivan fuertemente el fraude fiscal. En el caso del IVA ese fraude, asimismo, se difunde y amplifica posteriormente por toda la cadena de producción-distribución de bienes y servicios.

La reforma de los módulos introducida<sup>71</sup>, y que entrará en vigor a partir de 2016, mantiene el régimen con modificaciones importantes, de manera que no se ha adoptado una medida normativa tan tajante como proponía el informe de la comisión de expertos que apostaba por la supresión de los módulos. La modificación reduce el ámbito de aplicación de los módulos a través de dos cauces: 1) mediante una reducción de los límites cuantitativos de aplicación y<sup>72</sup> 2) eliminando la posibilidad de aplicación del régimen a ciertas actividades. Quizás en la reforma el legislador estatal está avisando de otra modificación posterior en la línea de las normativas vascas.

Todas estas reformas y propuestas llevan a reconsiderar la cuantificación tributaria en la esfera local. Los posibles planteamientos de política tributaria contrapuestos serían, al menos, dos. Podría argumentarse que siguen siendo necesarios y suficientes, en su actual configuración, para alcanzar una gestión tributaria más eficaz y cómoda en el ámbito local. O, bien, se debería dar un paso adelante en donde la cuantificación tributaria, y sus elementos fundamentales, se acerquen más a una medida directa y más exacta del presupuesto de hecho, de modo que también el pago del tributo se ajuste en mejor medida a la capacidad económica de los contribuyen-

<sup>71</sup> Operada en virtud de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

<sup>72</sup> Apartado dieciocho del artículo primero de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

tes en la esfera local. Una cuantificación de los impuestos locales más real y menos objetiva, o no objetivada, puede ser una línea a considerar. Desde la óptica de la técnica jurídica tributaria estos planteamientos enlazan con otros: la delimitación de los elementos fundamentales de los impuestos locales, incluso su objeto, y el margen de actuación en este ámbito del poder tributario de los entes locales. También con la cautela en la articulación de los impuestos para evitar fenómenos de doble imposición, problemas de gestión... y conseguir una correcta y coherente articulación de estos impuestos en el sistema tributario<sup>73</sup>. Sea como sea, si se habla de justicia tributaria en su conjunto, no se podrá hacer un análisis parcial del particular en una futurible reforma del sistema tributario local<sup>74</sup>.

## X. CONCLUSIONES

- En la imposición local encontramos regímenes y fórmulas objetivas de tributación que responden a la idea de una simplificación en la regulación de la cuantificación de estos tributos.
- En algunos supuestos la objetivización precede a la normativa tributaria. Es el caso del IBI en el que aunque existe una determinación directa de la base imponible, la determinación del valor catastral, a partir de su normativa reguladora, integra la aplicación de ciertos módulos objetivos. En el IAE los elementos tributarios esconden tras de sí módulos que se aplican para la determinación de las cantidades a ingresar. En el ICIO el régimen objetivo previsto para la liquidación provisional muestra su utilidad de cara a facilitar el pago a cuenta. En el IIVTNU no se alude a la determinación objetiva pero el valor catastral, el porcentaje específico y el número de años transcurridos funcionan como una especie de módulos a la hora de determinar la base impositiva. En el IGS se establece una determinación objetiva obligatoria como un defecto a añadir a un impuesto que, de mantenerse, debería ser objeto de múltiples modificaciones. Finalmente, las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla acogen una determinación objetiva en el IPSI que integra un régimen especial que sirve a la cuantificación del impuesto para los pequeños y medianos empresarios.

<sup>73</sup> Han sido tradicionales los trabajos poniendo de manifiesto diversos problemas, así como posibles propuestas de mejora. Véanse a título de ejemplo: LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: «La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las haciendas locales y su coordinación dentro del sistema tributario español», *Documentos de Trabajo del IEF*, n.º 15, 2006; ALONSO GIL, M.: «La necesaria reforma de la gestión compartida en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en el Impuesto sobre Actividades Económicas», *RCyT. CEF*, n.º 347, 2012, y, más recientemente, DE VICENTE DE LA CASA, F.: *La concurrencia y articulación de los impuestos locales con otros tributos del sistema fiscal español*, Valladolid, Lex Nova, 2014.

<sup>74</sup> No han sido pocas las propuestas que encontramos desde ya hace tiempo en nuestra doctrina científica. Puede verse el trabajo de ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. A.: «La necesaria revisión del sistema tributario municipal», *Anuario de Derecho Municipal*, n.º 2, 2008, págs. 127-157.

- En buena parte de los casos, el legislador en orden a posibilitar la gestión tributaria óptima de los impuestos locales ha acudido a regímenes objetivos de tributación. En estos regímenes encontramos medios objetivos para la determinación de las cantidades a ingresar o en algunos casos de la base imponible. Son módulos, signos, índices objetivos que la normativa establece para facilitar la gestión tributaria y no complicar en exceso la regulación de la cuantificación. Actualmente persiste el empleo de regulaciones objetivas como aspecto tradicional de la imposición local aunque con un campo de actuación limitado y vinculado al alcance de una gestión operativa del sistema tributario, a partir de las propias posibilidades de la Administración local. Quizás, en una futura reforma del sistema tributario local, se debería considerar la línea que también se ha iniciado a nivel estatal con respecto a ciertas fórmulas de simplificación, proponiendo su próxima desaparición o, cuanto menos, mejora. La justicia tributaria, junto a otras consideraciones para ponderar los elementos sobre los que sustentar los elementos fundamentales de la imposición local, se sitúan en el marco del debate.

---

## Bibliografía

AGÜNDEZ FERNÁNDEZ, A. [1990]: *El Impuesto municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Granada, Comares.

ALIAS CANTÓN, M. [2014]: «Efectos de la Sentencia de 30 de mayo de 2014 en la aplicación de los tributos locales», *Crónica Tributaria-Boletín de actualidad*, n.º 3.

ALONSO GIL, M. [2012]: «La necesaria reforma de la gestión compartida en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en el Impuesto sobre Actividades Económicas», *RCyT*. CEF, n.º 347.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M. [2006]: «La simplificación de la tributación de las empresas en España» en VV. AA.: *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Memorias, Tomo I, *Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas*, Buenos Aires, Osmar D. Buyatti Librería Editorial.

ÁLVAREZ ARROYO, F. [2003]: «Adecuación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a los principios constitucionales en materia tributaria», *Anuario de la Facultad de Derecho*, n.º 21.

ANEIROS PEREIRA, J. [2015]: «Los entes locales: competencias propias y equilibrio presupuestario. Dos límites a la autonomía local» en CANEDO ARRILLAGA, M. P. y GORDILLO PÉREZ, L. I. (coord.): *La autonomía local en tiempos de crisis*, Cizur Menor (Navarra), Aranzadi.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. A. [2008]: «La necesaria revisión del sistema tributario municipal», *Anuario de Derecho Municipal*, n.º 2.

BANACLOCHE PALAO, C.; D'OCÓN ESPEJO, A. y GARCÍA ARANDA, E. [2006]: «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras» en HERRERA MOLINA, P. M. (dir.): *Tributos locales y autonómicos*, Cizur Menor (Navarra), Thomson-Aranzadi.

CALATRAVA ESCOBAR, M. J. y SÁNCHEZ GALIANA, J. A. [1993]: «El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana» en FERREIRO LAPATZA, J. J. (dir.): *Tratado de Derecho Financiero y Tributario local*, Madrid, Marcial Pons/Diputació de Barcelona.

CASANA MERINO, F. [1994]: *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Bienes de Naturaleza Urbana*, Madrid, Marcial Pons.

CHECA GONZÁLEZ, C. [2002]: «El Impuesto sobre Actividades Económicas: presente y futuro», *NF*, n.º 5.

CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I. [2006]: «El impuesto municipal sobre aprovechamientos de cotos privados de caza y pesca» en HERRERA MOLINA, P. M. (dir.): *Tributos locales y autonómicos*, Cizur Menor (Navarra), Thomson-Aranzadi.

CHICO DE LA CÁMARA, P. y GALÁN RUIZ, J. (dir.) [2014]: *Los tributos locales y el régimen fiscal de los ayuntamientos*, Valladolid, Lex Nova.

DE VICENTE DE LA CASA, F. [2014]: *La concurrencia y articulación de los impuestos locales con otros tributos del sistema fiscal español*, Valladolid, Lex Nova.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. [1993]: «El Impuesto sobre Gastos Suntuarios» en FERREIRO LAPATZA, J. J. (dir.): *Tratado de Derecho Financiero y Tributario local*, Madrid, Marcial Pons/Diputació de Barcelona.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. [2006]: *Régimen Tributario de las Comunidades de Montes*, Madrid, Iustel.

FERREIRO LAPATZA, J. J. (dir.) [1993]: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario local*, Madrid, Marcial Pons/Diputació de Barcelona.

FERREIRO LAPATZA, J. J.; MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. [2007]: *Curso de Derecho Tributario*, 2.ª ed., Madrid-Barcelona-Buenos Aires, Marcial Pons.

FERREIRO LAPATZA, J. J. [2006]: *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*, 25.ª ed., Madrid-Barcelona, Marcial Pons.

FONT BLÁZQUEZ, S. [1992]: «Tributación de los cotos de caza. El extraño caso del Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios», *CT*, n.º 64.

GARCÍA MARTÍNEZ, A. [2005]: «El Impuesto sobre Actividades Económicas» en MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (coord.): *Los tributos locales*, Madrid, Civitas.

– [2006]: *El valor tributario: su determinación objetiva y convencional*, Barcelona, Bosch.

GARCÍA-FRESNEDA GEA, F. [1997]: «Hecho imponible y concepto de actividad económica en el IAE», *RHL*, n.º 82.

– [1997]: «Las tarifas en el IAE», *RHL*, n.º 81.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. [2005]: «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles» en MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (coord.): *Los tributos locales*, Madrid, Civitas.

GONZALO MIGUELÁNEZ, J. [2005]: «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles en las grandes infraestructuras: los denominados bienes inmuebles de características especiales a la luz de la más reciente legislación», *JT*, n.º 5.

HERRERA MOLINA, P. M. (dir.) [2006]: *Tributos locales y autonómicos*, Cizur Menor (Navarra), Thomson-Aranzadi.

- JIMÉNEZ COMPAIRED, I. [2014]: «La cuantificación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a partir de 2014, a la vista de las medidas adoptadas durante 2012 y 2013», *QF*, n.º 9.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. [2006]: «La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: Su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español», *Documentos de Trabajo del IEF*, n.º 15.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. y AGUDO GAVILÁN, M. [2011]: «Los ingresos públicos derivados de la actividad cinegética: estudio comparativo de Jaén como provincia de importancia cinegética», *Documentos de Trabajo del IEF*, n.º 11.
- MARÍ VIDAL, S. [2011]: «La limitación de las Bases Imponibles del IBI Rústico para las cooperativas agrarias en el régimen fiscal de cooperativas y su necesaria reforma», *Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 104.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D. [2001]: *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras*, Madrid, Colex.
- [2013]: «La inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Tributos Locales*, n.º 112, págs. 105-118.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (coord.) [2005]: *Los tributos locales*, Madrid, Civitas.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G. [2007]: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 18.ª ed., Madrid, Tecnos.
- MENÉNDEZ GARCÍA, G.; RODRÍGUEZ MONTAÑEZ, M. P. y GUILARTE GUTIÉRREZ, A. [2006]: «Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana» en HERRERA MOLINA, P. M. (dir.): *Tributos locales y autonómicos*, Cizur Menor (Navarra), Thomson-Aranzadi.
- MOCHÓN LÓPEZ, L. [2001]: *El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: una aproximación al concepto de valor catastral*, 2.ª ed., Granada, Comares.
- MORÓN PÉREZ, M. C. [2006]: «El régimen fiscal de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla: Presente y futuro», *CT*, n.º 121.
- ORÓN MORATAL, G. [1995]: «El Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios: El aprovechamiento de los cotos de caza», *RTT*, n.º 20.
- PAGÉS I GALTÉS, J. [1995]: *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Madrid, Marcial Pons.
- PEÑA AMORÓS, M. M. (coord.) [2014]: *La financiación de las entidades locales en tiempos de crisis*, Valencia, Tirant lo Blanch.
- PÉREZ ROYO, F. (dir.) [2007]: *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, 1.ª ed., Madrid, Tecnos.
- [2007]: «Los impuestos municipales» en PÉREZ ROYO, F. (dir.): *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, 1.ª ed., Madrid, Tecnos.
- PITA GRANDAL, A. M. [1993]: «Gestión de los tributos locales: liquidación e inspección» en FERREIRO LAPATZA, J. J. (dir.): *Tratado de Derecho Financiero y Tributario local*, Madrid, Marcial Pons/Diputació de Barcelona.
- [2004]: «La fiscalidad de la actividad urbanística: Aspectos sustanciales del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras» en VV. AA.: *Derecho Urbanístico de Galicia*, Madrid, El Consultor de los Ayuntamientos-La Ley.

RUIZ BALLESTEROS, D. [2002]: «Métodos de determinación de la base imponible en la liquidación provisional del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *JT*, Tomo II.

SÁNCHEZ GALIANA, J. A. y RANCAÑO MARTÍN, M. A. [2004]: «Las PYMES y los impuestos locales» en SÁNCHEZ GALIANA, J. A. (coord.): *Estudio sobre la fiscalidad de las pymes*, Granada, Editorial Universidad de Granada.

SIMÓN ACOSTA, E. [1991]: «La valoración en el Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos y en el Impuesto Municipal sobre solares» en VV. AA.: *Valoración en Derecho Tributario*, Madrid, IEF.

SIMÓN ACOSTA, E. [1989]: «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *RHAL*, n.º 57.

ZURDO y RUIZ-AYÚCAR, I.; GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. y ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J. [1994]: «El régimen económico y fiscal especial de Ceuta y Melilla», *Papeles de Economía Española*, n.º 59.

de un municipio, con indicación de los valores básicos de suelo y construcción y de los coeficientes correctores de dichos valores que se aplican a los inmuebles de una zona territorial, de suerte que con esa ponencia sea posible asignar un valor catastral individualizado a cada bien inmueble. Para los inmuebles de características especiales se han de llevar a cabo ponencias de valores especiales<sup>6</sup>.

En general, si nos centramos en los bienes urbanos y rústicos, las ponencias de valores permiten determinar el valor catastral inmobiliario. Este se tiene que determinar objetivamente a partir de los datos que obran en el Catastro Inmobiliario y está integrado por: el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones (art. 22 TRLCI)<sup>7</sup>. Subrayamos que se determina «objetivamente» porque así lo señala el precepto mencionado. Para dicha determinación objetiva la normativa catastral exige que se tengan en cuenta los siguientes criterios: a) la localización del inmueble, las circunstancias urbanísticas que afectan a su suelo y su aptitud para la producción, b) el coste de ejecución material de las construcciones, los beneficios de la contrata, honorarios profesionales y tributos que gravan la construcción, el uso, la calidad y la antigüedad edificatoria, así como el carácter histórico-artístico u otras condiciones de las edificaciones, c) los gastos de producción y beneficios de la actividad empresarial de promoción, o los factores que correspondan en los supuestos de inexistencia de la citada promoción, d) las circunstancias y valores del mercado y e) cualquier otro factor relevante que reglamentariamente se determine. Además, nunca es posible que el valor catastral sea superior al valor de mercado. Dentro de las características del valor catastral podemos destacar que se trata de un valor universal, coordinado y referenciado al valor de mercado pero, sobre todo en lo que a nosotros nos interesa, se trata de un valor objetivo.

Nos encontramos ante procedimientos de valoración objetivos de los que, en consecuencia, resulta un valor objetivo (el valor catastral) que integra la base imponible del impuesto. De algún

<sup>6</sup> Por lo que respecta a estos bienes inmuebles de características especiales hay que tener en cuenta la Orden HAC/3521/2003, de 12 de diciembre, por la que se fija el coeficiente de referencia al mercado (RM) para los bienes inmuebles de características especiales. Las ponencias de valores especiales no han sido aprobadas todavía y como crítica a este respecto se ha sostenido que «... los valores catastrales actuales de las grandes infraestructuras son realmente bajos, no obedecen a precios de mercado y fueron en su día asumidos por el Catastro en función de unos módulos, entendemos que para salir del paso, y ello a la espera de que se aprueban, como prevé la propia Ley del Catastro las ponencias especiales de valores...» (GONZALO MIGUELÁNEZ, J.: «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles en las grandes infraestructuras: los denominados bienes inmuebles de características especiales a la luz de la más reciente legislación», *JT*, n.º 5, 2005, pág. 2.304). Hace unos años, se aprobó el Real Decreto 1464/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración catastral de los bienes inmuebles de características especiales.

<sup>7</sup> Como matiza GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, «... la base imponible del impuesto va a ser el valor catastral, es decir, no el valor real de los bienes, sino un valor administrativo determinado objetivamente conforme a los criterios contenidos en la normativa reguladora del Catastro. Dicho valor administrativo debe ser reflejo de la capacidad económica puesta de manifiesto por alguno de los derechos que configuran el hecho imponible del IBI sobre un bien inmueble; por ello, no tiene que coincidir con el valor de mercado, sino que, más bien, se correspondería con un valor de titularidad que ponderaría el disfrute de los bienes». En este ámbito la misma autora defiende que el Reglamento de Valoración Catastral debería establecer algún criterio específico de valoración de los bienes inmuebles objeto de un derecho diferente al de nuda propiedad para alcanzar una valoración catastral conforme a los criterios que se contienen en la propia LCI [«El Impuesto sobre Bienes Inmuebles» en MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (coord.): *Los tributos locales*, Madrid, Civitas, 2005, pág. 81].

modo, una determinación objetiva precede al componente esencial de la base imponible del tributo. Sin ánimo de profundizar mucho en el particular, si atendemos a la determinación del valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, podemos comprobar la valoración objetiva que da lugar al valor catastral inmobiliario y que se acoge en la normativa tributaria. En este sentido, tenemos que diferenciar la valoración del suelo y la valoración de las construcciones. En ambos casos existen dos módulos que son esenciales para la valoración, a saber: el módulo básico de repercusión del suelo (MBR) y el módulo básico de construcción (MBC)<sup>8</sup>.

El MBR se asigna a cada municipio completo o zona del mismo (área económica homogénea) atendiendo al análisis del mercado y una vez realizado el proceso de coordinación de valores a nivel nacional. Para obtener el módulo básico de repercusión, en primer lugar, se establece a nivel nacional el módulo de valor  $M^9$ , expresado en euros por metro cuadrado, que representa el valor en venta del producto inmobiliario tipo o medio. Mediante diversificación del mismo y aplicando los coeficientes previstos en la Normativa Técnica, se obtiene un conjunto de módulos básicos de suelo (MBR) y de módulos básicos de construcción (MBC). Posteriormente, como resultado de un estudio del mercado inmobiliario realizado en cada municipio y de un proceso de coordinación de valores, se asigna a cada municipio completo o zona del mismo (área económica homogénea) el MBR concreto que servirá de base para establecer los valores de repercusión de suelo de cada una de las calles o tramos de calle del mismo. El MBC, de igual manera, se asigna a cada municipio completo o zona del mismo (área económica homogénea) previa la realización de un análisis del mercado relativo específicamente a los costes de construcción del producto inmobiliario<sup>10</sup>. Para obtener el módulo básico de construcción, en primer lugar, se establece a nivel nacional el módulo de valor  $M$ . Mediante su diversificación y la aplicación de los coeficientes previstos en la Normativa Técnica, se obtiene un conjunto de MBC. Posteriormente, como resultado de un estudio del mercado inmobiliario realizado en cada municipio y de un proceso de coordinación de valores, se asigna a cada área económica homogénea (municipio completo o zona del mismo) el MBC concreto que sirve como base para determinar el valor de construcción de cada inmueble municipal<sup>11</sup>.

<sup>8</sup> Todos estos aspectos y módulos vienen regulados en lo que se denominan «Normas Técnicas» que han sido definidas por GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO como aquel conjunto de conceptos, reglas y criterios que rigen la valoración de los inmuebles y se han ido modificando a lo largo del tiempo, principalmente, para permitir adecuar el valor catastral a los dos elementos fundamentales que lo estructuran: el mercado y la normativa urbanística. *Ibidem*, pág. 84.

<sup>9</sup> La Orden EHA/1213/2005, de 26 de abril, por la que se aprueba el módulo de valor  $M$  para la determinación de valores de suelo y construcción de los bienes inmuebles de naturaleza urbana en las valoraciones catastrales fija dicho valor en 1.000 euros/metro cuadrado.

<sup>10</sup> En este ámbito hay que considerar que los costes de construcción de productos similares en cuanto a tipología, calidad, etc., pueden ser diferentes según los municipios, dependiendo, entre otros, de factores como accesibilidad, disponibilidad de materiales, coste de la mano de obra, etc.

<sup>11</sup> Sobre las últimas medidas de actualización del valor catastral de los bienes urbanos por coeficientes, véase el trabajo de JIMÉNEZ COMPAIRE, I.: «La cuantificación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a partir de 2014, a la vista de las medidas adoptadas durante 2012 y 2013», *QF*, n.º 9, 2014, págs. 47-75.

Con respecto a la determinación del valor catastral de los bienes inmuebles rústicos, en un primer momento la determinación del valor catastral quedó en suspenso hasta el establecimiento de su aplicación a través de una ley. Hasta ese momento el valor catastral de los referidos bienes se concretó en la capitalización al 3% el importe de las bases liquidables vigentes para la exacción de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria correspondiente al ejercicio 1989, obtenidas mediante la aplicación de los tipos evaluatorios de dicha contribución, prorrogados en virtud del Real Decreto-Ley 7/1988, de 29 de diciembre, o de los que se hayan aprobado posteriormente en sustitución de ellos, y sin perjuicio de su actualización anual mediante los coeficientes establecidos y los que establezcan las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, una vez incorporadas las alteraciones catastrales que hayan experimentado o experimenten en cada ejercicio<sup>12</sup>. Los valores catastrales de los bienes inmuebles de naturaleza rústica se vienen actualizando y revisando, directamente, o a través de la Ley General de Presupuestos<sup>13</sup>. Sin embargo, con relación a alguno de estos bienes encontramos también, si quiera transitoriamente, un procedimiento basado en módulos objetivos. En concreto, teniendo en cuenta lo dispuesto en la disposición transitoria primera del TRLCI, para la obtención de los valores de suelo correspondientes a las construcciones ubicadas en suelo rústico y que catastralmente no estén consideradas como indispensables para las explotaciones agrarias, se toma en consideración el MBR de suelo asignado en cada municipio, por cuanto en la valoración de estos inmuebles es necesario tomar en consideración su localización y su inserción en un área económica homogénea determinada. Así, sus valores mantienen una estrecha relación con los valores de los bienes de carácter urbano, en función del municipio en que se encuentren, si bien con unos valores más bajos como consecuencia de la clasificación urbanística del suelo en el que se ubican los referidos inmuebles. En los supuestos de la valoración del suelo de las construcciones cuya tipología sea agrícola, ganadera o forestal y estén considerados como indispensables para el desarrollo de las explotaciones, así como de los parques eólicos e inmuebles de tipologías extensivas, en la medida en que su valor se encuentra desligado del mercado inmobiliario urbano, se ha optado por garantizar la coordinación de los valores catastrales mediante la utilización de un único módulo, aplicado a los municipios de menor actividad en el mercado inmobiliario urbano<sup>14</sup>.

En general, para los bienes inmuebles urbanos observamos que el valor de venta del producto inmobiliario tipo o medio se convierte en un elemento esencial que sirve para la determinación del valor tanto del suelo como de las construcciones. Los módulos responden a unos valores medios que, de una manera u otra, presentan total relevancia en el IBI. Si en la determinación objetiva prevista en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), por ejemplo, observamos como los signos, índices o módulos responden a unos estudios sobre rendimientos medios, en el IBI el valor catastral se vincula a ciertos módulos que, siquiera en la base, responden a un valor en venta

<sup>12</sup> Véase la disposición transitoria segunda del TRLCI.

<sup>13</sup> Vid. MARÍ VIDAL, S.: «La limitación de las Bases Imponibles del IBI Rústico para las cooperativas agrarias en el régimen fiscal de cooperativas y su necesaria reforma», *Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 104, 2011, págs. 131 y 132.

<sup>14</sup> El más bajo de los módulos básicos de repercusión previstos en el Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio. Véase Orden EHA/3188/2006, de 11 de octubre, por la que se determinan los módulos de valoración a efectos de lo establecido en el artículo 30 y en la disposición transitoria primera del TRLCI.

del producto inmobiliario tipo o medio. Lo mismo podemos decir con relación a una parte de los inmuebles rústicos y, hasta tanto no se regule la determinación de su valor catastral con carácter general, la capitalización al 3% no deja de constituir un «régimen *a forfait* de tributación». Este apartado enlaza con la problemática del valor tributario de los bienes donde los medios de determinación, comprobación y valoración objetivizados constituyen un instrumento de gran utilidad y eficacia en el ordenamiento jurídico-tributario<sup>15</sup>.

De todo ello, podemos concluir que, con relación al IBI, aunque no existe un régimen de determinación objetiva propiamente dicho referido a la base imponible, el componente esencial de la misma responde, generalmente, a un régimen objetivo sobre la base de módulos en los que la valoración implica, sintetizando mucho, una cierta aproximación sobre la base de valores medios. Aun para el caso del régimen transitorio previsto para la determinación catastral de los bienes inmuebles rústicos nos encontramos con una determinación a tanto alzado del valor catastral<sup>16</sup>.

### III. EL IAE Y LAS CUOTAS DE TARIFA<sup>17</sup>

En el IAE la cuantificación del tributo responde a la aplicación de las Tarifas reguladas actualmente en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por la que se aprueban las Tarifas e Instrucción del Impuesto que ha de aplicarse a la generalidad de las actividades económicas sometidas al impuesto, mientras que las Tarifas e Instrucción correspondientes a la actividad de ganadería independiente se encuentran reguladas en el Real Decreto 1251/1991, de 2 de agosto. Con carácter general, estas Tarifas dividen las actividades sujetas en: secciones, divisiones, agrupaciones, grupos y, en su caso, epígrafes<sup>18</sup>.

<sup>15</sup> Para un estudio detallado de este particular nos remitimos a la obra de GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *El valor tributario: su determinación objetiva y convencional*, Barcelona, Bosch, 2006.

<sup>16</sup> Sobre los efectos de la controvertida calificación práctica de los bienes inmuebles urbanos y rústicos, puede verse el estudio de ALIAS CANTÓN, M.: «Efectos de la Sentencia de 30 de mayo de 2014 en la aplicación de los tributos locales», *Crónica Tributaria-Boletín de actualidad*, n.º 3, 2014, págs. 3-22.

<sup>17</sup> Algunos autores han criticado la denominación e imperfección técnica en que ha incurrido el legislador al hablar de «cuotas mínimas» (art. 85.1 TRLHL). Así, POVEDA BLANCO ha indicado que el calificativo de mínimas que otorga la ley a estas cuotas no es procedente, puesto que su valor en las siguientes fases de liquidación puede ser objeto de reducción [«El Impuesto sobre Actividades Económicas» en HERRERA MOLINA, P. M. (dir.): *Tributos locales y autonómicos*, Cizur Menor (Navarra), Thomson-Aranzadi, 2006, pág. 119]. En este ámbito, como ha apuntado, GARCÍA MARTÍNEZ, parece conveniente diferenciar la cuota de tarifa de la cuota tributaria, llevando a cabo una interpretación desde la perspectiva de la determinación y cuantificación de la cuota tributaria en el IAE. Así, debemos entender que la calificación de mínima referida a la cuota de tarifa se refiere a la magnitud inicial, mínima, a tomar en cuenta en la determinación de la cuota tributaria definitiva del IAE. Consecuentemente, van a ser posibles tanto incrementos o disminuciones de la inicial cuota de tarifa que, de hecho, encuentran amparo en las facultades reconocidas por la normativa a los ayuntamientos [«El Impuesto sobre Actividades Económicas» en MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (coord.): *Los tributos locales*, ob. cit., págs. 287 y 288].

<sup>18</sup> GARCÍA-FRESNEDA GEA criticó hace algún tiempo la estructura de las Tarifas del IAE, señalando que deberían ser objeto de modificación al constituir un resquicio histórico y carente de fundamento («Las tarifas en el IAE», *RHL*, n.º 81, 1997, pág. 628 y «Hecho imponible y concepto de actividad económica en el IAE», *RHL*, n.º 82, 1997, págs. 83-86).

En la determinación de las cantidades a pagar en concepto de tributo podemos diferenciar las siguientes etapas:

- En la primera fase, que es la que más nos interesa desde nuestra perspectiva, se determina la denominada cuota de tarifa que se corresponde con la cantidad a satisfacer conforme a las tarifas establecidas para cada actividad y que puede ser: municipal, provincial o nacional. Esta cuota de tarifa viene integrada, a su vez, por la adición de dos cuotas: la cuota de licencia y la cuota de radicación. La cuota de licencia se fija de dos maneras: a) en algunos casos, se establece una cantidad fija para la actividad de que se trate y b) en otros supuestos, se aplican unos módulos o elementos tributarios como, por ejemplo, la potencia eléctrica instalada o la superficie de los locales<sup>19</sup>. Ello nos recuerda claramente a los signos, índices o módulos previstos en el régimen de determinación objetiva previsto en el IRPF y el IVA. La cuota de radicación grava la superficie de los locales en los que se ejerce la actividad económica que será de aplicación, únicamente, en los supuestos en que tal superficie no haya sido considerada para la determinación de la cuota de licencia.
- En una segunda fase corresponde aplicar ciertos coeficientes de ponderación y bonificaciones con los que se pretende atender a las circunstancias particulares que concurran en el ejercicio de la actividad económica y sobre los que ahora no nos detendremos.

El pago de la cuota municipal que resulta facultativa para el ejercicio de las actividades en el correspondiente ayuntamiento al que corresponde la exacción del impuesto pero, como han destacado FERREIRO LAPATZA, MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, dada la dificultad de localizar en un solo municipio las actividades económicas gravadas, las Tarifas establecen cuotas provinciales y nacionales que facultan para el ejercicio de las actividades en el ámbito provincial o estatal. Eso sí, el sistema de cuantificación de las cuotas provinciales o estatales sigue el esquema comentado, establecido para las cuotas municipales<sup>20</sup>.

Más allá de una determinación objetiva de la base imponible, en el IAE nos encontramos con una determinación «a tanto alzado», aunque sui géneris, de las cantidades a pagar en concepto de tributo. Así, en buena parte de las ocasiones, en la cuantificación tributaria intervienen ciertos módulos, denominados «elementos tributarios», que concretan la determinación de las cantidades que se deben ingresar. Nos encontramos ante un régimen objetivo de tributación en

<sup>19</sup> En desarrollo de esta cuantificación, véase PAGÉS I GALTÈS, J.: *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Madrid, Marcial Pons, 1995, págs. 403-445. Como importante modificación a tener en cuenta hay que destacar que la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, suprimió como elemento tributario el número de obreros. En este sentido, su disposición adicional cuarta indicó que: «(...) En aquellos supuestos en los cuales la cuota de tarifa prevista en el Real Decreto Legislativo 1175/1990 venga determinada, entre otros, por el elemento tributario "número de obreros", como una cantidad fija a satisfacer por cada obrero, no se aplicará la parte de la cuota correspondiente a dicho elemento tributario».

<sup>20</sup> *Curso...*, ob. cit., pág. 437. Véase, asimismo, PAGÉS I GALTÈS, J.: *Manual...*, ob. cit., págs. 449-452.

donde los módulos no se orientan a la determinación objetiva de la base imponible en sentido estricto pero igualmente cumplen una función esencial de cara a la cuantificación del tributo. De ahí que se haya sustentado que en este impuesto existe una gran determinación objetiva o que el impuesto integra tras de sí una determinación objetiva de cuotas. A nuestro modo de ver nos hallamos, nuevamente, ante un régimen objetivo establecido en sede de cuantificación tributaria que no podemos confundir, en sentido propio, con lo que es un régimen de determinación objetiva de bases aunque las semejanzas en ciertos medios o instrumentos empleados son patentes. De este modo, constatamos como la objetivización se ha convertido en un instrumento al que, también en los impuestos locales obligatorios (señaladamente IBI e IAE), se ha acudido tradicionalmente tratando de satisfacer el interés de los contribuyentes, al que se facilita una tributación sencilla, y de una Administración limitada que debe corresponder con una aplicación del sistema tributario efectiva y operativa sin descuidar, es cierto, la necesaria recaudación encaminada, asimismo, a la satisfacción última del interés público. Sin embargo, el recurso a estas fórmulas no está exento de crítica, por cuanto siempre cabe la posibilidad de cuestionarse si es necesario el recurso a las mismas, así como la viabilidad real de establecer un impuesto sobre la base de rendimientos más reales que potenciales que respete, de mejor manera, los postulados de la justicia tributaria<sup>21</sup>.

#### IV. LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DEL ICIO

En el ICIO el devengo del impuesto se produce en el momento en que se inicia la construcción, instalación u obra y la base imponible viene integrada por su coste real y efectivo<sup>22</sup>. Como el coste únicamente puede ser conocido cuando se terminan las obras, es necesario fijar en el momento del devengo un criterio que sirva de liquidación provisional a cuenta<sup>23</sup>. Todo ello sin perjuicio de la determinación definitiva de la base imponible y la correspondiente liquidación tributaria que se practicarán cuando se finalice la obra y se determine su coste real y efectivo que puede dar lugar: o bien a la modificación de la base imponible fijada en la liquidación provisional, o bien a su confirmación<sup>24</sup>. En realidad, el momento de la concesión de la licencia conlleva

<sup>21</sup> CHECA GONZÁLEZ, C.: «El Impuesto sobre Actividades Económicas: presente y futuro», *NF*, n.º 5, 2002, pág. 46. Crítica compartida más recientemente, entre otros, por LÓPEZ ESPADAFOR en «La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: Su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español», *Documentos de Trabajo del IEF*, n.º 15, 2006, pág. 10.

<sup>22</sup> Como indica SIMÓN ACOSTA, en este impuesto «... se establece el nacimiento de la obligación tributaria en un momento en que todavía no están integrados todos los elementos que intervienen en su definición, pues la base imponible es el coste real y no el coste presupuestado de las obras. De todos modos, esto no es técnicamente defectuoso o criticable, pues el devengo cumple como misión principal la de determinar el Derecho aplicable al hecho imponible...» («El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *RHAL*, n.º 57, 1989, págs. 366 y 367).

<sup>23</sup> La Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social incorporó el término actual de liquidación «a cuenta», aunque no se trate de un término demasiado afortunado.

<sup>24</sup> RUIZ BALLESTEROS, D.: «Métodos de determinación de la base imponible en la liquidación provisional del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *JT*, tomo II, 2002, págs. 2.125 y 2.126.

una obligación accesoria de carácter pecuniario que es el anticipo de una cuantía por un obligado, que puede o no coincidir con el de la obligación principal, vinculada al inicio de las obras y donde se identifica quién deberá llevar a cabo la liquidación de carácter definitivo<sup>25</sup>. Este sistema no es una novedad dentro de nuestro ordenamiento jurídico-tributario, ya que en los Impuestos sobre la renta ha sido una práctica tradicional el establecimiento de pagos a cuenta, con la matización de que en estos supuestos los pagos fraccionados, retenciones o ingresos a cuenta se llevan a cabo durante el periodo impositivo<sup>26</sup>.

La regulación de esta liquidación provisional a cuenta en el momento de la concesión de la licencia se contempla en el artículo 103.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (TRLHL). Como relación jurídica accesoria que es, en ella podemos diferenciar tres elementos: elemento objetivo (desde el punto de vista material y temporal, la obligación de pago nace desde la notificación de la liquidación a cuenta, que podrá realizarse a partir de la concesión de la licencia), subjetivo (la entidad concesionaria de la licencia es la obligada al pago que no coincide, necesariamente, con el sujeto pasivo del tributo) y formal (la Administración debe evacuar la correspondiente liquidación con un contenido y de una determinada manera).

Desde el punto de vista de la determinación cuantitativa a que se debe atener el correspondiente ingreso a cuenta, las opciones se limitan normativamente. En un primer momento la LHL únicamente estableció la posibilidad de que la liquidación provisional se llevase a cabo en función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiera sido visado por el Colegio Oficial correspondiente; en otro caso, la base imponible será determinada por los técnicos municipales, de acuerdo con el coste estimado del proyecto. A partir de la Ley 50/1998, se estableció también la posibilidad de que la determinación de la base imponible se lleve a cabo cuando la ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que la misma establezca al efecto.

Con anterioridad a esta norma, PAGÉS I GALTÈS consideró que no era posible la aplicación de un método objetivo porque la determinación objetiva suponía la renuncia a un conocimiento cierto e inmediato de la base y, sobre todo, porque la LHL no había previsto la aplicación del

<sup>25</sup> MARÍN-BARNUEVO FABO ha insistido en el grave error y la incorrección del legislador al hablar de liquidación para hacer referencia a un ingreso a cuenta [«El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras» en MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (coord.): *Los tributos locales*, Madrid, Civitas, 2005, pág. 557]. La imperfección va más allá por cuanto el legislador, además de haber denominado liquidación provisional a lo que realmente constituye un ingreso a cuenta, ha denominado base imponible a lo que constituye un parámetro de cuantificación del ingreso a cuenta (ibidem, pág. 559). En realidad, hay que diferenciar una doble naturaleza de la liquidación provisional, según el momento en que tenga lugar; si se practica antes del devengo del impuesto estaremos ante la liquidación administrativa de un pago a cuenta, mientras que si tiene lugar tras el devengo del ICIO (una vez iniciadas las obras) se trata de una liquidación provisional a cuenta de la liquidación definitiva futura. Véase BANACLOCHE PALAO, C.; D'OCÓN ESPEJO, A. y GARCÍA ARANDA, E.: «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras» en HERRERA MOLINA, P. M. (dir.): *Tributos locales...*, ob. cit., págs. 241 y 242.

<sup>26</sup> Históricamente, los antiguos conciertos del Impuesto de Transportes o la Contribución Industrial establecían, igual que el ICIO, el pago anticipado antes de la realización del hecho imponible. RUIZ BALLESTEROS, D.: «Métodos...», ob. cit., pág. 2.126.

método objetivo<sup>27</sup>. Con la nueva normativa la solución asemeja que debe ser distinta. La propia norma habilita para que la determinación de la base imponible se lleve a cabo si la ordenanza fiscal así lo prevé. De este modo, se da cobertura legal al método objetivo por lo que, en principio, el primer escollo tradicional al establecimiento de un régimen de determinación objetiva desaparecería. Por otra parte, en cuanto a la idoneidad del establecimiento de un régimen de determinación objetiva, compartimos con MARÍN-BARNUEVO FABO que en este impuesto existe una cierta contradicción entre el modelo teórico y la aplicación práctica del tributo. En este sentido, hay que partir de la premisa de que se debe utilizar el régimen que permita conocer del modo más exacto posible el coste real y efectivo de las obras realizadas, por lo que se debería evitar la utilización de métodos objetivos. Sin embargo, hay que ser conscientes de las dificultades que existen para calcular el coste real y efectivo de las obras, sobre todo *ex ante*, y que el presupuesto de ejecución material presentado con la solicitud de licencia se basa en unas tablas de valoración de la construcción libremente escogidas por los arquitectos<sup>28</sup>. Así consideramos posible e incluso razonable que la Administración tributaria pueda utilizar módulos genéricos de valoración para determinar la base imponible y supone admitir una «igualdad» de posibilidades para la Administración con respecto a los administrados que, no cabe duda, tienen que acudir a parámetros objetivos. A estos efectos, debemos insistir que se trata de una liquidación provisional que debe ser corregida por la liquidación definitiva con base en una determinación directa, lo que constituye otro sustento más de la fórmula objetiva en la liquidación provisional del ICIO.

El artículo 103 del TRLHL prevé dos posibilidades a emplear para la determinación del pago anticipado, sin un nivel de prelación: 1) el presupuesto presentado por los interesados, siempre que hubiera sido visado por el colegio oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo y 2) los índices o módulos que establezca la ordenanza fiscal. Ahora bien, generalmente tanto nuestra doctrina administrativa como nuestros tribunales han considerado que es preferente el presupuesto<sup>29</sup>, aunque en ciertas resoluciones la cuestión no ha quedado del todo clara<sup>30</sup>.

<sup>27</sup> «El concepto de coste real y efectivo de las obras en el Impuesto sobre Construcciones», *RHAL*, n.º 66, 1992, págs. 426-433. En la misma línea existieron pronunciamientos jurisprudenciales en los que se sostiene que se consideraba necesario realizar una comprobación directa de las obras y una evaluación justificada del coste real y efectivo asignado a las mismas. Además se estimó que, durante el periodo en que esta previsión no se contemplaba en la redacción original de la LHL, ello constituía motivo suficiente para que la Ordenanza se considerase contraria a la ley y, asimismo, la entidad local tuviese que determinar la base imponible cuando se concediese la licencia a la vista de lo presupuestado en el proyecto de ejecución debidamente visado. Véanse a este respecto, los comentarios de MARÍN-BARNUEVO FABO, D. en *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras*, Madrid, Colex, 2001, págs. 215 y 216.

<sup>28</sup> *Ibidem*, pág. 216.

<sup>29</sup> La doctrina administrativa así lo consideró en una Resolución de fecha 28 de abril de 1994 (NFC002009) y nuestros Tribunales mantienen este criterio en Sentencias como la de 28 de julio de 1999 (NFJ008389), la de 25 de junio de 2002 (NFJ012658) y 5 de diciembre de 2003 (NFJ016496).

<sup>30</sup> Así, por ejemplo, en la Resolución de la DGT núm. 1602/2003, de 10 de octubre (NFC026632), se dice que: «... en relación con la liquidación provisional a cuenta del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, si en la Ordenanza fiscal no se establecen índices o módulos al efecto, la base imponible se determinará en función del pre-

El carácter prioritario del presupuesto, que nos parece cuestionable, convierte a la fórmula objetiva en un instrumento subsidiario para la liquidación provisional y voluntario para la Administración a la hora de establecer los correspondientes módulos. De este modo, pese a que no nos encontramos ante un régimen de determinación objetiva, si se trata de un régimen objetivo establecido para la liquidación provisional con carácter subsidiario a partir de ciertos módulos. Además, el hecho de que se gire la liquidación provisional conforme a los módulos establecidos en la respectiva ordenanza integra un régimen generalmente subsidiario, asimismo, desde la perspectiva del contribuyente, quien normalmente habrá presentado el correspondiente presupuesto visado, como requisito general para la correspondiente licencia urbanística. Pese a este carácter subsidiario que no deriva propiamente de la normativa, consideramos que debería admitirse que la Administración corrija la liquidación provisional, atendiendo a módulos objetivos que pudiesen permitir la corrección del cálculo previo y fuesen más adecuados a la realidad. El fundamento de ello, que compartimos con MARÍN-BARNUEVO FABO, se encuentra en que también en los presupuestos visados los arquitectos pueden acudir a tablas de valoración libremente escogidas por ellos mismos<sup>31</sup>.

En efecto, si observamos las regulaciones que se han establecido en muchos de los ayuntamientos de nuestro país podemos observar que las soluciones en este ámbito han sido muy diversas y, en buena parte de los casos, no han seguido el criterio jurisprudencial que viene a establecer una prelación entre el presupuesto visado y los módulos. En este sentido, encontramos múltiples regulaciones en las que se acude a módulos de valoración a efectos del ICIO, en muchos supuestos la normativa opta por establecer unos módulos mínimos a efectos de la liquidación o autoliquidación provisional<sup>32</sup>. Las regulaciones son distintas de modo que en las más «sencillas» se establecen unos módulos por uso y tipología de obra y, en las más sofisticadas, se pueden observar, además de los anteriores, múltiples módulos de ponderación. En algunas Administraciones locales se ha ido más allá y los módulos conforman también un elemento esencial de comprobación de la liquidación definitiva. Sea cual sea la opción consideramos que unos módulos de valoración objetivos que respondan a unos estudios completos pueden ser un elemento que coadyuve en la adecuada gestión del impuesto y ello con independencia de que la determinación directa sea la que rige para llevar a cabo la cuantificación y liquidación definitiva del tributo. Las opciones resultan de lo más variadas y conformes a las previsiones contenidas en el TRLHL. En este ámbito, en el

---

supuesto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiera sido visado por el Colegio Oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo...».

<sup>31</sup> *El ICIO...*, ob. cit., pág. 217.

<sup>32</sup> A estos efectos, compartimos con la profesora PITA GRANDAL que el régimen de autoliquidación se refiere a dicho ingreso a cuenta debiéndose autoliquidar cuando se solicita la licencia preceptiva o, en caso de que no se hubiera solicitado o se denegase o no concediese la misma, cuando se inicie la construcción, instalación u obra [«Gestión de los tributos locales: liquidación e inspección» en FERREIRO LAPATZA, J. J. (dir.): *Tratado de Derecho Financiero y Tributario local*, Madrid, Marcial Pons/Diputació de Barcelona, 1993, pág. 167]. Véase en el mismo sentido, PITA GRANDAL, A. M.: «La fiscalidad de la actividad urbanística: Aspectos sustanciales del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras» en VV. AA.: *Derecho Urbanístico de Galicia*, Madrid, El Consultor de los Ayuntamientos-La Ley, 2004, pág. 1.271 y MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «El Impuesto sobre Construcciones...», ob. cit., págs. 594 y 595.

establecimiento, prelación, comprobación..., estimamos que habrá que atender a condicionantes propios de los ayuntamientos como su tamaño, medios personales, etc., en función de los cuales la normativa podrá establecer la opción más oportuna para alcanzar una gestión óptima del tributo. Con carácter general, los módulos pueden coadyuvar como norma de gestión del tributo y también en la función de comprobación administrativa.

En conclusión, el régimen objetivo establecido para la liquidación provisional del ICIO muestra la utilidad que los métodos objetivos de tributación pueden tener de cara a facilitar o posibilitar una gestión efectiva de los tributos. No hablamos propiamente de un régimen de determinación objetiva pero sí de una objetivización en la determinación de los pagos a cuenta de un impuesto que, por su propia estructura y configuración, puede contribuir a la aplicación práctica del mismo.

## V. LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN EL IIVTNU

En el IIVTNU la base imponible<sup>33</sup>, conforme al artículo 107.1 del TRLHL, está constituida por el incremento del valor del terreno experimentado a partir de un periodo máximo de veinte años, medido un porcentaje a fijar por los ayuntamientos dentro de los límites marcados por la ley<sup>34</sup>. Viene determinada, en general<sup>35</sup>, a partir del valor catastral del suelo<sup>36</sup>, un coeficiente y<sup>37</sup>, finalmente, el número de años transcurridos desde la última transmisión del inmueble<sup>38</sup>.

<sup>33</sup> En desarrollo de este particular, véase PÉREZ ROYO, I.: «Los impuestos municipales» en PÉREZ ROYO, F. (dir.): *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, 1.ª ed., Madrid, Tecnos, 2007, pág. 956. Destacaron CALATRAVA ESCOBAR y SÁNCHEZ GALIANA, refiriéndose a la regulación de la LHL de 1988, «[e]ntre las novedades más importantes de la actual regulación del IIVTNU, destaca el régimen de determinación de la base imponible que deja de estar constituida por la diferencia entre el valor final y el valor inicial, según los índices aprobados por los ayuntamientos, para determinarse en un tanto por ciento del valor final, con lo que se evita la utilización de términos monetarios no homogéneos e influidos por la inflación» [«El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana» en FERREIRO LAPATZA, J. J. (dir.): *Tratado...*, ob. cit., pág. 869]. Sobre el régimen indiciario aplicado anteriormente, ibidem, pág. 871. Sobre la anterior regulación y el cambio operado por la LHL de 1988, véase también AGÜNDEZ FERNÁNDEZ, A.: *El Impuesto municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Granada, Comares, 1990, pág. 75.

<sup>34</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J.; MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *Curso...*, ob. cit., págs. 447 y 448.

<sup>35</sup> Existen unas normas especiales de valoración en ciertos supuestos. Ibidem, pág. 448.

<sup>36</sup> En el momento del devengo que tendrá lugar conforme a las reglas contenidas en el artículo 109 del TRLHL.

<sup>37</sup> Este coeficiente consiste en un porcentaje anual que determina cada ayuntamiento y debe respetar los límites establecidos en el artículo 107.4 del TRLHL. Se trata de un porcentaje anual de revalorización que aprueba el ayuntamiento en función de periodos quinquenales (MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 18.ª ed., Madrid, Tecnos, 2007, pág. 780).

<sup>38</sup> Por ello se ha sostenido que: «La principal característica del régimen de cuantificación de este impuesto y quizá la más criticada doctrinalmente, radica en que la ley establece unas reglas objetivas que se han de aplicar en todo caso para determinar la base imponible que, en consecuencia, queda configurada como "valor legal" del incremento, pero

A partir del producto de estos factores, sintetizando bastante, podemos llegar a determinar cuál es la base imponible del tributo. Sirven aquí, por tanto, las mismas consideraciones que realizamos con relación al IBI y el valor catastral, en lo que se refiere al valor catastral del suelo. Para no repetir lo sostenido anteriormente con relación a este particular, hacemos una remisión expresa a lo allí comentado. En líneas generales, compartimos con Ignacio PÉREZ ROYO que la LHL establece una especie de determinación objetiva de la base imponible del impuesto que, necesariamente, llevará a resultados diferentes de los reales<sup>39</sup>. En esta línea se ha criticado que el legislador haya optado por establecer «una reglas de cuantificación cuya aplicación se impone de modo imperativo y cuyo resultado constituye, sin que quepa prueba en contrario por otros medios, el incremento sujeto a gravamen. De esta manera la ley renuncia a la búsqueda del importe real del incremento de valor sujeto a tributación. En su lugar, opta por la determinación de una plusvalía fijada a priori y de forma objetiva mediante la aplicación de unos porcentajes establecidos de forma genérica por cada ayuntamiento dentro de los límites máximos que marca la ley»<sup>40</sup>. La determinación objetiva<sup>41</sup>, aunque no existe formalmente como tal<sup>42</sup>, perdería, una vez más, el carácter voluntario que exige nuestra Ley General Tributaria (LGT). No sin razón, nuestra doctrina científica ha calificado este impuesto como indiciario<sup>43</sup>. Las críticas doctrinales sobre la base de la cuestionable justicia tributaria de la regulación han sido múltiples<sup>44</sup>.

---

que no está vinculada directamente con el valor real del incremento experimentado por el terreno en cada caso concreto. Es más, ni siquiera tiene que coincidir con ese valor real o efectivo, a cuya búsqueda renuncia la propia ley, eliminando toda referencia al valor "real" que se contenía en el artículo 108 de la Ley 39/1988 [MENÉNDEZ GARCÍA, G.; RODRÍGUEZ MONTAÑEZ, M. P. y GUILARTE GUTIÉRREZ, A.: «Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana» en HERRERA MOLINA, P. (dir.): *Tributos Locales...*, ob. cit., pág. 317].

Para un análisis exhaustivo de la regulación para la determinación de la base imponible de este tributo, debemos acudir al artículo 107 del TRLHL.

- <sup>39</sup> «Los impuestos municipales» en PÉREZ ROYO, F. (dir.): *Curso...*, ob. cit., pág. 956. La determinación objetiva consistiría precisamente en aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo el porcentaje que resulte de aplicar el coeficiente anual de incremento previsto en la Ordenanza por el número de años transcurridos desde el devengo anterior, sin exceder en ningún caso de veinte (ibidem, pág. 956).
- <sup>40</sup> MENÉNDEZ GARCÍA, G.; RODRÍGUEZ MONTAÑEZ, M. P. y GUILARTE GUTIÉRREZ, A.: «Impuesto...», ob. cit., pág. 317.
- <sup>41</sup> SIMÓN ACOSTA se refiere, precisamente, a la determinación objetiva del incremento en su trabajo «La valoración en el Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos y en el Impuesto Municipal sobre solares» en VV. AA.: *Valoración en Derecho Tributario*, Madrid, IEF, 1991, pág. 215.
- <sup>42</sup> CASANA MERINO hablaba con la regulación de la LHL de 1988, para los casos de transmisión del dominio, de un sistema objetivo para determinar el «incremento real» producido en el valor de terreno que se transmite (*El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Bienes de Naturaleza Urbana*, Madrid, Marcial Pons, 1994, pág. 118).
- <sup>43</sup> Véase MOCHÓN LÓPEZ, L.: *El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: una aproximación al concepto de valor catastral*, 2.ª ed., Granada, Comares, 2001, págs. 304-307, así como la doctrina por él citada.
- <sup>44</sup> ÁLVAREZ ARROYO se refiere a la pésima determinación de la base imponible establecida para este impuesto. Véase ÁLVAREZ ARROYO, F.: «Adecuación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a los principios constitucionales en materia tributaria», *Anuario de la Facultad de Derecho*, n.º 21, 2003, pág. 72 y la doctrina citada. Véase, asimismo, MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «La inconstitucionalidad

## VI. EL RÉGIMEN DE DETERMINACIÓN OBJETIVA EN EL IGS

El IGS es un impuesto municipal potestativo que en la actualidad únicamente grava una de las siete modalidades de hechos imponible originalmente previstos en su normativa reguladora<sup>45</sup>. Recae sobre el aprovechamiento de los cotos privados de caza y pesca [art. 372 d) del RDLeg. 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprobó el Texto Refundido de las disposiciones vigentes en materia de régimen local] y se mantiene vigente conforme a lo dispuesto en la disposición transitoria sexta del TRLHL<sup>46</sup>. Nos encontramos ante una figura tributaria que presenta múltiples problemáticas, ya que en parte de nuestra península la normativa autonómica reguladora de la caza y de la pesca ha anulado o limitado las posibilidades recaudatorias de los ayuntamientos. Además, como ha destacado el profesor FERNÁNDEZ LÓPEZ, la naturaleza del impuesto municipal potestativo vinculada a ciertos problemas de técnica jurídica, como consecuencia de la regulación de algunos elementos esenciales del tributo, contribuyen a dificultar la gestión y cobro efectivo del mismo por las Administraciones municipales, lo que conlleva un perjuicio económico para los ayuntamientos que disponen de considerables potencialidades cinegéticas y piscícolas<sup>47</sup>. Pese a todos estos problemas, en este epígrafe únicamente pretendemos llevar a cabo un estudio del régimen objetivo establecido en este tributo local, así como un enjuiciamiento del mismo a partir de su contenido y articulación técnica en su normativa reguladora.

La base imponible de este impuesto es el valor del aprovechamiento cinegético o piscícola. En este sentido, los ayuntamientos, con sujeción al procedimiento establecido para la aprobación de las ordenanzas fiscales, fijarán el valor de dichos aprovechamientos determinados mediante tipos o módulos, que atiendan a la clasificación de fincas en distintos grupos, según sea su rendi-

---

del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Tributos Locales*, n.º 112, 2013, págs. 105-118.

<sup>45</sup> Sobre los antecedentes normativos y la evolución legislativa de este impuesto, puede verse GARCÍA-FRESENEDA GEA, F.: «El impuesto municipal sobre cotos de caza y pesca», *RHL*, n.º 84, 1998, págs. 563-567. Como explican CHECA GONZÁLEZ y MERINO JARA, el Impuesto municipal sobre Gastos Suntuarios realmente es un conjunto de cuatro impuestos: el impuesto sobre ganancias por espectáculos públicos; el impuesto sobre las cuotas de entrada de socios en sociedades o círculos deportivos o de recreo; el impuesto sobre viviendas de disfrute de viviendas suntuarias y, el único vigente, el impuesto sobre aprovechamientos de cotos privados de caza y pesca [«El impuesto municipal sobre aprovechamientos de cotos privados de caza y pesca» en HERRERA MOLINA, P. M. (dir.): *Tributos locales...*, ob. cit., pág. 337].

<sup>46</sup> En particular, en virtud de esa disposición transitoria sexta: a) Todas las disposiciones legales y reglamentarias por las que se rige el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios, en lo referente, exclusivamente, a la modalidad de este que grava el aprovechamiento de cotos de caza y pesca, se declaran vigentes y, por lo tanto, no afectadas por la derogación que del Título VIII del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril (TRLRL), efectuó la disposición derogatoria 1.d) de la LHL. Dichas disposiciones son los artículos 372 a 377 del TRLHL, desarrollados por las Órdenes de 15 de julio de 1977 y de 28 de diciembre de 1984, así como por las Ordenanzas Fiscales Municipales.

<sup>47</sup> Vid. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: *Régimen Tributario de las Comunidades de Montes*, Madrid, Iustel, 2006, págs. 331-338.

miento medio por unidad de superficie. Estos grupos de clasificación y el valor asignable se fijan mediante orden conjunta de los Ministerios de Economía y Hacienda, y Administración Territorial oyendo previamente al de Agricultura, Pesca y Alimentación (art. 374 TRLHL). Así, como ha indicado FERNÁNDEZ JUNQUERA, la ley ha eliminado la competencia de los municipios en la determinación de la base imponible y, asimismo, se plantean serios problemas con relación al respeto del principio de reserva de ley<sup>48</sup>.

En lo que concierne a los cotos de caza<sup>49</sup>, la Orden del Ministerio del Interior de 15 de julio de 1977 establece los siguientes grupos de clasificación de los cotos privados de caza:

A) En cuanto a la caza mayor:

- Grupo I: Una res por cada 100 hectáreas o inferior.
- Grupo II: Más de una y hasta dos reses por cada 100 hectáreas.
- Grupo III: Más de dos y hasta tres reses por cada 100 hectáreas.
- Grupo IV: Más de tres reses por cada 100 hectáreas.

B) Por lo que se refiere a la caza menor:

- Grupo I: 0,30 piezas por hectárea o inferior<sup>50</sup>.
- Grupo II: Más de 0,30 y hasta 0,80 piezas por hectárea.
- Grupo III: Más de 0,80 y hasta 1,50 piezas por hectárea.
- Grupo IV: Más de 1,50 piezas por hectárea.

En virtud de esta clasificación la Orden de 28 de diciembre de 1984, por la que se modifica la Orden del año 1977, establece el siguiente valor de los aprovechamientos<sup>51</sup>:

<sup>48</sup> FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «El Impuesto sobre Gastos Suntuarios» en *Tratado...*, ob. cit., págs. 949 y 950.

<sup>49</sup> Conforme a la Ley de Caza, de 4 de abril de 1970, es coto privado de caza toda superficie continua de terreno que puede ser objeto de aprovechamiento cinegético.

<sup>50</sup> La definición de las piezas de caza, así como su consideración de caza mayor o menor se contiene en el artículo 4 del Reglamento de la Ley de Caza de 1971.

<sup>51</sup> Esta orden preveía que los valores se actualizasen cada cinco años pero tal mandato no llegó a cumplirse, por lo que en algunos casos hay que atender a los órganos que han sucedido en las funciones a aquellos a los que se refiere la normativa. Véase CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: «El Impuesto municipal...», ob. cit., pág. 339.

Grupo	Caza mayor	Caza menor
I	0,22 euros por hectárea	0,20 euros por hectárea
II	0,46 euros por hectárea	0,40 euros por hectárea
III	0,79 euros por hectárea	0,79 euros por hectárea
IV	1,32 euros por hectárea	1,32 euros por hectárea

A partir de todo ello, observamos que en la determinación del aprovechamiento que constituye la base imponible del tributo se toman en cuenta: 1) de una parte, la renta cinegética (rendimiento neto medio de piezas por unidad de superficie<sup>52</sup>) y 2) de otra, su valor en función de la calificación del coto dentro del grupo que corresponda.

En cuanto a los cotos de pesca, la normativa encomendaba al Instituto Nacional para la Conservación de la Naturaleza, a través de sus jefaturas provinciales y a petición de los ayuntamientos interesados, la redacción del oportuno informe determinando el valor de la renta piscícola por unidad de superficie asignable a cada uno de ellos. Ello teniendo en cuenta el reducido número de los mismos y que su aprovechamiento puede ofrecer grandes variaciones no solo en cuanto se refiere a las especies objeto de pesca, sino también a la propia intensidad del aprovechamiento piscícola<sup>53</sup>. La vulneración en este supuesto de la reserva de ley, a partir de las exigencias que de la misma se derivan para la determinación de bases, era todavía más patente<sup>54</sup>. Con relación a los cotos de pesca, nos interesa ahora destacar, junto a CHECA GONZÁLEZ y MERINO JARA, que los cotos privados de pesca como tales no existen en nuestro ordenamiento jurídico, ya que el objeto de lo acotado son bienes de dominio público y nunca de dominio privado. Como han expresado estos autores, no es plausible para llenar de contenido esta expresión hacerla equivalente a cotos de pesca<sup>55</sup>.

<sup>52</sup> En caso de aprovechamientos simultáneos en los que existe caza mayor y caza menor aparece el concepto de aprovechamiento principal y accesorio, de modo que el valor asignable a su renta cinegética se calcula incrementando el valor de renta cinegética asignada al aprovechamiento principal con una determinada cantidad por hectárea que, se considera, corresponde al aprovechamiento accesorio (GARCÍA-FRESENEDA GEA, F.: «El impuesto municipal...», ob. cit., pág. 576). De todos modos no se atiende a la renta cinegética real sino a la potencial y no se prevé ningún mecanismo corrector para el caso de que las piezas cobradas sea inferior al previsto en las órdenes, lo que no deja al impuesto exento de crítica alguna (CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: «El Impuesto municipal...», ob. cit., pág. 340).

<sup>53</sup> Véase el apartado 6.º de la Orden Ministerial de 15 de julio de 1977.

<sup>54</sup> FERNÁNDEZ JUNQUERA, M: «El Impuesto...», ob. cit., pág. 951. También han calificado de «evidente» la vulneración de la reserva de ley que se produce en este impuesto CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I. en «El Impuesto municipal...», ob. cit., pág. 340. En similares términos se ha pronunciado ORÓN MORATAL, G.: «El Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios: El aprovechamiento de los cotos de caza», *RTT*, n.º 20, 1995, págs. 90 y 91.

<sup>55</sup> «El Impuesto municipal...», ob. cit., pág. 338.

En cualquier caso, nos encontramos en este tributo con un régimen objetivo de tributación aunque no podemos hablar propiamente de régimen de determinación objetiva de la base imponible. En el IGS la aplicación de este régimen tiene lugar en todos los supuestos. Es decir, la determinación objetiva no aparece aquí como un régimen alternativo a la medición directa de la base imponible, sino que se trata del único instrumento previsto para su medición. Por ello, frente a la caracterización de la determinación objetiva como régimen de aplicación voluntaria que resulta de la LGT, quiebra una de las características básicas de este instrumento. Nos encontramos ante un impuesto local de no fácil justificación al considerar como indicador de riqueza el aprovechamiento de un coto, donde la determinación objetiva únicamente ha servido a la gestión del impuesto. De ahí que se haya planteado su eliminación incondicional o sustitución por una tasa en propio interés del objeto material sobre el que recae<sup>56</sup>. En cualquier caso, de mantenerse el tributo, resulta deseable la extensión del hecho imponible del impuesto para que la normativa autonómica reguladora de la caza y de la pesca no anule o limite las posibilidades recaudatorias de los ayuntamientos<sup>57</sup>.

## VII. EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DEL IPSI

### 1. EL IPSI DENTRO DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE CEUTA Y MELILLA

Al lado de los impuestos locales regulados en el TRLHL, hay que tener en cuenta el régimen fiscal especial de Ceuta y Melilla. Ambas tienen la posibilidad reconocida en nuestra Constitución de constituirse en ciudades autónomas. Sin embargo, en una situación que ha llegado a la actualidad, aparecen como dos unidades locales con una separación geográfica respecto del Estado y enclavadas en un territorio político diferenciado: Marruecos<sup>58</sup>.

Estas ciudades autónomas tienen un régimen fiscal especial poco estudiado y conocido que se encuentra reconocido en nuestro TRLHL<sup>59</sup>. En este sentido el artículo 159.1 del TRLHL dispone que: «Las ciudades de Ceuta y Melilla dispondrán de los recursos previstos en sus respectivos

<sup>56</sup> Vid. GARCÍA-FRESENEA GEA, F.: «El impuesto municipal...», ob. cit., pág. 578. Sobre la posible sustitución de un impuesto por una tasa, véase FONT BLÁZQUEZ, S.: «Tributación de los cotos de caza. El extraño caso del Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios», *CT*, n.º 64, 1992, pág. 20.

<sup>57</sup> Las soluciones que se han propuesto en la doctrina científica son diversas, apostando por una reforma estatal de la regulación, la previsión de un impuesto autonómico propio o un impuesto estatal cedido como posibles vías de mejora. Vid. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. y AGUDO GAVILÁN, M.: «Los ingresos públicos derivados de la actividad cinegética: estudio comparativo de Jaén como provincia de importancia cinegética», *Documentos de Trabajo del IEF*, n.º 11, 2011, págs. 27-30.

<sup>58</sup> ZURDO y RUIZ-AYÚCAR, I.; GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. y ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J.: «El régimen económico y fiscal especial de Ceuta y Melilla», *Papeles de Economía Española*, n.º 59, 1994, pág. 462.

<sup>59</sup> MORÓN PÉREZ, M. C.: «El régimen fiscal de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla: Presente y futuro», *CT*, n.º 121, 2006, pág. 59.

regímenes fiscales especiales». La verdadera estrella de la imposición local de Ceuta y Melilla es un impuesto indirecto que hoy se conoce bajo la denominación de IPSI (Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación).

Los orígenes del IPSI se remontan al año 1944, año en el que se establece para Ceuta su régimen tributario especial, aplicándose un arbitrio a la importación a determinadas mercancías. Su nacimiento se vincula a la necesidad de incrementar los recursos en estos municipios, desfavorecidos por circunstancias geográficas y económicas. La Ley 8/1991, de 25 de marzo, aprueba el Arbitrio sobre la Producción y la Importación en las ciudades de Ceuta y Melilla, gravamen específico adaptado a las especiales circunstancias económicas y fiscales de estas ciudades, pero que se integra en la normativa general recogida en la LHL, de 28 de diciembre de 1988, en todos los aspectos relativos a la gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los tributos. La diferencia fundamental entre este nuevo arbitrio y el que hasta ahora se venía aplicando radica fundamentalmente en que con el anterior solamente se gravaba la importación mientras que con el nuevo arbitrio se grava, además de la importación, la producción interna de toda clase de bienes muebles, se importen o no.

El Arbitrio sobre la Producción y la Importación en las ciudades de Ceuta y Melilla de la Ley 8/1991 cambió su nombre con la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, pasando a denominarse Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las ciudades de Ceuta y Melilla. Con la Ley de Medidas, además de cambiar la denominación del impuesto, aparecen dos gravámenes complementarios del IPSI en Ceuta y Melilla, aplicables sobre las labores del tabaco y sobre ciertos carburantes y combustibles petrolíferos.

En la actualidad el IPSI es un impuesto paralelo al IVA que viene a ocupar su lugar en las ciudades autónomas. Es un impuesto local e indirecto. En cuanto a su objeto, grava la producción, elaboración e importación de toda clase de bienes muebles corporales, las prestaciones de servicios y las entregas de bienes inmuebles situados en Ceuta y Melilla. El IPSI presenta importantes diferencias y especialidades con respecto al IVA<sup>60</sup>. En lo que ahora nos interesa hay que destacar que se ha previsto un régimen de determinación objetiva de la base imponible.

## 2. LA DETERMINACIÓN OBJETIVA PREVISTA EN EL IPSI

En las ciudades de Ceuta y Melilla, en el IPSI, se ha previsto un régimen de determinación objetiva para la determinación de la base imponible del IPSI. El artículo 17 de la Ley 8/1991 establece, a similitud de lo que ocurre con el Arbitrio sobre Importación y Entrega de Mercancías en Canarias (AIEM) en Canarias, que: «[R]eglamentariamente, en los sectores o actividades económicas y

<sup>60</sup> En desarrollo de las diferencias, *ibidem*, págs. 69 y 70.

con las limitaciones que se especifiquen podrá acordarse la aplicación de regímenes de estimación objetiva en la determinación de la base imponible». En las respectivas ordenanzas reguladoras del tributo se ha acogido este régimen para quienes realicen actividades de producción o elaboración de bienes muebles corporales, construcción o ejecución de obra inmobiliaria y de prestación de servicios, siempre que el importe de la base imponible no exceda de un cierto volumen de operaciones en el año anterior (450.000 euros en Melilla y en Ceuta existen unos límites específicos<sup>61</sup>).

En Melilla existe una coordinación total con respecto a la determinación objetiva del IRPF, de modo que solo será aplicable a los contribuyentes que realicen alguna de las actividades que estén incluidas en el método de estimación objetiva de signos, índices o módulos regulado en la LIRPF y en el RIRPF y demás disposiciones de aplicación, siempre que no se haya renunciado expresamente a la aplicación del mismo ante los Servicios correspondientes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria<sup>62</sup>. Para la determinación de la base imponible se calcula el rendimiento neto de la actividad según los índices o módulos que, con referencia concreta a cada sector de actividad y por el periodo de tiempo anual correspondiente, hubiese fijado el Ministerio de Hacienda para el régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos en el IRPF. El rendimiento neto obtenido se multiplica por un coeficiente establecido en las ordenanzas y se divide por cuatro, obteniéndose la base liquidable del impuesto para cada actividad y trimestre. En Ceuta los módulos específicos son establecidos para la determinación de la base imponible por la ciudad autónoma y son regulados en un anexo a la ordenanza fiscal reguladora del tributo<sup>63</sup>.

La determinación objetiva prevista en el IPSI viene a ser un reflejo del régimen simplificado previsto en el IVA, aunque referido específicamente a la determinación de la base imponible. En Melilla se ha de añadir la aplicación de ciertos coeficientes, fruto de la existencia de un régimen fiscal especial. En Ceuta existen mayores especialidades y una regulación propia de los módulos. Nos encontramos ahora ante un impuesto local que ha seguido las líneas generales de la regulación del Estado. Si bien en las ciudades autónomas el régimen no sirve para la determinación de la cuota devengada, sino de la base imponible propiamente dicha. Así la cuota es el resultado de aplicar el tipo impositivo a la base imponible determinada por los módulos y,

<sup>61</sup> En el Título Decimoprimeros la Ordenanza Fiscal ceuti reguladora del IPSI se establecen los siguientes límites: 600.000 euros, en la producción o elaboración de bienes muebles corporales; 100.000 euros en la prestación de servicios; y 300.000 euros, en la construcción o ejecución de obras inmobiliarias. No se puede aplicar el régimen a ciertas actividades u operaciones y, además, en ningún caso un mismo sujeto pasivo puede tributar en régimen de estimación objetiva cuando viene desarrollando otra actividad por la que tributa en régimen de estimación directa, salvo que esta última se trate del arrendamiento de bienes inmuebles, cuya realización no constituya el desarrollo de una actividad económica a efectos del IRPF. Puede verse la Ordenanza en: <http://www.tributosceuta.org/index2.cfm?codigo=0751>

<sup>62</sup> Existe, asimismo, una remisión a la normativa del IRPF en cuanto al procedimiento, plazos, duración, renuncia, exclusión y obligaciones formales, sin perjuicio de lo expresamente regulado en las Ordenanzas. La Ordenanza Fiscal reguladora del IPSI en Melilla regula este particular en su Título Noveno que se puede consultar en: [http://www.melilla.es/melillaPortal/contenedor.jsp?seccion=s\\_fdoc\\_d4\\_v1.jsp&contenido=17745&tipo=5&nivel=1400&layout=contenedor.jsp&codResi=1&language=es&codMenu=339&codMenuPN=601&codMenuSN=4&codMenuTN=182](http://www.melilla.es/melillaPortal/contenedor.jsp?seccion=s_fdoc_d4_v1.jsp&contenido=17745&tipo=5&nivel=1400&layout=contenedor.jsp&codResi=1&language=es&codMenu=339&codMenuPN=601&codMenuSN=4&codMenuTN=182)

<sup>63</sup> Véase el anexo IV de la Ordenanza fiscal reguladora del IPSI en Ceuta.

además, los sujetos pasivos no tienen derecho a deducir las cuotas soportadas en las actividades acogidas a este régimen<sup>64</sup>.

Así que con respecto al mismo podemos hacer una serie de consideraciones comunes al régimen simplificado del IVA. La articulación de regímenes especiales, simplificaciones y determinaciones objetivas en el IVA/IPSI encuentra justificación en la normativa general de nivel comunitario. Ahora bien, la habilitación general del régimen en la normativa comunitaria no justifica por sí misma toda configuración del mismo que puedan llevar a cabo los Estados. Es decir, es preciso que el «diseño» de cada régimen especial simplificado respete los requerimientos de la normativa comunitaria.

La inicial configuración del régimen simplificado del IVA como régimen de cuotas mínimas, donde era posible la regularización de la Administración tributaria, permitía concluir que respetaba la normativa comunitaria, ya que en ningún caso su aplicación implicaba bonificación alguna. Con la regulación actual, resulta difícil la misma conclusión pero una interpretación flexible de la norma comunitaria puede amparar la particular opción del legislador español. El único sentido que puede tener la Directiva comunitaria es advertir que la elección de los medios para la determinación de la base imponible debe ser aquella que permita un resultado lo más próximo posible a la evaluación normal, que obliga a los Estados a un nivel de cautela y diligencia máximo en la articulación y actualización del régimen. Si llevamos a cabo esta interpretación, extensiva pero necesaria, de la norma comunitaria podemos sostener que, realmente, la determinación objetiva amparada en el régimen especial simplificado del IVA/IPSI en la actualidad no vulnera la Directiva 2006/112/CE.

Por otra parte, lo que parece necesario y que no se ha llegado a poner en práctica, es una armonización en materia de regímenes simplificados del IVA. Basta con echar un vistazo a las regulaciones comparadas para observar que el amparo de modalidades simplificadas del IVA no siempre ha tenido lugar. Más allá de ello, en los países miembros en que se han recogido simplificaciones en el cálculo del impuesto para las pymes, o incluso determinaciones objetivas como es el caso de nuestro país, la articulación del régimen ha presentado configuraciones bastante variadas.

El carácter temporal de la regulación se deriva de la propia normativa comunitaria. No obstante la armonización del particular todavía no ha llegado. Ha existido alguna iniciativa en esa línea que, sin embargo, no ha sido fructífera. La aprobación de una normativa similar a la incluida en la Propuesta de Directiva de 9 de octubre de 1986 por la que se pretendía modificar la Sexta Directiva, ligeramente modificada en noviembre de 1987, podría tener consecuencias importantes en nuestro sistema tributario porque las normas de la Unión Europea como la mencionada, con carácter general, optan por tomar como base la franquicia y rechazan, con matizaciones, la determinación objetiva.

<sup>64</sup> Hay que recordar que en la regulación estatal la deducción de las cuotas soportadas de IVA fue posible desde 1998. La Orden ministerial de 13 de febrero de 1998 adecuaría la normativa que desarrollaba la determinación objetiva por signos, índices o módulos a las importantes modificaciones que introduciría la Ley 66/1997, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social en el régimen de determinación objetiva del IRPF y en el régimen simplificado del IVA, donde se recogieron buena parte de las recomendaciones formuladas por la Comisión Interministerial para el estudio y propuesta de medidas sobre la fiscalidad de las pequeñas y medianas empresas.

La transitoriedad del régimen simplificado viene marcada por un condicionamiento esencial: la necesidad de armonizar la normativa del IVA/IPSI con previsión de un régimen simplificado para las pequeñas empresas a nivel comunitario. En la creencia de que un régimen simplificado a nivel comunitario para las pequeñas empresas podría ser muy útil en el camino de armonización en que caminamos en el seno de la Unión, conviene no perder de vista los condicionantes a tal opción. La previsión de regímenes simplificados en renta y su coordinación a los que se pudiesen establecer en IVA puede ser un condicionante a tener presente en futuras regulaciones. Es importante que se permita la operatividad última del conjunto tributario. No cabe duda de que la eliminación de algunas fórmulas de simplificación de nuestros ordenamientos tributarios facilitaría mucho la situación; otra cosa es que nos encontremos en condiciones de afrontar la eliminación de los regímenes sin perjudicar la efectividad del sistema ni los intereses de los sujetos de la obligación tributaria. Cuestión compleja a partir de la heterogeneidad de opciones que encontramos en las legislaciones de los Estados miembros. La instauración del régimen simplificado podría presentar algún problema en algunas regulaciones particulares que deben superarse para el alcance de una armonización de la fiscalidad indirecta a nivel comunitario.

Por lo demás, conviene recordar que la aplicación del régimen simplificado del IVA/IPSI sienta las bases para el cálculo de la cuota que los empresarios deben ingresar en concepto de IVA, una vez que se «acogen» a la aplicación del régimen. Pero a nivel estatal la determinación objetiva prevista en el régimen no se refiere realmente a la cuota tributaria del impuesto. Las cantidades imputadas como «cuota devengada», como indica el profesor FERREIRO, han de entenderse referidas a unidades o conjuntos de unidades para definir la base<sup>65</sup>. Las especialidades del establecimiento de un régimen simplificado suponen que en este caso no se delimite la base imponible y el tipo de gravamen en sentido estricto. A través de unos índices medios se efectúa una estimación conjunta del valor añadido repercutido. Detrás del régimen realmente no deja de existir una estimación/determinación de bases imponibles. Como ha puntualizado, ALONSO GONZÁLEZ en el IVA, a nivel estatal, la determinación objetiva no sirve para determinar directamente la cuota de IVA a ingresar, sino para calcular de modo absolutamente apriorístico y aproximativo el importe de IVA devengado por el contribuyente existiendo un alejamiento de la realidad de las operaciones efectuadas<sup>66</sup>. Si la aplicación del régimen simplificado permite obtener las cantidades que se deben ingresar a la Hacienda Pública en concepto de IVA/IPSI, detrás del régimen subsiste un régimen de determinación objetiva de bases imponibles y que sirve a una cuantificación sui generis. En Ceuta y Melilla sirve expresamente para la determinación de la base imponible. En la regulación del Estado, como ha puntualizado ALONSO GONZÁLEZ, no lo es solo del IVA devengado sino, en parte también, de la cuota de IVA a ingresar, toda vez que se imponen determinados «mínimos» a satisfacer<sup>67</sup>.

<sup>65</sup> *Curso...*, ob. cit., pág. 431.

<sup>66</sup> «La simplificación de la tributación de las empresas en España» en VV. AA.: *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Memorias, Tomo I, *Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas*, Buenos Aires, Osmar D. Buyatti Librería Editorial, 2006, pág. 304.

<sup>67</sup> *Ibidem*, pág. 306. En este ámbito debemos puntualizar que ese mínimo no existe para las actividades agrícolas o ganaderas excluidas del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y, en general, para aquellas otras en que la cuota se determina atendiendo exclusivamente a los ingresos de la actividad.

## VIII. SIMPLIFICACIÓN Y GESTIÓN TRIBUTARIA EFICAZ

En la imposición local la determinación objetiva apenas aparece como verdadero régimen de determinación objetiva de la base imponible. Estrictamente casi no existe pero sí hay regímenes y fórmulas objetivas de tributación que responden a la idea de una simplificación en la regulación de la cuantificación de estos tributos.

En algunos supuestos la objetivización precede, de algún modo, a la normativa tributaria. Es el caso del IBI en el que aunque existe una determinación directa de la base imponible, la determinación del valor catastral, a partir de su normativa reguladora, integra la aplicación de ciertos módulos objetivos. En el IAE los elementos tributarios esconden tras de sí módulos que se aplican para la determinación de las cantidades a ingresar. En el ICIO el régimen objetivo previsto para la liquidación provisional muestra su utilidad de cara a facilitar el pago a cuenta. En el IIVTNU no se alude a la determinación objetiva pero el valor catastral, el porcentaje específico y el número de años transcurridos funcionan como una especie de módulos a la hora de determinar la base impositiva. En el IGS se establece una determinación objetiva obligatoria como un defecto a añadir a un impuesto que, de mantenerse, debería ser objeto de múltiples modificaciones. Finalmente, las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla acogen una determinación objetiva en el IPSI, que integra un régimen especial que sirve a la cuantificación del impuesto para los pequeños empresarios.

En buena parte de los casos, el legislador en orden a posibilitar la gestión tributaria óptima de los impuestos locales ha acudido a regímenes objetivos de tributación. En ellos nos encontramos medios objetivos para la determinación de las cantidades a ingresar o en algunos casos de la base imponible. Son módulos, signos, índices objetivos que la normativa establece para no complicar en exceso la gestión de unos impuestos en los que la determinación directa de la base imponible o la propia regulación de la cuantificación tributaria podrían complicarse en exceso. Actualmente persiste el empleo de regulaciones objetivas como aspecto tradicional de la imposición local aunque con un campo de actuación limitado y vinculado al alcance de una gestión tributaria operativa del sistema tributario, a partir de las propias posibilidades de la Administración local.

## IX. EL FUTURO DE LOS REGÍMENES OBJETIVOS DE TRIBUTACIÓN

En los últimos tiempos se ha planteado una serie de reformas que afectan, o van a afectar, a los regímenes objetivos previstos en los tributos más importantes de nuestro ordenamiento. Esta serie de reformas hace que hagamos una serie de reflexiones finales acerca del futuro posible de los regímenes objetivos de tributación en los impuestos locales.

Las propuestas de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario pretendían la exclusión del ámbito del IRPF de los rendimientos meramente imputados por bienes inmuebles. Previamente se consideraba oportuno poner en marcha un mejor sistema de las actuales valoraciones catastrales y una profunda reforma del IBI. El nuevo sistema de valoración debe-

ría estar cercano a la vista del Derecho comparado. El propio informe indicaba que «el Catastro parece encontrarse técnicamente en condiciones de asignar "valores de referencia" a los bienes inmuebles rústicos y urbanos de todo el territorio de régimen común, pero para que esa asignación pueda utilizarse a efectos tributarios el valor de referencia debería ser definido legalmente a través de una reforma de la normativa catastral. También el procedimiento para la determinación del valor de referencia debería concretarse en los correspondientes preceptos legales que permitiesen que, por medio de las normas técnicas administrativas que sirven para la obtención de los valores catastrales rústicos y urbanos, el "valor de referencia" se moviera de forma paralela a la evolución anual del mercado»<sup>68</sup>. En particular, los expertos sugirieron la completa supresión de las rentas imputadas del IRPF a medio plazo, sustituyéndolas por un incremento del IBI u otro impuesto similar. Tal incremento derivaría del nuevo sistema de valoración catastral que, teóricamente, permitiría actualizaciones anuales (al alza o a la baja según las fluctuaciones del mercado) con un alto grado de precisión<sup>69</sup>. En el Plan de Objetivos 2015 de la Dirección General del Catastro se incluye expresamente la necesidad de conseguir un nuevo modelo de valoración ligado al principio de justicia tributaria de generalidad, buscando que el valor catastral sea un índice válido de la capacidad contributiva, actualizado y referenciado a mercado<sup>70</sup>. En el futuro observaremos esta medida; la simplificación y objetivización pueden persistir como necesario trasfondo de la posible mejora normativa.

En especial, las reformas y propuestas de reforma se han planteado con relación al régimen de determinación objetiva previsto en el IRPF a distintos niveles, tanto en la esfera foral como en el territorio común. En los territorios forales, las reformas fiscales eliminaron el régimen de módulos para la determinación de los rendimientos en todas las actividades económicas desde 2014 en Guipúzcoa, Álava y Vizcaya.

A nivel estatal, el informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario apostó, en su propuesta número 112, por la supresión del régimen objetivo de determinación de los rendimientos de actividades económicas en el IRPF por considerarlo origen de importantes bolsas de fraude. Una adecuada lucha contra el mismo exige, como medida básica, la progresiva desaparición de los regímenes modulares e indiciarios de estimación de bases imponibles, dotando paralelamente a la Administración de los medios necesarios para el adecuado control de esas magnitudes. Se manifestó en el informe que en pleno siglo XXI hasta los aparatos electrónicos de

<sup>68</sup> Página 119 del Informe. En él también se indica que «... Otro aspecto muy importante de la reforma que se pretende es que el "valor de referencia" forme parte de la descripción de los inmuebles y, a diferencia de los valores catastrales actuales, sea público y notorio, lo cual resulta esencial para su validez y para el correcto y transparente funcionamiento de los mercados de bienes inmuebles. Su conocimiento por los ciudadanos debe ser el resultado de una publicación anual de carácter general, que permita el acceso a la base de datos catastral sin perjuicio de su notificación individualizada cuando su determinación se derive de un procedimiento de incorporación de inmuebles al Catastro o de alteraciones de sus características o cuando se produzcan variaciones relativas significativas en la asignación de los módulos».

<sup>69</sup> *Id.* página 119 del informe.

<sup>70</sup> Véase la página 3 del Plan. Disponible en: [http://www.catastro.meh.es/documentos/Objetivos\\_2015\\_DGC.pdf](http://www.catastro.meh.es/documentos/Objetivos_2015_DGC.pdf)

computación más simples son capaces de llevar una contabilidad más o menos completa de cualquier actividad económica y prácticamente en todos los establecimientos de venta al por menor existen máquinas que expiden tickets por el valor individual de cada una de sus transacciones. Asimismo, se propuso mantener el método directo de estimación simplificada, pero aplicándolo exclusivamente a actividades de un volumen anual de operaciones muy reducido. Coherentemente, también se postulaba la supresión del régimen simplificado del IVA (propuesta número 116 del informe). La Comisión consideró que la utilización de regímenes objetivos de determinación, cualquiera que sea la denominación legal que se le asigne, debería desaparecer, instaurando como norma regímenes de estimación directa, bien sean normales o simplificados, en el sentido en que se utiliza esta última expresión en el IRPF. El informe insistió en que a día de hoy la mayoría de los empresarios autónomos cuentan con medios no demasiado costosos que les permiten llevar el control económico de su actividad, definiendo sus rendimientos y sus volúmenes de operaciones. La eliminación de tales regímenes requiere de un esfuerzo muy importante de la Administración tributaria, pero podrían tener un impacto también muy positivo en términos recaudatorios, ya que, a juicio de la Comisión, dichos regímenes, además de atentar contra el principio de equidad tributaria, facilitan la obtención de rentas fiscales a los empresarios individuales e incentivan fuertemente el fraude fiscal. En el caso del IVA ese fraude, asimismo, se difunde y amplifica posteriormente por toda la cadena de producción-distribución de bienes y servicios.

La reforma de los módulos introducida<sup>71</sup>, y que entrará en vigor a partir de 2016, mantiene el régimen con modificaciones importantes, de manera que no se ha adoptado una medida normativa tan tajante como proponía el informe de la comisión de expertos que apostaba por la supresión de los módulos. La modificación reduce el ámbito de aplicación de los módulos a través de dos cauces: 1) mediante una reducción de los límites cuantitativos de aplicación y<sup>72</sup> 2) eliminando la posibilidad de aplicación del régimen a ciertas actividades. Quizás en la reforma el legislador estatal está avisando de otra modificación posterior en la línea de las normativas vascas.

Todas estas reformas y propuestas llevan a reconsiderar la cuantificación tributaria en la esfera local. Los posibles planteamientos de política tributaria contrapuestos serían, al menos, dos. Podría argumentarse que siguen siendo necesarios y suficientes, en su actual configuración, para alcanzar una gestión tributaria más eficaz y cómoda en el ámbito local. O, bien, se debería dar un paso adelante en donde la cuantificación tributaria, y sus elementos fundamentales, se acerquen más a una medida directa y más exacta del presupuesto de hecho, de modo que también el pago del tributo se ajuste en mejor medida a la capacidad económica de los contribuyen-

<sup>71</sup> Operada en virtud de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

<sup>72</sup> Apartado dieciocho del artículo primero de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

tes en la esfera local. Una cuantificación de los impuestos locales más real y menos objetiva, o no objetivada, puede ser una línea a considerar. Desde la óptica de la técnica jurídica tributaria estos planteamientos enlazan con otros: la delimitación de los elementos fundamentales de los impuestos locales, incluso su objeto, y el margen de actuación en este ámbito del poder tributario de los entes locales. También con la cautela en la articulación de los impuestos para evitar fenómenos de doble imposición, problemas de gestión... y conseguir una correcta y coherente articulación de estos impuestos en el sistema tributario<sup>73</sup>. Sea como sea, si se habla de justicia tributaria en su conjunto, no se podrá hacer un análisis parcial del particular en una futura reforma del sistema tributario local<sup>74</sup>.

## X. CONCLUSIONES

- En la imposición local encontramos regímenes y fórmulas objetivas de tributación que responden a la idea de una simplificación en la regulación de la cuantificación de estos tributos.
- En algunos supuestos la objetivización precede a la normativa tributaria. Es el caso del IBI en el que aunque existe una determinación directa de la base imponible, la determinación del valor catastral, a partir de su normativa reguladora, integra la aplicación de ciertos módulos objetivos. En el IAE los elementos tributarios esconden tras de sí módulos que se aplican para la determinación de las cantidades a ingresar. En el ICIO el régimen objetivo previsto para la liquidación provisional muestra su utilidad de cara a facilitar el pago a cuenta. En el IIVTNU no se alude a la determinación objetiva pero el valor catastral, el porcentaje específico y el número de años transcurridos funcionan como una especie de módulos a la hora de determinar la base impositiva. En el IGS se establece una determinación objetiva obligatoria como un defecto a añadir a un impuesto que, de mantenerse, debería ser objeto de múltiples modificaciones. Finalmente, las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla acogen una determinación objetiva en el IPSI que integra un régimen especial que sirve a la cuantificación del impuesto para los pequeños y medianos empresarios.

<sup>73</sup> Han sido tradicionales los trabajos poniendo de manifiesto diversos problemas, así como posibles propuestas de mejora. Véanse a título de ejemplo: LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: «La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las haciendas locales y su coordinación dentro del sistema tributario español», *Documentos de Trabajo del IEF*, n.º 15, 2006; ALONSO GIL, M.: «La necesaria reforma de la gestión compartida en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en el Impuesto sobre Actividades Económicas», *RCyT. CEF*, n.º 347, 2012, y, más recientemente, DE VICENTE DE LA CASA, F.: *La concurrencia y articulación de los impuestos locales con otros tributos del sistema fiscal español*, Valladolid, Lex Nova, 2014.

<sup>74</sup> No han sido pocas las propuestas que encontramos desde ya hace tiempo en nuestra doctrina científica. Puede verse el trabajo de ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. A.: «La necesaria revisión del sistema tributario municipal», *Anuario de Derecho Municipal*, n.º 2, 2008, págs. 127-157.

- En buena parte de los casos, el legislador en orden a posibilitar la gestión tributaria óptima de los impuestos locales ha acudido a regímenes objetivos de tributación. En estos regímenes encontramos medios objetivos para la determinación de las cantidades a ingresar o en algunos casos de la base imponible. Son módulos, signos, índices objetivos que la normativa establece para facilitar la gestión tributaria y no complicar en exceso la regulación de la cuantificación. Actualmente persiste el empleo de regulaciones objetivas como aspecto tradicional de la imposición local aunque con un campo de actuación limitado y vinculado al alcance de una gestión operativa del sistema tributario, a partir de las propias posibilidades de la Administración local. Quizás, en una futura reforma del sistema tributario local, se debería considerar la línea que también se ha iniciado a nivel estatal con respecto a ciertas fórmulas de simplificación, proponiendo su próxima desaparición o, cuanto menos, mejora. La justicia tributaria, junto a otras consideraciones para ponderar los elementos sobre los que sustentar los elementos fundamentales de la imposición local, se sitúan en el marco del debate.

---

## Bibliografía

AGÜNDEZ FERNÁNDEZ, A. [1990]: *El Impuesto municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Granada, Comares.

ALIAS CANTÓN, M. [2014]: «Efectos de la Sentencia de 30 de mayo de 2014 en la aplicación de los tributos locales», *Crónica Tributaria-Boletín de actualidad*, n.º 3.

ALONSO GIL, M. [2012]: «La necesaria reforma de la gestión compartida en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en el Impuesto sobre Actividades Económicas», *RCyT*. CEF, n.º 347.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M. [2006]: «La simplificación de la tributación de las empresas en España» en VV. AA.: *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Memorias, Tomo I, *Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas*, Buenos Aires, Osmar D. Buyatti Librería Editorial.

ÁLVAREZ ARROYO, F. [2003]: «Adecuación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a los principios constitucionales en materia tributaria», *Anuario de la Facultad de Derecho*, n.º 21.

ANEIROS PEREIRA, J. [2015]: «Los entes locales: competencias propias y equilibrio presupuestario. Dos límites a la autonomía local» en CANEDO ARRILLAGA, M. P. y GORDILLO PÉREZ, L. I. (coord.): *La autonomía local en tiempos de crisis*, Cizur Menor (Navarra), Aranzadi.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. A. [2008]: «La necesaria revisión del sistema tributario municipal», *Anuario de Derecho Municipal*, n.º 2.

BANACLOCHE PALAO, C.; D'OCÓN ESPEJO, A. y GARCÍA ARANDA, E. [2006]: «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras» en HERRERA MOLINA, P. M. (dir.): *Tributos locales y autonómicos*, Cizur Menor (Navarra), Thomson-Aranzadi.

CALATRAVA ESCOBAR, M. J. y SÁNCHEZ GALIANA, J. A. [1993]: «El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana» en FERREIRO LAPATZA, J. J. (dir.): *Tratado de Derecho Financiero y Tributario local*, Madrid, Marcial Pons/Diputació de Barcelona.

CASANA MERINO, F. [1994]: *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Bienes de Naturaleza Urbana*, Madrid, Marcial Pons.

CHECA GONZÁLEZ, C. [2002]: «El Impuesto sobre Actividades Económicas: presente y futuro», *NF*, n.º 5.

CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I. [2006]: «El impuesto municipal sobre aprovechamientos de cotos privados de caza y pesca» en HERRERA MOLINA, P. M. (dir.): *Tributos locales y autonómicos*, Cizur Menor (Navarra), Thomson-Aranzadi.

CHICO DE LA CÁMARA, P. y GALÁN RUIZ, J. (dir.) [2014]: *Los tributos locales y el régimen fiscal de los ayuntamientos*, Valladolid, Lex Nova.

DE VICENTE DE LA CASA, F. [2014]: *La concurrencia y articulación de los impuestos locales con otros tributos del sistema fiscal español*, Valladolid, Lex Nova.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. [1993]: «El Impuesto sobre Gastos Suntuarios» en FERREIRO LAPATZA, J. J. (dir.): *Tratado de Derecho Financiero y Tributario local*, Madrid, Marcial Pons/Diputació de Barcelona.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. [2006]: *Régimen Tributario de las Comunidades de Montes*, Madrid, Iustel.

FERREIRO LAPATZA, J. J. (dir.) [1993]: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario local*, Madrid, Marcial Pons/Diputació de Barcelona.

FERREIRO LAPATZA, J. J.; MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. [2007]: *Curso de Derecho Tributario*, 2.ª ed., Madrid-Barcelona-Buenos Aires, Marcial Pons.

FERREIRO LAPATZA, J. J. [2006]: *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*, 25.ª ed., Madrid-Barcelona, Marcial Pons.

FONT BLÁZQUEZ, S. [1992]: «Tributación de los cotos de caza. El extraño caso del Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios», *CT*, n.º 64.

GARCÍA MARTÍNEZ, A. [2005]: «El Impuesto sobre Actividades Económicas» en MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (coord.): *Los tributos locales*, Madrid, Civitas.

– [2006]: *El valor tributario: su determinación objetiva y convencional*, Barcelona, Bosch.

GARCÍA-FRESNEDA GEA, F. [1997]: «Hecho imponible y concepto de actividad económica en el IAE», *RHL*, n.º 82.

– [1997]: «Las tarifas en el IAE», *RHL*, n.º 81.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. [2005]: «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles» en MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (coord.): *Los tributos locales*, Madrid, Civitas.

GONZALO MIGUELÁNEZ, J. [2005]: «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles en las grandes infraestructuras: los denominados bienes inmuebles de características especiales a la luz de la más reciente legislación», *JT*, n.º 5.

HERRERA MOLINA, P. M. (dir.) [2006]: *Tributos locales y autonómicos*, Cizur Menor (Navarra), Thomson-Aranzadi.

- JIMÉNEZ COMPAIRED, I. [2014]: «La cuantificación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a partir de 2014, a la vista de las medidas adoptadas durante 2012 y 2013», *QF*, n.º 9.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. [2006]: «La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: Su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español», *Documentos de Trabajo del IEF*, n.º 15.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. y AGUDO GAVILÁN, M. [2011]: «Los ingresos públicos derivados de la actividad cinegética: estudio comparativo de Jaén como provincia de importancia cinegética», *Documentos de Trabajo del IEF*, n.º 11.
- MARÍ VIDAL, S. [2011]: «La limitación de las Bases Imponibles del IBI Rústico para las cooperativas agrarias en el régimen fiscal de cooperativas y su necesaria reforma», *Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 104.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D. [2001]: *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras*, Madrid, Colex.
- [2013]: «La inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Tributos Locales*, n.º 112, págs. 105-118.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (coord.) [2005]: *Los tributos locales*, Madrid, Civitas.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G. [2007]: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 18.ª ed., Madrid, Tecnos.
- MENÉNDEZ GARCÍA, G.; RODRÍGUEZ MONTAÑEZ, M. P. y GUILARTE GUTIÉRREZ, A. [2006]: «Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana» en HERRERA MOLINA, P. M. (dir.): *Tributos locales y autonómicos*, Cizur Menor (Navarra), Thomson-Aranzadi.
- MOCHÓN LÓPEZ, L. [2001]: *El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: una aproximación al concepto de valor catastral*, 2.ª ed., Granada, Comares.
- MORÓN PÉREZ, M. C. [2006]: «El régimen fiscal de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla: Presente y futuro», *CT*, n.º 121.
- ORÓN MORATAL, G. [1995]: «El Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios: El aprovechamiento de los cotos de caza», *RTT*, n.º 20.
- PAGÉS I GALTÉS, J. [1995]: *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Madrid, Marcial Pons.
- PEÑA AMORÓS, M. M. (coord.) [2014]: *La financiación de las entidades locales en tiempos de crisis*, Valencia, Tirant lo Blanch.
- PÉREZ ROYO, F. (dir.) [2007]: *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, 1.ª ed., Madrid, Tecnos.
- [2007]: «Los impuestos municipales» en PÉREZ ROYO, F. (dir.): *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, 1.ª ed., Madrid, Tecnos.
- PITA GRANDAL, A. M. [1993]: «Gestión de los tributos locales: liquidación e inspección» en FERREIRO LAPATZA, J. J. (dir.): *Tratado de Derecho Financiero y Tributario local*, Madrid, Marcial Pons/Diputació de Barcelona.
- [2004]: «La fiscalidad de la actividad urbanística: Aspectos sustanciales del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras» en VV. AA.: *Derecho Urbanístico de Galicia*, Madrid, El Consultor de los Ayuntamientos-La Ley.

RUIZ BALLESTEROS, D. [2002]: «Métodos de determinación de la base imponible en la liquidación provisional del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *JT*, Tomo II.

SÁNCHEZ GALIANA, J. A. y RANCAÑO MARTÍN, M. A. [2004]: «Las PYMES y los impuestos locales» en SÁNCHEZ GALIANA, J. A. (coord.): *Estudio sobre la fiscalidad de las pymes*, Granada, Editorial Universidad de Granada.

SIMÓN ACOSTA, E. [1991]: «La valoración en el Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos y en el Impuesto Municipal sobre solares» en VV. AA.: *Valoración en Derecho Tributario*, Madrid, IEF.

SIMÓN ACOSTA, E. [1989]: «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *RHAL*, n.º 57.

ZURDO y RUIZ-AYÚCAR, I.; GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. y ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J. [1994]: «El régimen económico y fiscal especial de Ceuta y Melilla», *Papeles de Economía Española*, n.º 59.