

## CUESTIONES A DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

### ALGUNAS CUESTIONES PROBLEMÁTICAS DE LA FISCALIDAD LOCAL

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

#### **Extracto:**

LA delicada situación de las arcas municipales está provocando que numerosos ayuntamientos se vean obligados a crear nuevas tasas e impuestos para aprovechar los recursos económicos de que disponen o a subir los existentes con el fin de poder financiar los servicios que prestan. La aprobación de nuevos tributos así como la voracidad recaudatoria de algunos ayuntamientos lleva implícito, de manera inevitable, un incremento de las situaciones de conflicto entre los ayuntamientos y los ciudadanos.

Bajo esta situación, el **Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria** que se imparte en el CEF ha considerado adecuado tratar en una de sus últimas ponencias de este curso académico algunas de las cuestiones más problemáticas de la fiscalidad local.

Diversas cuestiones en materia de revisión de actos administrativos de gestión tributaria en el ámbito local que fueron tratadas en primer lugar, dieron paso al análisis de los temas más conflictivos en los últimos años en lo que respecta a tributos locales.

El presente artículo es resumen de la conferencia que tuvo lugar el día 12 de mayo de 2011.

**Palabras clave:** tributos locales, revisión de actos administrativos y fuentes normativas.

## ISSUES TO DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

### SOME PROBLEMS OF LOCAL TAXATION ISSUES

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

#### **Abstract:**

**T**HE delicate situation of municipal coffers is causing numerous municipalities are forced to create new taxes to take advantage of the economic resources available to them or to climb the existing ones in order to be able to finance the services they provide. The adoption of new taxes as well as the voracity collection of some municipalities implicit, so an inevitable increase in situations of conflict between municipalities and citizens.

In fact, under this situation, the **Course of Refining and Updating Tax** that is taught in the CEF has been considered appropriate to deal with in one of his last presentations of this academic year some of the most problematic issues of local taxation.

Various issues in relation to the revision of administrative acts of tax management at the local level that were treated in the first place, gave way to the analysis of the most controversial issues in the past few years with regard to local taxes.

This article is summary of the conference that took place the day May 12, 2011.

**Keywords:** local taxes, review of administrative acts and normative sources.

# Sumario

- I. Revisión de actos administrativos de gestión tributaria en el ámbito local.
- II. Fuentes normativas.
- III. Algunos aspectos conflictivos en relación con los tributos locales.
  - 1. Tasas.
  - 2. Impuestos locales.

## I. REVISIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA EN EL ÁMBITO LOCAL

La revisión de los actos en vía administrativa de naturaleza económica de las entidades locales viene regulada en el artículo 108 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, en adelante, LRBRL, en el cual se establece que «Contra los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales, y de los restantes ingresos de Derecho Público de las entidades locales, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, y multas y sanciones pecuniarias, se formulará el recurso de reposición específicamente previsto a tal efecto en la Ley reguladora de las Haciendas Locales (...)», y concretamente en el artículo 14.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en adelante, TRLRHL, en cuyo apartado ñ) se establece la obligatoriedad del recurso de reposición para acceder a la vía jurisdiccional. En base a ello, habrá de interponerse el recurso de reposición que constituye una instancia previa y preceptiva que será necesaria agotar si se desea acudir a la vía contencioso-administrativa.

No obstante, el artículo previamente transcrito continúa: «Dicho recurso tendrá carácter potestativo en los municipios a que se refiere el Título X de esta ley.»

Cabe recordar que con la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, en adelante, LMMGL, se introdujo un nuevo título, concretamente el Título X de la LRBRL, en la cual se estableció un régimen de organización específico para los municipios de gran población, introduciendo para este tipo de municipios la vía económico-administrativa. En estos supuestos:

- Los interesados podrán interponer con carácter previo y potestativo recurso de reposición.
- Contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición podrá interponerse en su caso reclamación económico-administrativa ante el órgano económico-administrativo creado al efecto (órgano para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas).
- Contra la resolución desestimatoria de la reclamación económico-administrativa podrá interponerse recurso contencioso-administrativo (para el cual se requiere la presencia de abogado y procurador).

Se distinguen de esta manera, a raíz de la aprobación de la LMMGL en materia de revisión de actos en vía administrativa, dos regímenes: uno general y uno especial de revisión para municipios de gran población.

Aunque el contribuyente crea que el órgano económico-administrativo no va a defender sus intereses, es preceptivo agotar la vía económico-administrativa mediante la presentación de la reclamación previa al contencioso. Pero, ¿se lesiona el derecho a la tutela judicial efectiva por el hecho de tener que interponer una reclamación previa y preceptiva?

El hecho de que la reclamación económico-administrativa sea preceptiva no lesiona el derecho a la tutela judicial efectiva, según dispone la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 275/2005, de 7 de noviembre de 2005 (NFJ021301). En la mencionada sentencia, el TC declaró la inadmisibilidad del recurso presentado por no haberse agotado la vía administrativa previa al considerar que «la falta de agotamiento de la vía administrativa es un defecto insubsanable que excusa legítimamente de cualquier pronunciamiento sobre el fondo del asunto».

### **Tres diferentes denominaciones para un mismo órgano. Consejo tributario, jurado tributario y Tribunal Económico-Administrativo Municipal**

El órgano para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas al que hace referencia la LRBRL –el cual contiene entre sus funciones la resolución de las reclamaciones sobre actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de tributos e ingresos de derecho público, que sean de competencia municipal– ha sido denominado de maneras muy diversas por diferentes ayuntamientos. Por poner algunos ejemplos:

- Consejo tributario en los ayuntamientos de Barcelona, Valladolid, Cartagena, Palma de Mallorca y Córdoba.
- Jurado tributario en los ayuntamientos de Valencia y Málaga.
- Tribunal Económico-Administrativo Municipal en los ayuntamientos de Granada, Madrid, Móstoles y Pozuelo.

Tres denominaciones para un mismo órgano. A efectos de simplificación a la hora de redactar el artículo se ha optado por denominar a este órgano TEAM, si bien, lo expuesto es extensible a cualquiera de ellos independientemente de su denominación.

### **¿Qué ayuntamientos pueden crear el órgano para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas? Municipios de gran población**

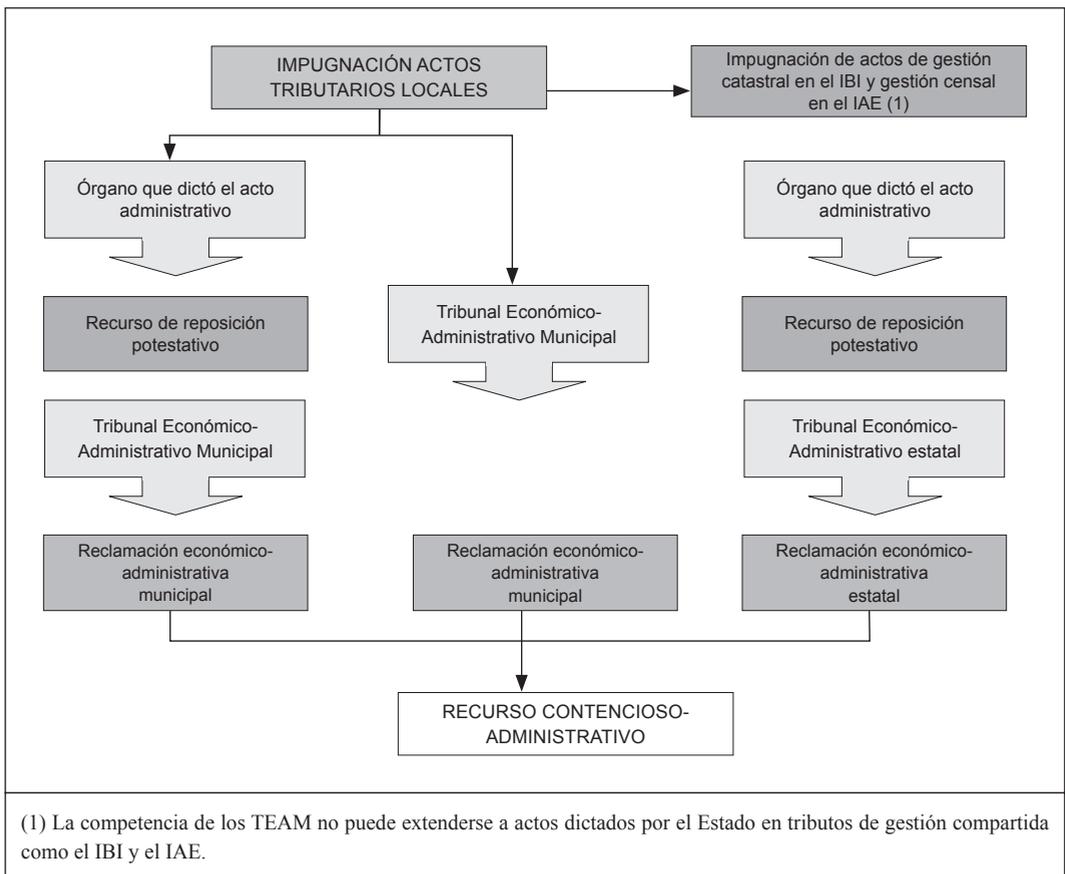
La definición de municipios de gran población se encuentra regulada en el artículo 121 de la LRBRL en el cual se hace distinción entre dos grupos:

- Son municipios de gran población, en todo caso, y por lo tanto les resulta de aplicación el régimen de organización de los municipios de gran población:

- Los municipios cuya población supere los 250.000 habitantes.
- Los municipios capitales de provincia cuya población sea superior a los 175.000 habitantes.
- Aquellos que, siendo:
  - Municipios que sean capitales de provincia, capitales autonómicas o sedes de las instituciones autonómicas, o
  - Municipios cuya población supere los 75.000 habitantes, que presenten circunstancias económicas, sociales, históricas o culturales especiales,

hayan solicitado por iniciativa municipal su inclusión en dicho régimen, y así lo decidan las asambleas legislativas de las comunidades autónomas correspondientes.

Estos municipios disponen, por tanto, de una triple vía para, en relación con la impugnación de actos tributarios de ámbito local, alcanzar la vía contencioso-administrativa. Véase el siguiente gráfico:



### ¿Cuáles son las funciones de los TEAM?

1. El conocimiento y resolución de las reclamaciones sobre actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de tributos e ingresos de derecho público, que sean de competencia municipal. La resolución que se dicte pone fin a la vía administrativa y contra ella solo cabrá la interposición del recurso contencioso-administrativo.
2. El dictamen sobre los proyectos de ordenanzas fiscales.
3. En el caso de ser requerido por los órganos municipales competentes en materia tributaria, la elaboración de estudios y propuestas en esta materia.

Funciones que deberán realizarse bajo criterios de independencia técnica, celeridad y gratuidad.

### ¿Y con qué finalidad son creados?

Tres motivos justifican su creación:

1. Reducir la conflictividad y saturación de asuntos en vía jurisdiccional (art. 103 de la Constitución Española). O dicho en otras palabras, supone un filtro para los tribunales de lo contencioso. Con carácter general, se decide sobre conflictos de pequeña cuantía y que por tanto no compensa llevar al tribunal contencioso-administrativo.
2. Es un instrumento para abaratar y agilizar la defensa jurídica de los ciudadanos (art. 24 de la Constitución Española).
3. Garantizar la autonomía local (art. 140 de la Constitución Española), al ser un órgano jerárquicamente dependiente del municipio pero con independencia funcional.

No obstante, alcanzar los fines mencionados ha originado una serie de problemas actualmente pendientes de solución. Estos son:

- Falta de coordinación entre los órganos administrativos, lo que deriva en que, en ocasiones, la reclamación sea una duplicación del recurso de reposición.
- Conflictividad, originada con la interposición masiva de los recursos con un mismo objeto.
- Abuso del carácter gratuito del recurso que satura el TEAM perdiendo la razón de su existencia.
- La accesibilidad a la reclamación solo a los ciudadanos de los grandes municipios, con lo que se resiente el derecho a la tutela judicial efectiva.

¿Cuáles podrían ser algunas propuestas de solución a los problemas planteados?

En primer lugar, una mayor coordinación para evitar la conflictividad lo cual podría alcanzarse mediante la adopción de criterios consensuados y uniformes así como mediante la inclusión en la página web del ayuntamiento y en la memoria de los TEAM de los criterios adoptados en las resoluciones.

Frente el abuso del carácter gratuito, existiría la posibilidad de condena en costas (art. 234.4 LGT).

Por último y respecto al derecho de todos los ciudadanos a la interposición de una reclamación, cabría la constitución potestativamente de un TEA provincial o de agrupación de municipios.

### **Pero, ¿qué sucede si el ayuntamiento no ha creado el TEAM?**

Si resultase obligatoria la creación del TEAM, se habría de presentar un recurso inexistente, sin obligación de presentar recurso de reposición. Ante esta situación, el Juzgado de lo Contencioso podrá adoptar dos posturas:

- Inadmitir el recurso al no haberse agotado todas las instancias.
- Admitir el recurso. Sería una solución más garantista, si bien, en este caso, el recurso de reposición adquiriría la condición de preceptivo.

### **Respecto a la reclamación en particular, ¿qué sucede si se interpone simultáneamente recurso de reposición y reclamación económico-administrativa?**

Si el interesado interpusiera el recurso de reposición no podrá promover la reclamación económico-administrativa hasta que el recurso se haya resuelto de forma expresa o hasta que pueda considerarlo desestimado por silencio administrativo. Si pese a ello se hubiera interpuesto en el plazo establecido para recurrir recurso de reposición y reclamación económico-administrativa simultáneamente sobre el mismo acto, se tramitará el presentado en primer lugar y el presentado en segundo lugar se declarará inadmisibles (arts. 222 LGT y 21 RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, en adelante, RGRV).

### **¿Cómo se resuelven?**

Existen dos procedimientos:

- Procedimiento ordinario.
- Procedimiento abreviado ante órganos unipersonales para reclamaciones económico-administrativas cuando sean de cuantía inferior a 6.000 euros, o 72.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones y en los demás supuestos establecidos en el artículo 245.1 de

la LGT. No obstante, estas cuantías pueden ser modificadas por las ordenanzas fiscales de los ayuntamientos. Por ejemplo, el TEAM de Madrid ha establecido que se tramitarán por este procedimiento aquellas reclamaciones de cuantía inferior a 600 euros. En este procedimiento es obligatorio acompañar junto con el escrito de interposición las alegaciones y las pruebas que se estimen convenientes.

### **¿Y si no se presentan alegaciones?**

No debería ser un motivo para inadmitir la reclamación. Se debería admitir, por tanto, resolviendo con las alegaciones presentadas en reposición en el supuesto de que se hubiera presentado dicho recurso con carácter previo.

### **A estos efectos, ¿cómo se determina la cuantía de la reclamación?**

La cuantía de la reclamación será el importe del componente o de la suma de los componentes de la deuda tributaria a que se refiere el artículo 58 de la LGT que sean objeto de impugnación.

En los casos de acumulación previstos en el artículo 230 de la LGT la cuantía de la reclamación será la que corresponda a la de mayor cuantía de las cantidades reclamadas acumuladas.

## **II. FUENTES NORMATIVAS**

A raíz de lo dispuesto en el artículo 137.5 de la LBRL y como recopilación de la normativa aplicable hay que destacar:

- Legislación municipal:
  - Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.
  - Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
  - Reglamentos orgánicos y ordenanzas fiscales.
- Legislación estatal:
  - Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
  - Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

- En defecto:
  - Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

### **¿Se ha de hablar, por tanto, de contradicción o de integración de normas estatales con locales?**

Por una parte, el apartado 2 del artículo 106 de la LRBRL dispone: «La potestad reglamentaria de las entidades locales en materia tributaria se ejercerá a través de ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos propios y de ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección. Las corporaciones locales podrán emanar disposiciones interpretativas y aclaratorias de las mismas».

Por otra parte, el apartado 1 del artículo 12 del TRLRHL regula para la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales la aplicación directa de las normas legales y reglamentarias. Normas legales que se manifiestan en el siguiente sentido:

- El artículo 7 e) de la LGT incorpora la ordenanza fiscal como fuente del ordenamiento tributario.
- La disposición adicional cuarta.3 de la LGT redacta respecto a las normas relativas a las haciendas locales, que las entidades locales, dentro del ámbito de sus competencias, podrán desarrollar lo dispuesto en esta ley mediante la aprobación de las correspondientes ordenanzas fiscales.

Esto es, por un lado, la interpretación literal del artículo 12 del TRLRHL establece la aplicación subsidiaria de las ordenanzas, por otro y por aplicación de la disposición adicional cuarta de la LGT, se regula el desarrollo reglamentario directo de las ordenanzas.

¿Pueden ir las ordenanzas fiscales en contra de un reglamento de desarrollo de la LGT? ¿Qué orden de prelación habría de seguirse en caso de producirse?

La cuestión no está resuelta. No obstante, atendiendo al principio de especialidad, en caso de conflicto prevalecería la ordenanza al objeto de adaptarlo, a su organización y funcionamiento.

## **III. ALGUNOS ASPECTOS CONFLICTIVOS EN RELACIÓN CON LOS TRIBUTOS LOCALES**

### **1. Tasas**

El hecho imponible de las tasas aparece regulado en el artículo 2.2 a) de la LGT, y de forma análoga, en el artículo 20 del TRLRHL, así como en el artículo 6 de Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

La LGT señala en su artículo 2, apartado 2, en su redacción original que «Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público».

Con este segundo párrafo se obligaba a que la gestión de los servicios públicos se llevara a cabo por un ente público, pues se consideraba que si la prestación del servicio era gestionado por un ente privado a modo de concesión del mismo perdería su naturaleza de tasa.

No obstante, como respuesta a la jurisprudencia dictada por el Tribunal Supremo (TS) [SSTS de 20 de julio de 2009, rec. n.º 4089/2003 (NFJ042811) (tasa por el servicio de suministro de agua potable), y de 12 de noviembre de 2009, rec. n.º 9304/2003 (NFJ038070) (tasa por el servicio de alcantarillado)], la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, en su disposición final quincuagésima octava ha suprimido el segundo párrafo de la letra a) del artículo 2.2 de la LGT, modificación que permitirá cobrar una tasa aun cuando sea una entidad de derecho privado la que preste el servicio o desarrolle directamente la actividad.

### Diferencias entre tasas y precios públicos

Tasas	Precios públicos
Requisitos: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Solicitud obligatoria. El administrado no tiene más opciones para recibir la prestación.</li> <li>• No concurre el sector privado.</li> <li>• Financia servicios básicos e indispensables.</li> </ul>	Requisitos: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Solicitud o recepción voluntaria</li> <li>• Concurrencia del sector privado</li> <li>• Que no sea imprescindible para la sociedad</li> </ul>
Precio máximo: el coste del servicio	Precio mínimo: el coste del servicio (beneficios)
Rige el principio de equivalencia	Rige el principio de capacidad económica
Constituyen ingresos tributarios	Suponen ingresos patrimoniales

### Tasa de cajeros automáticos

¿Existe aprovechamiento especial del dominio público? El TS en Sentencias de 12 de febrero de 2009, recurso n.º 6385/2006 (NFJ032272), y de 22 de octubre de 2009, recurso n.º 32/2008 (NFJ036591), ha reconocido que las entidades financieras se benefician de una utilización especial del espacio público al instalar sus cajeros automáticos en la calle, con lo que avala que los ayuntamientos cobren a las entidades financieras una tasa por los cajeros automáticos que se sitúen en la vía pública.

Según expone el Supremo, los cajeros automáticos constituyen auténticas oficinas de urgencia de las entidades financieras. Mediante este sistema operativo, usual en la práctica bancaria, determinados servicios y operaciones propias de los contratos de naturaleza bancaria que tales entidades ofrecen a sus clientes son prestados de forma ininterrumpida no ya en el interior del centro bancario sino con aprovechamiento, de forma no excluyente pero sí especial del espacio exterior, sobre la vía pública, en la que el cliente puede realizar un amplio abanico de operaciones fuera del horario comercial sin necesidad de utilizar las dependencias de la entidad de crédito, que indudablemente obtiene un provecho económico de esta operativa que se realiza en espacio de dominio público local mediante un sistema inteligente que es complemento de su propio centro de actividad.

En estos supuestos existe una utilización especial del dominio público, pues en la realización de operaciones bancarias desde la vía pública a través de tales instrumentos, con la consiguiente ocupación de la vía pública por los clientes receptores de los servicios bancarios, la prestación del servicio es trasladada así desde el interior de la oficina bancaria a la vía pública. Todo ello permite apreciar que la existencia de esos cajeros automáticos comporta un aprovechamiento, no privativo pero sí especial de la vía pública por parte de la entidad bancaria titular del cajero automático, que es la que obtiene con dicha instalación un beneficio económico específico y exclusivo, que justifica el cobro de la tasa. Sobre esta exposición, el TS, en un tema controvertido, reconoció finalmente la legalidad para cobrar la tasa municipal.

### **Respecto a esta tasa es necesario efectuar dos precisiones**

Aun cuando la tasa haya de ser abonada por las entidades bancarias no hay que olvidar que el pago de las mismas repercutirá en los usuarios que verán internalizada la tasa vía comisión.

En muchos casos, la tasa es cobrada por la solicitud de un cajero por parte de una entidad bancaria sin tener en cuenta si los mismos se instalarán o no en la vía pública, cuando la misma, como ya se ha expuesto, solo puede ser exigida por los cajeros automáticos que se sitúen en la vía pública.

### **Tasa por recogida de basuras**

La reciente aprobación de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos urbanos (más conocida, como tasa por recogida de basuras) por el ayuntamiento de Madrid ha causado un gran revuelo pues han sido muchas las voces que afirmaban la ilegalidad en el cobro de la misma. Una tasa que ya con anterioridad era cobrada en numerosos municipios, y de la cual constituye el hecho imponible la prestación de un servicio público de limpieza a empresas y particulares, siendo el elemento tributario básico que origina la liquidación, en el caso del ayuntamiento de Madrid, el valor catastral de los inmuebles.

¿Pero realmente se ajusta a la legalidad? Voces discordantes se han oído tanto en relación con el hecho imponible como con su cuantificación. Analicémoslas por separado. No obstante hemos de indicar previamente que el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid, en Sentencia de 27 de julio de 2010, recurso n.º 253/2009 (NFJ040694), se ha manifestado al respecto declarándola legítima, si

bien, el propio Tribunal indica que existen otros métodos alternativos de cuantificación de la tasa enjuiciada más adecuados.

### **Hecho imponible**

El artículo 21.1 del TRLRHL delimita el hecho imponible de las tasas mediante la enumeración de una serie de servicios por los que las entidades locales no pueden exigir tasas. Entre estos servicios la letra e) recoge la limpieza de la vía pública. Esto es, la limpieza de la vía pública es obligatoria por parte de los ayuntamientos, no así la limpieza de las viviendas y sociedades.

Viviendas, sociedades, garajes y trasteros. ¿Pero se realiza el hecho imponible en los garajes? El TS se ha manifestado respecto a la imposibilidad de exigir un tributo sin hecho imponible. Asimismo, tampoco queda probado que un trastero genere tantos residuos como una vivienda. Pese a ello, los ayuntamientos lo exigen sin aplicación de ningún coeficiente reductor en estos casos.

Por otro lado, es indiferente la efectiva utilización del servicio para el nacimiento de la obligación tributaria, esto es, es exigible se use o no el servicio por el sujeto pasivo o se encuentre o no ocupada la vivienda o local de que se trate. No cabe alegar, por tanto, su no utilización para evitar el pago de la tasa.

### **Cuantificación**

El ayuntamiento de Madrid ha elegido como elemento cuantificador de la obligación tributaria el valor catastral de la vivienda. Esto es, la tributación no se origina en función de la generación de residuos sino en función del valor catastral. De esta manera, se tributa en función de la capacidad económica y no en función de la eficiencia ambiental y del grado de contaminación, atendiendo al principio, «quien contamina, paga», sino a criterios objetivos. Se crea así una tasa con progresividad: a mayor valor catastral, mayor importe a pagar.

El TSJ de Madrid en la sentencia mencionada señala que, sin duda, pueden existir otros métodos alternativos de cuantificación de la tasa enjuiciada más adecuados, como, por ejemplo, el consumo de agua, el número de habitantes por vivienda, etc., pero ello no conduce, por sí solo, a la ilegalidad del método de cuantificación que aquí se ha elegido, en función, básicamente del valor catastral.

¿Qué puede haber impulsado la aplicación de este elemento cuantificador? El valor catastral resulta poco adecuado, pero facilita la practicabilidad administrativa.

Por añadir algunos ejemplos de otros ayuntamientos, el ayuntamiento de Coslada exige la tasa en base a la superficie del inmueble, el de Sevilla en función del consumo de suministros.

Por último, tampoco prospera la idea de doble imposición, al considerar la tasa como un gravamen supletorio al IBI por considerarse que hasta el momento se encontraba incluida en el IBI sin rebaja alguna en el coste de este impuesto.

## 2. Impuestos locales

### **Compatibilidad entre el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y la tasa por licencia de obras**

Una determinada construcción, instalación u obra puede estar sometida a la tasa de licencias de obra y al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en adelante, ICIO, al no existir duplicidad impositiva. Han sido muchos los pronunciamientos en los que el TS ha confirmado la compatibilidad entre ambos indicando al respecto que se trata de dos hechos impositivos distintos, entre otros, en Sentencias de 5 de mayo de 1997, recurso n.º 3927/1992 (NFJ005327), y de 18 de junio de 1997, recurso n.º 7779/1992 (NFJ005416).

Por una parte, la tasa por licencias urbanísticas es exigible en base a la actividad administrativa dirigida a la verificación de la concurrencia de las condiciones necesarias para que la licencia pueda ser concedida (en función del cumplimiento de las normas urbanísticas previstas), lo cual culmina, en su caso, en el otorgamiento de la licencia.

Por otro parte, el ICIO grava la capacidad económica puesta de manifiesto con la realización de una construcción, instalación u obra.

Si bien, ante esta situación el artículo 103.3 del TRLRHL dispone que las ordenanzas fiscales podrán regular como deducción de la cuota íntegra o bonificada del impuesto el importe satisfecho o que deba satisfacer el sujeto pasivo en concepto de tasa por el otorgamiento de la licencia urbanística correspondiente a la construcción, instalación u obra de que se trate.

Por ello, ¿dónde se ha hallado tradicionalmente el origen de la problemática en ambos impuestos? El punto discordante no se encuentra en el hecho imponible como siempre se ha insistido, sino en la cuantificación.

En 1988, fecha en la cual se acometió una nueva ordenación del sistema tributario municipal, se implantó el ICIO, el cual se pensó en un principio que sustituiría a las tasas por licencias urbanísticas exigidas hasta el momento, lo que no ocurrió, existiendo, por tanto, a raíz de entonces, dos tributos. Para el ICIO se estableció un tipo de gravamen máximo del 4 por 100, aplicable por todos los ayuntamientos.

La base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación y obra, siendo la cuota el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen, fijado por cada ayuntamiento, sin exceder del 4 por 100. La base imponible de la licencia por obras, la misma, coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate. Esto es, se vienen aplicando los mismos criterios que para la determinación de la base imponible en el ICIO. No obstante, no es pacífico el criterio que se mantiene de que sea el presupuesto de ejecución material la base imponible para el cálculo de la tasa.

Por hacer referencia a un supuesto concreto, la ordenanza de Madrid para 2011 establece para el ICIO que el tipo de gravamen será del 4 por 100. En un supuesto en el cual se produzca el hecho imponible

nible y por lo tanto se haya pagado la liquidación provisional con el tipo máximo por la ejecución de la obra, cualquier pago de la tasa va a superar el 4 por 100 máximo permitido. Si realmente el ayuntamiento pretende gravar la actividad administrativa debería establecer una base imponible basada en otros elementos que permitieran medir el trabajo que hay detrás y no en el presupuesto de ejecución.

### **A efectos de la exención en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica de vehículos para personas de movilidad reducida así como los matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo, ¿qué personas cabe calificar de discapacitadas?**

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, en adelante, IVTM, es un tributo directo que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría. Establecido como un impuesto de carácter obligatorio se beneficia de las exenciones aplicables especificadas en el artículo 93 del TRLRHL.

En concreto, la letra e) del artículo 93.1 del TRLRHL regula una exención que afecta a los vehículos para personas de movilidad reducida así como a los vehículos matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo. A estos efectos, señala el artículo, se considerarán personas con minusvalía quienes tengan esta condición legal en grado igual o superior al 33 por 100.

No obstante, es necesario hacer referencia en este punto a la legislación social, pues en la misma, y concretamente en el Real Decreto 1414/2006, de 1 de diciembre, por el que se determina la consideración de persona con discapacidad a los efectos de la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad, se considera afectados por una discapacidad en grado igual o superior al 33 por 100 aquellas personas que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente en el grado de total, absoluta o gran invalidez.

Con el objeto de uniformar la legislación fiscal y laboral sería necesaria una reforma tributaria, no obstante es necesario hacer mención en este punto a la Consulta de la Dirección General de Tributos, de 04-03-2004, n.º 508/2004 (NFC019965)], en la cual sí se reconoce pues se señala: «No obstante lo anterior, y sin perjuicio de lo que se establezca en la ordenanza fiscal correspondiente y de las competencias gestoras del ayuntamiento competente, este centro directivo entiende que podría considerarse suficientemente probado el requisito sustantivo para la exención del pago del IVTM, de vehículo matriculado a nombre de una persona con minusvalía, de que el titular del vehículo es una persona que tiene la condición legal de minusválido en grado igual o superior al 33 por 100, mediante la constancia de resolución por la que la Seguridad Social reconoce al sujeto pasivo del IVTM una pensión de incapacidad permanente en el grado de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez, en la medida en que el reconocimiento de tales prestaciones presuponga el de tal grado de minusvalía».

### **¿Y están sujetos los vehículos eléctricos?**

La tarifa del IVTM resulta de asignar a cada clase o categoría de vehículos una cuota en euros según dispone el artículo 95 del TRLRHL.

Técnicamente, los vehículos eléctricos carecen de cilindrada y de caballos fiscales, por lo que surgen problemas a efectos de cuantificar la cuota gradual.

Pese a que la jurisprudencia del TC exige la regulación por ley de todos los elementos de cuantificación de un tributo, la praxis administrativa establece su sujeción a la cuota gradual más baja, lo cual plantea problemas de legalidad.

### **Y para terminar, unos últimos apuntes sobre este impuesto**

El sujeto pasivo del IVTM es el titular del permiso de circulación en la fecha de devengo, esto es, el 1 de enero, siendo el ayuntamiento competente para liquidar el ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de conducir y con independencia del lugar donde resida habitualmente el titular registral. En caso de cambio de domicilio de un sujeto pasivo a otro municipio en el mismo periodo impositivo, no cabe prorrateo, esto es, se mantiene el municipio competente en el momento del devengo.