

LA FISCALIDAD MUNICIPAL EN CASTILLA Y LEÓN Y ÁREAS LIMÍTROFES

DOCUMENTO TÉCNICO

AUTORES

Susana Aníbarro Pérez

Profesora Titular de Derecho Financiero y
Tributario de la Universidad de Valladolid

Carolina Blasco Delgado

Profesora Titular de Derecho Financiero y
Tributario de la Universidad de Burgos

Antonio Vaquera García

Profesor Ayudante de Derecho Financiero
y Tributario de la Universidad de León

**Las opiniones expresadas en el documento técnico corresponden a sus autores y su publicación no significa que el Consejo Económico y Social se identifique necesariamente con las mismas*

I. INTRODUCCIÓN.

1. Objetivos.

2. Competencias normativas de los Ayuntamientos en materia de tributos propios.

A) Establecimiento de tributos potestativos. Procedimiento y requisitos de la ordenanza fiscal.

- a) Discrecionalidad respecto al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y al Impuesto sobre Gastos Suntuarios en la modalidad que grava los cotos de caza y pesca.
- b) Discrecionalidad en la determinación y exigencia de las tasas municipales.

B) Determinación de los tipos de gravamen o coeficientes en los impuestos municipales.

C) Aprobación de beneficios fiscales en los impuestos municipales.

II. IMPUESTOS OBLIGATORIOS.

1. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

A) Características del impuesto.

B) Análisis del impuesto en los municipios de Castilla y León.

- a) Los tipos de gravamen.
- b) Los beneficios fiscales.

C) Análisis del impuesto en las áreas limítrofes.

2. El Impuesto sobre Actividades Económicas.

A) Características del impuesto.

B) Análisis del impuesto en los municipios de Castilla y León.

- a) La cuantificación del impuesto.
- b) Los beneficios fiscales.

C) Análisis del impuesto en las áreas limítrofes.

3. El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

A) Características del impuesto.

B) Análisis del impuesto en los municipios de Castilla y León.

- a) La cuantificación del impuesto.
- b) Los beneficios fiscales.
- C) Análisis del impuesto en las áreas limítrofes.

III. IMPUESTOS POTESTATIVOS.

1. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

- A) Características del impuesto.
- B) Análisis del impuesto en los municipios de Castilla y León.
 - a) Establecimiento del impuesto y peculiaridades en algunos municipios.
 - b) Los tipos de gravamen.
 - c) Los beneficios fiscales.
- C) Análisis del impuesto en las áreas limítrofes.

2. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

- A) Características del impuesto.
- B) Análisis del impuesto en los municipios de Castilla y León.
 - a) Establecimiento del impuesto y peculiaridades en algunos municipios.
 - b) La determinación del “*incremento real*” y los tipos de gravamen.
 - c) Los beneficios fiscales.
- C) Análisis del impuesto en las áreas limítrofes.

3. El Impuesto sobre Gastos Suntuarios en la modalidad que grava los cotos de caza y pesca.

- A) Características del impuesto.
- B) Análisis del impuesto en los municipios de Castilla y León.
 - a) Establecimiento del impuesto.
 - b) Los tipos de gravamen.
- C) Análisis del impuesto en las áreas limítrofes.

IV. REFERENCIA A CIERTAS TASAS QUE INCIDEN EN LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS.

1. La tasa por licencias urbanísticas. Especial referencia a la tasa por licencia de obras.

2. La tasa por licencia de apertura de establecimientos.

3. La tasa por abastecimiento de agua.

V. CONCLUSIONES ACERCA DE LA FISCALIDAD MUNICIPAL EN CASTILLA Y LEÓN Y ÁREAS LÍMITROFES.

I. INTRODUCCIÓN.

1. Objetivos.

El objetivo del presente trabajo, como su propio título indica, es analizar la fiscalidad de los municipios de Castilla y León, así como la de aquellos municipios situados en áreas limítrofes con la citada Comunidad Autónoma, en orden especialmente a verificar las disparidades que en esta materia se producen como consecuencia del ejercicio de la autonomía tributaria de que gozan los entes locales ? y entre ellos los de carácter municipal? , merced al reconocimiento que de dicha autonomía lleva a cabo la Constitución española.

Lógicamente, la primera cuestión a resolver antes de acometer el estudio de estas cuestiones, ha sido decidir qué municipios iban a ser objeto de nuestra atención. En este sentido, el criterio que se ha utilizado a la hora de realizar la selección ha sido el de escoger aquellos municipios que podríamos considerar “más importantes”, lo cual en definitiva ha supuesto elegir a los que dentro de cada provincia o área limítrofe tienen una cifra de población de derecho significativa¹. Con esta pauta, los municipios que inicialmente se decidió incluir en el estudio fueron, dentro de Castilla y León, Arenas de San Pedro, Aranda de Duero, Miranda de Ebro, Astorga, Ponferrada, Aguilar de Campoo, Guardo, Béjar, Ciudad Rodrigo, Cuéllar, Burgo de Osma, Laguna de Duero, Medina del Campo, Benavente y Toro, aparte lógicamente de las nueve capitales de provincia. Y en lo que a las áreas limítrofes se refiere, Cáceres, Plasencia, Guadalajara, Logroño, Haro, Santo Domingo de la Calzada, Lugo, Monforte de Lemos, Madrid, Alcobendas, Collado Villalba, San Sebastián de los Reyes, Orense, Barco de Valdeorras, Oviedo, Avilés, Gijón, Mieres, Reinosa, Santander, Torrelavega, Toledo, Talavera de la Reina, Zaragoza y Calatayud. De los mencionados, finalmente no fue posible incluir ni a Cáceres ni a Barco de Valdeorras, pues sus respectivos Ayuntamientos no facilitaron la información precisa para acometer el estudio, y ello pese a los esfuerzos realizados tanto por nosotros como por el Consejo Económico y Social de Castilla y León, que en todo momento nos ofreció su apoyo en la difícil y ardua tarea de recabar las ordenanzas fiscales que precisábamos. Señalar que las

¹ Se habla de una cifra de población “significativa”, entiéndase, en términos comparativos, pues en la práctica, en lo que a Castilla y León se refiere, de los quince municipios no capitales de provincia seleccionados, seis no superan los diez mil habitantes, y otros cinco más no superan los veinte mil.

ordenanzas que se han manejado para la elaboración del trabajo han sido las aprobadas por los respectivos Ayuntamientos para su aplicación durante el año 2001.

En lo que al contenido específico del trabajo se refiere, el mismo se ha dividido en cinco grandes apartados. En el **Apartado I**, de carácter introductorio, se aborda, además de los objetivos del trabajo, la cuestión de cuáles son las competencias normativas que en materia de tributos propios tienen reconocidos los municipios, y que como manifestación de su autonomía tributaria, dan lugar a disparidades fiscales de carácter interterritorial. Los **Apartados II y III** se ocupan, respectivamente, del examen de los impuestos de exigencia obligatoria y del examen de los impuestos de exigencia potestativa para los municipios. En el análisis de cada una de las figuras impositivas se lleva a cabo una referencia a las características estructurales de la misma, para pasar seguidamente a analizar la regulación que sobre ella han llevado a cabo, en la medida que la Ley reguladora de las Haciendas Locales lo permite, los diversos Ayuntamientos tanto de Castilla y León como de las áreas limítrofes con nuestra Comunidad Autónoma. El **Apartado IV** se dedica al examen de ciertas tasas que inciden en las actividades económicas, concretamente, la tasa por licencia de obras, la tasa por licencia de apertura de establecimientos y la tasa por abastecimiento de agua. Finalmente, el **Apartado V** recoge las principales conclusiones extraídas a lo largo del trabajo.

2. Competencias normativas de los Ayuntamientos en materia de tributos propios.

La Constitución, en el apartado 2 del artículo 133, dispone que las Corporaciones locales podrán establecer tributos, operando así una atribución en favor de las citadas entidades de competencias normativas respecto a sus tributos propios. Aun cuando la mencionada norma no contenga mayores precisiones sobre el contenido de ese poder tributario local, lo cierto es que no hay duda de que la principal limitación que en esta materia pesa sobre las Corporaciones locales deriva igualmente del texto constitucional, y en concreto del artículo 31, apartado 3, del mismo, en el que se exige que las prestaciones patrimoniales de carácter público —entre ellas las tributarias— se establezcan “*con arreglo a la ley*”. Así, ante la proclamación del principio de reserva de ley en materia tributaria, una primera consecuencia que inexorablemente se produce es que las Corporaciones locales, en tanto que carecen de poder legislativo, no pueden crear o inventar su propio sistema tributario. Consiguientemente, si las Corporaciones locales ? y en particular, en lo que ahora nos interesa, los municipios? no pueden crear

sus propios tributos, será preciso que en su lugar lo haga algún ente que esté dotado del poder de dictar leyes. Pues bien, como es sabido, en la actualidad la regulación básica del sistema tributario municipal se contiene en una ley estatal, que es la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, LRHL), a través de la cual se ha llevado a cabo la concreción de las competencias normativas que los Ayuntamientos tienen sobre sus propios tributos, competencias que van a permitir a los mismos incidir sobre el montante de sus ingresos, con la consiguiente repercusión que ello tiene en la presión fiscal que se va a soportar en sus demarcaciones territoriales. Esta posibilidad de los Ayuntamientos de graduar su presión fiscal va a dar lugar a diferencias interterritoriales que pueden suscitar dudas desde el punto de vista del principio de igualdad. No obstante, en este punto el Tribunal Constitucional ha sido rotundo al afirmar en su Sentencia 19/1987, de 17 de febrero, que pese a la posibilidad de que exista un tratamiento tributario diferenciado entre los contribuyentes del país, diversidad no es discriminación, y que no se vulnera el principio de igualdad siempre que dicha diversidad posea un fundamento justificado y racional y arranque de situaciones que puedan legítimamente considerarse diversas.

El poder tributario de que disponen actualmente los Ayuntamientos se concreta en los aspectos a los que se alude en los apartados que siguen, es decir, el establecimiento de tributos potestativos, la determinación de los tipos de gravamen de los impuestos municipales, con las limitaciones a las que se hará oportuna referencia, y la posibilidad de establecer ciertos beneficios fiscales en sus impuestos.

A) Establecimiento de tributos potestativos. Procedimiento y requisitos de la ordenanza fiscal.

- a) Discrecionalidad respecto al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y al Impuesto sobre Gastos Suntuarios en la modalidad que grava los cotos de caza y pesca.**

Una primera manifestación del poder tributario de los entes municipales consiste en la posibilidad de establecer y exigir dos impuestos previstos en la LRHL y dejar subsistente una figura tributaria aprobada en la legislación anterior.

Los dos primeros son el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, regulados en los artículos 101 a 104 y 105 a 111, respectivamente. En ellos, la forma de ejercer la indicada discrecionalidad por parte de los municipios se concreta en dos aspectos: en primer lugar, en la opción de establecer o no el citado tributo; y en segundo término, en la regulación que pueden llevar a cabo de sus elementos esenciales, la cual si bien no puede contrariar las disposiciones legales indicadas, sí que alcanza a la fijación del tipo de gravamen y al establecimiento de algunos beneficios fiscales, dentro de los límites marcados por la LRHL.

Concretando un poco más, el artículo 60 de la LRHL prescribe el contenido que deben tener las ordenanzas fiscales que se refieran a los impuestos de carácter discrecional y que estará constituido por “*a) La determinación del hecho imponible, sujeto pasivo, responsables, exenciones, reducciones y bonificaciones, base imponible y liquidable, tipo de gravamen o cuota tributaria, período impositivo y devengo. b) Los regímenes de declaración e ingreso y c) Las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación*”².

Respecto a la tercera de las figuras tributarias, el Impuesto sobre Gastos Suntuarios, creado por la Ley de Bases del Estatuto del Régimen Local de 19 de noviembre de 1975, únicamente ha quedado subsistente el hecho imponible que grava el aprovechamiento de cotos de caza y pesca, tal y como indica la Disposición Transitoria Tercera de la LRHL. En este supuesto se declara que permanecen vigentes las disposiciones que lo regulaban con anterioridad, lo que permite afirmar que los municipios pueden establecerlo y exigirlo conforme a la normativa anterior a la LRHL (principalmente el artículo 372 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en materia de Régimen Local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril). Para dicho establecimiento, será preciso que sigan el régimen jurídico expuesto para los dos impuestos anteriores, por lo que debería aprobarse una

² En relación con esta previsión legal acerca del contenido de las ordenanzas fiscales aludidas, el profesor R. CALVO ORTEGA entiende que, con esta forma de proceder, se obliga a que se repitan todos los elementos esenciales de tales impuestos que ya están fijados por la LRHL y que no pueden ser modificados por ninguna norma jurídica municipal, lo que le lleva a afirmar que la repetición de los indicados elementos esenciales tiene un valor meramente informativo, puesto que al decidir establecer un impuesto concreto, el ente local debe asumir íntegramente su regulación en la LRHL. (Vid.: “Las ordenanzas fiscales”, en la Obra Colectiva *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991, págs. 95 y 96).

ordenanza fiscal, aunque, en la mayoría de los casos, seguirá en vigor la regulación municipal de la que ya disponían.

b) Discrecionalidad en la determinación y exigencia de las tasas municipales.

Una segunda manifestación del poder tributario de los municipios consiste en la facultad de establecer y exigir diversas tasas locales. Para ello, el artículo 20.1 de la LRHL contempla esa posibilidad, acudiendo a una definición de la figura tributaria de la tasa idéntica a la incluida en la Ley General Tributaria³.

La consecuencia principal que deriva de la citada discrecionalidad es que los municipios no están obligados a imponer una determinada tasa, pudiendo, si así lo desean, prestar los servicios locales de que se trate de una forma gratuita. Los apartados tercero y cuarto del citado artículo 20 de la LRHL realizan una enumeración no exhaustiva de los posibles servicios y aprovechamientos que pueden dar lugar al cobro de este tipo de tributo, la cual sirve de orientación a los entes municipales.

Al igual que sucedía con los impuestos potestativos, el municipio, si así lo desea, podrá establecer una determinada tasa por medio de una ordenanza fiscal en la que se deberán incluir, igualmente, el contenido mínimo de las mismas, puesto que también viene exigido por el artículo 16.1 de la LRHL y, en todo caso, se deben regir por lo dispuesto en los artículos 20 a 27 de la LRHL⁴.

B) Determinación de los tipos de gravamen o coeficientes en los impuestos municipales.

La concreción que la LRHL ha llevado a cabo de las facultades de los Ayuntamientos en materia de cuantificación de sus impuestos responde a la tesis mantenida al respecto por el Tribunal Constitucional ya con anterioridad a la aprobación de la citada ley.

³ Dicho artículo 20.1 tiene el siguiente tenor literal: “*Las Entidades locales, en los términos previstos en esta Ley, podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos*”.

⁴ Para un mayor detalle puede consultarse: J.J. GRANIZO LABRANDERO, *La Reforma del Sistema Tributario Local de 1998*, CISS, Valencia, 1999, págs. 37 y siguientes.

En efecto, en la Sentencia 19/1987, de 17 de febrero, el Tribunal Constitucional entiende que “puede el legislador estatal hacer una parcial regulación de los tipos del impuesto, predisponiendo criterios o límites para su ulterior definición por cada Corporación Local, a la que corresponderá ya, en el ejercicio de su autonomía y en atención a las peculiaridades de su hacienda propia, la decisión de cuál sea el tipo que de acuerdo con el marco legal, haya de ser aplicado en su respectivo ámbito territorial”. Consiguientemente, el Tribunal postula que, en aras de la compatibilidad de los principios de legalidad y de autonomía tributaria, la fijación de los tipos en el ámbito municipal debe estar sujeta a unos límites establecidos por ley.

En coherencia con la doctrina del Tribunal Constitucional, la LRHL prevé que tanto en los impuestos de carácter obligatorio —Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Actividades Económicas e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, que se deben exigir en todos los municipios sin necesidad de acuerdo de imposición— como en los de carácter potestativo ? Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana e Impuesto sobre Gastos Suntuarios en lo relativo al gravamen de cotos de caza y pesca? los Ayuntamientos podrán determinar, dentro de los límites legalmente definidos, los tipos de gravamen o los coeficientes aplicables sobre las cuotas tributarias, mediante la aprobación de la correspondiente ordenanza fiscal. Si bien, como se ha indicado anteriormente, la regulación que lleva a cabo en este punto la LRHL es coherente con la tesis sustentada por el Tribunal Constitucional, no obstante algunos autores han defendido la posibilidad, desde el punto de vista constitucional, de que las Corporaciones locales establezcan libremente los tipos de sus impuestos, sin olvidar que ello debe ser reconocido por una norma con rango legal⁵.

C) Aprobación de beneficios fiscales en los impuestos municipales.

La LRHL, en su redacción original, no otorgaba a los Ayuntamientos ningún tipo de competencia en la regulación de los beneficios fiscales de sus impuestos

⁵ En este sentido, puede verse A. MENÉNDEZ MORENO, "El poder tributario de las Corporaciones Locales", en la obra colectiva *Organización Territorial del Estado (Administración Local)*, Volumen III, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985, págs. 2.120 y 2.121; y también, J.J. FERREIRO LAPATZA, "El Proyecto de Ley y los principios de competencia, autonomía, suficiencia, coordinación y legalidad", en la obra colectiva *Informe sobre el Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1988, pág. 30.

propios, limitándose únicamente a atribuir a los municipios ciertas facultades en materia de gestión de los citados beneficios, en concreto las consistentes en la verificación del cumplimiento de los requisitos legalmente establecidos para la concesión o denegación de las exenciones de carácter rogado. Esta ausencia absoluta de intervención municipal en la regulación de los beneficios fiscales había sido objeto de críticas por algún autor, que entendía que con ello se eliminaba la posibilidad de que los entes municipales pudieran adaptar el tributo a sus diferentes realidades o a sus peculiares orientaciones político-financieras⁶.

Sin embargo, la situación cambia, primeramente, con motivo de las medidas adoptadas a través de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que suponen la atribución a los municipios de competencias normativas en materia de beneficios fiscales relativos a sus impuestos, para lo cual se incorpora un segundo párrafo al artículo 9.1 de la LRHL, conforme al cual *“también podrán reconocerse los beneficios fiscales que las entidades locales establezcan en sus ordenanzas fiscales en los supuestos expresamente previstos por la ley”*. Estos supuestos son los que se han ido introduciendo en la LRHL a través de la citada Ley de 30 de diciembre de 1998, y también, posteriormente, de las Leyes 55/1999, de 29 de diciembre, y 14/2000, de 29 de diciembre, reguladoras ambas de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, es decir, las conocidas en el argot jurídico como Leyes de Acompañamiento a las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para los años 1999, 2000 y 2001, supuestos a los que se hará oportuna referencia al abordar las distintas figuras impositivas a las que afectan.

II . IMPUESTOS OBLIGATORIOS.

Los impuestos municipales de carácter obligatorio aparecen inicialmente previstos en el artículo 60, apartado 1, de la LRHL, el cual dispone que *“los Ayuntamientos exigirán, de acuerdo con la presente Ley y las disposiciones que la desarrollan, los siguientes impuestos: a) Impuesto sobre Bienes Inmuebles. b) Impuesto sobre Actividades Económicas. c) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”*. De manera que, a diferencia de lo que sucede con los impuestos de exacción potestativa, las tres figuras

⁶ Así lo estima C. LOZANO SERRANO, “Potestades tributarias de las entidades locales”, *Palau 14*, núm. 18, pág. 20.

impositivas que el precepto menciona deben necesariamente exigirse en todos los municipios.

1. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

A) Características del impuesto

La LRHL dedica los artículos 61 a 78 a regular el IBI, el cual constituye la figura más importante del sistema tributario municipal, tanto desde el punto de vista recaudatorio, como del número de contribuyentes afectados por el mismo.

Este impuesto refunde en un único tributo las dos figuras que constituyen su antecedente inmediato, a saber, la Contribución Territorial Urbana y la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria.

La regulación básica del IBI se contiene en los artículos 61 a 78 de la LRHL, y en la Ley 53/1997, de 27 de noviembre, por la que se modifica parcialmente la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

Hecho imponible.

El hecho imponible del IBI, según dispone el artículo 61 de la LRHL, *"está constituido por la propiedad de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana sitos en el respectivo término municipal, o por la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie, o de una concesión administrativa sobre dichos bienes o sobre los servicios públicos a los que estén afectados"*. Es necesario precisar que en los supuestos en que la propiedad se encuentra dividida, el hecho imponible del IBI lo realiza únicamente el titular del derecho real de uso o disfrute, y no el nudo propietario, tal y como se desprende del artículo 65 de la LRHL, que al regular los sujetos pasivos, se refiere, en su letra a), a los *"propietarios de bienes inmuebles gravados sobre los que no recaigan derechos reales de usufructo o superficie"*.

La delimitación de los bienes inmuebles objeto de gravamen se realiza en la propia Ley, cuyo artículo 62 se dedica a la caracterización de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, definiéndose en el apartado a) los terrenos urbanos y en el apartado b) las construcciones de naturaleza urbana.

Siguiendo a GARCÍA NOVOA⁷, la LRHL toma, para calificar un terreno como urbano, varios puntos de referencia. El primero de ellos es el de gravar, como criterio principal, y utilizando un término con significado propio en otra rama jurídica no tributaria, el suelo cuya condición de urbano viene atribuida por la legislación urbanística o que puede llegar a alcanzar tal condición mediante expresa previsión de un Plan General de Ordenación Urbana. Con respecto a este primer criterio, hay que precisar que la correcta delimitación del suelo de naturaleza urbana exige realizar una remisión a las normas urbanísticas, es decir, en la actualidad, a la Ley 6/1998, de 13 de abril, de régimen del suelo y valoraciones, muchos de cuyos preceptos (entre ellos, los de clasificación del suelo y planificación) son de carácter básico, y requieren un desarrollo por parte de las Comunidades Autónomas. Junto a este primer criterio de clasificación, el segundo consiste en gravar, con carácter complementario, todo suelo sobre el que se erija una construcción considerada como urbana por la propia LRHL. Finalmente, y en tercer lugar, la Ley recurre a un criterio basado en una finalidad extrafiscal, considerando terrenos urbanos a los que se hayan fraccionado contraviniendo lo dispuesto en la legislación agraria.

En cuanto a las construcciones de naturaleza urbana, el legislador sigue un criterio amplio, considerando como tal los edificios, las instalaciones comerciales e industriales, las obras de urbanización y mejora, las presas, saltos de agua y embalses incluido el lecho de los mismos, y en general toda construcción no calificada expresamente como rústica en la LRHL.

Una vez definidos los inmuebles urbanos, el artículo 63 de la Ley se ocupa de describir los bienes inmuebles de naturaleza rústica, destinando el apartado a) a los terrenos de esta naturaleza y el apartado b) a las construcciones.

Así, por lo que se refiere a los terrenos, el legislador opta por un criterio residual, calificando como rústicos los que no tengan la consideración de urbanos conforme a lo dispuesto en la letra a) del artículo 62.

En lo que atañe a las construcciones, tienen naturaleza rústica los edificios e instalaciones de carácter agrario, que situados en los terrenos rústicos, sean indispensables para el desarrollo de las explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales.

⁷ Véase C. GARCÍA NOVOA, "El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Hecho imponible. Sujetos pasivos. Exenciones", *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Diputació de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 593 y 594.

Exenciones.

Las exenciones del IBI se regulan, fundamentalmente, en el artículo 64 de la Ley, pudiendo diferenciar entre exenciones subjetivas, objetivas o mixtas⁸.

En efecto, algunas de las exenciones previstas en dicha norma tienen carácter subjetivo, como son la exención a favor de los inmuebles pertenecientes a la Iglesia Católica y a las Asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas; la de los inmuebles de la Cruz Roja Española; y la prevista para los inmuebles de los Organismos o Entidades en virtud de Convenios Internacionales.

Junto a las anteriores, existen también exenciones de carácter objetivo, como la de las carreteras, los caminos, las demás vías terrestres y los bienes de dominio público marítimo, terrestre e hidráulico, siempre que sean de aprovechamiento público y gratuito; la prevista para determinados montes; la de los terrenos ocupados por las líneas de ferrocarril y edificios destinados a estaciones, almacenes u otros servicios indispensables para la explotación de dichas líneas; la exención a favor de los bienes declarados expresa e individualizadamente monumento o jardín histórico de interés cultural; la establecida para los inmuebles urbanos cuya base imponible no supere las 100.000 pesetas; y finalmente, la de los centros docentes privados en régimen de concierto educativo.

Por último, existen también exenciones de carácter mixto, como son la de los inmuebles del Estado, Comunidades Autónomas o Entidades locales, que estén directa o indirectamente afectos a la defensa nacional, la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios; la exención a favor de los inmuebles de los municipios de uso o servicio públicos⁹, los bienes comunales y los montes vecinales; la prevista para las sedes diplomáticas o consulares de Gobiernos extranjeros, a condición de que exista reciprocidad; la establecida para los sujetos pasivos, cuando la base imponible correspondiente a la totalidad de sus bienes rústicos no supere las 200.000 pesetas; y la que afecta a los centros sanitarios de titularidad pública, siempre que los mismos estén directamente afectados al cumplimiento de los fines específicos de los referidos centros.

Esta última exención, relativa a los centros sanitarios de titularidad pública tiene carácter potestativo, de modo que tal y como establece el último párrafo del artículo 64,

⁸ Un estudio más detallado sobre esta materia es el realizado por C. CHECA GONZÁLEZ: *Exenciones en Materia de Impuestos Locales*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, núm. 9, Editorial Aranzadi, 1998, págs. 23 y ss.

⁹ Siempre que como se establece en la letra b) del artículo 64 LRHL, sobre ellos, o sobre el servicio público al que se encuentren afectos, no recaiga una concesión administrativa u otra forma de gestión

l)¹⁰, las ordenanzas fiscales podrán regular tanto su establecimiento como los aspectos sustantivos y formales que la misma requiera.

Debe tenerse en cuenta que, junto a las exenciones contempladas en el artículo 64 de la LRHL, existen otras previstas en normas diferentes, pudiendo citarse, entre ellas, la que establece el artículo 58 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, en el que se declaran exentos los bienes de los que sean titulares las fundaciones y asociaciones que cumplan los requisitos exigidos por la Ley, siempre que no se trate de bienes cedidos a terceros mediante contraprestación, estén afectos a las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica y no se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan su objeto o finalidad específica.

Sujeto pasivo.

Los sujetos pasivos del IBI aparecen fijados en el artículo 65 de la LRHL, en perfecta sintonía con la configuración que del hecho imponible hace el artículo 61. De acuerdo con el precepto, son sujetos pasivos las personas físicas y jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica, que sean propietarios de los bienes inmuebles gravados, así como titulares de un derecho real de usufructo, de superficie o de una concesión administrativa sobre bienes inmuebles gravados o sobre los servicios públicos a los que se hallen afectados.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 65.2 de la LRHL, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de repercutir a los arrendatarios o titulares de derechos reales de goce distintos del usufructo y la superficie, la cuota del impuesto conforme a las normas de derecho común¹¹.

indirecta. Esta matización se ha incluido en la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social.

¹⁰ Este párrafo del artículo 64 ha sido incorporado por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales.

¹¹ Esta previsión ha sido recogida en el artículo 22.Tres de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social.

Cuantificación.

La cuota del IBI, según declara el artículo 73.1 de la LRHL, es el resultado de aplicar a la base liquidable el tipo de gravamen. Dicha base liquidable resulta de practicar, en su caso, en la imponible las reducciones que legalmente se establezcan.

Consiguientemente, conocer el procedimiento de cuantificación de la cuota tributaria del IBI exige referirse a tres elementos de la estructura del tributo, cuales son la base imponible, la base liquidable y el tipo de gravamen.

A la **base imponible** del IBI se refiere inicialmente el artículo 66 de la LRHL, cuyo apartado 1 afirma que dicha base está constituida por el valor de los bienes inmuebles, añadiendo su apartado 2 que como valor de los inmuebles se tomará el valor catastral, el cual se fijará teniendo como referencia el valor de mercado, pero sin que en ningún caso pueda exceder de éste¹². Por lo tanto, el valor de mercado cumple, con respecto al valor catastral, una función referencial y una función de límite del mismo. Actualmente, los valores catastrales se pretenden situar en torno al 50 por 100 del valor de mercado, ya que el conocido como coeficiente de relación al mercado (RM), que se aplica en todas las valoraciones catastrales de bienes inmuebles urbanos con fines de homogeneización, es de 0,5¹³; en efecto, VARONA ALBERN, opina que “esta circunstancia viene medida por el coeficiente RM, que es del 0,5; es decir, al valor obtenido por aplicación de los criterios y coeficientes contenidos en las ponencias hay que reducirlo a la mitad”, y continúa señalando que “...con ello se ha querido suavizar el impacto que supone el ajustar los valores catastrales a los de mercado, impacto temido por la Administración sobre todo tras la malograda experiencia operada en 1990”¹⁴.

El **valor catastral** es un valor fijado administrativamente —en concreto, por la Dirección General del Catastro—, a través de un complejo procedimiento que concluye

¹² Al respecto cabe decir, como señala VARONA ALBERN, que la ley no determina el grado de adecuación o aproximación del valor catastral al de mercado, ni tampoco si la diferencia entre ambos puede ser exigua o puede ser acusada; sin embargo, entiende, que podría deducirse que en tanto que el valor de mercado se toma como referencia, el valor catastral debe aproximarse a él. Por consiguiente, el primer aspecto criticable de la regulación de la base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles es que ésta no está suficientemente definida en el artículo 66.2 de la LRHL, sin que las precisiones de los preceptos legales posteriores detallen o concreten suficientemente su significado. Véase E. VARONA ALBERN, *El Valor Catastral: su Gestión e Impugnación*, Aranzadi, Pamplona, 2ª edición, 1997, pág. 297.

¹³ La Orden de 14 de octubre de 1998, establece este coeficiente en el 0,5, coeficiente que no es modificado por la Orden de 18 de diciembre de 2000.

¹⁴ E. VARONA ALBERN, *El Valor Catastral...*, ob. cit., pág. 301.

con la aprobación de las Ponencias de Valores, y que tiene en cuenta los criterios a los que de manera específica alude la LRHL.

Así, el artículo 67 se refiere al **valor catastral de los inmuebles de naturaleza urbana**, el cual estará constituido por el valor del suelo y el de las construcciones. El valor del suelo se calculará teniendo en cuenta las circunstancias urbanísticas que le afecten, y el valor de las construcciones atenderá a sus condiciones urbanístico-edificatorias, a su carácter histórico-artístico, a su uso o destino, a su calidad y antigüedad, y a cualquier otro factor que pueda incidir en el valor de las mismas. Estos criterios son objeto de desarrollo por el Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.

Por su parte, el **valor catastral de los bienes rústicos** estará integrado también por el valor del terreno y el de las construcciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 68 de la Ley. En concreto, para calcular el valor de las construcciones, dice el artículo 68.3 que se aplicarán en la medida de lo posible las normas previstas para las construcciones urbanas. En cuanto al valor de los terrenos, se calculará capitalizando al interés que reglamentariamente se establezca, las rentas reales o potenciales de los mismos, según la aptitud de la tierra para la producción, los distintos cultivos o aprovechamientos y de acuerdo con sus características catastrales. El artículo 68.2 se refiere a los criterios para calcular esas rentas reales o potenciales, las cuales constituyen el primero de los elementos necesarios para fijar el valor de los terrenos en los inmuebles rústicos¹⁵. El segundo de los elementos viene dado por el interés de capitalización fijado reglamentariamente, el cual puede plantear dudas desde el punto de vista del principio de legalidad, conforme han destacado diversos autores de la doctrina¹⁶. No obstante, debe indicarse que, por el momento, no han sido aprobados los nuevos valores catastrales de los bienes rústicos, seguramente por las dificultades que ello comporta, y por el coste político que conlleva el sin duda significativo incremento del impuesto a que dará lugar la aprobación de esos nuevos valores catastrales, siendo de aplicación entre tanto lo establecido en la Disposición

¹⁵ Con respecto a esos criterios, alude la norma a los datos obtenidos por investigación de arrendamientos o aparcerías existentes en la zona o comarca, de características agrarias homogéneas; a las mejoras introducidas en los terrenos; a la aplicación de medios de producción que conduzcan a un mayor aprovechamiento; o a los factores técnico-agrarios y económicos.

¹⁶ E. SIMÓN ACOSTA entiende al respecto que “un Reglamento no puede fijar libremente un dato, como es el tipo de capitalización, que es directamente determinante de uno de los elementos esenciales del tributo: la base imponible”. En “El Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles”, *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 55-56, pág. 94.

Transitoria Segunda de la LRHL, en la que se dice que, hasta que no se produzca la fijación de los valores con arreglo a las normas contenidas en la Ley, el impuesto se exigirá aplicando, como valor catastral de dichos bienes, el resultado de capitalizar al 3 por 100 el importe de las bases liquidables vigentes a 1 de enero de 1990 —fecha prevista para empezar a exigir el IBI en todo el territorio nacional— a efectos de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria.

Establecidas las normas para determinar los valores catastrales, la LRHL recoge ciertas previsiones que persiguen la adaptación de los valores a una realidad cambiante, tratando de evitar que esos valores queden desfasados. En concreto, son tres los mecanismos previstos: la actualización, la modificación y la revisión.

La **actualización de los valores catastrales**, como forma de combatir los efectos de la inflación, se regula en el apartado 2 del artículo 69 de la Ley, al disponer que "*las Leyes de Presupuestos Generales del Estado podrán actualizar los valores catastrales por aplicación de coeficientes*". Así, por ejemplo, el artículo 67.Uno de la Ley 13/2000, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2001, recoge un coeficiente de actualización del 1,02. No obstante, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 69, según el cual, el coeficiente de actualización no se aplicará a los inmuebles de naturaleza urbana a los que resulte de aplicación la reducción de la base imponible, por haberse aprobado nuevas Ponencias de Valores que afecten a todos los inmuebles urbanos del municipio donde radiquen.

A la **modificación de los valores catastrales** se refiere el artículo 71 de la Ley, indicando que la misma puede producirse de oficio o a instancia de la Entidad local correspondiente, cuando el planeamiento urbanístico u otras circunstancias pongan de manifiesto "diferencias sustanciales" entre aquéllos y los valores de mercado de los bienes inmuebles situados en el término municipal. En este caso, será necesaria la elaboración de nuevas ponencias de valores. En cambio, cuando esas diferencias sustanciales se produzcan únicamente con respecto a algunas zonas, polígonos discontinuos, o fincas del término municipal, sólo será preciso modificar las ponencias de valores.

Finalmente, el artículo 70.5 de la LRHL se refiere a la **revisión de los valores catastrales**, que deberá llevarse a cabo cada diez años, a fin de ajustarlos a los valores de mercado, dando lugar a nuevas ponencias de valores.

Perfilada, en los términos a los que se acaba de hacer referencia, la base imponible del IBI, corresponde a continuación referirse a la base liquidable del mismo.

La **base liquidable** es un elemento de la estructura del IBI, como consecuencia de la entrada en vigor el 1 de enero de 1998 del Real Decreto-ley 5/1997, de 9 de abril, convalidado posteriormente por la Ley 53/1997, de 27 de noviembre. A dicha base liquidable se refiere el artículo 72 de la LRHL, cuyo párrafo primero la define como el resultado de practicar, en su caso, en la imponible las reducciones que legalmente se establezcan. La reducción en la base imponible del IBI, que se regula actualmente en la mencionada Ley de 27 de noviembre de 1997, sin que se haya incorporado a la LRHL, es aplicable a los inmuebles de naturaleza urbana cuyo valor catastral se incremente como consecuencia de revisiones o modificaciones que den lugar a la aprobación de nuevas ponencias de valores, con posterioridad a la publicación del Real Decreto-ley 5/1997¹⁷. Dicha reducción se determina en función del aumento del valor catastral de cada inmueble, y va decreciendo progresivamente durante un período de diez años, con lo que se persigue escalonar la incorporación a la tributación de los nuevos valores catastrales, según declara la propia Exposición de Motivos de la Ley de 1997. La determinación de la base liquidable es competencia de la Dirección General del Catastro y será recurrible en vía económico-administrativa, conforme prevé el párrafo tercero del artículo 72 de la LRHL.

Sobre la base imponible, o en su caso sobre la liquidable, se aplica **el tipo de gravamen**, que es de carácter proporcional, fijado, de acuerdo con el artículo 73.2 de la LRHL, en el 0,3% para inmuebles rústicos y en el 0,4% para inmuebles urbanos.

Como se aprecia, la Ley otorga un tratamiento más favorable, mediante la previsión de un tipo de gravamen de menor cuantía, a los inmuebles de naturaleza rústica, frente a los de naturaleza urbana. Tratando de buscar una justificación a este diverso tratamiento, debe convenirse con LÓPEZ DÍAZ en que "la misma radica en el distinto gravamen, tradicional en nuestro derecho positivo, motivado, sin duda alguna, por la importancia

¹⁷ En concreto esta reducción será aplicable a los inmuebles de naturaleza urbana que se encuentren en alguna de estas situaciones:

- a) Inmuebles cuyo valor catastral se incremente como consecuencia de revisiones o modificaciones de valores que afecten a la totalidad de los bienes inmuebles de naturaleza urbana existentes en el municipio y se deriven de alguno de los siguientes casos: 1. Aplicación de la primera ponencia de valores aprobada con posterioridad a la publicación del Real Decreto-ley 5/1997, de 9 de abril. 2. Aplicación de sucesivas ponencias de valores que se aprueben una vez transcurrido el período de reducción establecido en la Ley.
- b) Inmuebles situados en municipios para los que se hubiera aprobado una ponencia de valores, que haya dado lugar a la aplicación de la reducción establecida en la presente Ley, y cuyo valor catastral se altere, antes de finalizar el plazo de reducción por alguna de las siguientes causas: 1. Revisiones o modificaciones de valores catastrales que afecten a la totalidad de los inmuebles de naturaleza urbana del municipio. 2. Revisiones o modificaciones de valores catastrales que afecten a parte de los inmuebles de naturaleza urbana del municipio. 3.

atribuida en épocas anteriores a la tierra como fuente de riqueza que justificaba ese trato de favor. Romper la tradición mencionada, incrementando el gravamen de los inmuebles rústicos para equipararlos a los urbanos, incorporaba unos costes políticos indudables que el legislador no ha querido asumir"¹⁸.

La LRHL establece la posibilidad de que los Ayuntamientos, como manifestación de su autonomía financiera, incrementen o reduzcan los **tipos de gravamen** a través de sus correspondientes Ordenanzas fiscales,.

Por lo que respecta a la posibilidad de incremento del tipo de gravamen, los Ayuntamientos pueden aumentar hasta los límites previstos en los apartados 3 y siguientes del artículo 73, los tipos de gravamen que se recogen en su apartado 2 siempre que concurren determinadas circunstancias, como pueden ser el hecho de haber sido revisados; la capitalidad de provincia o de Comunidad Autónoma, la población de derecho del municipio, los servicios prestados en el municipio, etc.

Por último, para finalizar con los aspectos relativos a la cuantificación del IBI, hay que referirse a la existencia de determinadas **bonificaciones en la cuota**, como la prevista en el artículo 74 de la LRHL, que recoge una bonificación del 90 por 100 de la cuota correspondiente a los inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria y no formen parte de su inmovilizado, durante el tiempo que dure la urbanización o construcción, y un año más a partir de la terminación de las obras, sin que en ningún caso puedan exceder de tres. Por su parte, el artículo 140.2 de la LRHL bonifica en un 50 por 100 la cuota del IBI que se exige en Ceuta y Melilla. También se prevén bonificaciones al margen de la LRHL, como por ejemplo, la del 50 por 100 de la cuota del impuesto correspondiente a las Viviendas de Protección Oficial, durante los tres años posteriores a su calificación definitiva, que se recoge en la Disposición Adicional Primera de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Además de lo expuesto, existen dos bonificaciones que los municipios pueden establecer a través de sus ordenanzas fiscales. La primera de ellas, incorporada por la Ley

Alteraciones físicas, jurídicas y económicas experimentadas en los inmuebles de naturaleza urbana.

¹⁸ Consúltense A. LÓPEZ DÍAZ, "El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Base imponible. Cuota. Recargos. Gestión", en la obra colectiva *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Diputació de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 658.

55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden social, consiste en bonificar hasta el 90 por 100 de la cuota del impuesto los bienes inmuebles de naturaleza urbana ubicados en áreas o zonas de municipio que, conforme a la legislación y planeamiento urbanísticos, correspondan a asentamientos de población singularizados por su vinculación o preeminencia de actividades primarias y que dispongan de un nivel de servicios de competencia municipal, infraestructuras o equipamientos colectivos inferior al existente en las áreas o zonas consolidadas del mismo, siempre que sus características económicas aconsejen una especial protección.

La segunda de las bonificaciones que los Ayuntamientos pueden establecer, y que se ha incorporado en el apartado 5 del artículo 74 LRHL por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, afecta a los Ayuntamientos con más de 750.000 unidades urbanas, ya que pueden acordar para cada ejercicio una bonificación equivalente a la diferencia positiva entre la cuota íntegra del mismo, y la cuota líquida del ejercicio anterior multiplicada esta última por el coeficiente del incremento máximo anual de la cuota líquida que establezca la ordenanza fiscal para cada uno de los tramos de valor catastral y, en su caso, para cada una de las diversas modalidades de uso de las construcciones que en la misma se fijen, y en que se sitúen los diferentes bienes inmuebles del municipio. Dicha bonificación, tendrá efectividad a partir de la entrada en vigor de una revisión o modificación de valores catastrales, que afecten a la totalidad de los inmuebles de una misma naturaleza. Asimismo, la ordenanza fiscal fijará las condiciones de compatibilidad de esta bonificación con las demás que beneficien a los mismos inmuebles y regulará los restantes aspectos sustantivos y formales de la misma.

Período impositivo y devengo

Según dispone el artículo 75 de la LRHL, el período impositivo coincide con el año natural y el impuesto se devenga el 1 de enero de cada año. Esto supone que las variaciones de orden físico, jurídico o económico que se produzcan en los bienes gravados a lo largo del período impositivo surtirán efectos a partir del ejercicio siguiente.

El IBI plantea ciertos problemas de dimensión temporal, ya que pese a la existencia de un período impositivo, el devengo situado al inicio del mismo, unido al hecho de que las variaciones producidas durante el período no surtan efectos hasta el siguiente, da lugar a un efecto de "instantaneización" del tributo, lo que lleva a mantener, como hace GARCÍA NOVOA, que "aunque el hecho imponible del IBI sea la propiedad, usufructo,

superficie o concesión de determinados bienes inmuebles, el mismo consiste, de facto, en la existencia de esos derechos reales el primer día del año en el patrimonio del sujeto pasivo"¹⁹.

Gestión

La gestión del IBI es compartida entre el Estado, a quien corresponde la gestión catastral, es decir, la fijación de los valores catastrales por la Dirección General del Catastro, y el Ayuntamiento, a quien compete la gestión tributaria, es decir, la liquidación, recaudación y concesión o denegación de las exenciones y bonificaciones de carácter rogado, pero no la inspección, que es competencia de la Administración del Estado, sin perjuicio de posibles fórmulas de colaboración con los Ayuntamientos y, en su caso, con las Diputaciones Provinciales, Cabildos o Consejos insulares.

El elemento de engarce, como lo califica VARONA ALABERN²⁰, entre ambas gestiones está constituido por el Padrón, que anualmente se forma para cada término municipal por la Administración del Estado, y que constituye un censo de los bienes inmuebles, distinguiendo entre rústicos y urbanos, así como de sus correspondientes valores catastrales y de los sujetos pasivos.

El apartado 2 del artículo 77 impone a los sujetos pasivos la obligación de presentar declaraciones de alta, baja o variación, por las alteraciones de orden físico, económico o jurídico concernientes a los bienes inmuebles, que tengan trascendencia a efectos del impuesto.

Por lo que se refiere a la impugnación y revisión de los actos administrativos relativos al IBI, si se trata de un acto de gestión catastral, contra él cabrá interponer reclamación económico-administrativa, previa interposición, en su caso, del recurso de reposición potestativo ante el órgano que dictó el acto. Tratándose de actos de gestión tributaria, deberá interponerse recurso de reposición con carácter preceptivo ante el mismo órgano que dictó el acto de liquidación, y contra la resolución sólo cabrá interponer recurso contencioso-administrativo.

¹⁹ Puede verse C. GARCÍA NOVOA, "El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Hecho imponible. Sujetos pasivos. Exenciones", ob. cit., pág. 613.

²⁰ Véase E. VARONA ALABERN, *El Valor Catastral*..., ob. cit., pág. 31 .

B) Análisis del impuesto en los municipios de Castilla y León

Como se desprende del análisis de las características del Impuesto a las que se acaba de hacer referencia, en este tributo la autonomía tributaria de los municipios se concreta en la posibilidad de modular la cuantía de las cuotas incrementando o disminuyendo los tipos de gravamen previstos con carácter general en la LRHL, así como en la posibilidad de establecer determinados beneficios fiscales. Pues bien, a continuación se pasan a analizar estos dos aspectos haciendo referencia previa al régimen jurídico diseñado para cada una de ellos y aludiendo seguidamente al uso concreto que los diversos municipios de Castilla y León seleccionados han hecho de las competencias normativas otorgadas por la Ley.

a) Los tipos de gravamen

El artículo 73 de la LRHL contempla la posibilidad de que los Ayuntamientos incrementen o disminuyan los tipos de gravamen que en esta norma se prevén y que se recogen en el apartado 2 de este precepto donde se dispone que *“el tipo de gravamen será del 0,4 por ciento, cuando se trate de bienes de naturaleza urbana y el 0,3 por ciento, cuando se trate de bienes de naturaleza rústica”*.

En cuanto a la posibilidad de **incrementar** estos tipos de gravamen, el apartado 3 del artículo 73 recoge esta posibilidad dentro de los límites que en el mismo se establecen y que son distintos de la población de derecho de cada municipio.

Habitantes	Límites (%)	
	Bienes Urbanos	Bienes rústicos
<i>Hasta 5.000</i>	<i>0,85</i>	<i>0,65</i>
<i>De 5.001 a 20.000</i>	<i>0,95</i>	<i>0,75</i>
<i>De 20.001 a 50.000</i>	<i>1,00</i>	<i>0,80</i>
<i>De 50.001 a 100.000</i>	<i>1,05</i>	<i>0,85</i>
<i>Más de 100.000</i>	<i>1,10</i>	<i>0,90</i>

Además, en los municipios en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias, se podrán incrementar los mencionados límites en los puntos porcentuales que en cada caso se indican:

Tipo de municipio	Puntos porcentuales	
	Bienes urbanos	Bienes rústicos
<i>Municipios capital de provincia o de CC.AA</i>	0.07	0.06
<i>Municipios en los que se preste el servicio de transporte público colectivo de superficie</i>	0.07	0.05
<i>Municipios cuyos Ayuntamientos presten más servicios de aquellos a los que estén obligados por el art. 24 de la Ley 7/1985</i>	0.06	0.06
<i>Municipios en los que los terrenos rústicos representen más del 80 por 100 de la superficie total del término</i>		0.15

De manera que en los municipios en los que concurra más de una circunstancia se podrá optar por incrementar los puntos porcentuales correspondientes a todas ellas, varias o a una sola.

Por lo que se refiere a la posibilidad de **reducir** los tipos de gravamen generales, el apartado 6 del artículo 73 LRHL prevé la posibilidad de que los municipios en los que entren en vigor revisiones o modificaciones de los valores catastrales, sus Ayuntamientos puedan reducir durante un período máximo de 6 años, hasta la cuarta parte del tipo de gravamen previsto.

Centrando la atención en lo que acontece en los diversos municipios de Castilla y León, por lo que respecta en primer lugar a las **capitales de provincia** es preciso señalar que ninguna de ellas supera el límite máximo que la LRHL establece, y tanto en el caso de inmuebles urbanos como para los rústicos, sino que, muy al contrario, con carácter general los tipos de gravamen vigentes se mantienen bastante alejados de estos máximos legales.

Para la exposición de los tipos aprobados en cada Ayuntamiento es necesario diferenciar diversos grupos atendiendo a la población de derecho de los nueve municipios capitales de provincia en Castilla y León. Para ello, con carácter general, y para el desarrollo y exposición de todo el impuesto, el grupo A integrará a los municipios con una población de derecho de hasta 5.000 habitantes; el grupo B para

municipios de 5.001 a 20.000 habitantes; el grupo C para municipios de 20.001 y 50.000 habitantes; el grupo D para municipios de 50.0001 a 100.000 habitantes; y finalmente, el grupo E se refiere a los municipios con población de derecho superior a los 100.000 habitantes.

Pues bien, partiendo de la población de derecho de las capitales de provincia de Castilla y León, un primer grupo (GRUPO C) estaría formado por Ávila y Soria; un segundo grupo (GRUPO D) integraría los municipios de Palencia, Segovia y Zamora; y por último, Burgos, León, Salamanca y Valladolid formarían parte del tercero.(GRUPO E).

Tal y como se va a poner de manifiesto en los cuadros que a continuación se pasan a exponer, uno de los datos de interés a la hora de analizar los tipos de gravamen aplicables sobre la base imponible o liquidable del IBI es la fecha en la que se ha producido la revisión de sus valores catastrales, y ello, fundamentalmente por varios motivos: En primer lugar, porque los términos de la comparación deben ser homogéneos, y por tanto, dejando al margen todas las circunstancias que en cada municipio pueden afectar al valor de mercado de los inmuebles, es importante que los valores catastrales que se toman como punto de referencia para aplicar los tipos de gravamen hayan sido revisados en fechas relativamente cercanas, ya que de otro modo cualquier intento de comparación resultaría inútil. En este sentido, en todos los municipios capitales de provincia la revisión de valores se ha realizado entre 1994 y 1998. Además, en segundo término, en los supuestos en los que hayan entrado en vigor revisiones catastrales es posible aplicar tipos de gravamen más reducidos que los que se establecen con carácter general en el artículo 73.2 LRHL. Y por último, porque en las poblaciones en las que ha entrado en vigor una revisión catastral habrá que tener en cuenta qué coeficiente de incremento se ha aplicado en cada una de ellas sobre los valores catastrales para posteriormente comparar la presión fiscal que cada municipio soporta.

En primer lugar, se dan a conocer los datos que se recogen en los **Cuadros 1, 2 y 3**, entre los que se encuentran los tipos de gravamen aprobados para los inmuebles de naturaleza urbana y rústica en las distintas ordenanzas fiscales, para pasar a exponer a continuación los comentarios que los mismos nos sugieren.

Por lo que respecta al primer grupo (Grupo C), en donde se integran los municipios con población de derecho de 20.001 a 50.000 habitantes, se destacan los siguientes datos:

CUADRO 1

MUNICIPIO	POBLACION	ULTIMA REVISION CATASTRAL	TIPOS DE GRAVAMEN	
			URBANA	RUSTICA
AVILA	47.682	1998	0,6	0,5
SORIA	34.045	1994 Mod. Ponencia 99	0,5	0,8

En relación con los municipios con población de derecho de 50.001 a 100.000 habitantes (Grupo D), estos datos se recogen en el **Cuadro 2**.

CUADRO 2

GRUPO D	MUNICIPIOS CON POBLACION DE DERECHO DE 50.001 A 100.000 HABIT.			
MUNICIPIO	POBLACION	ULTIMA REVISION CATASTRAL	TIPOS DE GRAVAMEN	
			URBANA	RUSTICA
PALENCIA	80.332	1996	0.485	0.8
SEGOVIA	54.175	1996	0.38	0.82
ZAMORA	64.906	1997	0.4	0.3

Los datos relativos al tercer grupo (grupo E), en donde se integran los municipios de Burgos, León y Salamanca, todos ellos con una población de derecho superior a 100.000 habitantes, se detallan en el **Cuadro 3**.

CUADRO 3

GRUPO E	MUNICIPIOS CON POBLACION DE DERECHO SUPERIOR A 100.000 HABIT.			
MUNICIPIO	POBLACION	ULTIMA REVISION CATASTRAL	TIPOS DE GRAVAMEN	
			URBANA	RUSTICA
BURGOS	162.802	1997	0,35	0,65
LEON	139.809	1996	0,625	0,3
SALAMANCA	158.720	1996	0,6	0,48
VALLADOLID	319.998	1995	0,5047	1,07

En relación con el Cuadro 1 hay que señalar que Ávila y Soria, aplican para los bienes de naturaleza urbana coeficientes bastante inferiores al máximo posible (1,20% en estos casos), mientras que para los de naturaleza rústica, Soria, con un tipo de gravamen del 0,80%, se acerca en mayor medida al límite máximo (0,97% para los bienes rústicos).

Del Cuadro 2 se desprende que tanto Palencia, como Segovia y Zamora, aplican para los bienes de naturaleza urbana (que en estos casos tienen un tipo de gravamen máximo de 1,25%) tipos bastante bajos, incluso inferiores al 0,4%, dado que algunos municipios, como Segovia (0,38%) cuyos valores catastrales fueron revisados en 1996 en virtud de lo dispuesto en el art. 73,6 LRHL, aplican un tipo de gravamen inferior al 0,4%.

Por lo que respecta a los bienes de naturaleza rústica, llama la atención que, contrariamente a lo que sucede con los tipos aplicables a los de naturaleza urbana, tanto Palencia como Segovia se acercan en mayor medida a los tipos máximos permitidos (1% en estos casos). Sin embargo, en Zamora se aplica el 0,3% a este tipo de bienes al no tener aprobada ordenanza fiscal para este Impuesto.

Por su parte, del **Cuadro 3** se desprende que todos los municipios integrados en el grupo E, esto es, los que tienen una población de derecho superior a 100.000 habitantes, tienen un tipo de gravamen para los bienes inmuebles de naturaleza urbana muy inferior al máximo legal permitido.(1,3%), ya que, León, Salamanca y Valladolid aplican tipos del 0,625%, 0,60% y 0,5047%, respectivamente. El caso más extremo se encuentra en Burgos que aplica a este tipo de bienes el 0,35% al acogerse a la reducción que permite el ya mencionado apartado 6 del art. 73 LRHL.

En relación con los bienes de naturaleza rústica, la situación es bastante heterogénea, ya que, mientras que León aplica un 0,30%, Valladolid grava estos inmuebles al 1,07% agotando, a la vista de sus circunstancias, las posibilidades de gravamen que le otorga la LRHL.

De todo lo expuesto se desprende que los municipios capitales de provincia de Castilla y León, salvo en el caso de Valladolid para los bienes inmuebles de naturaleza rústica, no agotan la capacidad o poder tributario que les otorga la LRHL en relación con el IBI, ya que los tipos de gravamen aprobados con carácter general están muy por debajo de los límites legalmente previstos. De cualquier forma, para hacer una valoración global de cual es la presión fiscal de los distintos municipios en relación con el IBI, al margen del estudio de los tipos en sentido estricto, es preciso tener en cuenta cuáles han sido los coeficientes de incremento que en cada municipio se han aplicado sobre el valor catastral, para de este modo tratar de homogeneizar los mismos, y así poder aplicar los tipos sobre valores equivalentes. Estudio que va a abordarse en líneas posteriores.

Además de lo dicho cabe concluir que los tipos aplicables a los bienes inmuebles de naturaleza rústica se acercan más a los límites legales que los que afectan a los de naturaleza urbana, situándose Valladolid en el caso más extremo, ya que hemos dicho que agota en este ámbito el margen que le otorga la norma para el establecimiento de tipos de gravamen. Esto posiblemente es así porque las bases imponibles de los primeros se calculan en función de la capitalización de los rendimientos derivados de los mismos, y que, en muchas ocasiones, son valores muy bajos. Esta circunstancia, obliga a los Municipios a aplicar tipos de gravamen más elevados a este tipo de bienes.

Para finalizar, cabe señalar que los tipos de gravamen que se aplican a los bienes inmuebles de cualquier naturaleza, no dependen de la población de derecho de los distintos municipios que se estudian, ya que con carácter general los tipos de gravamen aplicados en Ávila y en Soria son superiores a los establecidos, por ejemplo, en Burgos o Salamanca, y todo ello a pesar de que los límites máximos en cada caso son diversos.

Una vez analizados los tipos de gravamen que se aplican en los municipios capitales de provincia de Castilla y León, corresponde estudiar los aprobados en los

municipios no capitales de provincia. Nuevamente, para realizar este examen los municipios de la muestra se han dividido en tres grupos en función de la población de derecho de los mismos. Así, el grupo B incluye las poblaciones con una población de 5.001 a 20.000 habitantes; el grupo C integra los municipios con una población de derecho de 20.001 a 50.000 habitantes; y el grupo D a los que tienen una población de derecho de 50.0001 a 100.000 habitantes.

Los datos relativos a estos municipios se recogen en los **Cuadros 4, 5 y 6.**

CUADRO 4

GRUPO B	MUNICIPIOS CON POBLACION DE DERECHO DE 5,001 A 20,000 HABIT.			
MUNICIPIO	POBLACION	ULTIMA REVISION CATASTRAL	TIPOS DE GRAVAMEN	
			URBANA	RUSTICA
ARENAS DE SAN PEDRO	6.494	1995	0,55	0,75
ASTORGA	12.387	2000	0,86	0,75
AGUILAR DE CAMPOO	7.734	1996	0,4	0,75
GUARDO	8.718	1990	0,4	0,3
BEJAR	16.025	1996	0,538	0,59
CIUDAD RODRIGO	14.502	1996	0,53	0,6
CUELLAR	9.059	1990	0,66	0,75
BURGO DE OSMA	5.042	1994	0,4	0,3
LAGUNA DE DUERO	15.864	1998	0,68	0,65
BENAVENTE	16.452	1996	0,5	0,81
TORO	9.396	1998	0,55	0,5

CUADRO 5

GRUPO C	MUNICIPIOS CON POBLACION DE DERECHO DE 20,001 A 50,000 HABIT.			
MUNICIPIO	POBLACION	ULTIMA REVISION CATASTRAL	TIPOS DE GRAVAMEN	
			URBANA	RUSTICA
ARANDA DE DUERO	29.695	1996	0,5	0,7
MIRANDA DE EBRO	35.547	1996	0,5	0,685
MEDINA DEL CAMPO	20.023	1996	0,6622	0,8

CUADRO 6

GRUPO D	MUNICIPIOS CON POBLACION DE DERECHO DE 50,001 A 100,000 HABIT.			
MUNICIPIO	POBLACION	ULTIMA REVISION CATASTRAL	TIPOS DE GRAVAMEN	
			URBANA	RUSTICA
PONFERRADA	5	1999	0,85	0,6

Es difícil establecer comparaciones entre los tipos de gravamen aprobados en estos municipios y los máximos permitidos, ya que no se conoce si en todos los casos concurren todas las circunstancias a las que se refiere el apartado 4 del art. 73 LRHL. En efecto, sabemos que en los municipios de más de 50.000 habitantes es preceptivo prestar el servicio de transporte público colectivo (circunstancia a tener en cuenta en el caso de Ponferrada) pero, por lo demás, no se sabe si en los municipios de la muestra que no son capitales de provincia se prestan los servicios a los que alude el artículo 24 de la ley 7/1985, de 2 de Abril, de bases de régimen local, ya que estos servicios no son obligatorios y la mayoría de los Ayuntamientos no han facilitado con exactitud esta información.

Por este motivo, este estudio limita el objeto de análisis relativo a estos municipios a los datos que afectan a su población, fecha de la última revisión catastral y tipos de gravamen aplicables sobre los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana.

De este modo, se ofrece una visión de la presión fiscal que los respectivos Ayuntamientos ejercen en estos municipios en el IBI, sin perjuicio de que como antes se ha señalado, para conocer con exactitud esta magnitud, sería preciso homogeneizar los

valores catastrales sobre los que se aplican los mencionados tipos de gravamen. Precisamente estos datos, tal y como se ha expuesto, se van a dar a conocer a continuación para los bienes inmuebles urbanos de los municipios de Castilla y León capitales de provincia que son los más significativos para este trabajo.

Para acercarnos en mayor medida a la presión fiscal que en relación con el IBI se ejerce en las capitales de provincia de Castilla y León es preciso analizar dos aspectos: el esfuerzo fiscal absoluto y el esfuerzo fiscal relativo; el primero indica la presión que efectivamente se ejerce en cada municipio y que se materializa en la cuota a satisfacer, mientras que el segundo refleja la proporción entre el esfuerzo fiscal que se realiza y el que se podría realizar teniendo en cuenta los tipos máximos que la Ley permite establecer. Precisamente estos son los aspectos que se pretende abordar a continuación, aunque restringiendo el objeto de estudio, por una parte, como ya se ha expuesto, a capitales de provincia, y por otra, a los bienes inmuebles urbanos²¹.

Antes de adentrarse en el estudio que se propone conviene realizar la siguiente precisión, para poder entender su significado y objetivos. En este sentido, hay que señalar que en los municipios en los que se ha realizado revisión de los valores catastrales, los incrementos medios que los mismos han experimentado han sido importantes y diversos, por lo que es preciso homogeneizar estos valores, para que la comparación de las cuotas que surgen al aplicar sobre ellos los tipos de gravamen sean realmente veraces y significativas. Para ello, partiendo de los datos que la Dirección General del Catastro ha facilitado en relación con los incrementos medios de los valores catastrales, se ha partido de una hipótesis de trabajo en la que a los inmuebles urbanos de los municipios cuyos valores catastrales no han sido revisados se les otorga un valor de un millón de pesetas, mientras que para los demás municipios con valores revisados, éstos se calculan aplicando los incrementos medios que han experimentado y que se recogen en el **Cuadro 7**. No obstante, hay que tener en cuenta que para los municipios con valores catastrales revisados con posterioridad a 1998 el coeficiente que se recoge

²¹ Para llevar a cabo este estudio ha resultado de gran interés los datos aportados y el análisis realizado por el Ayuntamiento de Madrid, Secretaría Técnica. Rama de Hacienda, Personal y Régimen Interior, titulado: "Ranking tributario de los municipios españoles 2001".

en el cuadro tiene en cuenta la reducción a la que se refiere el Real Decreto Ley 5/1997, de 27 de noviembre²².

Pues bien, en el **Cuadro 7**, se reflejan los mencionados incrementos medios de los valores catastrales en las capitales de provincia de Castilla y León, así como los tipos establecidos para los bienes inmuebles urbanos en esos municipios, ya que inicialmente podría pensarse que cuanto más alto haya sido el coeficiente de incremento del valor catastral más bajo establecerán los Ayuntamientos el tipo de gravamen para equilibrar el aumento del valor catastral.

CUADRO 7

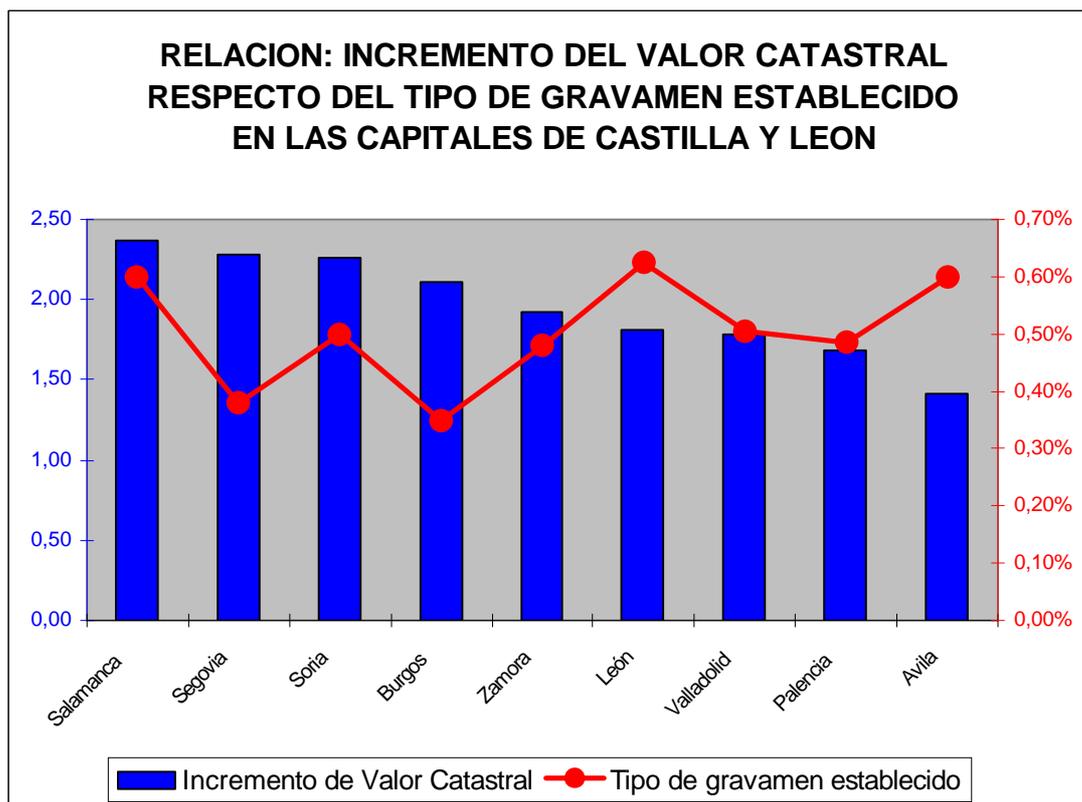
Capitales de Provincia de Castilla y León		
Ciudad	Incremento del valor Catastral (y en su caso, reducción RDL 53/97)	Tipo de Gravamen Establecido
Salamanca	2,37310	0,6000%
Segovia	2,28001	0,3800%
Soria	2,25903	0,5000%
Burgos	2,11000	0,3500%
Zamora	1,92340	0,4800%
León	1,81770	0,6250%
Valladolid	1,78462	0,5047%
Palencia	1,68117	0,4850%
Avila	1,40956	0,6000%

Sin embargo, tal y como se refleja en el **Gráfico A**, no hay una relación directa entre el incremento que han experimentado los valores catastrales en la última revisión y los tipos de gravamen que establecen los distintos Ayuntamientos, ya que mientras que Burgos, aplica un tipo de gravamen bajo (0,35%) porque su valor catastral se ha multiplicado por el coeficiente 2,1100, sin embargo, Salamanca, cuyo valor

²² El artículo tercero de la misma recoge una reducción a aplicar durante un período de nueve años a contar desde la entrada en vigor de los nuevos valores catastrales, y que será el resultado de aplicar un coeficiente reductor único para todos los inmuebles del municipio afectado, sobre un componente

catastral se ha incrementado por término medio en 2,37310 -el más alto de todas las capitales-, tiene a su vez el tipo de gravamen más elevado (0,60%) de todos los municipios.

GRÁFICO A



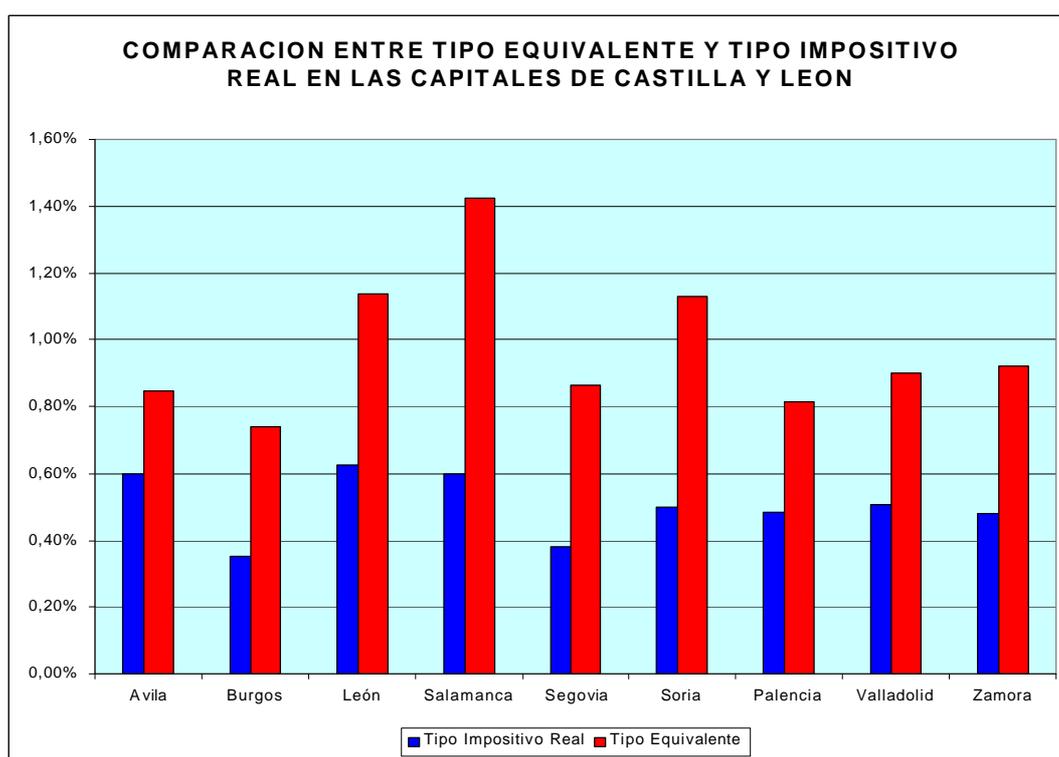
Partiendo de los datos del Cuadro 7, en el **Cuadro 8** se calcula el **esfuerzo fiscal absoluto** que soportan las capitales de Castilla y León, aplicando para ello el tipo de gravamen que a cada una de ellas le corresponde sobre el valor catastral. Ahora bien, como puede comprobarse, los valores catastrales que se utilizan son los que resultan de aplicar sobre un millón de pesetas. -valor del que se parte y que coincide con el valor de un inmueble en un municipio cuyos valores no han sido revisados- el coeficiente de incremento medio que en cada municipio han experimentado los valores catastrales, por lo demás, la cuota resultante, se obtiene aplicado sobre esos valores catastrales incrementados el tipo de gravamen real.

individual de la reducción calculado para cada inmueble. Este coeficiente tendrá el valor del 0,9 el primer

Además, en el cuadro aparece otro concepto, el tipo de gravamen equivalente, y que se corresponde con el que los Ayuntamientos con revisión de valores tendrían que establecer para que obteniendo la misma recaudación que resulta de aplicar el tipo real sobre los valores catastrales revisados, se obviara precisamente el incremento de valor que éstos han experimentado.

Precisamente el **Gráfico B** compara para cada capital de Castilla y León el tipo equivalente y el tipo establecido, y que en definitiva refleja indirectamente el incremento que han experimentado los valores catastrales. Aquí se refleja que la revisión de los valores catastrales supone un fuerte incremento de la presión fiscal, ya que es lo mismo que si el tipo de gravamen se hubiera incrementado transformándose en el equivalente.

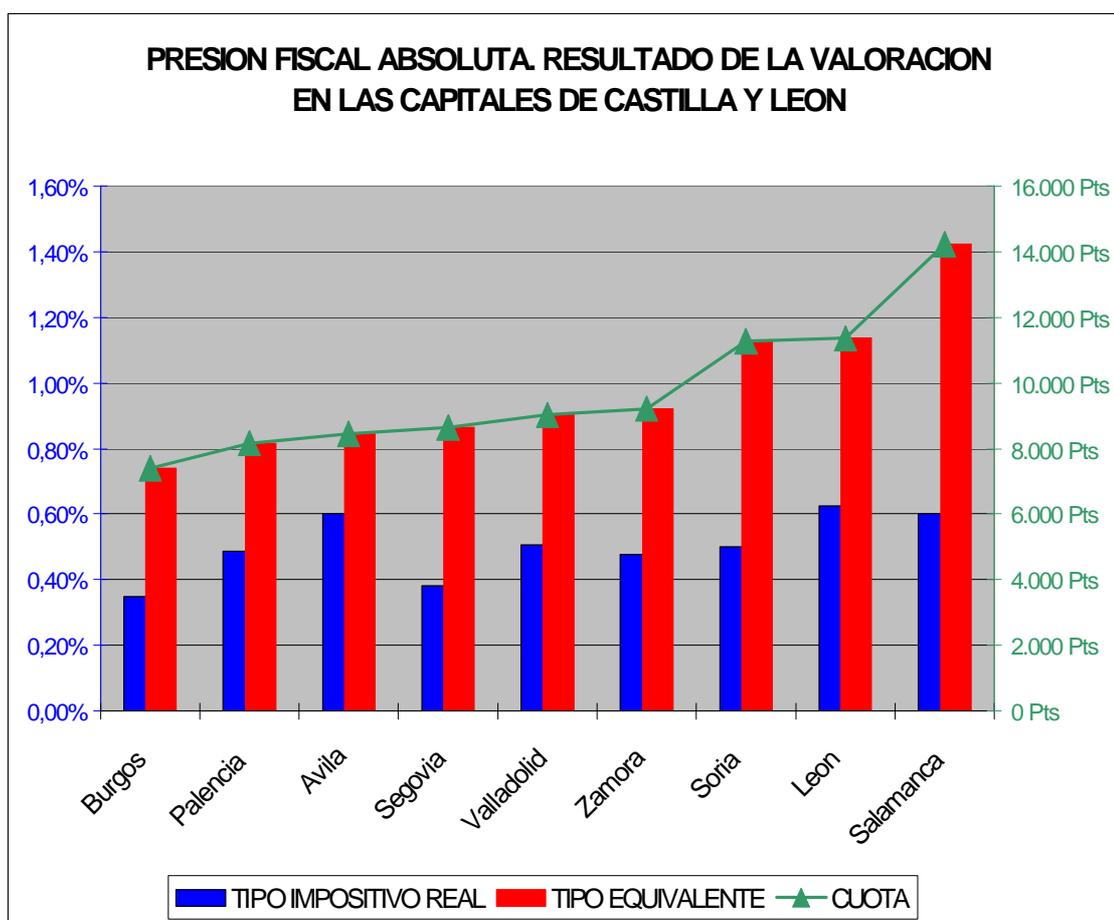
GRÁFICO B



año de su aplicación y va disminuyendo en 0,1 anualmente hasta su disminución

Posteriormente, se ha procedido a ordenar las cuotas resultantes, que reflejan el esfuerzo fiscal absoluto que soportan los inmuebles urbanos en cada capital de provincia de Castilla y León, y que reflejan que Burgos es el municipio que menos presión fiscal establece (7.385 pta. para un inmueble de un millón de pesetas de valor catastral) mientras que en Salamanca por el mismo inmueble se devengaría una cuota de 14.239 pta. De cualquier forma, de menor a mayor presión fiscal se situarían, incluyendo los municipios citados: Burgos, Palencia, Ávila, Segovia, Valladolid, Zamora, Soria, León y Salamanca. Precisamente, el **Gráfico C** refleja esta situación, comparando los tipos de gravamen y las cuotas para un inmueble de un millón de pesetas. en cada uno de estos municipios, a la vez que vuelve a reflejar que es esfuerzo fiscal absoluto no viene determinado exclusivamente por los tipos de gravamen establecidos sino que además hay que tener en cuenta la magnitud sobre la que éstos se aplican.

GRÁFICO C



Una vez que se ha determinado el esfuerzo fiscal absoluto que realiza cada capital de provincia de Castilla y León, corresponde calcular la **presión fiscal relativa** que en cada una de ellas se soporta, lo que como se recordará supone comparar el esfuerzo fiscal real que se ejerce con el máximo que la ley permite. Para ello, se necesita introducir algunos nuevos conceptos, como son el de rango máximo y el de rango equivalente; el rango máximo define los tipos impositivos que la LRHL permite aplicar en cada municipio, resultando ser la diferencia entre el tipo máximo y el mínimo posible. Para ello se tienen en cuenta todas las posibilidades que se desprenden del artículo 73 de la citada norma; así, por ejemplo, para Burgos el máximo es 1,300 porque es una capital con más de 100.000 habitantes en la que concurren todas las circunstancias que para los inmuebles urbanos se detallan en el apartado 3 de este precepto, y el mínimo es 0,1%, ya que el apartado 6 de este mismo artículo 73 permite a los Ayuntamientos en los que entren en vigor revisiones de valores catastrales (las fechas de revisión de los valores catastrales se han expuesto en el Cuadro 8) reducir durante seis años (en Burgos se produjo la revisión catastral en 1997, por lo que se encuentra dentro de este período) el tipo de gravamen hasta la cuarta parte, esto es, en lugar de 0,4% el tipo mínimo durante este tiempo pasa a ser de 0,1%.

En relación con el rango equivalente, hay que decir que es la diferencia entre el tipo equivalente y el que tipo mínimo equivalente, y éste último es el que resulta de aplicar al mínimo legal el coeficiente de incremento medio del valor catastral del municipio. Pues bien, es esfuerzo fiscal relativo se calcula comparando lo que supone el rango equivalente sobre el rango máximo.

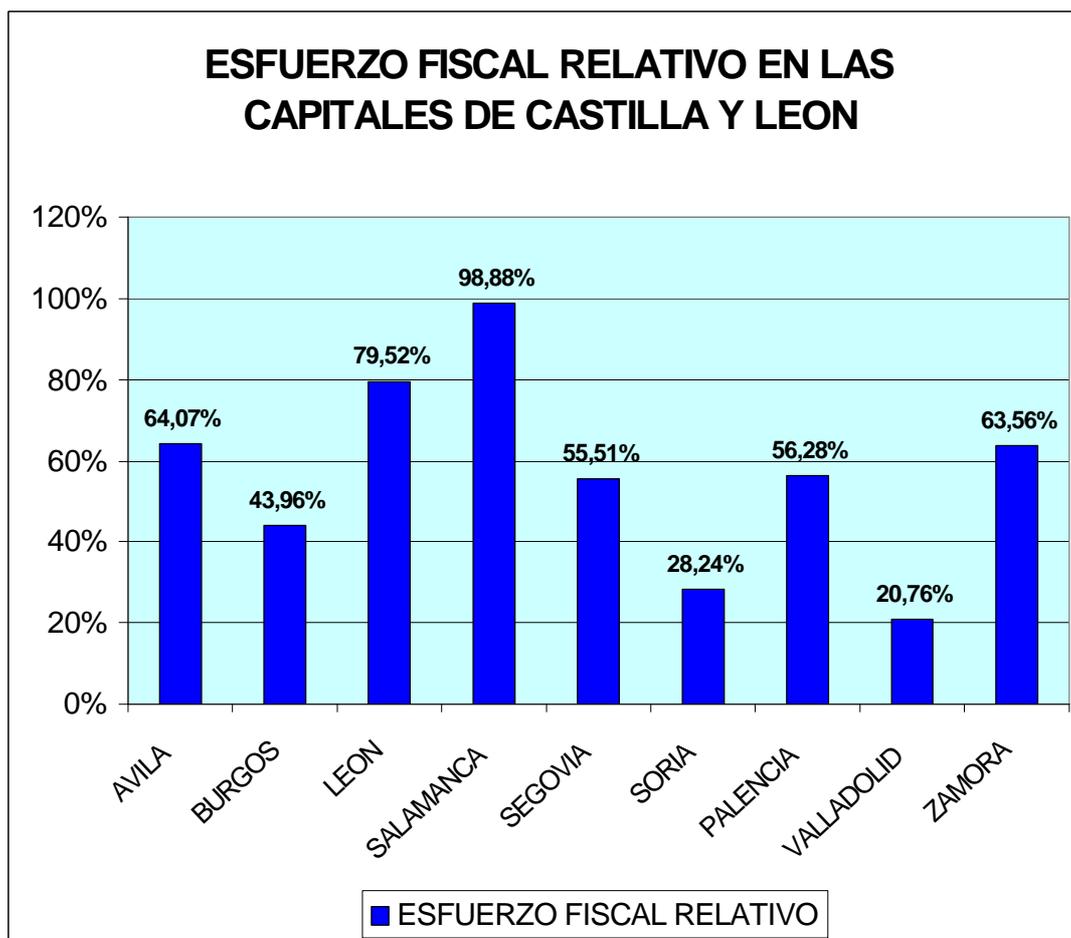
Los resultados de lo expuesto, así como todos los datos a los que se ha hecho referencia se recogen en el siguiente **Cuadro 10**, y posteriormente, se plasman en el **Gráfico D**.

CUADRO 10

Esfuerzo fiscal relativo de las capitales de Castilla y León							
CIUDAD	Tipo Máximo	Tipo Mínimo		Tipo Equivalente	Tipo Mínimo Equivalente		Esfuerzo Fiscal Relativo (%)
ÁVILA	1,200%	0,100%		0,846%	0,141%		64,07%
BURGOS	1,300%	0,100%		0,739%	0,211%		43,96%

LEON	1,300%	0,100%		1,136%	0,182%		79,52%
SALAMANCA	1,300%	0,100%		1,424%	0,237%		98,88%
SEGOVIA	1,250%	0,100%		0,866%	0,228%		55,51%
SORIA	1,200%	0,400%		1,130%	0,904%		28,24%
PALENCIA	1,250%	0,100%		0,815%	0,168%		56,28%
VALLADOLID	1,300%	0,400%		0,901%	0,714%		20,76%
ZAMORA	1,250%	0,100%		0,932%	0,192%		63,56%

GRÁFICO D



De este gráfico se desprende que el municipio que mayor presión fiscal relativa soporta es Salamanca con un 98,88%, mientras que Valladolid es el que se sitúa en último lugar con un 20,76 %. Además se comprueba que sólo tres municipios se sitúan por debajo del 50 por 100 de esfuerzo fiscal relativo, éstos son Burgos, Soria y Valladolid, mientras que todos los demás se colocan por encima del 55 por 100. En concreto, teniendo en cuenta el esfuerzo fiscal que realizan habría que ordenar las capitales de provincia de Castilla y León del siguiente modo: Salamanca (98,88%), León(79,52%), Ávila(64,07%), Zamora(63,58%), Palencia (56,28), Segovia (55,51%), Burgos (43,96%), Soria (28,24%) y Valladolid (20,76%).

b) Los beneficios fiscales

Tal y como se ha expuesto en la parte introductoria de este estudio la LRHL no otorgaba a los Ayuntamientos ningún tipo de competencia en la regulación de los beneficios fiscales de sus impuestos, situación que se modifica con motivo de las medidas adoptadas a través de la Ley 50/1998 de medidas fiscales y administrativas y del orden social, que suponen la atribución a los municipios de competencias normativas en esta materia. Así la mencionada norma incorpora un segundo párrafo al artículo 9.1 LRHL conforme al cual “ *...también podrán reconocerse los beneficios fiscales que las entidades locales establezcan en sus Ordenanzas fiscales en los supuestos expresamente previstos por la Ley*”

Pues bien, por lo que respecta al IBI este precepto ha permitido la introducción de un supuesto de exención y dos supuestos de bonificación en el ámbito de este tributo local.

Por lo que respecta a la exención, la letra l) del art. 64 LRHL recoge en su párrafo segundo la posibilidad de que “*... las ordenanzas fiscales podrán regular una exención a favor de los bienes de que sean titulares los centros sanitarios de titularidad pública siempre que los mismos estén directamente afectados al cumplimiento de los fines específicos de los referidos centros...*”. Este párrafo final del art. 64, que ha añadido a la LRHL la Ley 55/1999, de 29 de diciembre de medidas fiscales, administrativas y del orden social, no ha sido tenido en cuenta por los municipios analizados de la Comunidad Autónoma de Castilla y León en el ejercicio del poder financiero que tienen

atribuido, puesto que en ninguna de las ordenanzas fiscales que en ellos se han aprobado se recoge este beneficio fiscal.

En relación con las bonificaciones que de forma potestativa pueden establecer los Ayuntamientos en determinadas circunstancias, hay que señalar que tanto la que se recoge en el apartado 4 del artículo 74 LRHL relativa a bienes de naturaleza urbana ubicados en áreas del municipio que requieren de especial protección, como la que se establece en apartado 5 de este mismo precepto, que afecta a los Ayuntamientos con más de 750.000 unidades urbanas, no han sido establecidas por ninguno de los municipios de Castilla y León incluidos en este estudio.

Así pues, hay que finalizar esta referencia a los beneficios fiscales que los municipios pueden establecer para los bienes inmuebles situados en su ámbito territorial, diciendo que, si bien, los Ayuntamientos de las capitales de Castilla y León, no han hecho uso de todas las posibilidades de gravamen que les otorga la LRHL, tampoco han aplicado con carácter general los mencionados beneficios fiscales, llamando sobre todo la atención el hecho de que en ninguno de ellos se haya regulado la exención relativa a los inmuebles de los que son titulares los centros sanitarios de titularidad pública cuando están afectados al cumplimiento de sus fines específicos.

C) Análisis del impuesto en las áreas limítrofes

A lo largo de este estudio se ha aludido en varias ocasiones a que el poder tributario de los municipios en el IBI se concreta en la posibilidad de incrementar o disminuir los tipos de gravamen establecidos con carácter general y subsidiario en el art. 73.2 LRHL, así como en la capacidad de establecer determinados beneficios fiscales. Al igual que se ha hecho respecto de los municipios de Castilla y León se pasan a analizar estos dos aspectos en los municipios que limitan con esta Comunidad Autónoma.

Los datos relativos a estos municipios se recogen en los **Cuadros 11 a 14**, en donde se detallan los aspectos relativos a población, última revisión catastral y tipos de gravamen aprobados en las ordenanzas fiscales de los municipios que en ellos se integran. Del mismo modo que se ha hecho en el análisis efectuado para Castilla y León, los municipios limítrofes con esta Comunidad Autónoma se han dividido en cuatro grupos; el grupo B se refiere a los municipios que tienen una población de derecho de 5.001 a 20.000 habitantes; el grupo C recoge los municipios de población de derecho entre 20.001 y 50.000 habitantes; el grupo D se refiere a los municipios con una

población de derecho entre 50.001 y 100.000 habitantes; y finalmente, el grupo E contiene el listado de municipios que tienen una población de derecho superior a 100.000 habitantes.

Por lo que respecta a la presión fiscal que soportan por el IBI en estos municipios, los Cuadros 11 a 14 ponen de manifiesto los tipos de gravamen aprobados tanto para los bienes inmuebles urbanos como para los rústicos en sus respectivas ordenanzas fiscales, ahora bien, hay que recordar que para obtener una visión real de ésta presión fiscal es necesario homogeneizar los valores catastrales revisados en cada término municipal, y esto es precisamente lo que se va a llevar a hacer a continuación, pero tan solo referido a los municipios que son capitales de provincia, y dentro de ellos, para los inmuebles de naturaleza urbana. No obstante, no se renuncia a realizar algunos comentarios previos relativos a los tipos de gravamen aprobados por los diversos Ayuntamientos.

De este modo si se centra la atención en el **Cuadro 13**, referente al Grupo D, se comprueba que Guadalajara, aplica a los bienes de naturaleza urbana un tipo inferior (0,366%) al general del 0,4% mientras que Lugo y Toledo aplican tipos del 0,65% y del 0,52% cuando el tipo de gravamen máximo aplicable en estas poblaciones es de 1,25%. Se comprueba, por tanto, que los tipos establecidos se sitúan muy por debajo del máximo legal permitido. Por lo que respecta a los bienes de naturaleza rústica, Guadalajara y Lugo aplican un tipo bastante reducido (0,39% y 0,3%, respectivamente), mientras que Toledo aplica el 0,62%, estando, sin embargo, todos ellos, muy por debajo del máximo legal que para estos municipios se sitúa en 1,03%

Del Cuadro 14, relativo a los municipios capitales de provincia que se incluyen en el Grupo E, todos ellos con una población superior a los 100.000 habitantes, se desprende, en primer término, que en Madrid todavía no ha entrado en vigor la revisión de los valores catastrales -que se aplicarán en el año 2002-. Por su parte Logroño ha establecido para los bienes de naturaleza urbana, un tipo de gravamen inferior al 0,4% ya que en este municipio se ha utilizado la posibilidad de disminuir el tipo de gravamen general que se recoge en el apartado 6 del art. 72 RLHL. Por lo demás. Orense, Oviedo, Santander y Zaragoza aplican tipos de gravamen que se encuentran entre el 0,4% y el 0,541% Nuevamente se comprueba que los tipos de gravamen establecidos se encuentran muy lejos del máximo que la ley permite, y que en estos casos es el 1,3%.

Finalmente en relación con los bienes de naturaleza rústica, que con carácter general son más elevados que los aplicables a los bienes inmuebles de naturaleza

urbana, destaca el establecido en Orense, que se sitúa en el 1,16% rozando el máximo legal permitido

CUADRO 11

AREAS LIMITROFES				
GRUPO B	MUNICIPIOS CON POBLACION DE DERECHO DE 5,001 A 20,000 HABIT.			
MUNICIPIO	POBLACION	ULTIMA REVISION CATASTRAL	TIPOS DE GRAVAMEN	
			URBANA	RUSTICA
HARO	9.150	2000	0,81	0,53
SANTO DOMINGO	5.646	1996	0,4	0,68
MONFORTE DE LEMOS	19.433	1996	0,42	0,38
REINOSA	11.656	1996	0,6	0,75
CALATAYUD	17.876	1996	0,5	0,5

CUADRO 12

AREAS LIMITROFES				
GRUPO C	MUNICIPIOS CON POBLACION DE DERECHO DE 20,001 A 50,000 HABIT.			
MUNICIPIO	POBLACION	ULTIMA REVISION CATASTRAL	TIPOS DE GRAVAMEN	
			URBANA	RUSTICA
PLASENCIA	36.465	1995	0,36	0,64
MIERES	49.506	1998	0,79	0,84

CUADRO 13

AREAS LIMITROFES				
GRUPO D	MUNICIPIOS CON POBLACION DE DERECHO DE 50,001 A 100,000 HABIT.			
MUNICIPIO	POBLACION	ULTIMA REVISION CATASTRAL	TIPOS DE GRAVAMEN	
			URBANA	RUSTICA
GUADALAJARA	68.721	1997	0,366	0,39
LUGO	86.620	1998	0,65	0,3
ALCOBENDAS	86.146	1997	0,393	0,356
SAN S. DE LOS REYES	57.791	1998	0,609	0,557
COLLADO VILLALBA	61.543	2001	0,63	0,55
TORRELAVEGA	57.493	1997	0,71	0,85
AVILES	84.835	2000	0,75	0,9
TOLEDO	66.989	1996	0,52	0,72
TALAVERA DE LA REINA	72.208	1996	0,44	0,4

CUADRO 14

AREAS LIMITROFES				
GRUPO E	MUNICIPIOS CON POBLACION DE DERECHO MAS DE 100,000 HABIT.			
MUNICIPIO	POBLACION	ULTIMA REVISION CATASTRAL	TIPOS DE GRAVAMEN	
			URBANA	RUSTICA
LOGROÑO	125.617	1997	0,39	0,8
MADRID	2.881.506	1998	0,522	0,6
ORENSE	107.965	1997	0,46	1,16
OVIEDO	199.549	1996	0,541	0,58
GIJON	265.491	1997	0,43	0,6
SANTANDER	184.165	1997	0,5	0,75
ZARAGOZA	603.367	1997	0,4	0,7

Tras estas referencias generales a los tipos de gravamen que se han establecido en los municipios limítrofes con Castilla y León, corresponde analizar al igual que se ha hecho con las capitales de provincia de esta Comunidad Autónoma, un estudio del esfuerzo fiscal absoluto y relativo que realizan sus Ayuntamientos.

Para acercarnos en mayor medida a la presión fiscal que en relación con el IBI se ejerce en estos municipios es preciso recordar nuevamente los conceptos de esfuerzo fiscal absoluto y el esfuerzo fiscal relativo; esto es la presión que efectivamente se ejerce en cada municipio y que se materializa en la cuota a satisfacer, y la proporción entre el esfuerzo fiscal que se realiza y el que se podría realizar teniendo en cuenta los tipos máximos legales.

De nuevo hay que tener presente que en los municipios en los que se ha realizado revisión de los valores catastrales, los incrementos medios que éstos han experimentado han sido importantes y dispares por lo que ha sido preciso homogeneizar estos valores, para que la comparación de las cuotas que surgen al aplicar sobre ellos los tipos de gravamen sean realmente significativas. Para ello, teniendo presentes los datos que la Dirección General del Catastro ha facilitado en relación con los incrementos medios de los valores catastrales, se ha partido de la hipótesis de que a los inmuebles urbanos de los municipios cuyos valores catastrales no han sido revisados se les otorga un valor de un millón de pesetas, mientras que para los demás municipios con valores revisados, éstos se calculan aplicando los incrementos medios que han experimentado y que se recogen en el **Cuadro 15**. No obstante, hay que recordar nuevamente que para los municipios con valores catastrales revisados con posterioridad a 1998 el coeficiente que se recoge en el cuadro tiene en cuenta la reducción a la que se refiere el Real Decreto Ley 53/1997, de 27 de noviembre²³.

Pues bien, en el Cuadro 15 se reflejan los mencionados incrementos medios de los valores catastrales en las capitales de provincia objeto de estudio, así como los tipos establecidos para los bienes inmuebles urbanos en esos municipios, ya que inicialmente podría pensarse que cuanto más alto haya sido el coeficiente de incremento del valor catastral más bajo establecerán los Ayuntamientos el tipo de gravamen para equilibrar el aumento del valor catastral.

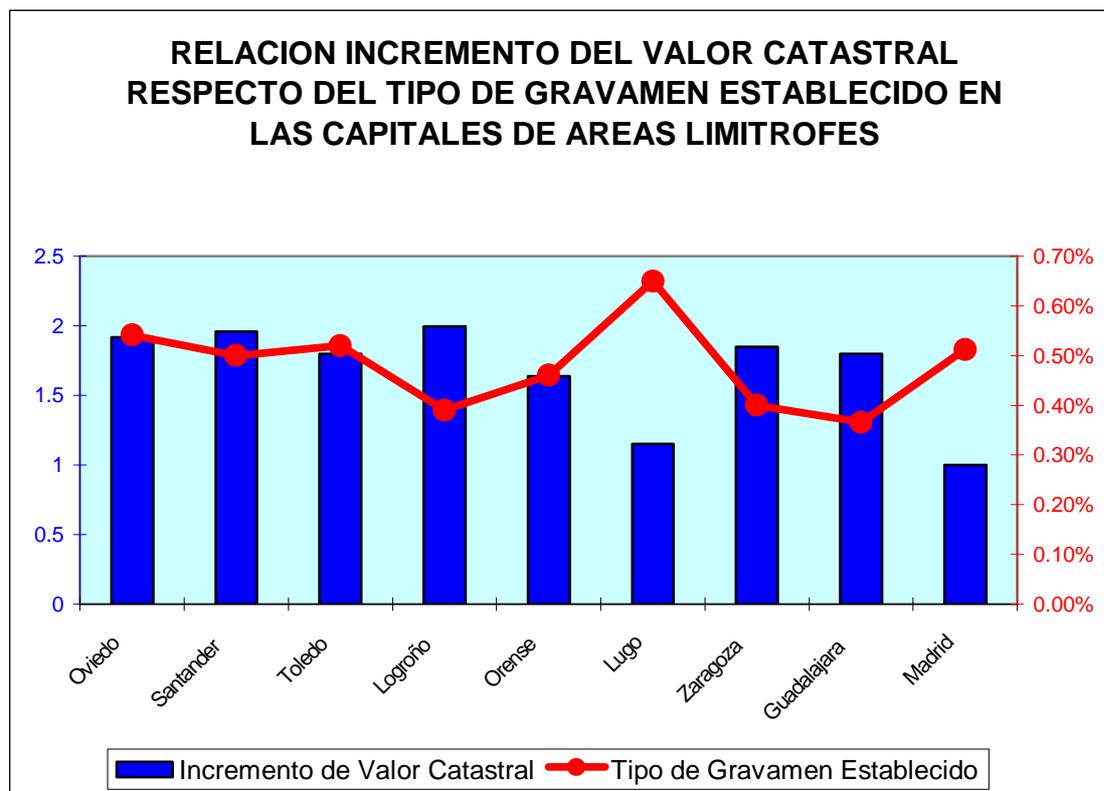
²³ El artículo tercero de la misma recoge una reducción a aplicar durante un período de nueve años a contar desde la entrada en vigor de los nuevos valores catastrales, y que será el resultado de aplicar un coeficiente reductor único para todos los inmuebles del municipio afectado, sobre un componente individual de la reducción calculado para cada inmueble. Este coeficiente tendrá el valor del 0,9 el primer año de su aplicación y va disminuyendo en 0,1 anualmente hasta su disminución

CUADRO 15

Capitales de Provincia de Áreas limítrofes		
Ciudad	Incremento del valor Catastral (y en su caso, reducción DL 5/97)	Tipo de Gravamen Establecido
Oviedo	1,91872	0,5410%
Santander	1,96000	0,5000%
Toledo	1,79796	0,5200%
Logroño	1,99710	0,3900%
Orense	1,63840	0,4600%
Lugo	1,15048	0,6500%
Zaragoza	1,85000	0,4000%
Guadalajara	1,80000	0,3660%
Madrid	1,00000	0,5120%

Como se refleja en el **Gráfico E**, sí que parece existir cierta relación entre el incremento que han experimentado los valores catastrales en la última revisión y los tipos de gravamen que establecen los distintos Ayuntamientos, ya que Logroño aplica un tipo de gravamen bajo (0,39%), cuando el coeficiente de incremento medio de sus valores catastrales es el más elevado de los municipios de la muestra, esto es, el 1, 9971. Esta situación se produce también, aunque con menor intensidad, en Zaragoza y Guadalajara. Por su parte, Lugo o Madrid aplican tipos bastante elevados precisamente para compensar, en el primer caso, que el coeficiente de incremento es bastante bajo (1,150) y, en el segundo, que los valores catastrales no se han revisado desde 1988. Por lo demás, Oviedo, Santander y Toledo, aplican tipos bastante elevados respecto de los restantes municipios cuando los incrementos de sus valores catastrales ha importante.

GRÁFICO E



Partiendo de los datos del Cuadro 15, en el **Cuadro 16** se calcula la **presión fiscal absoluta** que soportan las capitales de áreas limítrofes de Castilla y León, aplicando para ello el tipo de gravamen que a cada una de ellas le corresponde sobre el valor catastral. Ahora bien, de nuevo los valores catastrales que se utilizan son los que resultan de aplicar sobre un millón de pesetas. -valor del que se parte y que coincide con el valor de un inmueble en un municipio cuyos valores no han sido revisados- el coeficiente de incremento medio que en cada municipio han experimentado, por lo demás, la cuota resultante, se obtiene aplicado sobre esos valores catastrales incrementados el tipo de gravamen real.

Además, en el cuadro aparece el concepto de tipo de gravamen equivalente, que como es sabido, se corresponde con el que los Ayuntamientos con revisión de valores tendrían que establecer para que obteniendo la misma recaudación que resulta de aplicar el tipo real sobre los valores catastrales revisados, se obviara precisamente el incremento de valor que éstos han experimentado.

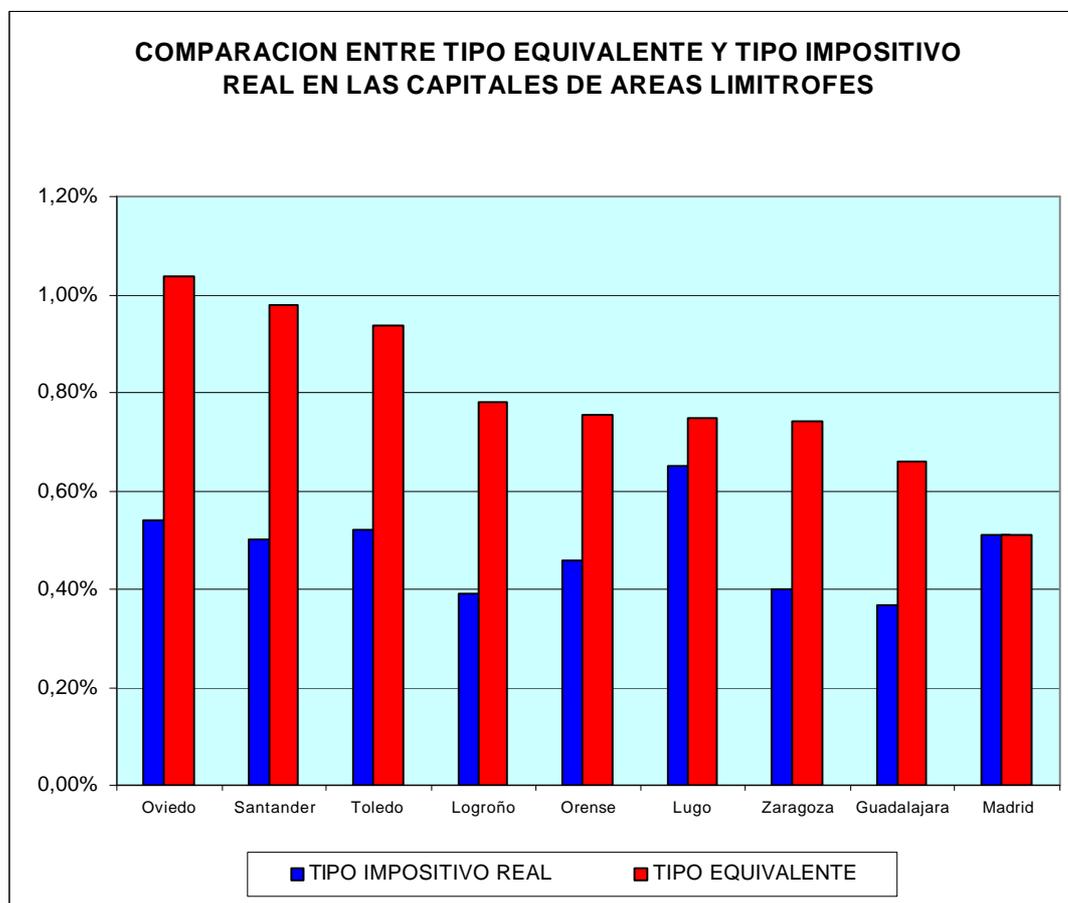
CUADRO 16

PRESION FISCAL ABSOLUTA EN LAS CAPITALES DE ÁREAS LIMÍTROFES					
Ciudad	Revisión Catastral	Valor Catastral del Inmueble *	Tipo Equivalente	Tipo Impositivo Real	Cuota
Oviedo	1996	1.918.720 Pts	1,038%	0,541%	10.380 Pts
Santander	1997	1.960.000 Pts	0,980%	0,500%	9.800 Pts
Toledo	1996	1.797.960 Pts	0,935%	0,520%	9.349 Pts
Logroño	1997	1.999.710 Pts	0,780%	0,390%	7.799 Pts
Orense	1997	1.638.400 Pts	0,754%	0,460%	7.537 Pts
Lugo	1998	1.150.480 Pts	0,748%	0,650%	7.478 Pts
Zaragoza	1997	1.850.000 Pts	0,740%	0,400%	7.400 Pts
Guadalajara	1997	1.800.000 Pts	0,659%	0,366%	6.588 Pts
Madrid	1988	1.000.000 Pts	0,512%	0,512%	5.120 Pts

* Es el valor en el que se ha convertido 1.000.000 pta. al aplicarle su correspondiente revisión catastral

Precisamente el **Gráfico F** compara para cada capital limítrofe el tipo equivalente y el tipo establecido, y que en definitiva refleja indirectamente el incremento que han experimentado los valores catastrales, y que supone un fuerte incremento de la presión fiscal, ya que es lo mismo que si los tipos de gravamen se hubieran incrementado transformándose en el equivalente.

GRÁFICO F



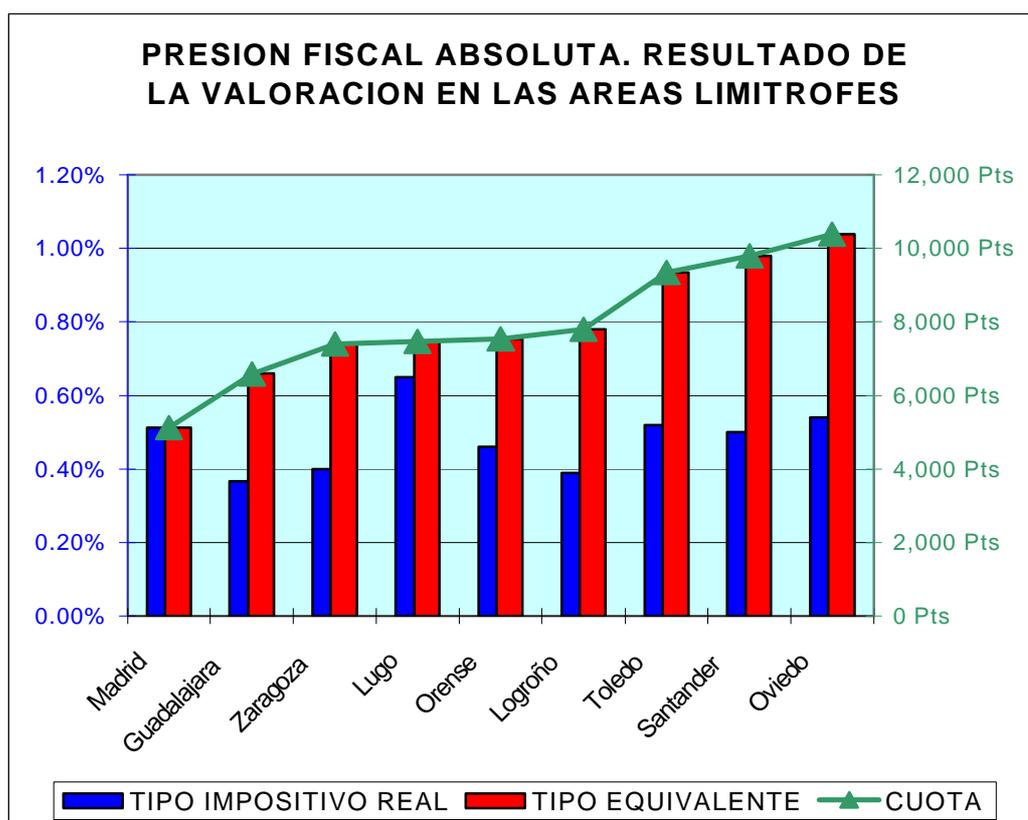
Posteriormente, se ha procedido a ordenar las cuotas resultantes (**Cuadro 17**), que reflejan la presión fiscal absoluta que soportan los inmuebles urbanos en cada capital de provincia que limita con Castilla y León, y que reflejan que Madrid es el que menos presión fiscal establece (5.120 pta. para un inmueble de 1 millón de valor catastral) mientras que en Oviedo por el mismo inmueble se devengaría una cuota de 10. 380 pta. De cualquier forma, de mayor a menor presión fiscal se situarían, incluyendo los municipios citados,: Oviedo, Santander, Toledo, Logroño, Orense, Lugo, Zaragoza, Guadalajara y Madrid. Precisamente, el **Gráfico G** refleja esta situación, comparando los tipos de gravamen y las cuotas para un inmueble de un millón de pesetas. en cada uno de estos municipios, a la vez que vuelve a reflejar que la presión fiscal absoluta no está determinada exclusivamente por los tipos de gravamen establecidos sino que además hay que tener en cuenta la magnitud sobre la que éstos se aplican.

CUADRO 17

PRESION FISCAL ABSOLUTA EN LAS CAPITALES DE ÁREAS LIMÍTROFES					
Ciudad	Revisión Catastral	Valor Catastral del Inmueble *	Tipo Equivalente	Tipo Impositivo Real	Cuota
Madrid	1988	1.000.000 Pts	0,512%	0,512%	5.120 Pts
Guadalajara	1997	1.800.000 Pts	0,659%	0,366%	6.588 Pts
Zaragoza	1997	1.850.000 Pts	0,740%	0,400%	7.400 Pts
Lugo	1998	1.150.480 Pts	0,748%	0,650%	7.478 Pts
Orense	1997	1.638.400 Pts	0,754%	0,460%	7.537 Pts
Logroño	1997	1.999.710 Pts	0,780%	0,390%	7.799 Pts
Toledo	1996	1.797.960 Pts	0,935%	0,520%	9.349 Pts
Santander	1997	1.960.000 Pts	0,980%	0,500%	9.800 Pts
Oviedo	1996	1.918.720 Pts	1,038%	0,541%	10.380 Pts

* Es el valor en el que se ha convertido 1.000.000 pta. al aplicarle el incremento medio que han experimentado los valores catastrales en cada municipio

GRÁFICO G

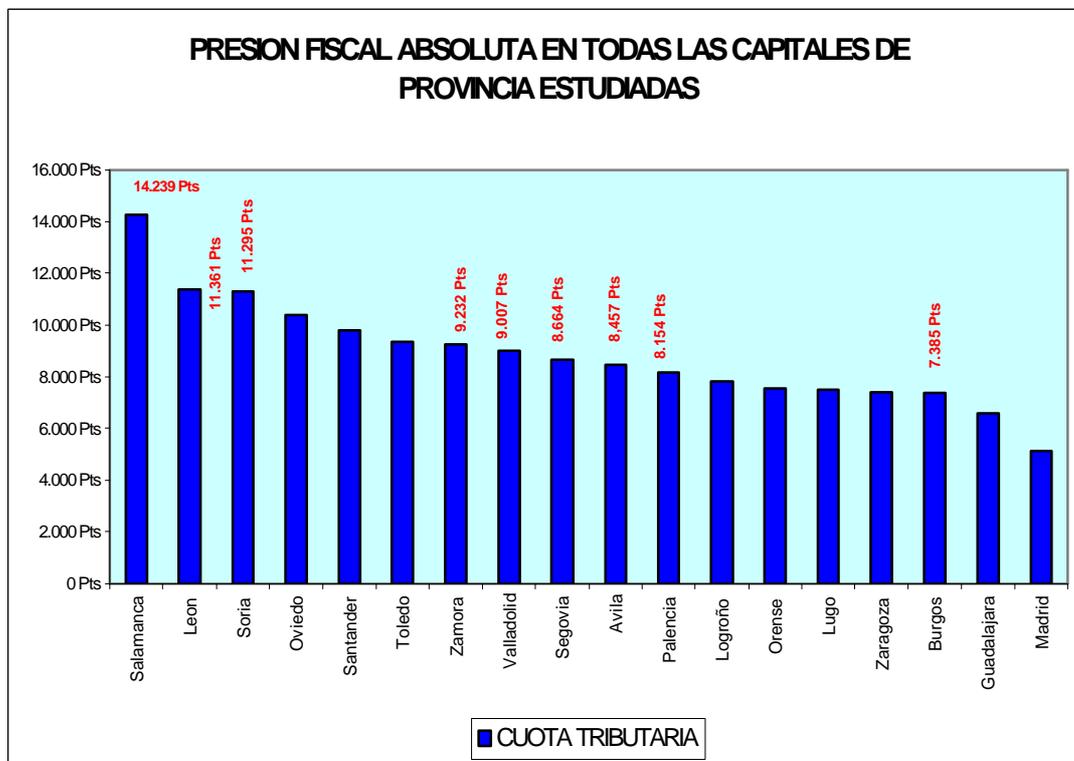


Una vez que se ha analizado el esfuerzo fiscal absoluto en las capitales de provincia de Castilla y León y de sus áreas limítrofes, se procede a realizar un estudio conjunto de todas ellas. Situación que se refleja en el **Cuadro 18** así como en el **Gráfico H**. De los mismos se desprende que la cuota resultante de aplicar el tipo equivalente sobre el valor catastral revisado, y que pone de manifiesto el esfuerzo realizado es con carácter general mayor en los municipios de Castilla y León que en las áreas limítrofes, ya que de las dieciocho capitales estudiadas, seis capitales castellano-leonesas se sitúan en la mitad superior de la tabla, ocupando también las posiciones décima y undécima otras dos capitales castellanas como son Ávila y Palencia. Sólo Burgos se sitúa en los puestos inferiores de la tabla, ya que por debajo sólo se encuentran Guadalajara y Madrid.

CUADRO 18

PRESION FISCAL ABSOLUTA EN LAS CAPITALES DE PROVINCIA DE CASTILLA Y LEON Y ÁREAS LIMÍTROFES	
Ciudad	Cuota
Salamanca	14.239 Pts
León	11.361 Pts
Soria	11.295 Pts
Oviedo	10.380 Pts
Santander	9.800 Pts
Toledo	9.349 Pts
Zamora	9.232 Pts
Valladolid	9.007 Pts
Segovia	8.664 Pts
Ávila	8.457 Pts
Palencia	8.154 Pts
Logroño	7.799 Pts
Orense	7.537 Pts
Lugo	7.478 Pts
Zaragoza	7.400 Pts
Burgos	7.385 Pts
Guadalajara	6.588 Pts
Madrid	5.120 Pts

GRÁFICO H



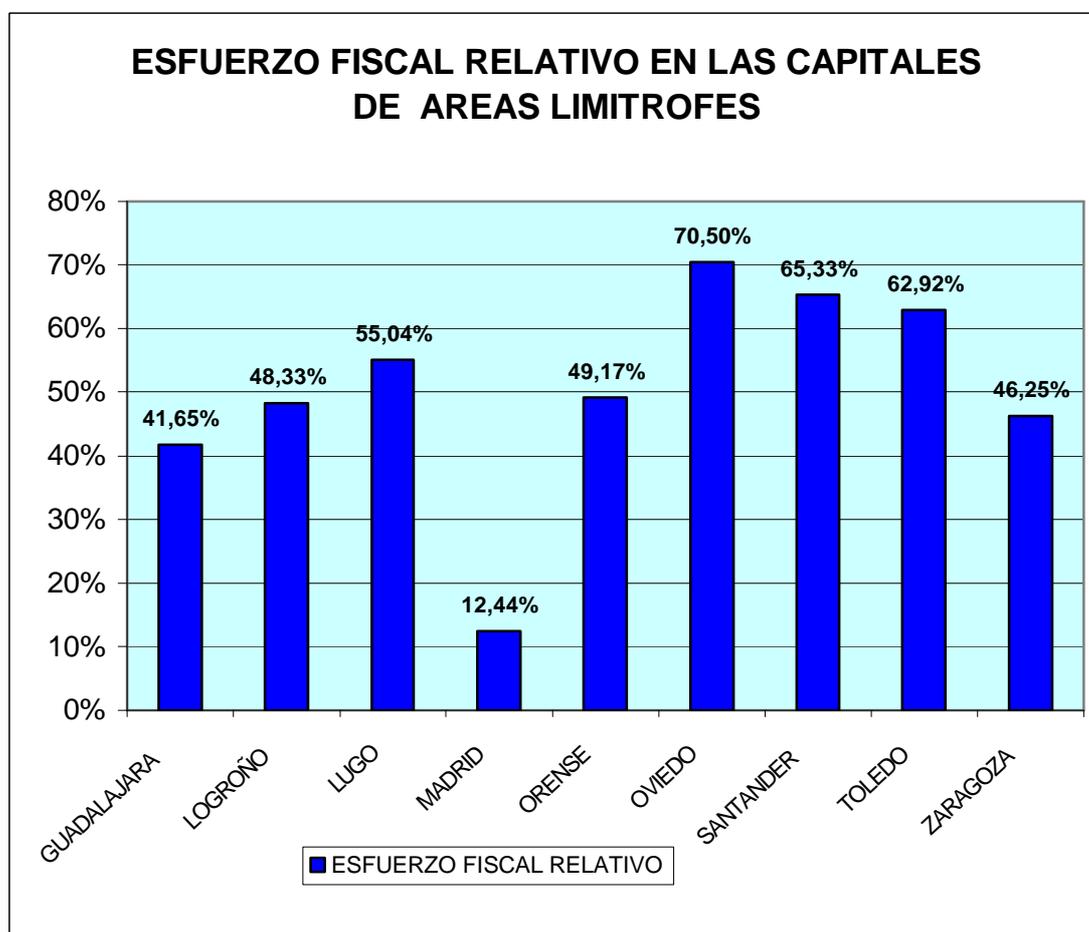
Una vez que se ha determinado la presión fiscal absoluta que soporta cada capital de provincia de las áreas que limitan con la Comunidad autónoma de Castilla y León, corresponde calcular el **esfuerzo fiscal relativo** que en cada una de ellas se realiza, lo que como se recordará supone comparar la presión fiscal efectiva con la que la ley le permite ejercer. Para ello, hay que utilizar nuevamente los conceptos de rango máximo y el de rango equivalente. A estos efectos, recuérdese que el rango máximo define los tipos impositivos que la LRHL permite aplicar en cada municipio, resultando ser la diferencia entre el tipo máximo y el mínimo posible. En relación con el rango equivalente, hay que decir que es la diferencia entre el tipo equivalente y el tipo mínimo equivalente; siendo éste último el que resulta de aplicar al tipo mínimo legal el coeficiente de incremento medio del valor catastral del municipio. Pues bien, el esfuerzo fiscal relativo coincide con el porcentaje que resulta de calcular lo que supone el rango equivalente sobre el rango máximo.

Pues bien, los resultados de lo expuesto, así como todos los datos a los que se ha hecho referencia se recogen en el **Cuadro 19**, y posteriormente, se plasman en el **Gráfico I**.

CUADRO 19

Esfuerzo fiscal relativo de las capitales de áreas limítrofes							
CIUDAD	Tipo Máximo	Tipo Mínimo	Rango Máximo	Tipo Equivalente	Tipo Mínimo Equivalente	Rango Equivalente	Esfuerzo Fiscal Relativo (%)
GUADALAJARA	1,250%	0,100%		0,659%	0,180%		41,65%
LOGROÑO	1,300%	0,100%		0,780%	0,200%		48,33%
LUGO	1,250%	0,100%		0,748%	0,115%		55,04%
MADRID	1,300%	0,400%		0,512%	0,400%		12,44%
ORENSE	1,300%	0,100%		0,754%	0,164%		49,17%
OVIEDO	1,300%	0,100%		1,038%	0,192%		70,50%
SANTANDER	1,300%	0,100%		0,980%	0,196%		65,33%
TOLEDO	1,300%	0,100%		0,935%	0,180%		62,92%
ZARAGOZA	1,300%	0,100%		0,740%	0,185%		46,25%

GRÁFICO I



Del Gráfico I se desprende que el municipio que en mayor medida hace uso de las posibilidades que le otorga la LRHL es Oviedo con un 70,50%, mientras que Madrid se sitúa en último lugar con un 12,44 %. Además se comprueba que sólo tres municipios, además de Oviedo, se sitúan por encima del 50 por 100 de esfuerzo fiscal relativo, éstos son: Lugo, Santander y Toledo. Todos los demás realizan un esfuerzo fiscal que se sitúa entre el mencionado 12,44% de Madrid y el 49,17% de Orense, En concreto, teniendo en cuenta el esfuerzo fiscal que realizan habría que ordenar las capitales de provincia de las Áreas Limítrofes del siguiente modo: Oviedo (70,50%), Santander(65,33%), Toledo(62,092%), Lugo(55,04%), Orense(49,17), Logroño (48,33%), Zaragoza(46,25%), Guadalajara (41,65%), Madrid (12,44%).

Una vez que se conocen los porcentajes que reflejan el esfuerzo fiscal relativo que soportan todos los municipios capitales de provincia de esta muestra, tanto los de

Castilla y León como las Áreas que limitan con esta Comunidad Autónoma, los mismos se pueden clasificar atendiendo al esfuerzo relativo que realizan según el siguiente orden: Salamanca, León, Oviedo, Santander, Avila, Zamora, Toledo, Palencia, Segovia, Lugo, Orense, Logroño, Zaragoza, Burgos, Guadalajara, Soria, Valladolid y Madrid.

Una vez que se ha aludido a cómo los municipios de las áreas que limitan con la comunidad autónoma de Castilla y León hacen uso del poder tributario que tienen atribuido en relación con la cuantificación de la cuota tributaria, mediante de la aprobación de los tipos de gravamen aplicables sobre los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana dentro de los límites que la Ley establece, corresponde aludir a los **beneficios fiscales** que los mismos han establecido.

Al igual que sucede con los municipios castellano-leoneses analizados, en los que limitan con esta Comunidad Autónoma tampoco se ha establecido la exención que afecta a los bienes de los que son titulares los centros sanitarios de titularidad pública cuando los mismos están directamente afectados al cumplimiento de sus fines específicos, beneficio fiscal que como es sabido se recoge en el último párrafo del art. 64 LRHL.

Sin embargo, por lo que se refiere a las bonificaciones, se encuentra un municipio, que no es capital de provincia, concretamente, Monforte de Lemos sí que bonifica a las empresas situadas en el polígono industrial de Reboredo, en aplicación de la posibilidad que otorga a partir del 1 de enero de 2000 el art. 74.4 LRHL para los inmuebles situados en áreas especialmente protegibles. De este modo, en su ordenanza fiscal se establece que *“quedan las bonificaciones para las empresas situadas en el polígono industrial de Reboredo como sigue: a) Empresas que tengan un mínimo de 5 trabajadores, bonificación: 50%. b) Empresas que tengan de 6 a 10 trabajadores, bonificación: 60% c) Empresas que tengan de 11 a 15 trabajadores, bonificación: 70% y d) Empresas que tengan 16 ó más trabajadores bonificación: 90%”*.

Por lo demás, en ningún otro de los municipios estudiados se establecen más bonificaciones.

2.-. El Impuesto sobre Actividades Económicas.

A) Características del impuesto.

El Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) vino a sustituir y absorber en su seno a otras figuras impositivas hasta entonces vigentes en el ámbito municipal, como las Licencias Fiscales, el Impuesto sobre la Publicidad, el Impuesto sobre la Radicación y el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios, si bien con respecto a este último se ha mantenido finalmente en vigor la modalidad del mismo que grava los cotos de caza y pesca, una vez que, como se verá más adelante, quedaron fuera del ámbito de aplicación del IAE las actividades agrícolas, ganaderas dependientes, forestales y pesqueras, que inicialmente estaba previsto someter a tributación.

La regulación básica de esta figura impositiva, que es la segunda en importancia desde el punto de vista recaudatorio, está constituida por los artículos 79 a 92 de la LRHL, así como por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, y el Real Decreto Legislativo 1259/1991, de 2 de agosto, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción correspondiente a la actividad ganadera independiente.

Este impuesto cumple una función de control para la gestión de diversos tributos estatales, como el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre Sociedades, debido a que proporciona un registro de contribuyentes que ejercen actividades económicas.

Hecho imponible.

La LRHL define en su artículo 79 el hecho imponible del IAE como "*el mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del impuesto*".

La definición que del hecho imponible del impuesto recoge la Ley suscita inicialmente dos cuestiones, a saber, cuándo se está ante una actividad económica sujeta al IAE y qué significado debe darse a la expresión "*mero ejercicio*".

Por lo que concierne a la primera de las cuestiones, el concepto de actividades económicas aparece definido en el artículo 80.1 de la Ley, como aquellas que suponen "*la ordenación por cuenta propia de medios materiales y de recursos humanos o de uno de*

ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios". Esta definición es sustancialmente idéntica a la que se recoge en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Sociedades, con lo que se pone de relieve el deseo de dotar al ordenamiento jurídico-tributario de una definición uniforme de actividad económica. De acuerdo con la mentada definición, tres son las notas fundamentales que sirven para delimitar las actividades económicas. Primeramente, estas actividades suponen la ordenación de medios materiales y de recursos humanos o de uno solo de ambos. La ordenación de los factores hace referencia a la actividad o aportación más propia y específica del ejerciente de la actividad, al elemento más espiritual de la actividad económica, frente al elemento material integrado por los medios de producción. En segundo lugar, la ordenación de los factores debe hacerse "por cuenta propia", es decir, de forma independiente y asumiendo del titular de la actividad la responsabilidad de su actuación. La independencia permite diferenciar las actividades económicas, sobre todo las de carácter profesional o artístico, de las de trabajo dependiente cuyo contenido material puede ser idéntico. En cuanto a la tercera de las notas, la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, alude a la necesidad de que las actividades económicas sean actividades con proyección hacia el exterior, lo que lleva lógicamente a negar esta naturaleza a aquellas actividades que estén destinadas de manera exclusiva a satisfacer necesidades propias del ejerciente, en las que no existe ofrecimiento al mercado.

El artículo 80.2 de la LRHL dispone que "*el contenido de las actividades gravadas se definirá en las Tarifas del Impuesto*". Sin embargo, es preciso advertir que en las Tarifas no se prevén todas las actividades sujetas al IAE —lo que, por otra parte, resultaría prácticamente imposible, debido a la evolución de los sectores económicos—, y de hecho no hay que olvidar que el IAE grava cualquier actividad económica, que lo sea de acuerdo con la definición del artículo 80.1, esté o no contemplada en las Tarifas, por lo que éstas tienen un mero carácter clasificatorio de las actividades, sin pretensión de exhaustividad.

De este concepto de actividad económica se excluye a las actividades agrícolas, ganaderas dependientes, forestales y pesqueras, de acuerdo con lo que dispone el artículo 79.2 de la LRHL, no así a la actividad de ganadería independiente, que sí tiene la consideración de actividad empresarial a los efectos del impuesto. Inicialmente, estaba previsto que el IAE gravara también aquellas actividades, sin embargo, la Ley 6/1991, de 11 de marzo, dio nueva redacción al artículo 79.2, quedando estas actividades definitivamente excluidas del ámbito de aplicación del impuesto. La razón de la citada

exclusión se encuentra sin duda en las dificultades que el legislador encontró para someter a gravamen el ejercicio de estas actividades, por lo que prefirió optar por dejarlas al margen del IAE. Se trata en todo caso de una decisión política, que no tiene fundamento técnico. De hecho, las mencionadas actividades sí se consideran económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Valor Añadido, impuestos en los que, como ya se dijo, se definen las actividades económicas de forma sustancialmente idéntica a como se hace en el IAE.

En relación con la segunda de las cuestiones que plantea la configuración legal del hecho imponible del IAE, cabe advertir que ya la Memoria que acompaña al Proyecto de LRHL contiene una referencia al significado de la expresión legal "*mero ejercicio*", indicando al respecto que "el elemento esencial, determinante de la obligación de tributar por este impuesto, está constituido exclusivamente por el ejercicio de actividades económicas sin que pueda añadirse a este concepto matizaciones o calificaciones de ningún género, tales como las circunstancias personales del sujeto pasivo, el ánimo o no de lucro en el ejercicio de la actividad, la obtención o no de beneficios en el desarrollo de la misma, la realización de la actividad en un local concreto o no, el carácter habitual o esporádico en su ejercicio, su inclusión en las tarifas o cualesquiera otras"²⁴. En la misma línea se pronunció la hoy desaparecida Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, en diversas contestaciones a consultas formuladas por los administrados.

Sin embargo, hay que decir que esa conclusión tan tajante no es en absoluto mantenida de forma unánime, sino que por el contrario es matizada, en ocasiones por los Tribunales, y a menudo por opiniones doctrinales.

En efecto, con respecto por ejemplo a la necesidad o no de habitualidad, son varios los autores que consideran que el IAE no grava el acto aislado, sino actividades realizadas de forma habitual²⁵, o al menos que se pretendan ejercer habitualmente, con dedicación, y en definitiva de manera profesional.

²⁴ Véase la "Memoria que acompaña al Proyecto de LRHL", Secretaría del Congreso de los Diputados: Haciendas Locales (Documentación preparada para la tramitación del Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales), *Documentación*, núm. 70, junio, 1988, pág. 1.790.

²⁵ Pueden verse, entre otros, T. GARCÍA LUIS, "Estudio introductorio a la normativa reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas", *Impuesto sobre Actividades Económicas*, Lex Nova, Valladolid, 1993, págs. 45-49; J. PAGÉS I GALTÉS, *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Diputació de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 81-90; y también, S. ANÍBARRO PÉREZ, *La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, págs. 80-94.

Cosa distinta sucede con el ánimo de lucro, ya que efectivamente el mismo no es condición indispensable para que una actividad quede sujeta al IAE, de suerte que también están sujetas al mismo ciertas actividades que se ejercen sin propósito de obtener un beneficio particular, y que están orientadas a la consecución de fines de interés general. No obstante, la ausencia de ánimo de lucro puede determinar la exención del pago del impuesto, especialmente a raíz de la aprobación de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, cuyo artículo 58 prevé, para las entidades que cumplan los requisitos exigidos por la Ley, que las mismas "*estarán exentas del IAE por las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica*".

En cuanto a la obtención de beneficios, se trata posiblemente de uno de los aspectos más criticables de este impuesto, ya que dada la configuración del mismo, éste va a someter a tributación actividades económicas en las que no se ha obtenido beneficio alguno o en las que incluso se han experimentado pérdidas. Esta situación paradójica se ha querido en ocasiones justificar aludiendo a un pretendido fin censal del IAE, es decir, de control de las actividades que grava. Sin embargo, hay que mantener que en la actualidad, sin perjuicio de que el IAE siga cumpliendo en cierto modo un fin de control, no obstante, su fin es primordialmente recaudatorio, esto es, persigue fundamentalmente la consecución de medios económicos para paliar la situación de grave dificultad económica que atraviesan las Haciendas Municipales. Además, si bien su hecho imponible se define como "*el mero ejercicio de actividades económicas*", una visión integral de los demás elementos de la estructura del tributo —en especial, como se verá, de su cuantificación— hace pensar que en verdad la riqueza que se quiere gravar, esto es, el objeto del tributo, no es el ejercicio de actividades económicas, como a primera vista podría parecer, sino el rendimiento derivado del mismo, si bien lo que se tiene en cuenta es el rendimiento medio presunto de un determinado sector económico, y no el rendimiento efectivo de la concreta actividad ejercida, lo que no encuentra fácil acomodo en un sistema tributario justo, acorde con la capacidad económica de los obligados al pago, en los términos que establece el artículo 31.1 de la Constitución española.

Finalmente, el artículo 79 de la LRHL advierte que el gravamen se exigirá con independencia de que las correspondientes actividades se ejerzan o no en un local determinado, de modo que también se sujetan al IAE actividades que se ejercen sin el concurso de un local. Sin embargo, la referencia al local en el que se ejerce la actividad no es totalmente irrelevante desde el punto de vista del hecho imponible, ya que en los casos

en que la actividad gravada se desarrolle en diversos locales, el sujeto pasivo deberá satisfacer tantas cuotas como locales, puesto que legalmente se considera que ejerce tantas actividades como establecimientos. La Regla 6ª de la Instrucción del IAE es la que se encarga de definir lo que se entiende por local en el que se desarrolla la actividad, considerando como tal todo espacio físico que se utilice para la realización de la actividad gravada, con algunas excepciones que recoge la citada Regla.

Exenciones.

Se regulan con carácter general en el artículo 83.1 de la LRHL, donde se contemplan seis supuestos de exención, de los cuales los previstos en las letras a), b), c) y f) tienen carácter automático, mientras que por el contrario los recogidos en las letras d) y e) tienen carácter rogado. Tratándose de exenciones automáticas, los sujetos quedan exonerados tanto de obligaciones materiales, como de la obligación formal de presentar la correspondiente declaración de alta²⁶.

En concreto, son exenciones de carácter automático, la establecida en favor del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones locales, y de sus respectivos Organismos Autónomos de carácter administrativo; las que deriven de Tratados o Convenios Internacionales; la prevista para Entidades gestoras de la Seguridad Social y de Mutualidades y Montepíos; y la de la Cruz Roja Española. Se trata, como puede apreciarse, en todo caso, de exenciones de naturaleza subjetiva.

Por su parte, son exenciones de carácter rogado, que habrán de ser solicitadas por quienes deseen beneficiarse de las mismas, la que se otorga a los organismos públicos de investigación, establecimientos de enseñanza en todos sus grados costeados íntegramente con fondos públicos o por fundaciones benéficas o de utilidad pública, y los establecimientos de enseñanza concertados carentes de ánimo de lucro; y también, la prevista en favor de Asociaciones y Fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales, carentes de ánimo de lucro, por las actividades de carácter pedagógico, científico, asistencial y de empleo.

En cualquier caso, debe tenerse en cuenta que, aparte de las exenciones previstas en la propia LRHL, existen otras reguladas en textos normativos diferentes, pudiendo destacar de entre todas ellas, la exención, a la que ya se ha hecho referencia, que prevé el artículo

²⁶ Así se desprende de lo dispuesto en el artículo 5.1, párrafo segundo, del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto.

58 de la Ley de 24 de noviembre de 1994, en favor de determinadas entidades sin ánimo de lucro.

Sujeto pasivo.

Pueden ser sujetos pasivos del IAE, según dispone el artículo 84 de la LRHL, las personas físicas o jurídicas y los entes sin personalidad jurídica, que lleven a cabo el ejercicio de las actividades sujetas. Se somete a tributación por el impuesto a quien materialmente desarrolle la actividad, lo cual es especialmente importante en los supuestos de ejercicio colectivo de actividades económicas —es decir, por una sociedad o ente sin personalidad jurídica—, y en especial cuando se trata de actividades profesionales colegiadas, ya que habrá que determinar si quien ejerce materialmente la actividad es el ente colectivo, las personas individuales o ambos a la vez, pudiendo resultar un criterio válido a estos efectos el de la facturación.

Cuantificación.

De acuerdo con el artículo 85 de la LRHL, *"la cuota tributaria será la resultante de aplicar las tarifas del impuesto, de acuerdo con los preceptos contenidos en la presente Ley y en las disposiciones que la complementen y desarrollen, y, en su caso, el coeficiente y el índice acordados por cada Ayuntamiento y regulados en las Ordenanzas fiscales respectivas"*.

Sin duda, el instrumento fundamental de cuantificación del IAE está constituido por las Tarifas, junto con la Instrucción para su aplicación. Estas Tarifas son un catálogo de actividades, ordenado conforme a la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, que se divide en tres Secciones diferentes: la Sección 1ª recoge las actividades empresariales, la Sección 2ª las actividades profesionales y la Sección 3ª las actividades artísticas, si bien hay que tener en cuenta que la Regla 3ª.3 de la Instrucción señala que cuando una persona jurídica o una entidad sin personalidad jurídica *"ejercza una actividad clasificada en la Sección 2ª de las Tarifas, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección 1ª de aquéllas"*.

En las Tarifas consta la rúbrica o descripción —que a veces consiste en la mera denominación— de cada actividad clasificada, así como los criterios para cuantificar la actividad concreta. La cuota resultante de las Tarifas, según dispone el artículo 86.1 de la LRHL, *"no podrá exceder del 15 por 100 del beneficio medio presunto de la actividad gravada"*. Esta referencia al "beneficio medio presunto", unido a otros datos como, por

ejemplo, la previsión que establece el propio artículo 86.1, referente a la necesidad de determinar "*las actividades o modalidades de las mismas a las que por su escaso rendimiento económico se les señale cuota cero*", llevan a mantener que, como ya se ha dicho, el impuesto grava, no tanto el ejercicio de actividades económicas, sino el rendimiento que éstas producen, si bien no en términos de rendimiento efectivo, sino "medio y presunto", con todas las dudas que ello plantea desde el punto de vista de la justicia tributaria.

La "cuota de tarifa" viene asignada para cada actividad clasificada, bien directamente —cuota fija—, o bien haciendo constar los elementos tributarios, como son el número de empleados, la potencia eléctrica instalada, etc., que van a permitir hallar dicha cuota por un procedimiento de estimación objetiva —cuota variable—. A esto, hay que añadir, cuando se trate de actividades ejercidas en un local, la valoración del elemento superficie, que se calcula mediante un procedimiento complejo, previsto en la Regla 14ª de la Instrucción del IAE.

El artículo 86.1 de la LRHL prevé la posibilidad de que existan, cuando así lo dispongan las Tarifas para una actividad determinada, cuotas municipales, provinciales o nacionales, en función del ámbito espacial en que se ejerza la actividad.

Sobre las cuotas municipales —nunca sobre las de carácter provincial o nacional— los Ayuntamientos podrán aplicar, en uso de su autonomía financiera, dos coeficientes, siempre que así lo aprueben en sus respectivas ordenanzas fiscales, dentro de los límites máximos y mínimos previstos en la LRHL. Estos coeficientes son el de población, regulado en el artículo 88 de la Ley, cuya fijación atiende a la población de derecho del municipio; y el índice de situación del artículo 89, que se aplica sólo a las actividades ejercidas en un local determinado, y que varía en función de la categoría de la calle en la que esté ubicado el local.

Finalmente, hay que referirse a la previsión de ciertas bonificaciones en la cuota del IAE. Así, se prevé una bonificación por inicio del ejercicio de actividades profesionales, concretamente en la Nota Común 1ª a la Sección 2ª de las Tarifas, del 50 por 100 de la cuota durante los cinco primeros años de ejercicio. Asimismo, de acuerdo con la Nota Común 2ª a la Sección 1ª de las Tarifas, introducida por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, los Ayuntamientos podrán prever en sus ordenanzas fiscales una bonificación por inicio del ejercicio de actividades empresariales para quienes tributen por cuota municipal, de hasta el 50 por ciento de la cuota tributaria durante los cinco primeros años de ejercicio. Por último, el

artículo 140.2 de la LRHL establece una bonificación del 50 por 100 en la cuota tributaria del IAE para quienes satisfagan el impuesto en Ceuta y Melilla.

Período impositivo y devengo.

El artículo 90 de la LRHL establece que el período impositivo coincide con el año natural y el devengo se produce el primer día de dicho período. No obstante, se prevén períodos inferiores por comienzo o cese de la actividad en el transcurso del año, en cuyo caso la cuota se prorratea en función de los trimestres de ejercicio.

Inicialmente, las normas del IAE no contemplaban la posibilidad de prorrateo de cuotas en el caso de cese de la actividad a lo largo del año, de forma que aunque un sujeto pasivo dejara de ejercer en los primeros meses del período impositivo, debía satisfacer el impuesto correspondiente a todo el año. Esto fue objeto de duras críticas doctrinales²⁷, y finalmente la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, modificó la regulación para permitir el prorrateo cuando se produce el cese de la actividad. En cualquier caso, sigue resultando criticable que el prorrateo, tanto en los supuestos de inicio como en los de cese del ejercicio a lo largo del año, se realice por trimestres, y no por días, lo que sería la solución más acorde con el tiempo durante el que se ha estado ejerciendo efectivamente²⁸.

Gestión.

El IAE, al igual que el IBI, es un impuesto de gestión compartida, es decir, la gestión censal, que comprende la formación de la matrícula, la calificación de las actividades económicas y el señalamiento de cuotas, corresponde al Estado, sin perjuicio de su posible delegación a las Corporaciones que lo soliciten, y la gestión tributaria, que incluye la liquidación, recaudación y concesión o denegación de exenciones, corresponde al Ayuntamiento, pero no así la inspección que es competencia estatal, aunque también es delegable. Tratándose de cuotas provinciales o nacionales, la gestión tributaria se encomienda a la Administración Tributaria del Estado.

²⁷ Véase T. GARCÍA LUIS, "Estudio introductorio a la normativa reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas", ob. cit, pág. 69; y también, X. CORS MEYA, "Teoría del Devengo. El caso de los Impuestos Municipales. Comentario a la STC 197/1992", *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, núm. 69, pág. 25.

²⁸ Véase S. ANÍBARRO PÉREZ, *La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., pág. 145.

A los sujetos pasivos se les impone la obligación de presentar las correspondientes declaraciones censales de alta, baja o variación, estando prevista en la Ley la posibilidad de exigir el impuesto en régimen de autoliquidación.

Por lo que se refiere al sistema de reclamaciones y recursos, si se trata de un acto de gestión censal dictado por la Administración del Estado, cabrá interponer contra él reclamación económico-administrativa, previa interposición, con carácter potestativo, del recurso de reposición ante el órgano que dictó el acto. Si el acto de gestión censal se dictó por el Ayuntamiento, por existir delegación, el recurso de reposición ante el Ayuntamiento es preceptivo, y contra la resolución cabrá interponer reclamación económico-administrativa.

Tratándose de un acto de gestión tributaria, si se ha dictado por la Administración Tributaria del Estado cabe reclamación económico-administrativa, previa interposición voluntaria del recurso de reposición. Si el acto lo dictó el Ayuntamiento, el recurso de reposición es preceptivo y contra él sólo cabe interponer recurso contencioso-administrativo.

Recargo provincial sobre el IAE.

El artículo 124 de la LRHL prevé la exigencia, con carácter potestativo, de un recargo sobre la cuota del IAE.

El presupuesto de hecho del recargo coincide con el del IAE, pero sólo es aplicable en caso de actividades que tributen por cuota municipal, nunca cuando se trate de cuotas provinciales y nacionales.

Los entes acreedores del recargo son las Diputaciones Provinciales, los Consejos y Cabildos Insulares y las Comunidades Autónomas uniprovinciales que decidan exigirlo.

Los sujetos pasivos son los mismos que los del tributo base, pero teniendo nuevamente en cuenta que sólo se exige en el supuesto de cuotas municipales.

La base tributaria es la cuota de tarifa municipal, con carácter previo a la aplicación de los coeficientes municipales.

Finalmente, en cuanto al tipo de gravamen del recargo, el artículo 124.2 señala que no podrá ser superior al 40 por 100.

B) Análisis del impuesto en los municipios de Castilla y León.

Como se desprende del análisis que de las características del IAE se ha llevado a cabo en líneas precedentes, en este impuesto la autonomía tributaria de los municipios se concreta en la posibilidad de modular la cuantía de las cuotas de carácter municipal a través de la aprobación por el Ayuntamiento de determinados coeficientes, y asimismo en la posibilidad de establecer ciertos beneficios fiscales, de modo que a continuación se pasan a analizar ambas cuestiones, haciendo una referencia previa al régimen jurídico diseñado para cada una de ellas y aludiendo seguidamente al uso concreto que los diversos municipios de Castilla y León seleccionados han hecho de las competencias normativas otorgadas por la Ley.

a) La cuantificación del impuesto.

Los artículos 88 y 89 de la LRHL prevén la posibilidad de que los Ayuntamientos modifiquen las cuotas fijadas en las Tarifas del impuesto, mediante la aplicación sobre las mismas de un coeficiente único en función de la población de derecho del municipio y de un índice que pondera la situación del local en el que se ejerce la actividad gravada, señalando los citados artículos los límites máximo y mínimo entre los que pueden fijarse dichos coeficiente e índice. De este modo, el contenido de su autonomía tributaria se traduce en este punto en la libertad de cada Ayuntamiento para decidir si aprueba o no el coeficiente de población y el índice de situación, o incluso si aprueba sólo uno de ellos, respetando en todo caso los límites legalmente fijados. Aunque los artículos 88 y 89 aluden de forma genérica a las "*cuotas mínimas fijadas en las Tarifas del impuesto*", hay que advertir que los Ayuntamientos únicamente tienen capacidad para modificar las cuotas municipales, no las de carácter provincial ni nacional, como indica expresamente el artículo 86.3 de la LRHL²⁹.

El establecimiento del coeficiente de población y del índice de situación exige acuerdo expreso por parte del Ayuntamiento, y la aprobación de las oportunas ordenanzas fiscales, en las que se hará constar el comienzo de aplicación de aquéllos, de acuerdo con lo que disponen los artículos 15.2 y 16.2 de la LRHL.

²⁹ Esta norma dispone en su inciso final que "*sobre las referidas cuotas provinciales y nacionales no podrán establecerse el coeficiente ni el índice de situación, ni el recargo provincial, regulados en los artículos 88, 89 y 124 de la Ley, respectivamente*".

El coeficiente de población.

El artículo 88 de la LRHL se refiere al coeficiente de población en los siguientes términos:

“Los Ayuntamientos podrán modificar las cuotas mínimas fijadas en las tarifas del impuesto, mediante la aplicación sobre las mismas de un coeficiente único para todas las actividades ejercidas en sus respectivos términos municipales, con arreglo al siguiente cuadro:”

<i>Municipios con población de derecho</i>	<i>Coeficiente</i>	
	<i>Máx.</i>	<i>Mín.</i>
<i>De hasta 5.000 habitantes.....</i>	<i>1,4</i>	<i>0,8</i>
<i>De 5.001 a 20.000 habitantes.....</i>	<i>1,6</i>	<i>0,8</i>
<i>De 20.001 a 50.000 habitantes...</i>	<i>1,7</i>	<i>0,8</i>
<i>De 50.001 a 100.000 habitantes..</i>	<i>1,8</i>	<i>0,8</i>
<i>Superior a 100.000 habitantes....</i>	<i>1,9</i>	<i>0,8</i>

Como se observa, el precepto prevé la posibilidad de que los Ayuntamientos modifiquen las cuotas de Tarifa ? concretamente, las de carácter municipal? mediante la aplicación de un coeficiente en función de la población de derecho del municipio, respetando los límites mínimo y máximo fijados en la norma. Este coeficiente será único y de aplicación general para todas las actividades económicas ejercidas en el municipio, lo cual, como destaca CHECA GONZÁLEZ, no parece correcto, "puesto que al ser estas últimas tan dispares como las que pueden imaginarse a partir de la enunciación de la ley, hubiera sido, sin duda, mucho mejor conceder al Ayuntamiento capacidad para discriminar entre los diversos tipos de actividades, y no tratar a todas por igual"³⁰.

En cualquier caso, cabe decir que la anterior crítica no es la única que puede hacerse con respecto al coeficiente de población. En efecto, resulta igualmente reprochable la distribución cuantitativa de los peldaños de población del cuadro previsto en el artículo 88, y en especial el hecho de que se pretenda agrupar en el último de dichos peldaños a todos los municipios cuya población de derecho exceda de 100.000 habitantes, ya que parece evidente que van a quedar encuadrados en esa amplia banda municipios que poco o nada tienen que ver entre sí.

³⁰ Véase C. CHECA GONZÁLEZ, *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, Servicio de Publicaciones de la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Cáceres, Cáceres, 1990, pág. 42.

Asimismo, cabe destacar los problemas que plantea vincular el coeficiente a la población de derecho en municipios eminentemente turísticos, en los que se producen fuertes oscilaciones entre la población de derecho y la población de hecho en diversas épocas del año, y donde hubiera sido deseable una cierta flexibilidad.

Hechas las anteriores apreciaciones y centrando la atención en lo que acontece en los diversos municipios de Castilla y León, por lo que respecta primeramente a las capitales de provincia de la Comunidad hay que advertir, como se refleja en el **Cuadro 1**, que, pese a que la LRHL fija en el 0,8 el límite mínimo del coeficiente de población, ninguna de las capitales ha aprobado dicho coeficiente por debajo de la unidad, de modo que la aplicación del mismo no conlleva en ningún caso una reducción de las cuotas municipales.

**1. COEFICIENTE DE POBLACIÓN EN LAS
CAPITALES DE PROVINCIA DE CASTILLA Y LEÓN**

<u>CAPITALES DE PROVINCIA DE CASTILLA Y LEÓN</u>	<u>COEFICIENTE APLICADO</u>
ÁVILA	1,3
BURGOS	1,25
LEÓN	1,2554
PALENCIA	1,406
SALAMANCA	1,11
SEGOVIA	1,52
SORIA	1,4
VALLADOLID	1,815
ZAMORA	1,1

En la exposición de los coeficientes aprobados por cada Ayuntamiento es posible diferenciar tres diversos grupos, atendiendo a la población de derecho de los nueve municipios que ostentan la capitalidad.

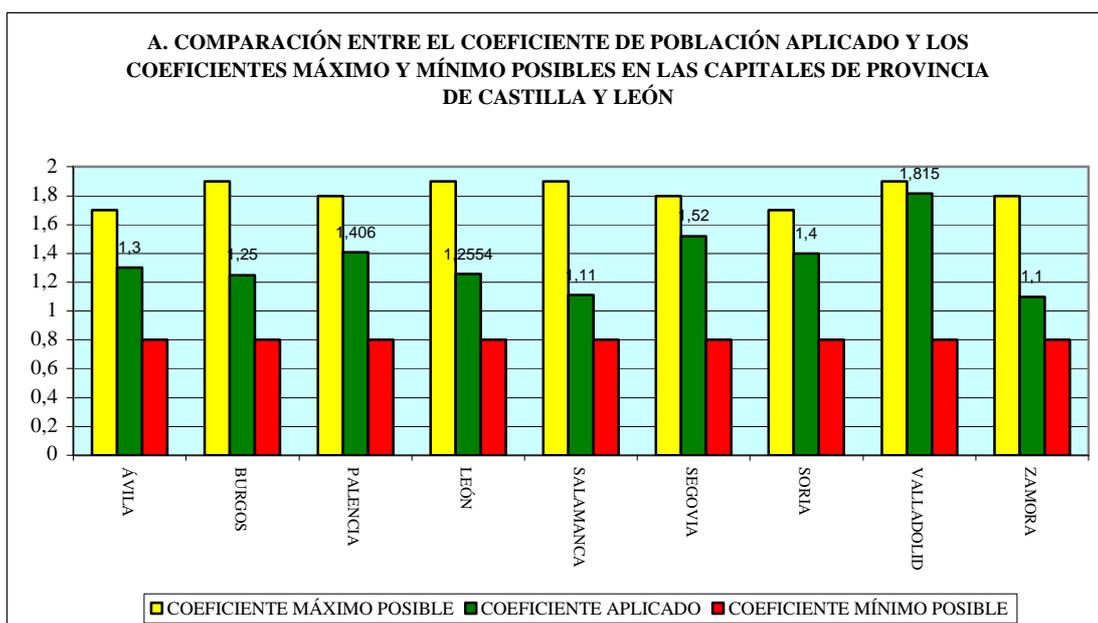
Así, un primer grupo lo constituyen aquellas capitales de provincia cuya población de derecho se encuentra entre los veinte mil un habitantes y los cincuenta mil, y que pueden fijar el coeficiente de población dentro de unos límites legales del 0,8 al 1,7. De los dos municipios que se incluyen en este grupo, Ávila ha aprobado en su ordenanza un coeficiente de 1,3, mientras que Soria lo ha establecido en 1,4.

El segundo grupo lo integran las capitales cuya población de derecho oscila entre cincuenta mil uno y cien mil habitantes, a las que la ley permite aprobar un coeficiente con

unas cuantías mínima y máxima de 0,8 y 1,8, respectivamente. Dentro de este grupo, Palencia ha fijado un coeficiente de 1,406, Segovia de 1,52 y Zamora de 1,1.

Finalmente, un tercer grupo lo forman los municipios capital de provincia con una población de derecho superior a los cien mil habitantes, cuyo coeficiente de población debe estar comprendido entre 0,8 y 1,9. Al mismo pertenecen Burgos, con un coeficiente aprobado de 1,25; León, donde se aplica un coeficiente de 1,2554; Salamanca, que ha fijado el coeficiente de población en 1,11; y Valladolid, en cuya demarcación se aplica el coeficiente más elevado de toda la Comunidad Autónoma: 1,815.

Teniendo en cuenta los datos expuestos, el **Gráfico A** ofrece una visión comparativa del coeficiente de población aprobado para cada municipio en contraste con los coeficientes máximo y mínimo que legalmente sería posible establecer, lo que da una idea del uso que en cada una de las capitales de provincia de Castilla y León se hace de la facultad que la ley otorga de modificar las cuotas de tarifa de carácter municipal aplicando sobre las mismas el coeficiente único en función de la población de derecho.



Pasando a hacer referencia a los municipios castellano-leoneses que no son capital de provincia, es de destacar en primer lugar que, según se aprecia en el **Cuadro 2**, sólo uno de estos municipios, en concreto Benavente, ha aprobado un coeficiente de población inferior a la unidad ? 0,913? , de modo que en todas las actividades económicas ejercidas en su demarcación la cuota municipal resultante de la aplicación de la tarifa va a ser inicialmente minorada por aplicación del citado coeficiente.

**2. COEFICIENTE DE POBLACIÓN EN MUNICIPIOS DE
CASTILLA Y LEÓN NO CAPITALES DE PROVINCIA**

<u>MUNICIPIOS NO CAPITALES DE PROVINCIA DE CASTILLA Y LEÓN</u>	<u>COEFICIENTE APLICADO</u>
ARENAS DE SAN PEDRO	1,58
ARANDA DE DUERO	1,64
MIRANDA DE EBRO	1,68
ASTORGA	1
PONFERRADA	1,61
AGUILAR DE CAMPOO	1,05
GUARDO	1,3
BÉJAR	1,6
CIUDAD RODRIGO	1
CUÉLLAR	1,56
BURGO DE OSMA	1
LAGUNA DE DUERO	1,25
MEDINA DEL CAMPO	1,25
BENAVENTE	0,913
TORO	1,3

Si se atiende a la población de derecho de los diversos municipios objeto de selección, es posible diferenciar los tres grupos que a continuación se exponen.

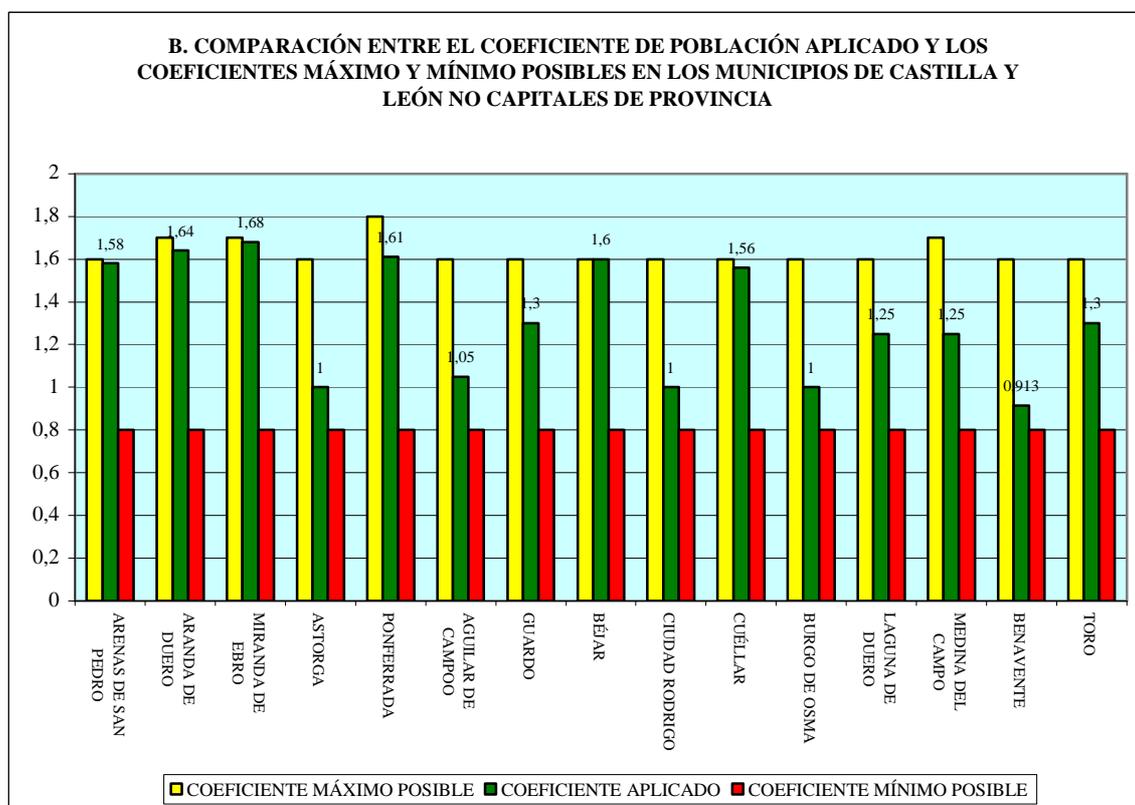
Un primer grupo, en el que se integran la mayor parte de los municipios de Castilla y León que no son capital de provincia, es el relativo a aquellos municipios cuya población de derecho está comprendida entre los cinco mil uno y los veinte mil habitantes, y cuyo coeficiente de población tiene como límites legales máximo y mínimo 1,6 y 0,8, respectivamente. Dentro de este grupo se incluyen, siguiendo un orden de menor a mayor coeficiente de población aprobado, Benavente, que como ya se ha dicho fija su coeficiente de población en 0,913; Burgo de Osma, Ciudad Rodrigo y Astorga, con un coeficiente igual a 1; Aguilar de Campoo, con un coeficiente de población de 1,05; Laguna de Duero, que lo ha fijado en 1,25; Guardo y Toro, cuyo coeficiente es de 1,3; Cuéllar, que lo ha establecido en 1,56; y finalmente Béjar, que aplica un coeficiente de población de 1,6.

Un segundo grupo lo forman los municipios castellano-leoneses con una población de derecho que oscila entre los veinte mil un habitantes y los cincuenta mil, y que pueden aprobar el coeficiente único en función de su población de derecho dentro de unos límites de 1,7 y 0,8. A este grupo pertenecen Medina del Campo, con un coeficiente aprobado de

1,25; Aranda de Duero, que fija su coeficiente en 1,64; y Miranda de Ebro, que lo establece en 1,68.

Un tercer y último grupo comprende los municipios con población de derecho entre cincuenta mil uno y cien mil habitantes, a los que la ley permite aprobar un coeficiente cuyos límites máximo y mínimo son 1,8 y 0,8, respectivamente. En este grupo sólo está incluido el municipio leonés de Ponferrada, que ha aprobado un coeficiente de población de 1,61.

El **Gráfico B** refleja cuál es el coeficiente aprobado por cada Ayuntamiento en contraste con los límites máximo y mínimo dentro de los que la ley permite fijar el citado coeficiente en cada municipio. Cabe destacar que en el caso de Arenas de San Pedro, Aranda de Duero, Miranda de Ebro, Ponferrada y Béjar el coeficiente de población aprobado es superior, en términos absolutos, al fijado en las capitales de sus respectivas provincias, acercándose en gran medida al coeficiente máximo que por ley les está permitido en atención a su población censada, o incluso haciéndolo coincidir con dicho máximo, como ocurre en el caso de Béjar donde se aplica el 1,6.



El índice de situación.

El artículo 89 de la LRHL establece en su primer párrafo que *"además del coeficiente regulado en el artículo anterior, los Ayuntamientos podrán establecer sobre las cuotas mínimas o, en su caso, sobre las cuotas modificadas por aplicación de dicho coeficiente, una escala de índices que pondere la situación física del local en cada término municipal, atendiendo a la categoría de la calle en que radique. El índice mínimo de la referida escala no podrá ser inferior a 0,5 y el máximo no podrá exceder de 2"*.

Este índice de situación, como el artículo 89 dispone, se aplica sobre las cuotas de Tarifa o bien sobre las cuotas corregidas por la aplicación del coeficiente de población. Lógicamente, no resultará aplicable a las actividades que se ejerzan sin el concurso de un local, esto es, cuando, a efectos del impuesto, se entienda que la actividad no se ejerce en local o que el edificio o instalación en que se desarrolla no tiene la categoría de local. Los Ayuntamientos que decidan aplicar el índice de situación deberán establecer el número de categorías de calles que existen en el municipio, respetando lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 89, el cual señala:

"A efectos de la fijación del índice de situación, el número de categorías de calles que debe establecer cada municipio, según su población, será el siguiente:"

<i>Municipios con población</i>	<i>Índice</i>	
	<i>Máx.</i>	<i>Mín.</i>
<i>Superior a 500.000 habitantes.....</i>	<i>9</i>	<i>6</i>
<i>Entre 100.001 y 500.000 habitantes..</i>	<i>8</i>	<i>5</i>
<i>Entre 50.001 y 100.000 habitantes...</i>	<i>7</i>	<i>4</i>
<i>Entre 10.000 y 50.000 habitantes.....</i>	<i>6</i>	<i>4</i>
<i>Inferior a 10.000 habitantes.....</i>	<i>5</i>	<i>2</i>

Para la aplicación del índice es necesario que al menos sea factible diferenciar dos diversas categorías de vías públicas dentro del correspondiente municipio, ya que el artículo 89, en su párrafo tercero, indica que *"en los municipios con población inferior a 1.000 habitantes en los que no sea posible distinguir más de una categoría de calle, no se podrá establecer el índice de situación"*, por lo que, a diferencia del coeficiente de población, el índice de situación nunca podrá ser único para todo el municipio³¹. Además, siguiendo la opinión manifestada en alguna contestación a consulta de la extinta Dirección

³¹ Con anterioridad a la redacción dada a este precepto por el artículo 8.Uno.2 de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo, la hoy desaparecida Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales admitió la posibilidad -? hoy vetada de manera expresa por el artículo 89? de que los Ayuntamientos fijaran un único índice de situación, siempre que todas las vías públicas municipales tuvieran la misma "entidad económica", de suerte tal que se les pudiera asignar la misma categoría.

General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, es necesario que la clasificación de las calles por categorías y la fijación de los índices de situación aplicables se realicen "desde la perspectiva de alcanzar una lógica equivalencia entre la categoría asignada a una calle y las posibles ventajas económicas que para un empresario o profesional represente el que en ella se halle ubicado el local donde desarrolle la actividad por él ejercitada, todo ello con fundamento en criterios de racionalidad". Por su parte, el último párrafo del artículo 89 de la LRHL exige que la diferencia de valor del índice asignado a una categoría con respecto al atribuido a la categoría superior o inferior sea al menos de 0,10.

Una vez expuesto el régimen jurídico establecido en el artículo 89 para el índice de situación, hay que aludir a las principales críticas que contra el mismo pueden dirigirse. Al respecto, y como sucedía con el Impuesto sobre la Radicación, con la aplicación de este índice se produce una discriminación entre actividades económicas que cuentan con un local para su ejercicio y actividades ejercidas sin establecimiento alguno.

Junto a lo anterior, el hecho de que se establezca un índice único para cada una de las categorías de calles aprobadas por el Ayuntamiento supone desconocer la diferente importancia que la ubicación del local tiene según la actividad económica de que se trate. Así, si bien es una realidad social innegable que efectivamente el lugar de implantación de la actividad no es un aspecto neutro e irrelevante sino que condiciona los precios y todos los aspectos de la actividad económica; parece, no obstante, que esta aseveración no puede mantenerse con la misma rotundidad para todas las actividades económicas con independencia de su naturaleza, por lo que sería preferible que se hubieran establecido distinciones entre los diversos tipos de actividades económicas a la hora de aplicar el índice de situación, lo que sin duda resultaría más acorde con el principio de igualdad tributaria, el cual, como es sabido, reclama un tratamiento diverso para las situaciones dispares.

Pasando a examinar lo que acontece con respecto a este índice en los diversos municipios de Castilla y León, se va a hacer referencia primeramente a las capitales de provincia de dicha Comunidad Autónoma. Como se ha advertido, la LRHL permite que cada Ayuntamiento apruebe tantos índices como categorías de calles sea posible diferenciar en el municipio. Es por ello que, al ser más de uno los índices de situación aplicables en cada municipio, resulta oportuno referirse, tal y como se recoge en el **Cuadro 3**, a los índices máximo y mínimo aprobados mediante la correspondiente

ordenanza fiscal, y hacer asimismo mención a un índice medio, resultante de calcular el promedio de todos los índices aprobados por el Ayuntamiento³².

3. ÍNDICES DE SITUACIÓN EN LAS CAPITALES DE PROVINCIA DE CASTILLA Y LEÓN

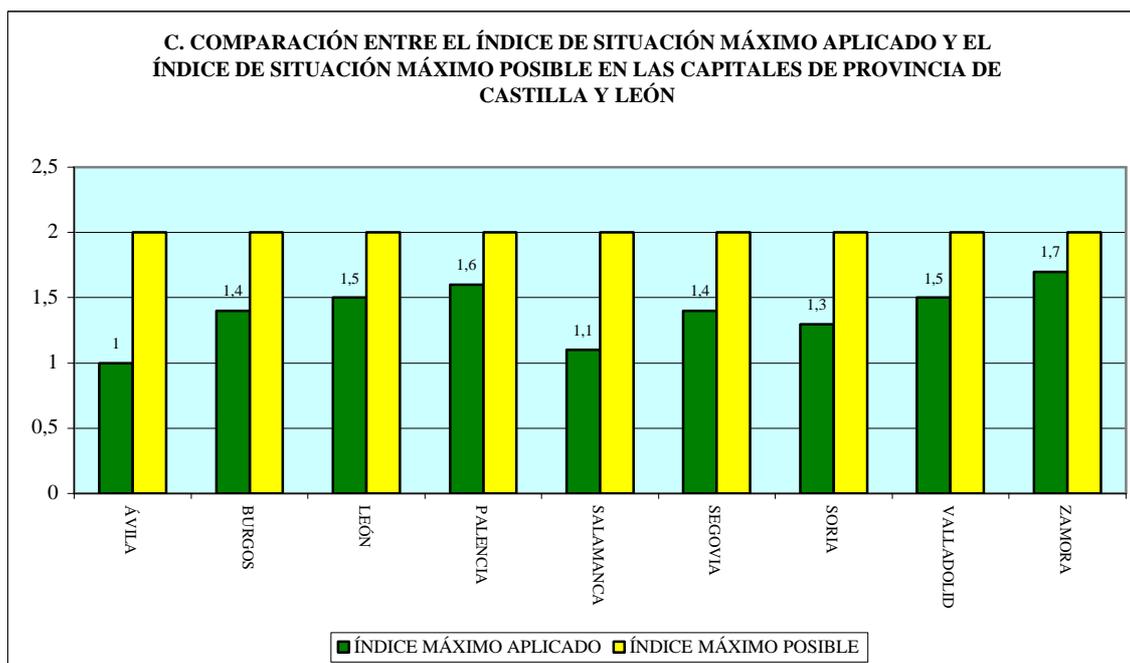
<u>CAPITALES DE PROVINCIA</u> <u>DE CASTILLA Y LEÓN</u>	<u>ÍNDICES APLICADOS</u>		
	<u>MÁXIMO</u>	<u>MÍNIMO</u>	<u>MEDIO</u>
ÁVILA	1	1	1
BURGOS	1,40	0,9	1,15
LEÓN	1,5	0,5	0,86
PALENCIA	1,6	1	1,26
SALAMANCA	1,1	0,5	0,8
SEGOVIA	1,4	0,9	1,18
SORIA	1,3	1,05	1,16
VALLADOLID	1,5	0,8	1,15
ZAMORA	1,7	0,5	1,1

En el examen del índice de situación máximo aprobado por cada Ayuntamiento ? que como se observa en el **Gráfico C** no puede ser superior a 2? es posible diferenciar dos grupos de municipios.

El primero es el de aquellas capitales de provincia cuyo índice máximo aplicado está entre 1 y 1,5. Dentro de este grupo, Ávila prevé un índice máximo de 1; Salamanca lo fija en 1,1; Soria aplica el 1,3; Burgos y Segovia el 1,4; y finalmente Valladolid y León, que establecen un índice máximo de 1,5.

El segundo grupo lo constituyen las capitales con un índice de situación máximo superior a 1,5. A este grupo pertenece Palencia, con un índice máximo de 1,6; y Zamora, cuyo índice máximo es el más elevado de todas las capitales de provincia: 1,7.

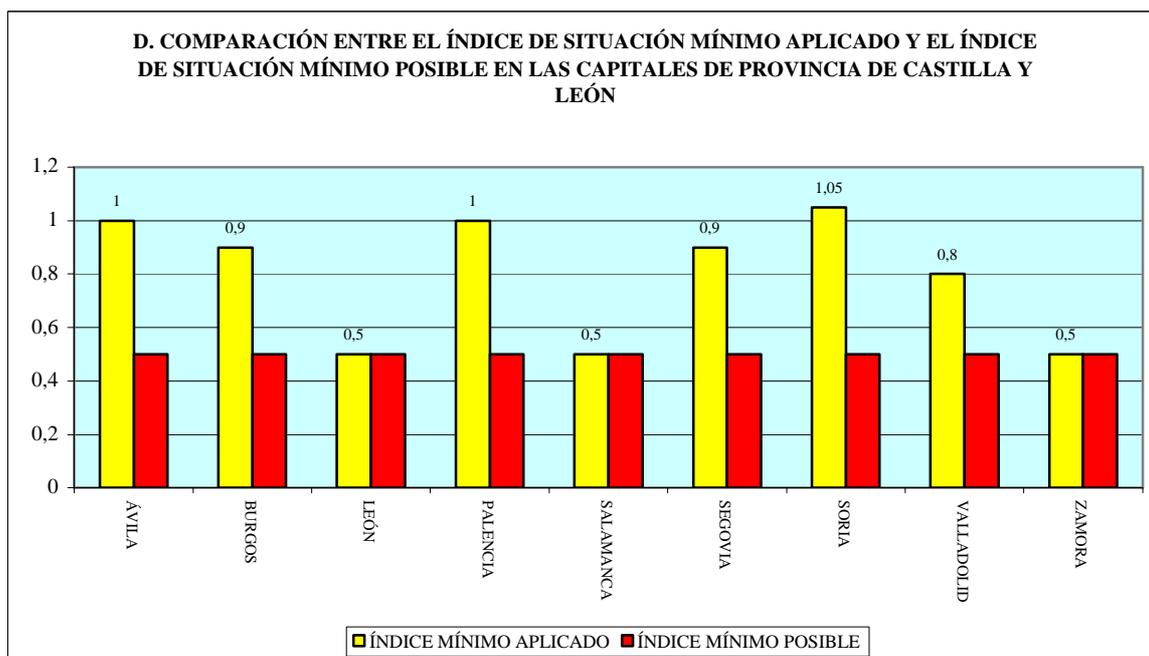
³² Ciertamente, no se desconoce que un índice medio verdaderamente ajustado a la realidad exigiría conocer con exactitud el número de actividades al que se aplica cada uno de los índices aprobados por el Ayuntamiento, puesto que algunos índices tienen un campo de aplicación mayor que otros, lo que debería tener su reflejo a la hora de calcular un índice medio. Sin embargo, resulta materialmente imposible conocer a qué número de actividades económicas de las ejercidas en un municipio se aplica uno u otro índice, por lo que se ha optado por tomar simplemente el promedio de todos los índices previstos en la ordenanza, con las limitaciones que ello supone a la hora de poder extraer conclusiones.



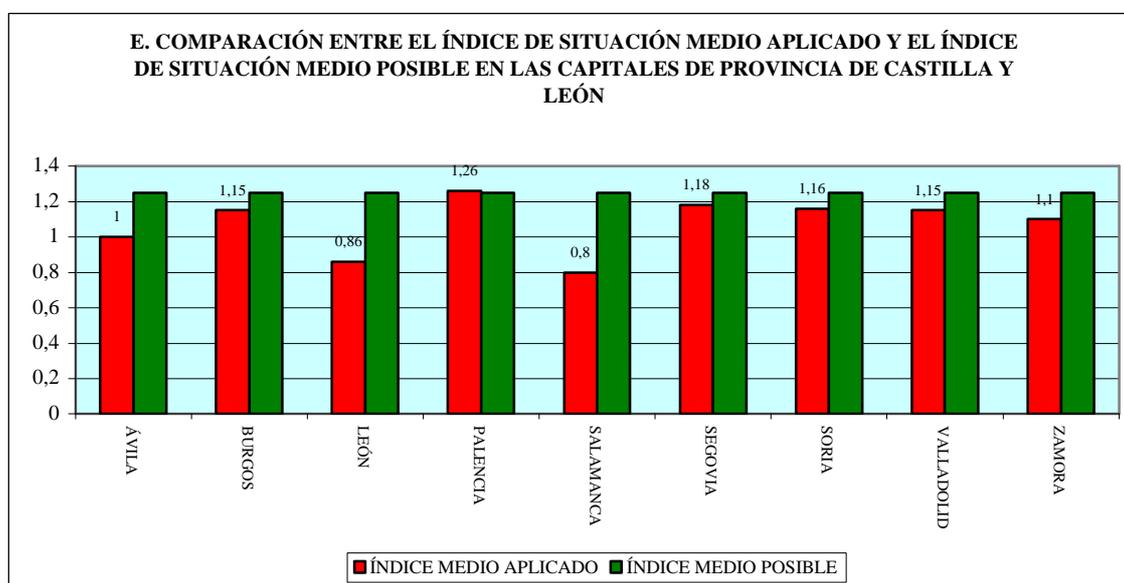
Por lo que respecta al índice mínimo, éste, según se dijo y conforme se aprecia en el **Gráfico D**, no puede ser inferior a 0,5, siendo posible diferenciar los dos grupos de municipios que a continuación se enuncian.

El primero de ellos es el formado por las capitales cuyo índice mínimo es inferior a la unidad. Así sucede en León, Salamanca y Zamora, que aplican el 0,5; en Valladolid, con un 0,8; y en Burgos y Segovia, que han aprobado un índice mínimo de 0,9.

En el segundo grupo se incluyen las capitales que prevén un índice mínimo igual o mayor que 1, cuales son Ávila y Palencia, cuyo índice mínimo es 1, y Soria, cuyo índice es 1,05.



En lo atinente al índice medio, como se desprende del **Gráfico E**, sólo Palencia supera 1,25 ? promedio de los índices máximo y mínimo posibles, es decir, de 2 y 0,5? . Las demás capitales de provincia tienen un índice medio inferior a esa cifra, e incluso en León y Salamanca el mismo es inferior a la unidad.

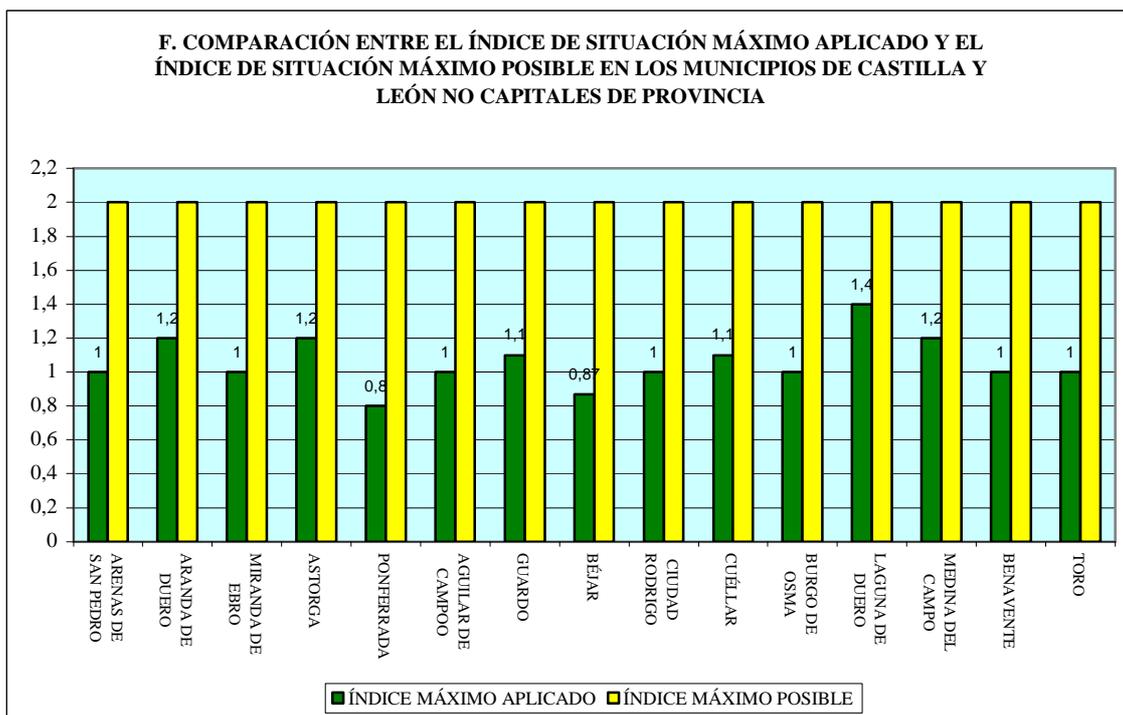


Pasando a hacer referencia a los municipios de Castilla y León que no son capital de provincia, el **Cuadro 4** recoge cuáles son los índices máximo, mínimo y medio de cada uno de dichos municipios.

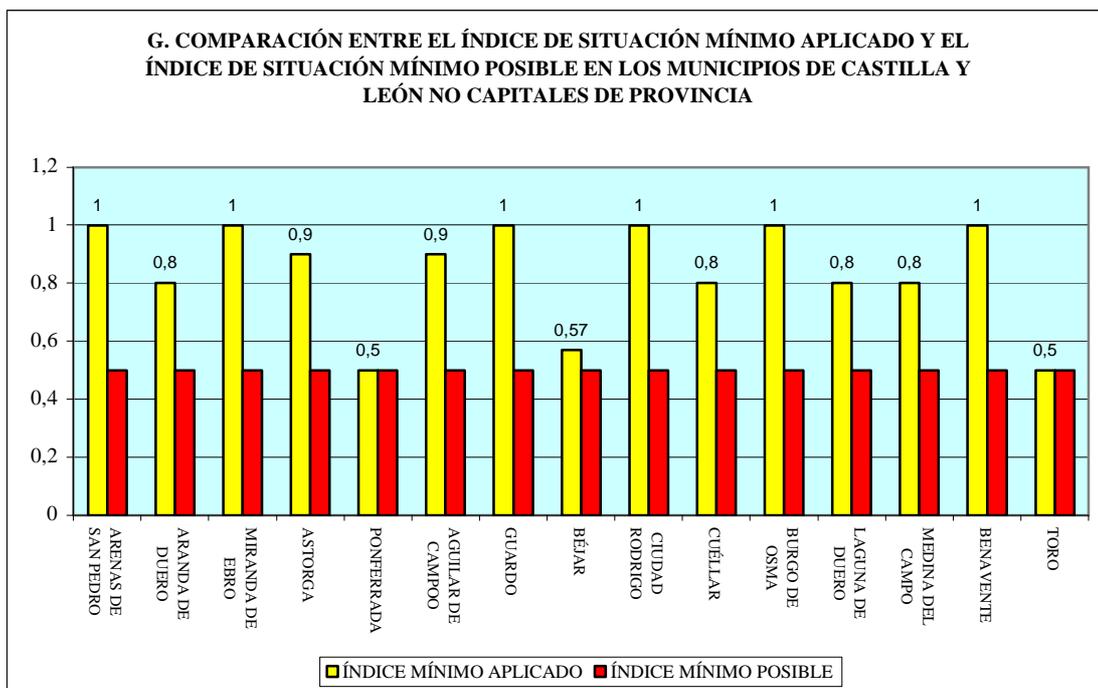
**4. ÍNDICE DE SITUACIÓN EN MUNICIPIOS DE CASTILLA Y LEÓN
NO CAPITALES DE PROVINCIA**

<u>MUNICIPIOS NO CAPITALES DE PROVINCIA DE CASTILLA Y LEÓN</u>	<u>ÍNDICES APLICADOS</u>		
	<u>MÁXIMO</u>	<u>MÍNIMO</u>	<u>MEDIO</u>
ARENAS DE SAN PEDRO	1	1	1
ARANDA DE DUERO	1,2	0,8	1
MIRANDA DE EBRO	1	1	1
ASTORGA	1,2	0,9	1,05
PONFERRADA	0,8	0,5	0,65
AGUILAR DE CAMPOO	1	0,9	0,95
GUARDO	1,1	1	1,05
BÉJAR	0,87	0,57	0,72
CIUDAD RODRIGO	1	1	1
CUÉLLAR	1,1	0,8	0,93
BURGO DE OSMA	1	1	1
LAGUNA DE DUERO	1,4	0,8	1,1
MEDINA DEL CAMPO	1,2	0,8	1,025
BENAVENTE	1	1	1
TORO	1	0,5	0,75

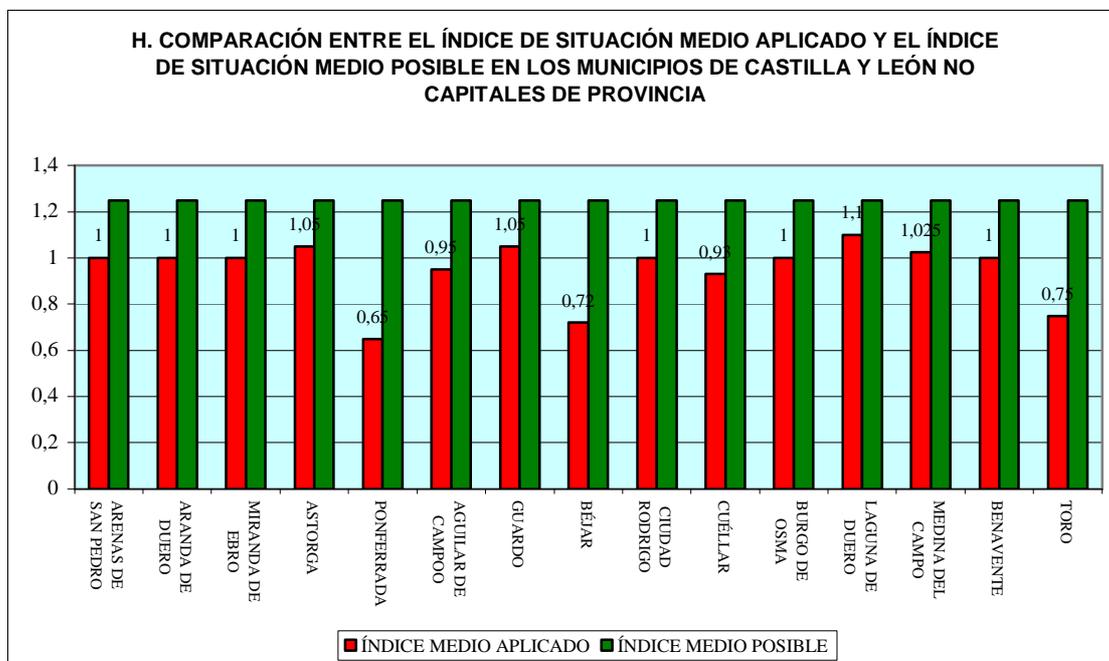
Frente al índice máximo permitido por la LRHL, que como se sabe es 2, puede observarse en el **Gráfico F** cómo existen municipios que lo han fijado por debajo de la unidad ? Ponferrada y Béjar? ; Arenas de San Pedro, Miranda de Ebro, Aguilar de Campoo, Ciudad Rodrigo, Burgo de Osma, Benavente y Toro aplican un índice máximo de 1; mientras que Cuéllar, Guardo, Aranda de Duero, Astorga, Medina del Campo y Laguna de Duero han establecido un índice máximo superior a la unidad, pero sin superar en ningún caso la cifra de 1,5.



En lo relativo al índice mínimo previsto, en ninguno de los municipios dicho índice supera la unidad, y de hecho Aranda de Duero, Astorga, Ponferrada, Aguilar de Campoo, Béjar, Cuéllar, Laguna de Duero, Medina del Campo y Toro lo sitúan por debajo de 1, aproximándose así, como refleja el **Gráfico G**, al mínimo posible de 0,5.



Por lo que concierne al índice medio, no existe ningún municipio que supere la cifra de 1,25, según se observa en el **Gráfico H**, donde destacan favorablemente Ponferrada, Béjar, Toro, Cuéllar y Aguilar de Campoo, cuyos índices medios se sitúan por debajo de la unidad.



Cuota resultante de la aplicación del coeficiente único y del índice de situación.

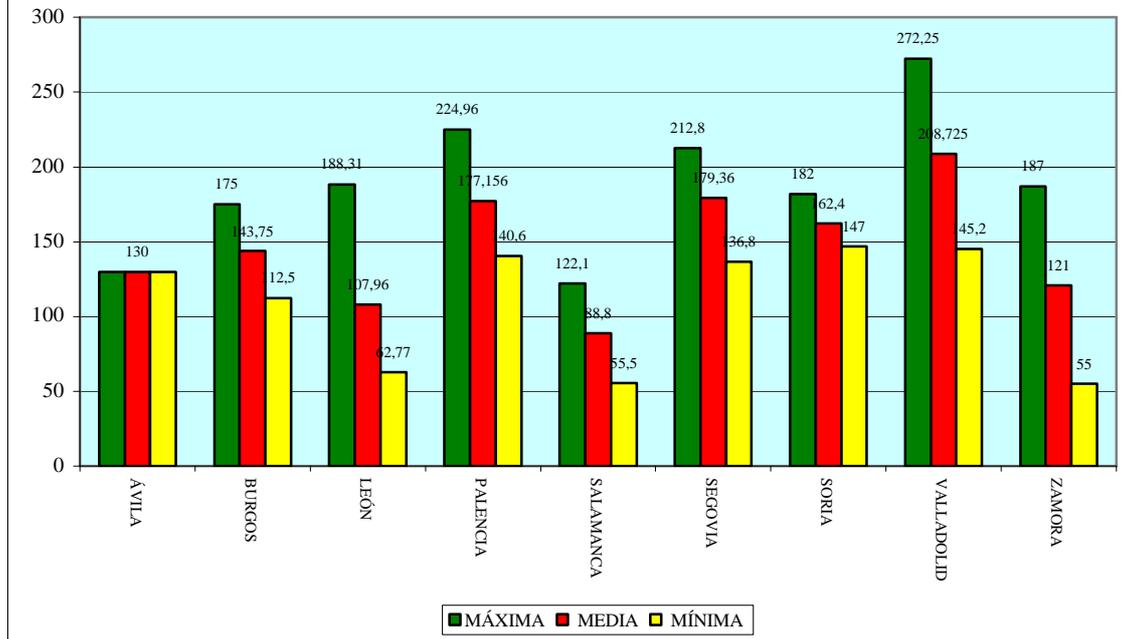
La aplicación agregada del coeficiente único en función de la población de derecho y de los índices de situación aprobados por cada Ayuntamiento da lugar a un incremento de las cuotas municipales que se refleja en el **Gráfico I** ? capitales de provincia de la Comunidad? y en el **Gráfico J** ? municipios de Castilla y León que no son capital de provincia? , en los que se recogen las cuotas tributarias máxima³³, media³⁴ y mínima³⁵ que se aplican en cada municipio.

³³ Resultante de la aplicación agregada sobre la cuota de tarifa del coeficiente de población y del índice de situación máximo aprobados por cada Ayuntamiento.

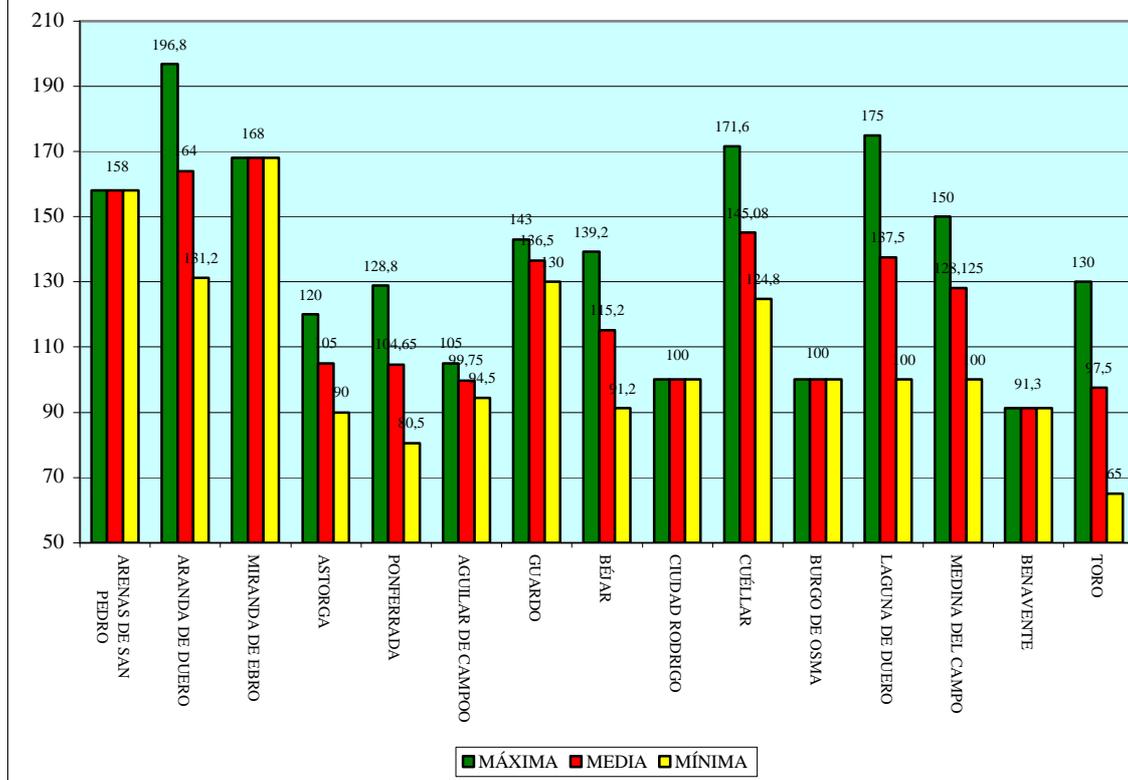
³⁴ Resultante de la aplicación agregada sobre la cuota de tarifa del coeficiente de población y del índice de situación medio aprobados.

³⁵ Resultante de la aplicación agregada sobre la cuota de tarifa del coeficiente de población y del índice de situación mínimo aprobados.

I. CUOTAS MUNICIPALES RESULTANTES DE LA APLICACIÓN DEL COEFICIENTE Y DEL ÍNDICE EN LAS CAPITALES DE PROVINCIA DE CASTILLA Y LEÓN



J. CUOTAS MUNICIPALES RESULTANTES DE LA APLICACIÓN DEL COEFICIENTE Y DEL ÍNDICE EN LOS MUNICIPIOS DE CASTILLA Y LEÓN NO CAPITALES DE PROVINCIA



Si se observan los datos relativos a las cuotas tributarias máximas aplicadas en los veinticuatro municipios de Castilla y León que han sido seleccionados, es posible verificar cómo la cifra más elevada corresponde a Valladolid, cuya cuota máxima representa un 272,25 por ciento de la cuota de tarifa. Le siguen los municipios de Palencia (224,96 por ciento), Segovia (212,8 por ciento), Aranda de Duero (196,8 por ciento), León (188,31 por ciento), Zamora (187 por ciento), Soria (182 por ciento), Burgos y Laguna de Duero (175 por ciento), Cuéllar (171,6 por ciento), Miranda de Ebro (168 por ciento), Arenas de San Pedro (158 por ciento), Medina del Campo (150 por ciento), Guardo (143 por ciento), Béjar (139,2 por ciento), Ávila y Toro (130 por ciento), Ponferrada (128,8 por ciento), Salamanca (122,1 por ciento), Astorga (120 por ciento), Aguilar de Campoo (105 por ciento), Ciudad Rodrigo y Burgo de Osma (100 por cien), y por último Benavente, cuya cuota máxima aplicada es inferior a la cuota de tarifa (91,3 por ciento).

Por lo que atañe a la cuota media que se aplica en los diversos municipios, la presión fiscal más elevada corresponde nuevamente a Valladolid, donde dicha cuota media supone un 208,725 por ciento de la cuota de tarifa. Le siguen Segovia (179,36 por ciento), Palencia (177,156 por ciento), Miranda de Ebro (168 por ciento), Aranda de Duero (164 por ciento), Soria (162,4 por ciento), Arenas de San Pedro (158 por ciento), Cuéllar (145,08 por ciento), Burgos (143,75 por ciento), Laguna de Duero (137,5 por ciento), Guardo (136,5 por ciento), Ávila (130 por ciento), Medina del Campo (128,125 por ciento), Zamora (121 por ciento), Béjar (115,2 por ciento), León (107,96 por ciento), Astorga (105 por ciento), Ponferrada (104,65 por ciento), Ciudad Rodrigo y Burgo de Osma (100 por cien), Aguilar de Campoo (99,75 por ciento), Toro (97,5 por ciento), Benavente (91,3 por ciento), y finalmente Salamanca (88,8 por ciento).

En lo relativo a las cuotas mínimas aplicadas en los diferentes municipios de Castilla y León, en este caso la cifra más elevada corresponde al municipio burgalés de Miranda de Ebro, cuya cuota mínima representa el 168 por ciento de la cuota de tarifa. Tras él se sitúan los municipios de Arenas de San Pedro (158 por ciento), Soria (147 por ciento), Valladolid (145,2 por ciento), Palencia (140,6 por ciento), Segovia (136,8 por ciento), Aranda de Duero (131,2 por ciento), Ávila y Guardo (130 por ciento), Cuéllar (124,8 por ciento), Burgos (112,5 por ciento), Ciudad Rodrigo, Burgo de Osma, Laguna de Duero y Medina del Campo (100 por cien), Aguilar de Campoo (94,5 por ciento), Benavente (91,3 por ciento), Béjar (91,2 por ciento), Astorga (90 por ciento),

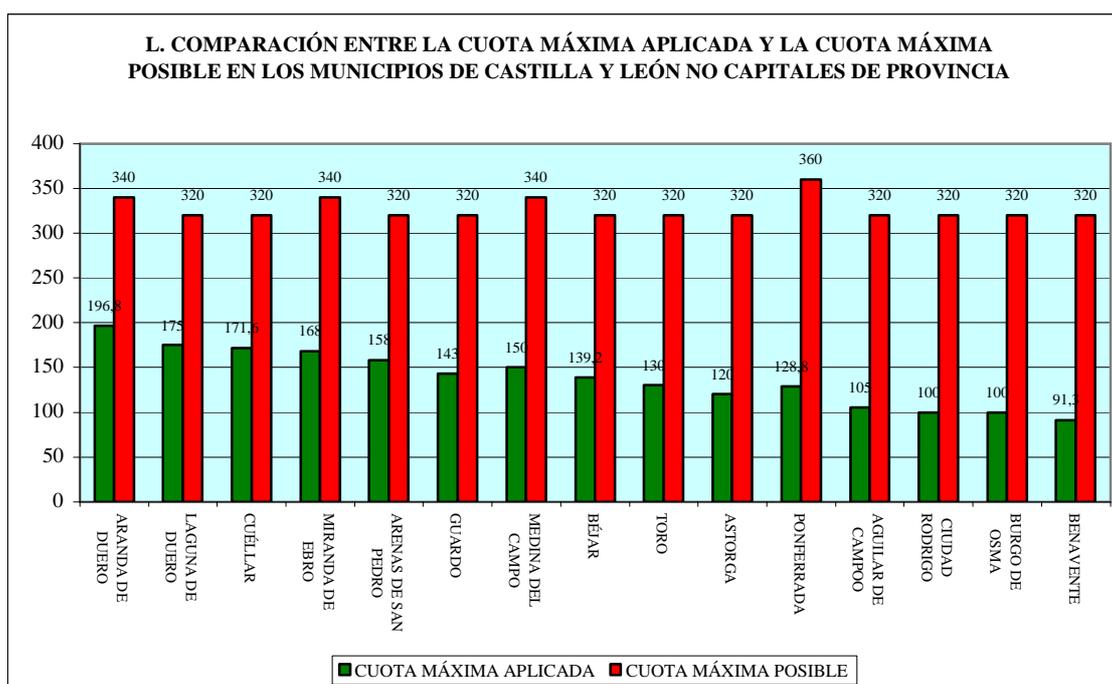
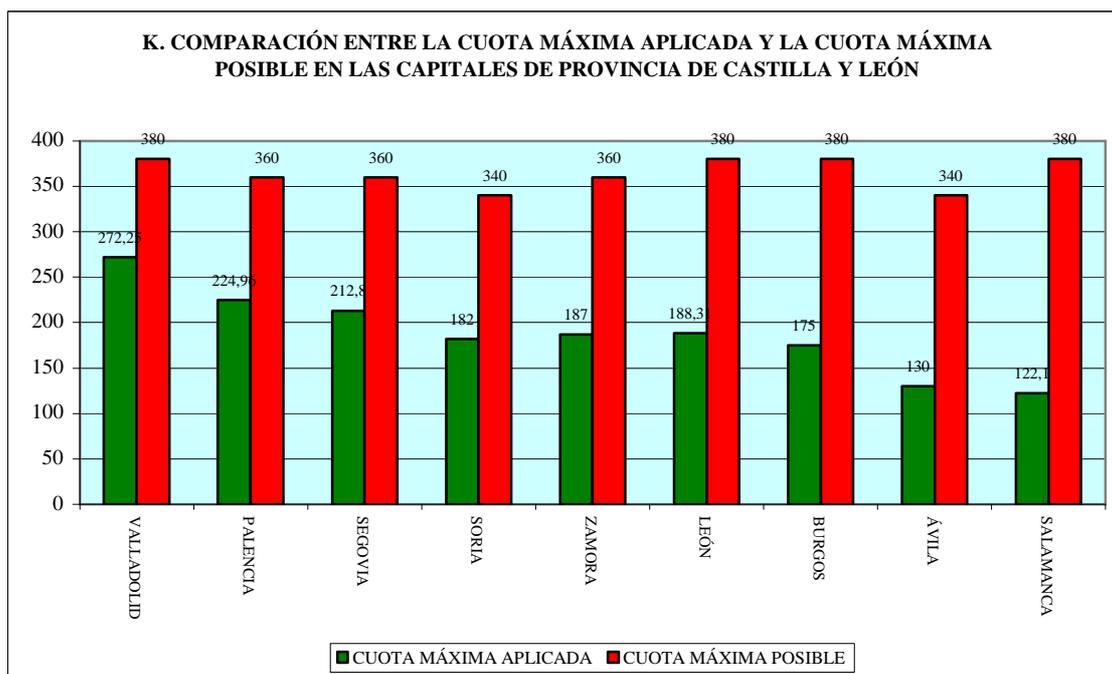
Ponferrada (80,5 por ciento), Toro (65 por ciento), León (62,77 por ciento), Salamanca (55,5 por ciento), y por último Zamora (55 por ciento).

Consiguientemente, cabe aseverar que, dentro de la comunidad castellano leonesa, es Valladolid el municipio que, en términos absolutos, tiene una fiscalidad más elevada en lo que al IAE se refiere. Resulta igualmente destacable la situación de Salamanca, que siendo uno de los municipios de Castilla y León con mayor cifra de población de derecho, sin embargo ostenta una fiscalidad en relación con el citado impuesto realmente favorable en términos comparativos, siendo de hecho el municipio con la menor cuota media aplicada de toda la Comunidad Autónoma. Finalmente, es de reseñar que municipios como los burgaleses de Miranda de Ebro o Aranda de Duero tienen una fiscalidad más desfavorable que la capital de la provincia³⁶; asimismo, las cuotas máxima, media y mínima del IAE correspondientes a Arenas de San Pedro superan las que se aplican en el municipio que ostenta la capitalidad de la provincia, esto es, Ávila; y lo mismo sucede con Béjar y Ciudad Rodrigo, que en términos generales tienen una fiscalidad correspondiente al IAE más gravosa que Salamanca, aunque en este caso debe tenerse en cuenta que, como ya se ha dicho, la capital de la provincia salmantina es uno de los municipios con más baja presión fiscal por IAE de toda la Comunidad Autónoma.

Para apreciar en qué medida los municipios castellano-leoneses han utilizado las posibilidades de incremento que la LRHL otorga en relación con el IAE, el **Gráfico K** ? capitales de provincia? y el **Gráfico L** ? otros municipios? , ofrecen una visión comparada entre las cuotas máximas aplicadas y las cuotas máximas posibles³⁷.

³⁶ En efecto, en el caso de Aranda de Duero, tanto la cuota máxima como la media y la mínima son superiores a las que se aplican en Burgos; y en cuanto a Miranda de Ebro sólo la cuota máxima es inferior a la de la capital burgalesa.

³⁷ Dichas cuotas máximas posibles resultan de la aplicación agregada sobre una cuota de tarifa equivalente a cien del coeficiente de población máximo permitido para cada localidad y del índice de situación máximo legal, que es 2.



Como se observa fácilmente, ninguno de los municipios castellano-leoneses agota la capacidad que la LRHL ofrece en orden a incrementar las cuotas de tarifa del IAE. De todos ellos, es Valladolid el que con mayor alcance utiliza sus posibilidades de incremento³⁸. Le siguen Palencia; Segovia; Aranda de Duero; Laguna de Duero; Cuéllar

³⁸ Según se desprende de la relación porcentual que existe entre la cuota máxima aplicada y la cuota máxima permitida por la LRHL.

y Soria; Zamora; León; Miranda de Ebro; Arenas de San Pedro; Burgos; Guardo; Medina del Campo y Béjar; Toro; Ávila; Astorga; Ponferrada; Aguilar de Campoo; Salamanca; Ciudad Rodrigo y Burgo de Osma; y por último, Benavente.

Sin perjuicio de lo indicado, no hay que olvidar que en ocasiones las cuotas aplicadas en los municipios van a ser objeto de reducción como consecuencia de la aplicación de determinados beneficios fiscales, y concretamente, en orden a contrastar las diferencias de fiscalidad entre unos municipios y otros, interesa en particular examinar aquellos beneficios fiscales sobre los cuales la LRHL reconoce a los Ayuntamientos algún margen de maniobra, cuestión a la que se pasa a aludir seguidamente.

b) Los beneficios fiscales.

Como ocurre con los demás impuestos municipales, el segundo ámbito en el que se concretan las competencias otorgadas a los municipios en la regulación del IAE es precisamente el relativo a los beneficios fiscales. En este impuesto la posibilidad de que los Ayuntamientos tengan un cierto margen de decisión en el establecimiento de algún beneficio fiscal tiene su origen en las modificaciones introducidas en la LRHL a través de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. En concreto, a través de dicha Ley se incorpora la nota común 2ª a la Sección 1ª de las Tarifas del impuesto, previéndose en ella la posibilidad de que por medio de las ordenanzas fiscales los Ayuntamientos puedan establecer una bonificación de hasta el 50 por ciento de la cuota en favor de quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad empresarial durante los primeros cinco años de ejercicio, pudiendo los Ayuntamientos regular los aspectos sustantivos y formales de la bonificación no previstos en la ley³⁹.

³⁹ La mencionada nota 2ª señala textualmente:

“Cuando las Ordenanzas fiscales así lo establezcan, quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad empresarial, y tributen por cuota mínima municipal, disfrutarán durante los cinco primeros años de una bonificación de hasta el 50 por ciento de la cuota correspondiente.

Para poder disfrutar de la bonificación se requiere que la actividad económica no se haya ejercido anteriormente bajo otra titularidad.

Se entenderá que las actividades económicas se han ejercido anteriormente bajo otra titularidad, entre otros, en los supuestos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad.

La bonificación a que se refiere el párrafo primero de esta Nota alcanza a la cuota tributaria integrada por la cuota de Tarifa modificada, en su caso, por aplicación del coeficiente y el índice de situación previstos en los artículos 88 y 89 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, respectivamente.

El período a que se refiere el párrafo primero de esta Nota caducará, en todo caso, una vez transcurridos cinco días desde la primera declaración de alta.

Con respecto a esta bonificación, las competencias otorgadas a los Ayuntamientos se concretan, primeramente, en la posibilidad de decidir sobre el establecimiento o no de la misma en su demarcación territorial, puesto que se trata de un beneficio fiscal de carácter potestativo, cuya aplicación se condiciona a lo acordado en cada municipio en uso de su autonomía tributaria. En caso de que se decida su establecimiento, el margen que la ley deja a la ordenanza para el diseño de la bonificación se circunscribe a la decisión acerca de la cuantía exacta de la misma, y a la determinación de los aspectos sustantivos y formales que no vengan legalmente predefinidos, y que serán en realidad aspectos en cierto modo secundarios y vinculados a los fines que en cada caso la entidad municipal pretenda promover⁴⁰.

Entrando a analizar lo que los diversos municipios de Castilla y León han decidido respecto a la bonificación por inicio de actividad empresarial, cabe advertir que de entre las capitales de provincia de la Comunidad Autónoma todas ellas, a excepción de Soria y Zamora, han previsto en la correspondiente ordenanza fiscal la citada bonificación, si bien existen disparidades entre los distintos municipios, como se desprende del **Cuadro 5**.

5. BONIFICACIÓN POR INICIO DE ACTIVIDAD EMPRESARIAL EN LAS CAPITALS DE PROVINCIA DE CASTILLA Y LEÓN

<u>CAPITALES QUE HAN ESTABLECIDO LA BONIFICACIÓN</u>	<u>ALCANCE TEMPORAL</u>	<u>PORCENTAJES DE BONIFICACIÓN</u>				
		<u>AÑO 1</u>	<u>AÑO 2</u>	<u>AÑO 3</u>	<u>AÑO 4</u>	<u>AÑO 5</u>
ÁVILA	5 años	30%	30%	30%	30%	30%
BURGOS	5 años	50%	40%	30%	20%	10%
LEÓN	5 años	50%	50%	50%	50%	50%
PALENCIA	2 años	50%	50%			
SALAMANCA	3 años ampliables a 5	50%	50%	50%	50%	50%
SEGOVIA	5 años	50%	40%	30%	20%	10%
VALLADOLID	5 años	40%	25%	25%	10%	10%

Como se observa, **Ávila** ha establecido un único porcentaje de bonificación para los cinco años de disfrute de la misma, el cual se cifra concretamente en el 30 por ciento de

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de esta bonificación se establecerá en la Ordenanza fiscal”.

⁴⁰ Así por ejemplo, como se verá, ciertos municipios de Castilla y León y de las áreas limítrofes con esta Comunidad incorporan en la regulación de este beneficio fiscal determinados requisitos relacionados con el objetivo de fomento del empleo.

la cuota. También **Palencia** prevé un porcentaje único de bonificación, en este caso del 50 por ciento, pero sólo se bonifican los dos primeros años de ejercicio de la actividad empresarial. En lo que a **León** se refiere, la ordenanza fiscal reguladora del IAE prevé una bonificación por inicio de actividad empresarial del 50 por ciento de la cuota durante los cinco primeros años de ejercicio, siempre y cuando la actividad que se inicie dé lugar a la creación de nuevo empleo, y éste se mantenga durante todo el período temporal a que se extiende la bonificación⁴¹. Por su parte, la regulación que del beneficio fiscal han hecho **Burgos** y **Segovia** en sus respectivas ordenanzas es idéntica en lo que a la determinación de su cuantía se refiere, previéndose en ambos casos unos porcentajes de bonificación decrecientes que son del 50 por ciento de la cuota durante el primer año de actividad, del 40 por ciento en el segundo año, del 30 por ciento en el tercero, del 20 por ciento en el cuarto y del 10 por ciento en el quinto y último año. Los municipios de **Salamanca** y **Valladolid** tienen en común el hecho de haber introducido a través de sus ordenanzas un requisito adicional para el disfrute de la bonificación por inicio de actividad empresarial, que consiste en que debe tratarse de actividades que no tengan más de veinte empleados afectos al ejercicio de la misma. Cumplida dicha condición, las actividades empresariales que se inicien en Salamanca podrán gozar de una bonificación del 50 por ciento de la cuota del impuesto durante los tres primeros años de ejercicio de la misma, bonificación que podrá mantenerse durante el cuarto y quinto año si se acredita un incremento de la plantilla con respecto a la existente en el ejercicio anterior, como mínimo de un puesto de trabajo más durante todo el ejercicio, siempre que se trate de contratación indefinida. Y por lo que se refiere a Valladolid, la bonificación alcanza un 40 por ciento durante el primer año, un 25 por ciento durante el segundo y el tercero, y un 10 por ciento durante los años cuarto y quinto, si bien las cuantías indicadas se incrementan en diez puntos porcentuales siempre que en el momento de solicitar la bonificación y en los sucesivos ejercicios se acredite la creación y el mantenimiento en plantilla de al menos un puesto de trabajo por cuenta ajena.

Pasando a hacer referencia a los municipios castellano-leoneses que no son capital de provincia, la mayor parte de los mismos no han establecido en sus ordenanzas fiscales previsión alguna acerca de la bonificación por inicio de actividad empresarial, de modo que en sus demarcaciones territoriales no resulta de aplicación dicho beneficio

⁴¹ La ordenanza aclara que se considera que existe creación de nuevo empleo cuando el número de empleados afectos a la actividad sea superior a uno, o bien cause alta el titular de la actividad en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos de la Seguridad Social.

fiscal. Los únicos municipios que han optado por establecer la mencionada bonificación, como se observa en el **Cuadro 6**, son Aguilar de Campoo y Ciudad Rodrigo.

6. BONIFICACIÓN POR INICIO DE ACTIVIDAD EMPRESARIAL EN LOS MUNICIPIOS DE CASTILLA Y LEÓN NO CAPITALES DE PROVINCIA

<u>MUNICIPIOS QUE HAN ESTABLECIDO LA BONIFICACIÓN</u>	<u>ALCANCE TEMPORAL</u>	<u>PORCENTAJES DE BONIFICACIÓN</u>				
		<u>AÑO 1</u>	<u>AÑO 2</u>	<u>AÑO 3</u>	<u>AÑO 4</u>	<u>AÑO 5</u>
AGUILAR DE CAMPOO	5 años	50%	50%	40%	40%	25%
CIUDAD RODRIGO	5 años	50%	50%	50%	25%	25%

Así, en **Aguilar de Campoo** pueden gozar de bonificación aquellas actividades empresariales que, teniendo un número de trabajadores en plantilla superior a uno e inferior a veinte, inicien su ejercicio en el citado municipio palentino, ascendiendo los porcentajes de bonificación al 50 por ciento en los dos primeros años, al 40 por ciento en los años tercero y cuarto y al 25 por ciento en el quinto y último año. En lo atinente a **Ciudad Rodrigo**, la bonificación se aplica a todas las actividades empresariales que inicien su ejercicio en el municipio, las cuales podrán disfrutar durante los tres primeros años de una reducción del 50 por ciento de la cuota del impuesto, siendo dicha reducción del 25 por ciento en los años cuarto y quinto.

C) Análisis del impuesto en las áreas limítrofes.

Cuantificación del impuesto

Para examinar qué uso han hecho los municipios pertenecientes a las áreas limítrofes con Castilla y León de las competencias normativas que la LRHL les reconoce en relación con el IAE, y que son las que van a dar lugar a disparidades en la fiscalidad municipal de dichos territorios, resulta oportuno comenzar aludiendo al coeficiente de población que, según se observa en el **Cuadro 7**, ha aprobado cada Ayuntamiento a través de la correspondiente ordenanza fiscal.

**7. COEFICIENTE DE POBLACIÓN EN LOS MUNICIPIOS
DE ÁREAS LÍMITROFES CON CASTILLA Y LEÓN**

<u>MUNICIPIOS DE ÁREAS LÍMITROFES</u>	<u>COEFICIENTE APLICADO</u>
PLASENCIA	1,25
GUADALAJARA	1,35
LOGROÑO	1,34
HARO	1,32
SANTO DOMINGO DE LA CALZADA	1,2
LUGO	1,45
MONFORTE DE LEMOS	0,85
MADRID	1,6
ALCOBENDAS	1,633
COLLADO VILLALBA	1,1
SAN SEBASTIÁN DE LOS REYES	1,549
ORENSE	1
OVIEDO	1,207
AVILÉS	1,55
GIJÓN	1,68
MIERES	1,5
SANTANDER	1,325
REINOSA	1,2
TORRELAVEGA	1,68
TOLEDO	1,64
TALAVERA DE LA REINA	1,39
ZARAGOZA	1,36
CALATAYUD	1,15

En orden a lograr una cierta sistematización en la exposición de los datos que se recogen en el cuadro 7, es posible diferenciar cuatro grupos de municipios en función de la población de derecho de los mismos.

Un primer grupo de municipios es el formado por aquellos cuya cifra de población de derecho se encuentra entre los cinco mil un habitantes y los veinte mil, pudiendo en consecuencia aprobar un coeficiente único de entre 0,8 y 1,6. En este grupo se integra Monforte de Lemos, único municipio de los correspondientes a áreas limítrofes en el que se aplica un coeficiente inferior a uno, siendo concretamente de 0,85; Calatayud, donde el coeficiente que se aplica es de 1,15; Santo Domingo de la

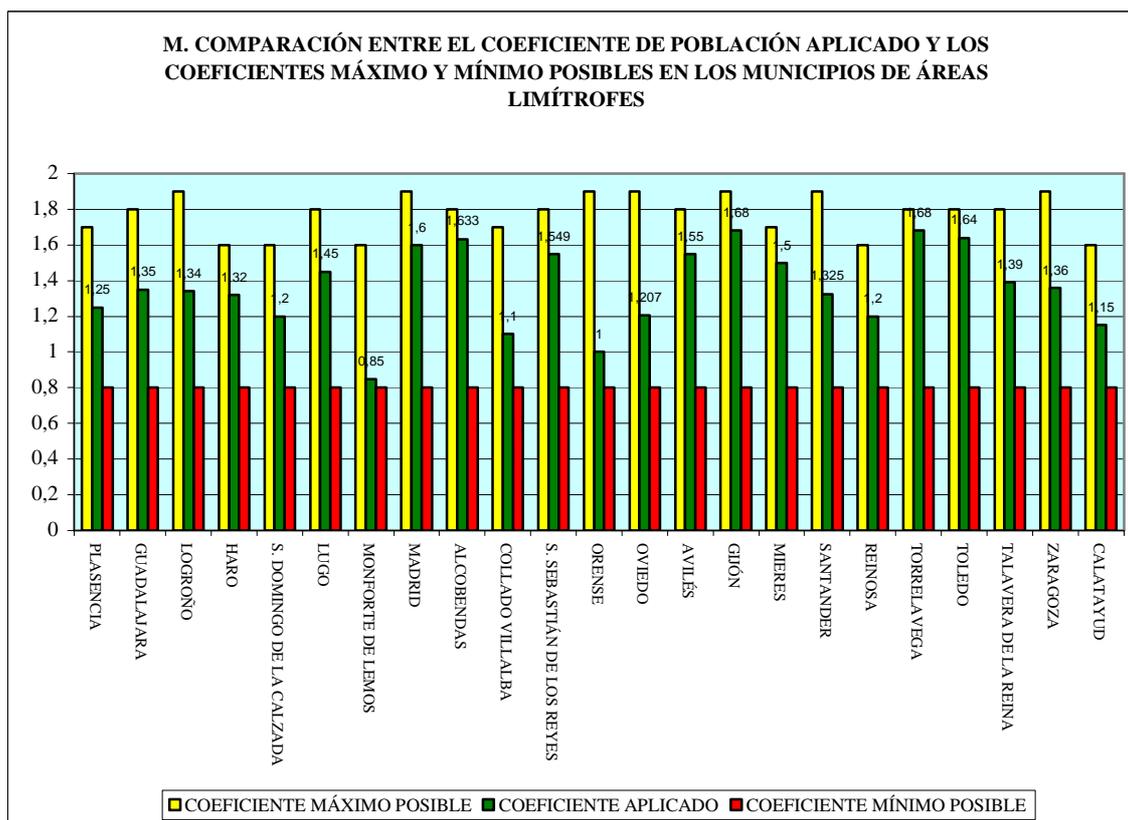
Calzada y Reinosa, con un coeficiente de 1,2; y por último Haro, cuyo coeficiente es 1,32.

Un segundo grupo lo constituyen los municipios con una población de derecho entre los veinte mil uno y los cincuenta mil habitantes, los cuales pueden fijar el coeficiente de población entre 0,8 y 1,7. Pertenece a este grupo Plasencia, donde el coeficiente previsto es 1,25; el municipio asturiano de Mieres, en el que se aplica un coeficiente de 1,5; y también el municipio de Collado Villalba, cuyo coeficiente es 1,1.

Los municipios que integran el tercer grupo son aquellos cuya población de derecho oscila entre los cincuenta mil uno y los cien mil habitantes, que pueden fijar el coeficiente de población dentro de unos límites máximo y mínimo de 1,8 y 0,8, respectivamente. En concreto, en el municipio de Guadalajara se ha fijado un coeficiente de 1,35; en Talavera de la Reina el coeficiente aplicable es de 1,39; en Lugo de 1,45; en San Sebastián de los Reyes de 1,549; en Avilés de 1,55; en Alcobendas de 1,633; en Toledo de 1,64; y en Torrelavega de 1,68.

Un cuarto y último grupo es el compuesto por los municipios con una población de derecho superior a los cien mil habitantes, que pueden aprobar el coeficiente único entre 0,8 y 1,9. Pertenecen a este grupo municipios como Orense, donde el coeficiente previsto es 1; Oviedo, con un coeficiente aplicable de 1,207; Santander, cuyo coeficiente es de 1,325; Logroño, que lo tiene fijado en 1,34; Zaragoza, donde se aplica el 1,36; Madrid, con un coeficiente de 1,6; y finalmente Gijón, único municipio de este grupo que no es capital de provincia y cuyo coeficiente asciende a 1,68, siendo el más elevado.

El **Gráfico M** refleja de forma conjunta para cada municipio el coeficiente aplicable en el mismo y los coeficientes máximo y mínimo legalmente previstos, lo que permite apreciar en qué medida los coeficientes fijados por los distintos Ayuntamientos se aproximan a los máximos permitidos por la LRHL.



Pasando a hacer referencia al índice de situación, en el **Cuadro 8** se recogen los índices máximo, mínimo y medio de cada uno de los municipios pertenecientes a áreas limítrofes con Castilla y León.

8. ÍNDICES DE SITUACIÓN EN LOS MUNICIPIOS DE ÁREAS LÍMITROFES CON CASTILLA Y LEÓN

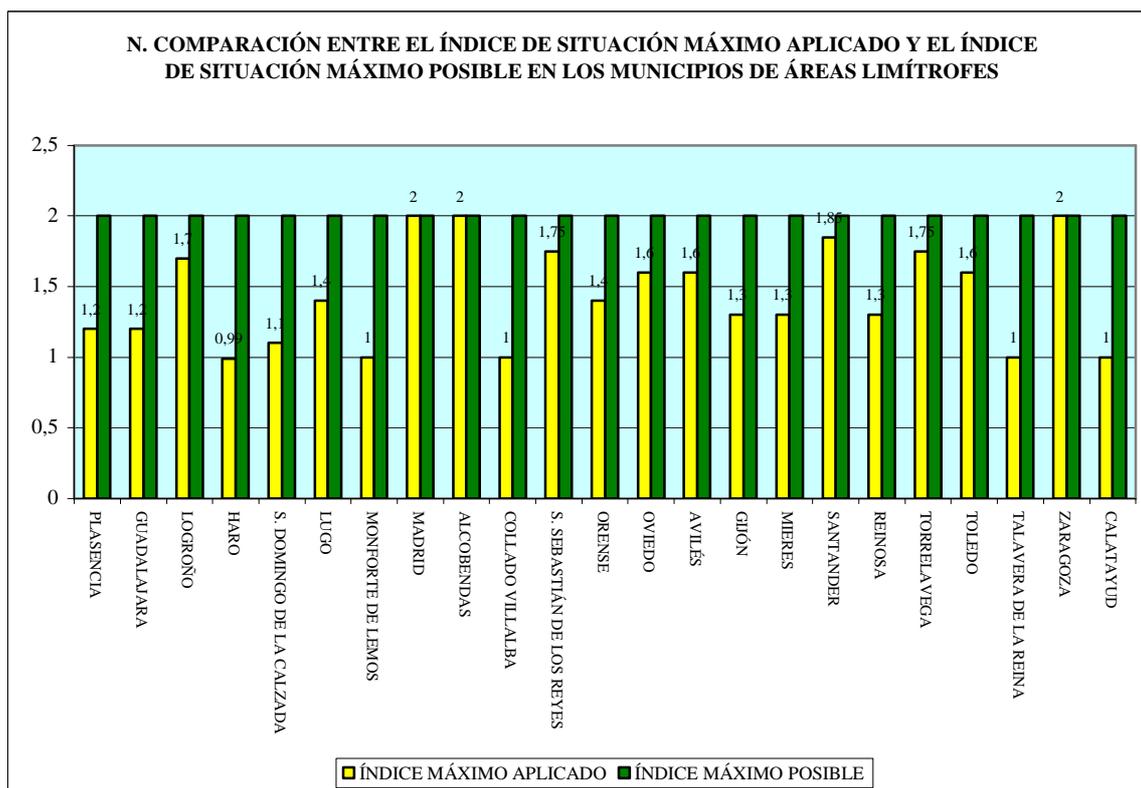
<u>MUNICIPIOS DE ÁREAS LÍMITROFES</u>	<u>ÍNDICES APLICADOS</u>		
	<u>MÁXIMO</u>	<u>MÍNIMO</u>	<u>MEDIO</u>
PLASENCIA	1,2	0,9	1,05
GUADALAJARA	1,2	0,8	1
LOGROÑO	1,70	1	1,34
HARO	0,99	0,89	0,94
SANTO DOMINGO DE LA CALZADA	1,1	0,95	1,025
LUGO	1,4	0,8	1,06
MONFORTE DE LEMOS	1	1	1
MADRID	2	0,75	1,375
ALCOBENDAS	2	1,1	1,6
COLLADO VILLALBA	1	0,6	0,8
SAN SEBASTIÁN DE LOS REYES	1,75	0,85	1,3
ORENSE	1,4	0,85	1,108

OVIEDO	1,6	0,8	1,18
AVILÉS	1,6	1	1,33
GIJÓN	1,3	0,9	1,1
MIERES	1,3	1	1,15
SANTANDER	1,85	0,75	1,33
REINOSA	1,3	0,9	1,08
TORRELAVEGA	1,75	1,3	1,49
TOLEDO	1,6	1	1,3
TALAVERA DE LA REINA	1	1	1
ZARAGOZA	2	0,5	1,35
CALATAYUD	1	1	1

En lo que al índice máximo aplicable se refiere, es posible diferenciar entre, por un lado, los municipios que han aprobado un índice superior a 1,5 y que por tanto, según se observa en el **Gráfico N**, se aproximan en mayor medida al máximo legal fijado en 2; y por otro lado, los municipios cuyo índice de situación máximo no supera la cuantía de 1,5.

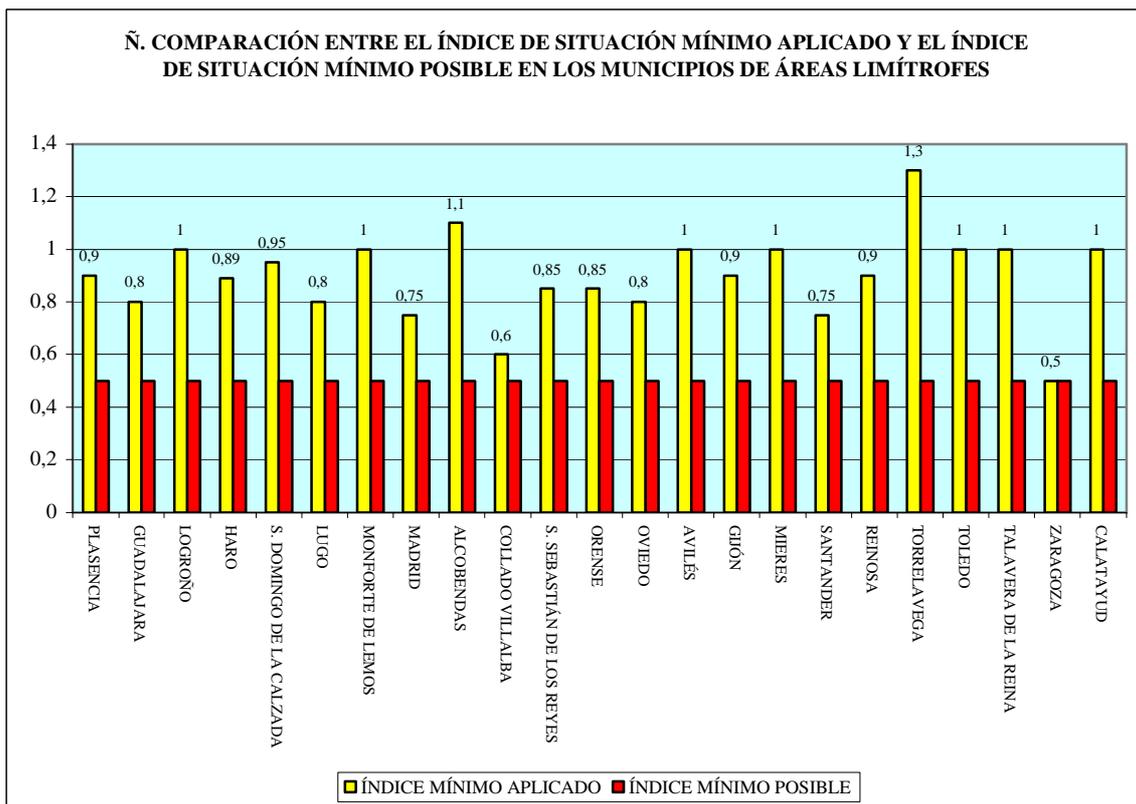
Dentro del primer grupo de municipios hay que citar a Oviedo, Avilés, Toledo, Logroño, San Sebastián de los Reyes, Torrelavega, Santander, Madrid, Alcobendas y Zaragoza. Es de destacar que en el caso de los tres últimos municipios citados se alcanza el máximo legal, es decir, 2.

Al segundo grupo pertenecen Haro ? único municipio que aprueba un índice máximo por debajo de 1? , Monforte de Lemos, Collado Villalba, Talavera de la Reina, Calatayud, Santo Domingo de la Calzada, Plasencia, Guadalajara, Gijón, Mieres, Reinosa, Lugo y Orense.



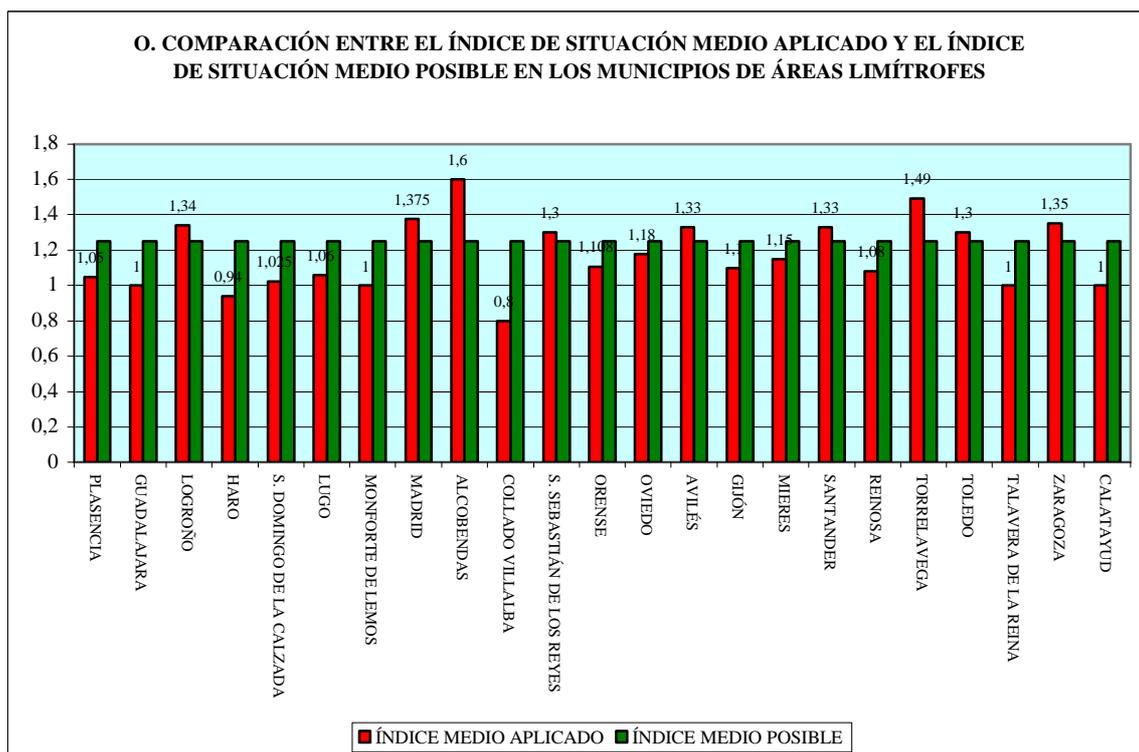
Por lo que respecta al índice mínimo, los municipios en los que se prevé un índice mínimo inferior a la unidad son Zaragoza, donde como se aprecia en el **Gráfico Ñ** el mismo coincide con el mínimo permitido por la ley, Collado Villalba, Madrid, Santander, Guadalajara, Lugo, Oviedo, San Sebastián de los Reyes, Orense, Haro, Plasencia, Gijón, Reinosa y Santo Domingo de la Calzada.

Frente a los anteriores, en Logroño, Monforte de Lemos, Avilés, Mieres, Toledo, Talavera de la Reina y Calatayud se aplica un índice mínimo igual a 1, siendo superior a la unidad en Alcobendas y Torrelavega.



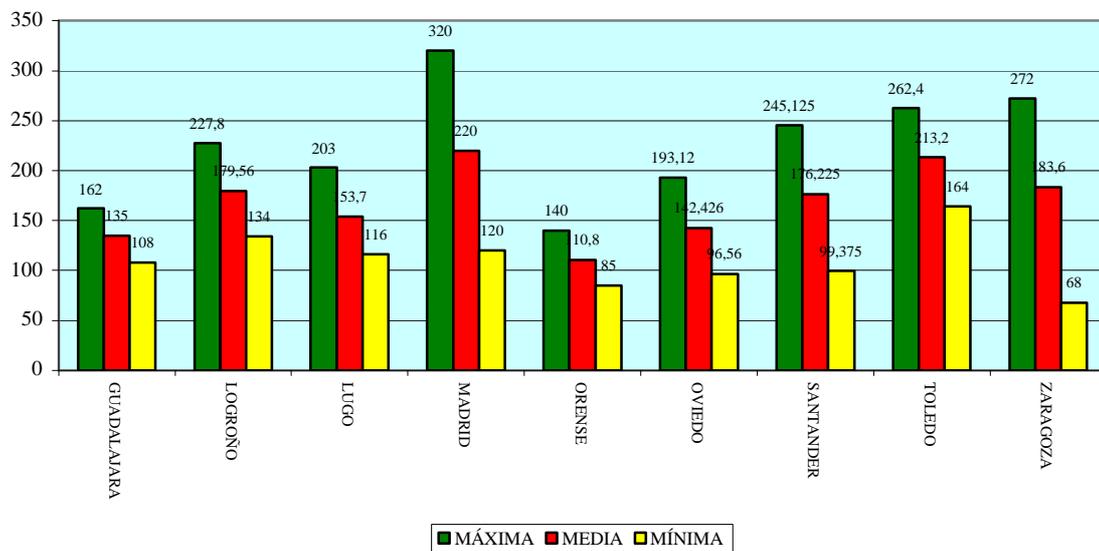
En lo concerniente al índice medio, como se refleja en el **Gráfico O**, los municipios que superan la cifra de 1,25 son San Sebastián de los Reyes, Toledo, Avilés, Santander, Logroño, Zaragoza, Madrid, Torrelavega y Alcobendas.

Por debajo de 1,25 se sitúan los índices medios de Haro, Collado Villalba ? municipios ambos que destacan favorablemente al ser su índice medio inferior a la unidad? , Guadalajara, Monforte de Lemos, Talavera de la Reina, Calatayud, Santo Domingo de la Calzada, Plasencia, Lugo, Reinosa, Gijón, Orense, Mieres y Oviedo.

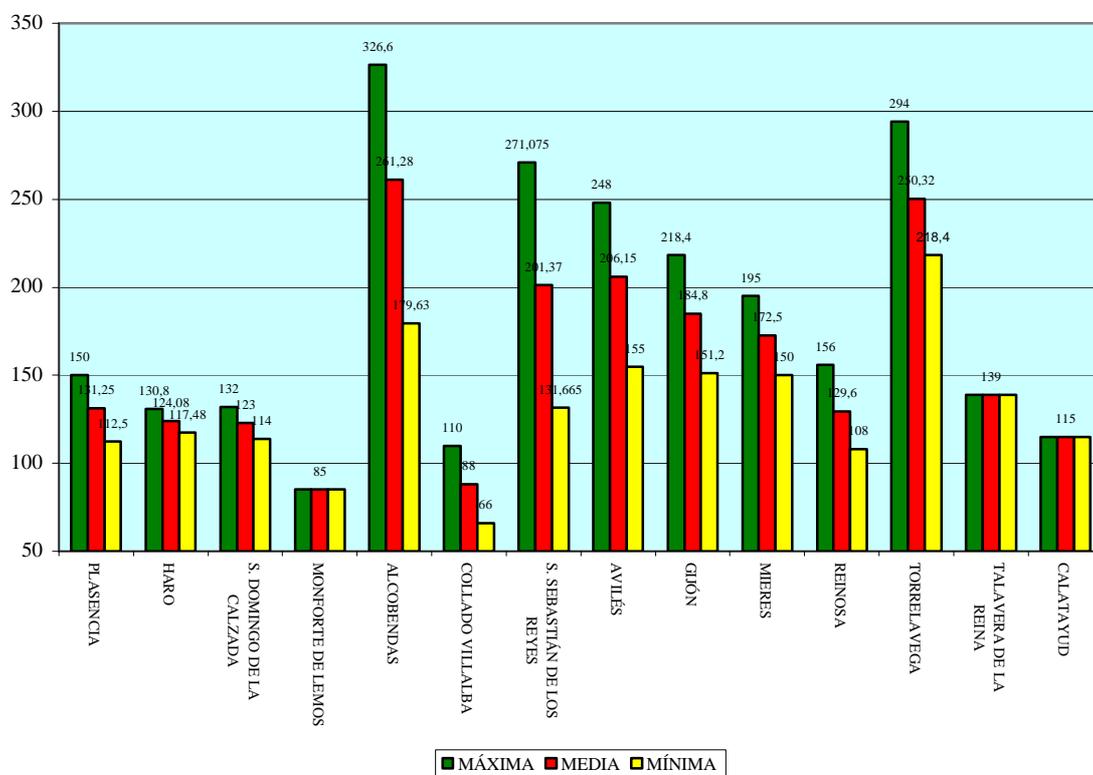


Una vez que se ha hecho referencia tanto al coeficiente de población como a los índices de situación que se aplican en los diversos municipios de áreas limítrofes con la Comunidad castellano-leonesa, el **Gráfico P** ? referente a los municipios que son capital de provincia? y el **Gráfico Q** ? relativo a los municipios que no son capital de provincia? reflejan cuál es el resultado final sobre las cuotas municipales de la aplicación agregada de dichos coeficiente e índice, diferenciándose la cuota máxima, la cuota mínima y la cuota media.

P. CUOTAS MUNICIPALES RESULTANTES DE LA APLICACIÓN DEL COEFICIENTE Y DEL ÍNDICE EN LAS CAPITALES DE PROVINCIA DE ÁREAS LÍMITROFES



Q. CUOTAS MUNICIPALES RESULTANTES DE LA APLICACIÓN DEL COEFICIENTE Y DEL ÍNDICE EN LOS MUNICIPIOS DE ÁREAS LÍMITROFES NO CAPITALES DE PROVINCIA



Como se puede apreciar, atendiendo a las cuotas máximas aplicadas en cada uno de los municipios pertenecientes a las áreas limítrofes con Castilla y León, la fiscalidad más elevada corresponde a Alcobendas, cuya cuota máxima equivale al 326,6 por ciento de la cuota de tarifa. Le siguen Madrid (320 por ciento), Torrelavega (294 por ciento), Zaragoza (272 por ciento), San Sebastián de los Reyes (271,075 por ciento), Toledo (262,4 por ciento), Avilés (248 por ciento), Santander (245,125 por ciento), Logroño (227,8 por ciento), Gijón (218,4 por ciento), Lugo (203 por ciento), Mieres (195 por ciento), Oviedo (193,12 por ciento), Guadalajara (162 por ciento), Reinosa (156 por ciento), Plasencia (150 por ciento), Orense (140 por ciento), Talavera de la Reina (139 por ciento), Santo Domingo de la Calzada (132 por ciento), Haro (130,8 por ciento), Calatayud (115 por ciento), Collado Villalba (110 por ciento), y por último Monforte de Lemos, único municipio cuya cuota máxima aplicada es inferior a la cuota de tarifa, representando concretamente el 85 por ciento de ésta.

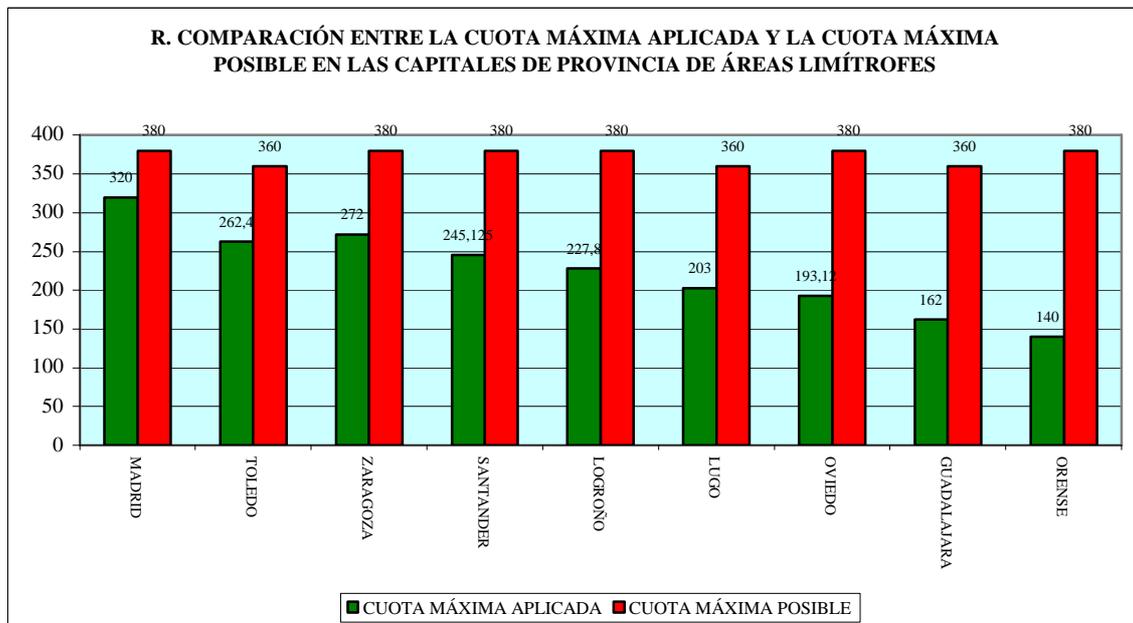
Por lo que respecta a las cuotas medias aplicadas, nuevamente la fiscalidad más gravosa corresponde al municipio madrileño de Alcobendas, cuya cuota media supone el 261,28 por ciento de la cuota de tarifa. Tras él se sitúan Torrelavega (250,32 por ciento), Madrid (220 por ciento), Toledo (213,2 por ciento), Avilés (206,15 por ciento), San Sebastián de los Reyes (201,37 por ciento), Gijón (184,8 por ciento), Zaragoza (183,6 por ciento), Logroño (179,56 por ciento), Santander (176,225 por ciento), Mieres (172,5 por ciento), Lugo (153,7 por ciento), Oviedo (142,426 por ciento), Talavera de la Reina (139 por ciento), Guadalajara (135 por ciento), Plasencia (131,25 por ciento), Reinosa (129,6 por ciento), Haro (124,08 por ciento), Santo Domingo de la Calzada (123 por ciento), Calatayud (115 por ciento), Orense (110,8 por ciento), Collado Villalba (88 por ciento), y finalmente Monforte de Lemos (85 por ciento).

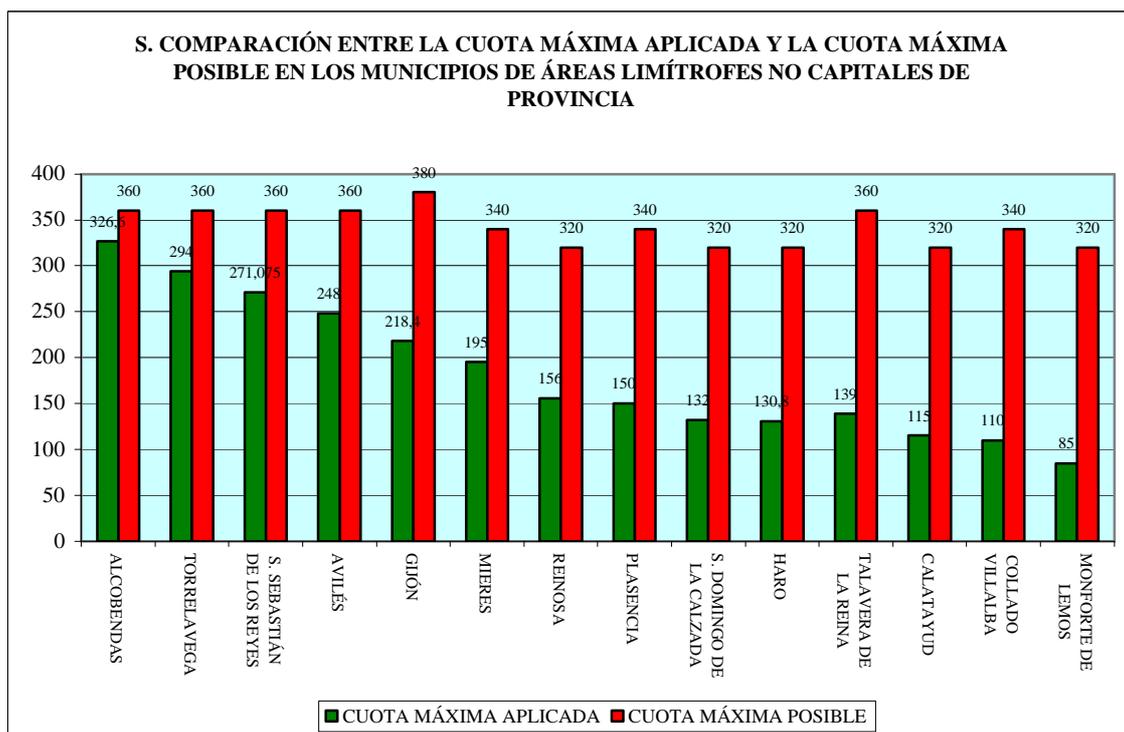
Por lo que a las cuotas mínimas se refiere, Torrelavega es el municipio que aplica la cuota mínima más elevada, siendo de hecho el único que la establece por encima del 200 por cien de la cuota de tarifa (218,4 por ciento). A continuación se sitúan Alcobendas (176,63 por ciento), Toledo (164 por ciento), Avilés (155 por ciento), Gijón (151,2 por ciento), Mieres (150 por ciento), Talavera de la Reina (139 por ciento), Logroño (134 por ciento), San Sebastián de los Reyes (131,665 por ciento), Madrid (120 por ciento), Haro (117,48 por ciento), Lugo (116 por ciento), Calatayud (115 por ciento), Santo Domingo de la Calzada (114 por ciento), Plasencia (112,5 por ciento), Guadalajara y Reinosa (108 por ciento), Santander (99,375 por ciento), Oviedo (96,56

por ciento), Orense y Monforte de Lemos (85 por ciento), Zaragoza (68 por ciento), y Collado Villalba (66 por ciento).

Resulta destacable la elevada presión fiscal que con relación al IAE existe en el municipio de Torrelavega, cuyas cuotas máxima, media y mínima se sitúan por encima del 200 por cien de la cuota de tarifa, o también en el municipio de Alcobendas, teniendo en cuenta además que ambos municipios tienen una población de derecho inferior a los cien mil habitantes, y sin embargo la presión fiscal por este impuesto, en su conjunto, es superior a la de cualquier otro municipio de las áreas limítrofes, entre los que se incluyen núcleos de población tan importantes como Zaragoza y, muy especialmente, Madrid. Frente a los anteriores, destaca favorablemente el municipio de Monforte de Lemos, con unas cuotas máxima, media y mínima inferiores a la cuota de tarifa; y también tiene una fiscalidad favorable, en términos comparativos, Collado Villalba.

El cotejo entre la cuota máxima aplicada y la cuota máxima permitida por la LRHL que se recoge en el **Gráfico R** ? capitales de provincia? y en **Gráfico S** ? restantes municipios? , permite advertir hasta qué punto los municipios de las áreas limítrofes con Castilla y León han utilizado las posibilidades legales de incrementar las cuotas del IAE.

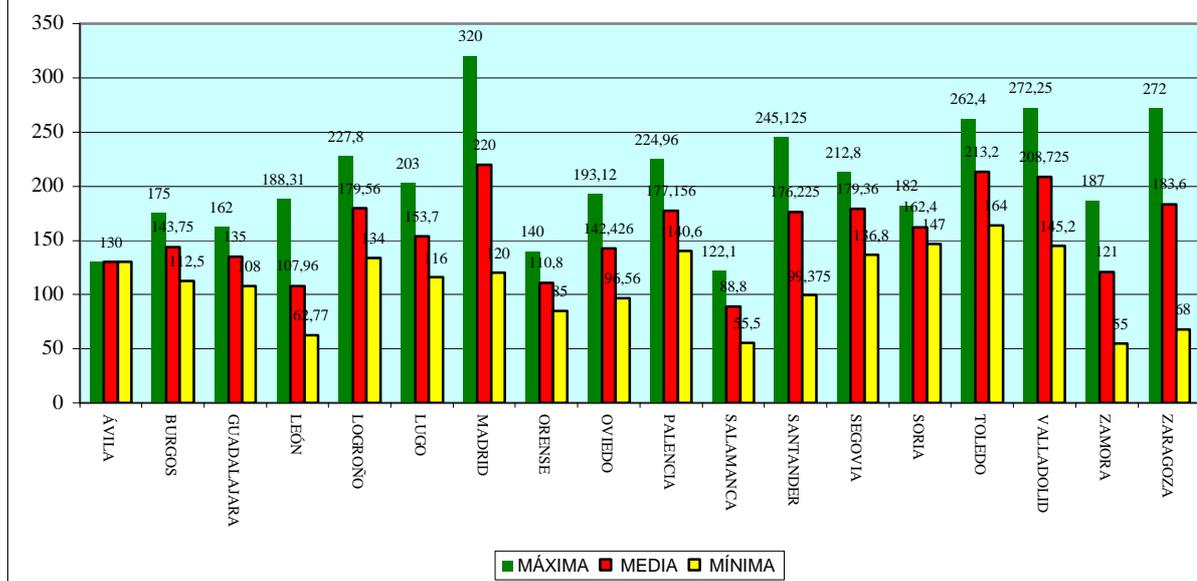




Ninguno de los municipios pertenecientes a áreas limítrofes con Castilla y León ha agotado la capacidad que la ley le otorga de incrementar las cuotas del IAE. No obstante, las diferencias en el uso de dicha capacidad entre unos y otros municipios son notables, siendo Alcobendas la localidad que en mayor medida ha utilizado las posibilidades de aumentar el impuesto. Le siguen Madrid; Torrelavega; San Sebastián de los Reyes; Toledo; Zaragoza; Avilés; Santander; Logroño; Gijón y Mieres; Lugo; Oviedo; Reinosa; Guadalajara; Plasencia; Santo Domingo de la Calzada y Haro; Talavera de la Reina; Orense; Calatayud; Collado Villalba; y por último, Monforte de Lemos.

Finalmente, el **Gráfico T** recoge comparativamente los datos relativos a las cuotas aplicadas en todas las capitales de provincia, tanto de Castilla y León como de las áreas limítrofes, lo que permite advertir cuál es la posición que en el contexto general ocupa cada una de las referidas localidades.

T. CUOTAS MUNICIPALES RESULTANTES DE LA APLICACIÓN DEL COEFICIENTE Y DEL ÍNDICE EN LAS CAPITALES DE PROVINCIA DE CASTILLA Y LEÓN Y DE ÁREAS LIMÍTROFES



Beneficios fiscales

Para finalizar con el examen del IAE en los municipios de áreas limítrofes con Castilla y León, es preciso aludir a lo que las diversas ordenanzas fiscales reguladoras del impuesto en dichos municipios han previsto a propósito de la bonificación por inicio de actividades empresariales. De los municipios seleccionados, esta bonificación no ha sido establecida por Plasencia, Haro, Santo Domingo de la Calzada, Lugo⁴², Monforte de Lemos, Mieres, Reinosa y Calatayud. Los restantes municipios, como se desprende del **Cuadro 9**, sí la han previsto en sus ordenanzas, aunque existen diferencias en la regulación que de la misma han llevado a cabo, según se va a exponer siguiendo para ello el mismo orden en que aparecen los diversos municipios en el citado cuadro 9.

⁴² En el caso de Lugo, la ordenanza fiscal reguladora del IAE para el ejercicio 1999 previó la bonificación por inicio de actividad empresarial para las actividades que comenzaran a ejercerse en el citado año, estableciendo un porcentaje de bonificación del 50 por ciento de la cuota. Sin embargo, la misma se suprimió ya en la ordenanza del año 2000, manteniéndose con carácter transitorio para los sujetos que iniciaron el ejercicio de la actividad en el año 1999 hasta el término del período de los cinco años de duración del beneficio fiscal.

**9. BONIFICACIÓN POR INICIO DE ACTIVIDAD EMPRESARIAL EN LOS MUNICIPIOS
DE ÁREAS LIMÍTROFES CON CASTILLA Y LEÓN**

<u>MUNICIPIOS QUE HAN ESTABLECIDO LA BONIFICACIÓN</u>	<u>ALCANCE TEMPORAL</u>	<u>PORCENTAJES DE BONIFICACIÓN</u>				
		<u>AÑO 1</u>	<u>AÑO 2</u>	<u>AÑO 3</u>	<u>AÑO 4</u>	<u>AÑO 5</u>
GUADALAJARA	5 años	50%	50%	50%	50%	50%
LOGROÑO	5 años	50%	50%	50%	25%	25%
MADRID	5 años	50%	40%	30%	20%	10%
ALCOBENDAS	5 años	20%	10%	1%	1%	1%
COLLADO VILLALBA	5 años	50%	50%	25%	25%	25%
SAN SEBASTIÁN DE LOS REYES	4 o 5 años	20%	15%	10%	5%	
ORENSE	3 años	50%	50%	50%		
OVIEDO	5 años	50%	40%	25%	20%	15%
AVILÉS	3 años	50%	40%	25%		
GIJÓN	5 años	30%	30%	30%	30%	30%
SANTANDER	5 años	50%	50%	50%	50%	50%
TORRELAVEGA	3 años	50%	40%	20%		
TOLEDO	5 años	50%	40%	30%	20%	10%
TALAVERA DE LA REINA	5 años	50%	40%	30%	20%	10%
ZARAGOZA	5 años	50%	50%	50%	20%	10%

Como se observa, en **Guadalajara** gozan de una bonificación del 50 por ciento de la cuota los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de una actividad empresarial durante los cinco primeros años de ejercicio. Por lo que a **Logroño** se refiere, quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad empresarial podrán beneficiarse de una bonificación en la cuota del IAE del 50 por ciento durante los tres primeros años de ejercicio de la misma, siendo la mencionada bonificación del 25 por ciento durante los años cuarto y quinto. En el municipio de **Madrid**, la ordenanza reguladora del impuesto establece una bonificación por inicio de actividad empresarial del 50 por ciento durante el primer año de ejercicio de la misma, del 40 por ciento en el segundo año, del 30 por ciento en el tercero, del 20 por ciento en el cuarto y del 10 por ciento en el quinto y último año a que alcanza la bonificación. En lo atinente a **Alcobendas**, la ordenanza fiscal reguladora del IAE prevé una bonificación por inicio de actividad empresarial de carácter general y una de carácter especial⁴³. La bonificación general, a diferencia de la especial, no precisa para su disfrute del cumplimiento de ningún requisito adicional distinto del

⁴³ Los datos recogidos en el cuadro 3 se refieren únicamente a la bonificación de carácter general.

mero inicio de la actividad empresarial en el ámbito del municipio, fijándose los porcentajes de bonificación en el 20 por ciento para el primer año de ejercicio, el 10 por ciento para el segundo y el 1 por ciento para los tres últimos años a que se extiende la bonificación. La bonificación especial está prevista para aquellas empresas que cumplan una serie de condiciones relacionadas con el fomento del empleo, y así tratándose de empresas con plantillas de menos de veinticinco trabajadores que firmen convenio de colaboración con el Ayuntamiento en materia de empleo la bonificación por inicio de ejercicio ascenderá al 50 por ciento el primer año, al 40 por ciento el segundo, al 30 por ciento el tercero, al veinte por ciento el cuarto y al 10 por ciento el quinto año; y en el caso de que se trate de empresas con plantillas de más de veinticinco trabajadores que firmen convenio de colaboración con el Ayuntamiento en materia de empleo, la bonificación será del 30 por ciento el primer año, del 20 por ciento el segundo, y del 10 por ciento los años tercero, cuarto y quinto. En lo concerniente a **Collado Villalba**, las actividades empresariales que se inicien en el municipio tendrán derecho a una bonificación del 50 por ciento durante los dos primeros años de ejercicio, y del 25 por ciento durante los años tercero, cuarto y quinto. Por lo que respecta a **San Sebastián de los Reyes**, la bonificación por inicio de actividad empresarial aprobada en la correspondiente ordenanza se cuantifica, con carácter general⁴⁴, conforme a unos porcentajes decrecientes del 20, 15, 10, 5 y 0 por ciento a lo largo de los cinco años de duración de la misma. No obstante, dichos porcentajes pueden verse incrementados si concurren determinados requisitos, que nuevamente responden a una finalidad de fomento del empleo. En concreto, para empresas con plantilla superior a dos trabajadores por cuenta ajena e inferior a diez los porcentajes se incrementan en cinco puntos; para empresas con plantilla superior a nueve trabajadores por cuenta ajena e inferior a quince el incremento es de diez puntos porcentuales; y para empresas con plantilla superior a catorce trabajadores por cuenta ajena e inferior a veinte el incremento es de quince puntos porcentuales. En el caso de **Orense**, existe una bonificación en favor de quienes comiencen a ejercer cualquier actividad empresarial del 50 por ciento de la cuota durante los tres primeros años de ejercicio. Pasando a hacer referencia a los municipios asturianos que tienen establecida la bonificación por inicio de actividad empresarial, **Oviedo** ha previsto para las empresas que comiencen a ejercer la actividad en su demarcación territorial una bonificación de la cuota del impuesto del

⁴⁴ Sólo a estos datos correspondientes a la bonificación general se hace referencia en el cuadro 3.

50 por ciento el primer año, del 40 por ciento el segundo, del 25 por ciento el tercero, del 20 por ciento el cuarto y del 15 por ciento el quinto año de ejercicio. **Avilés** también prevé en su correspondiente ordenanza la bonificación por inicio de actividad empresarial, pero por un plazo, no de cinco años, sino de tres, siendo los porcentajes del 50, 40 y 25 por ciento en el primer, segundo y tercer año de ejercicio, respectivamente. En cuanto a **Gijón**, la bonificación prevista es del 30 por ciento durante los cinco primeros años de ejercicio de la actividad empresarial, siendo requisito para el disfrute de la misma que el número de empleados afectos a la actividad no exceda de veinte. En lo que a Cantabria se refiere, **Santander** prevé una bonificación por inicio de actividad empresarial del 50 por ciento durante los cinco primeros años de ejercicio, pero condicionada al cumplimiento de una serie de requisitos relacionados con la obtención por parte de quienes comienzan el ejercicio de determinadas ayudas públicas⁴⁵. En cuanto a **Torrelavega**, se diferencian dos tipos de bonificaciones: la primera de ellas⁴⁶ resulta aplicable cuando se trate, según reza textualmente la ordenanza, de “*empresario nuevo*”, es decir, de la primera actividad, del primer negocio o del primer establecimiento, extendiéndose en este caso la bonificación a los tres primeros años de ejercicio con unos porcentajes del 50, 40 y 20 por ciento sucesivamente; y en cuanto a la segunda, se refiere a la “*ampliación de actividad*” con efectiva apertura de nuevos negocios y explotaciones, concediéndose en este caso una bonificación del 30 por ciento el primer año y del 20 por ciento el segundo. En lo relativo a **Toledo**, la bonificación por inicio de actividad empresarial abarca los cinco primeros años de ejercicio, y con carácter general⁴⁷ supone una reducción de la cuota del impuesto que va decreciendo a lo largo de esos cinco años, siendo los porcentajes del 50, 40, 30, 20 y 10 por ciento,

⁴⁵ Concretamente, el artículo 3º de la ordenanza número 2-1 del ayuntamiento de Santander, reguladora del IAE, establece textualmente que tienen derecho a la bonificación objeto de examen: “1.- *Los trabajadores desempleados, inscritos como demandantes de empleo, que pretendan incorporarse al mundo laboral como trabajadores autónomos y que sean sujetos pasivos de este impuesto por el inicio de cualquier actividad empresarial y que no hubieran desempeñado la misma o similar actividad, ni hubieran permanecido inscritos en cualquiera de los regímenes especiales de autónomos, en los treinta y seis meses anteriores a la fecha de alta en la actividad y que hayan sido beneficiarios de cualquiera de los programas de ayudas al autoempleo del Gobierno Regional de Cantabria...* 2.- *Los empresarios individuales y sociedades mercantiles, en cualquiera de sus modalidades, que reúnan las condiciones exigidas para ser calificadas como proyectos o empresas de I+E, de acuerdo con la Orden de 15 de julio de 1999, por la que se establecen las bases para la concesión de subvenciones públicas para el fomento del desarrollo local e impulso de los proyectos y empresas calificados como I+E. Dicho requisito se acreditará mediante fotocopia compulsada de la resolución de calificación de I+E, emitida por el Director Provincial del INEM.* 3.- *Los empresarios individuales y sociedades mercantiles, en cualquiera de sus modalidades, que hayan sido beneficiarios de cualquier ayuda por creación de empresas o apertura de nuevos centros de trabajo concedida por el Ayuntamiento de Santander”.*

⁴⁶ Que es la que recoge el cuadro 3.

sucesivamente. No obstante, la bonificación alcanzará al 50 por ciento durante los cinco años en el que caso de empresas que inicien el ejercicio de su actividad en el casco histórico. Por su parte, **Talavera de la Reina** establece una bonificación por inicio de actividad empresarial cuyos porcentajes varían según se trate de actividades clasificadas en las divisiones 1ª a 4ª de la sección primera de las tarifas del IAE, en cuyo caso la bonificación prevista es del 50 por ciento durante los cinco primeros años de ejercicio de la actividad; o bien se trate de actividades clasificadas en las divisiones 5ª a 9ª de la misma sección primera de las tarifas⁴⁸, siendo en este caso la bonificación del 50 por ciento el primer año, del 40 por ciento el segundo, del 30 por ciento el tercero, del 20 por ciento el cuarto y del 10 por ciento el quinto y último año de bonificación. Finalmente, en el municipio de **Zaragoza** la bonificación por inicio de actividad empresarial asciende al 50 por ciento durante los tres primeros años de ejercicio, siendo del 20 por ciento en el cuarto y del 10 por ciento en el quinto y último.

3. El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

A) Características del impuesto.

Al igual que sucede con el IBI y con el IAE, tampoco el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (en adelante, IVTM) puede considerarse una novedad del nuevo sistema introducido por la Ley de 1988, sino que por el contrario este impuesto tiene su antecedente directo en el anterior Impuesto municipal sobre la Circulación de Vehículos, que se generaliza a finales de los años sesenta.

La regulación básica de este tributo está constituida por los artículos 93 a 100 de la LRHL, y por el Real Decreto 1576/1989, de 22 de diciembre, por el que se dictan normas para la aplicación del impuesto.

Hecho imponible.

El IVTM, de acuerdo con el artículo 93.1 de la LRHL, grava la titularidad de los vehículos de tracción mecánica, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que

⁴⁷ Datos a los que se refiere el cuadro 3.

⁴⁸ En el cuadro 3 se ha optado por recoger, para el municipio de Talavera de la Reina, los datos correspondientes a esta segunda modalidad de la bonificación, por considerar que dado que afecta a las

sean su clase o categoría. El propio artículo 93, en su apartado 2, aclara qué se entiende por vehículo apto para la circulación, considerando como tal al que se encuentre matriculado en los registros públicos correspondientes, y no haya causado baja en los mismos, incluyendo los vehículos que gocen de permisos temporales o de matriculación turística. Los registros públicos a los que alude el precepto son los que se encuentran en las correspondientes Jefaturas Provinciales de Tráfico, ante las que se debe llevar a efecto la matriculación de los vehículos.

El apartado 3 del artículo 93 de la LRHL declara no sujetos al IVTM, en su letra a), los vehículos que habiendo sido dados de baja en los registros públicos por antigüedad de su modelo, puedan ser autorizados para circular excepcionalmente con ocasión de exhibiciones, certámenes o carreras limitadas a los de esta naturaleza. Asimismo, la Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, de 30 de diciembre de 1998, ha añadido una letra b) al precepto citado, en la que se declaran no sujetos los remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica cuya carga útil no sea superior a 750 kilogramos, lo cual resulta lógico dado que el hecho imponible se refiere a vehículos aptos para circular, entendiendo por tal los que hayan sido matriculados en los registros públicos correspondientes, y el Código de Circulación sólo obliga a matricular los remolques y semirremolques cuya carga sea superior a 750 kilogramos.

Exenciones.

El artículo 94 es el que recoge los supuestos de exención, que en unos casos se conceden de forma automática, mientras que en otros tienen carácter rogado, debiendo entonces ser solicitada la exención por quien pretenda beneficiarse de la misma.

Con carácter automático, se declaran exentos del IVTM, en primer lugar, los vehículos oficiales del Estado, Comunidades Autónomas y Entidades locales, adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana, configurándose así una exención de carácter mixto que se circunscribe únicamente a determinados vehículos de los citados entes territoriales. También los vehículos diplomáticos, siempre que exista reciprocidad, y los de Organismos internacionales. Los de la Cruz Roja, destinados a la asistencia sanitaria. Y

actividades clasificadas en las divisiones 5ª a 9ª de la sección primera de las tarifas ? construcción, actividades comerciales y servicios? , será la que tenga una aplicación más generalizada.

por último, los autobuses urbanos adscritos al servicio de transporte público en régimen de concesión administrativa otorgada por el municipio de la imposición⁴⁹.

También podrán gozar de exención, cuando los interesados insten su concesión y ésta sea declarada por el correspondiente Ayuntamiento, ciertos vehículos agrícolas, y, cumpliendo determinados requisitos legales, los coches de minusválido, los adaptados para la conducción por personas con discapacidad física, y los vehículos destinados a ser utilizados como autoturismos especiales para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas.

Sujeto pasivo.

Es sujeto pasivo del IVTM, de acuerdo con el artículo 95 de la Ley, la persona física, jurídica o ente sin personalidad jurídica, a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación. El legislador presume que es titular del vehículo la persona que consta como tal en el permiso de circulación, atendiendo, no tanto a la "titularidad real", sino a la "titularidad administrativa".

No obstante, hay que destacar que cuando quien transfiera la titularidad de un vehículo cumpla todas las formalidades que le impone el artículo 247.I del Código de la Circulación, debe entenderse que pierde cualquier vínculo jurídico-administrativo con el vehículo, esto es, deja de ser el titular administrativo del mismo, y no puede resultar perjudicado, obligándole a pagar el IVTM, en caso de que el adquirente incumpla con las formalidades administrativas que le incumben, o en caso de que la Jefatura de Tráfico se limite a recibir la notificación de la transferencia y no la tramite con todas sus consecuencias⁵⁰.

Cuantificación.

Este impuesto se cuantifica de acuerdo con unas Tarifas previstas en el artículo 96 de la LRHL, que permiten obtener la cuota tributaria del impuesto, la cual podrá ser incrementada por los Ayuntamientos que así lo acuerden, indicando el artículo 96.5 que

⁴⁹ Con relación a este último supuesto, advierte F. PÉREZ ROYO que "hay que entender que quedan sujetos y no exentos los autobuses de las Sociedades municipales de transporte, puesto que esta modalidad de prestación del servicio encaja en la prestación directa, ajena, pues, al concepto de concesión, propio de la gestión indirecta". En "El Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica", en la obra colectiva *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Diputación de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 923.

cuando los Ayuntamientos no hagan uso de esa facultad, el impuesto se exigirá con arreglo a las cuotas del cuadro de Tarifas, lo que pone de manifiesto el carácter obligatorio de esta figura impositiva.

En el cuadro de Tarifas se clasifican los vehículos en seis rúbricas diversas, a saber, turismos, autobuses, camiones, tractores, remolques o semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica, y otros vehículos tales como ciclomotores o motocicletas. A su vez, dentro de cada una de estas rúbricas, se tienen en cuenta distintos parámetros en orden a la cuantificación del impuesto, como la potencia fiscal del vehículo en el caso de turismos y tractores, el número de plazas en el caso de los autobuses, la capacidad de carga útil en el caso de los camiones y remolques o semirremolques, y finalmente la cilindrada del vehículo en las motocicletas.

Como ya se indicó, las cuotas obtenidas por aplicación de esos parámetros podrán ser incrementadas por los Ayuntamientos mediante la aprobación de unos coeficientes previstos en el artículo 96.4, cuyos límites máximos van desde 1,6 hasta 2 en función de la población de derecho del municipio.

La Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, de 30 de diciembre de 1998, ha introducido un nuevo apartado 6 en el artículo 96, para prever la posibilidad de que las ordenanzas fiscales establezcan dos bonificaciones: la primera, de hasta el 50 por ciento de la cuota, por motivos medioambientales; y la segunda, de hasta el cien por cien de la cuota, para vehículos históricos o aquellos que tengan una antigüedad mínima de veinticinco años. Junto a éstas, de acuerdo con el artículo 140.2 de la LRHL, existe una bonificación del 50 por 100 de la cuota tributaria para los sujetos pasivos del IVTM en Ceuta y Melilla.

Período impositivo y devengo.

Se trata de un impuesto periódico, cuyo período impositivo, de acuerdo con el artículo 97 de la LRHL, coincide con el año natural, salvo en los casos de primera adquisición, en los cuales dicho período se iniciará en esa fecha. El devengo se produce el primer día del citado período.

El apartado 3 del artículo 96 prevé la posibilidad de prorratear por trimestres la cuota del impuesto en casos concretos, que son en el supuesto de primera adquisición y

⁵⁰ Así lo están entendiendo diversos Tribunales Superiores de Justicia, pudiendo citarse, entre otras, la Sentencia del TSJ de Murcia de 5 de abril de 1995, la del TSJ de Madrid de 27 de marzo de 1996 o la del TSJ de Canarias/Santa Cruz de Tenerife de 22 de abril de 1996.

consiguiente matriculación del vehículo, en el de baja definitiva del mismo, y en el de baja temporal por sustracción o robo del vehículo. Al igual que se dijo con respecto al IAE, resulta criticable el hecho de que se establezca un prorrateo por trimestres, y no por días.

No va a existir prorrateo de cuotas cuando se produzcan eventos distintos de los legalmente previstos, como son, por ejemplo, el cambio de domicilio del titular del vehículo de un municipio a otro, o la transferencia del vehículo, exigiéndose el impuesto de acuerdo con los datos existentes en la fecha del devengo⁵¹.

Gestión.

La gestión del IVTM, según establece el artículo 98 de la Ley, es enteramente competencia del Ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo, quien llevará a cabo todo lo relacionado con la gestión —es decir, la elaboración de la matrícula o padrón—, la liquidación, la inspección, la recaudación y la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria. El artículo 99.1 prevé la posibilidad de exigir el impuesto mediante el procedimiento de autoliquidación.

Es muy importante para la correcta aplicación del IVTM, la colaboración de las Jefaturas Provinciales de Tráfico, que son las encargadas de comunicar a los Ayuntamientos las diversas circunstancias de interés para la exigencia del tributo. De hecho, el propio artículo 100 de la LRHL prevé ciertas garantías cobratorias, que implican la no tramitación de expedientes por parte de las Jefaturas si no se acredita previamente el pago del impuesto. Concretamente, para los casos de transferencia del vehículo, reforma del mismo que altere su clasificación, baja del citado vehículo, o cambio de domicilio que conste en el permiso de circulación, el apartado 2 del artículo 100 establece la necesidad de acreditar ante la Jefatura el pago del último recibo presentado al cobro del impuesto. Quizás hubiera sido preferible, desde el punto de vista del fin garante que se persigue, exigir la acreditación del pago de los recibos correspondientes a los períodos anteriores no prescritos.

B) Análisis del impuesto en los municipios de Castilla y León.

⁵¹ No obstante, como advierte F. PÉREZ ROYO, en los supuestos de enajenación del vehículo "queda abierta la posibilidad de pactos entre particulares para distribuir el coste del impuesto, pero sin que estos pactos tengan relevancia frente a la Administración". En "El Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica", ob. cit., pág. 927.

Como se ha podido inferir de lo hasta ahora expuesto, la LRHL otorga a los municipios poder tributario con respecto al IVTM en dos aspectos concretos, cuales son la posibilidad de incidir sobre la cuantía del mismo mediante la aplicación de determinados coeficientes sobre las cuotas tributarias previstas en la ley, y también la competencia para establecer, dentro del marco legalmente diseñado, ciertos beneficios fiscales. A ambos aspectos, en los que como se ha dicho se concreta la autonomía tributaria en materia de IVTM, se pasa a hacer referencia seguidamente, al objeto de verificar cuál es el uso que de las competencias otorgadas han hecho los municipios castellano-leoneses.

a) La cuantificación del impuesto.

El artículo 96, como se vio al tratar de las características del IVTM, es el que se ocupa de la cuantificación del mismo. En lo que ahora interesa, el apartado 4 del precepto citado contempla la posibilidad de que los Ayuntamientos incrementen las cuotas tributarias fijadas en el apartado 1⁵² mediante la aplicación sobre ellas de unos coeficientes

⁵² Las cuotas tributarias que establece el artículo 96.1 de la LRHL, en función de la potencia y clase de vehículo, son las siguientes:

A) Turismos:	
De menos de 8 caballos fiscales.....	2.100
De 8 hasta 11,99 caballos fiscales.....	5.670
De 12 hasta 15,99 caballos fiscales.....	11.970
De 16 hasta 19,99 caballos fiscales.....	14.910
De 20 caballos fiscales en adelante.....	18.635
B) Autobuses:	
De menos de 21 plazas.....	13.860
De 21 a 50 plazas.....	19.740
De más de 50 plazas.....	24.675
C) Camiones:	
De menos de 1.000 kilogramos de carga útil.....	7.035
De 1.000 a 2.999 kilogramos de carga útil.....	13.860
De más de 2.999 a 9.999 kilogramos de carga útil.....	19.740
De más de 9.999 kilogramos de carga útil	24.675
D) Tractores:	
De menos de 16 caballos fiscales.....	2.940
De 16 a 25 caballos fiscales.....	4.620
De más de 25 caballos fiscales	13.860
E) Remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica:	
De menos de 1.000 y más de 750 kilogramos de carga útil.....	2.940
De 1.000 a 2.999 kilogramos de carga útil.....	4.620
De más de 2.999 kilogramos de carga útil.....	13.860
F) Otros vehículos:	
Ciclomotores.....	735
Motocicletas hasta 125 c.c.....	735
Motocicletas de más de 125 hasta 250 c.c.....	1.260
Motocicletas de más de 250 hasta 500 c.c.....	2.520
Motocicletas de más de 500 hasta 1.000 c.c.....	5.040
Motocicletas de más de 1.000 c.c.....	10.080

establecidos en función de la población de derecho de cada municipio, y que son los que a continuación se indican:

<i>Coefficientes</i>	<i>Hasta</i>
<i>A) Municipios con población de derecho hasta 5.000 habitantes.....</i>	<i>1,6</i>
<i>B) Municipios con población de derecho de 5.001 a 20.000 habitantes.....</i>	<i>1,7</i>
<i>C) Municipios con población de derecho de 20.001 a 50.000 habitantes.....</i>	<i>1,8</i>
<i>D) Municipios con población de derecho de 50.001 a 100.000 habitantes.....</i>	<i>1,9</i>
<i>E) Municipios con población de derecho superior a 100.000 habitantes.....</i>	<i>2</i>

El párrafo segundo del artículo 96.4 dispone que los Ayuntamientos pueden aprobar un coeficiente distinto para cada una de las clases de vehículos previstas en el cuadro de tarifas del apartado 1 de la norma, siempre y cuando no se rebasen en ningún caso los límites máximos establecidos en función de la población de derecho, límites que como se ha visto oscilan entre 1,6 y 2.

El apartado 5 del artículo 96 aclara que en caso de que los Ayuntamientos no hagan uso de la competencia que la Ley les otorga para incrementar las cuotas del IVTM, el mismo se exigirá con arreglo a las cuotas tributarias del cuadro de tarifas del apartado 1 del mencionado precepto, lo cual resulta lógico dado que se trata de un impuesto de carácter obligatorio que necesariamente debe ser exigido en todos los municipios.

Entrando a analizar el uso que en Castilla y León se ha hecho de las competencias que, como se acaba de ver, atribuye la LRHL a los municipios, hay que advertir primeramente que, según se ha indicado, la citada Ley habilita a los Ayuntamientos para que a través de la correspondiente ordenanza fiscal aprueben, bien un único coeficiente aplicable a todas las clases de vehículos, o bien un coeficiente distinto para cada una de dichas clases. Es por ello que, dada la posibilidad de que los coeficientes aprobados sean varios, en el examen que se aborda a continuación se va a tomar únicamente el coeficiente o coeficientes aprobados por cada uno de los Ayuntamientos para los

turismos⁵³, por considerar que es la clase que comprende la mayoría de los vehículos, siendo en consecuencia la más indicativa a la hora de extraer conclusiones acerca de las diferencias de fiscalidad por el IVTM entre las diversas localidades castellano-leonesas.

Haciendo referencia primeramente a las capitales de provincia de la Comunidad, en el **Cuadro 1** se hace mención al coeficiente fijado por cada Ayuntamiento.

**1. COEFICIENTE EN FUNCIÓN DE LA POBLACIÓN
EN LAS CAPITALES DE PROVINCIA DE CASTILLA Y
LEÓN**

<u>CAPITALES DE PROVINCIA</u> <u>DE CASTILLA Y LEÓN</u>	<u>COEFICIENTE</u> <u>APLICADO</u>
ÁVILA	1,41
BURGOS	1,43
LEÓN	1,369
PALENCIA	1,293
SALAMANCA	1,3
SEGOVIA	1,33
SORIA	1,15
VALLADOLID	1,5623
ZAMORA	1,15

Si bien como se ha dicho previamente, en el Cuadro 1 se recoge un único coeficiente ? el aprobado (o el promedio de los aprobados) por cada Ayuntamiento para los vehículos pertenecientes a la clase “turismos”? , cabe advertir, no obstante, que de las nueve capitales de provincia castellano-leonesas, Ávila, León y Palencia han optado por establecer en su ordenanza varios coeficientes, mientras que el resto ha optado por aprobar uno solo para todas las clases de vehículos. Téngase además en cuenta que en la fijación de sus coeficientes, Ávila y Soria no pueden superar el límite legal de 1,8;

⁵³ En aquellos municipios en los que la ordenanza haya previsto coeficientes distintos en función de la potencia de los turismos (de menos de 8 caballos fiscales; de 8 hasta 11,99 caballos fiscales; de 12 hasta 15,99 caballos fiscales; de 16 hasta 19,99 caballos fiscales; y de 20 caballos fiscales en adelante), únicamente se va a hacer referencia al coeficiente medio, calculado según el promedio de todos los coeficientes aplicables a las diversas categorías de turismos. No obstante, al igual que se indicó a propósito del examen de los índices de situación en el IAE, es preciso advertir que también en este caso se trata lógicamente de un coeficiente medio teórico, que no se ajusta plenamente a la realidad, pues no se toma en cuenta, ante la imposibilidad de conocer este dato, la distinta incidencia que cada uno de los coeficientes aprobados tiene en función del número de vehículos al que efectivamente se aplica, si bien muy probablemente la categoría relativa a los turismos entre 8 y 11,99 caballos fiscales sea la que engloba el mayor número de vehículos.

Palencia, Segovia y Zamora no pueden sobrepasar el límite de 1,9; y en el caso de Burgos, León, Salamanca y Valladolid, el coeficiente máximo posible asciende a 2.

El **Cuadro 2** se dedica a los restantes municipios de Castilla y León que no son capital de provincia.

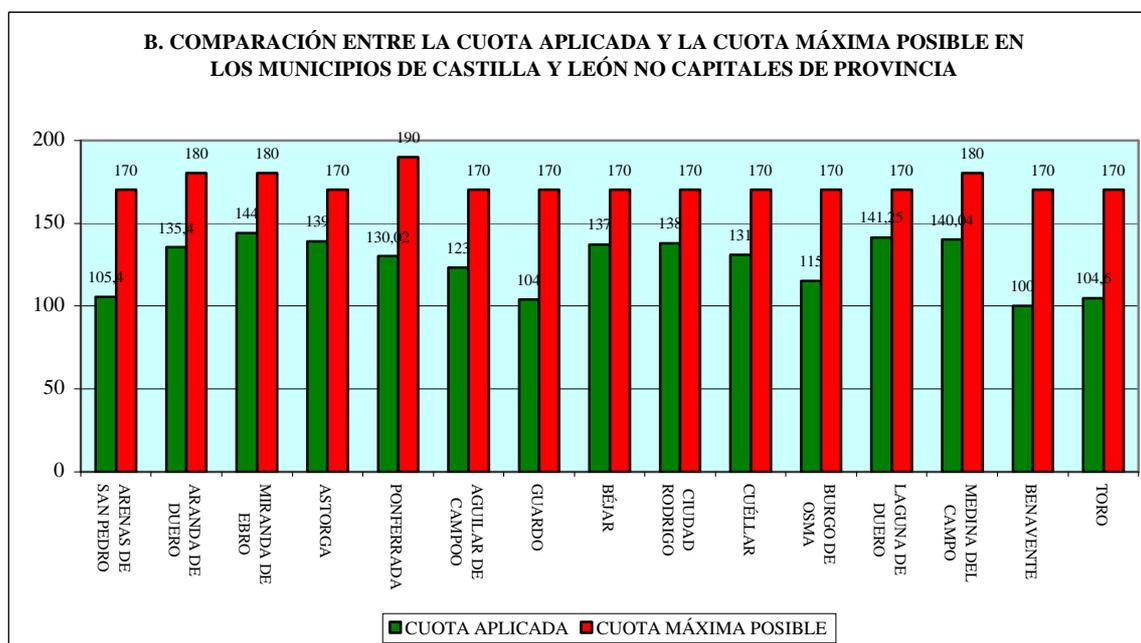
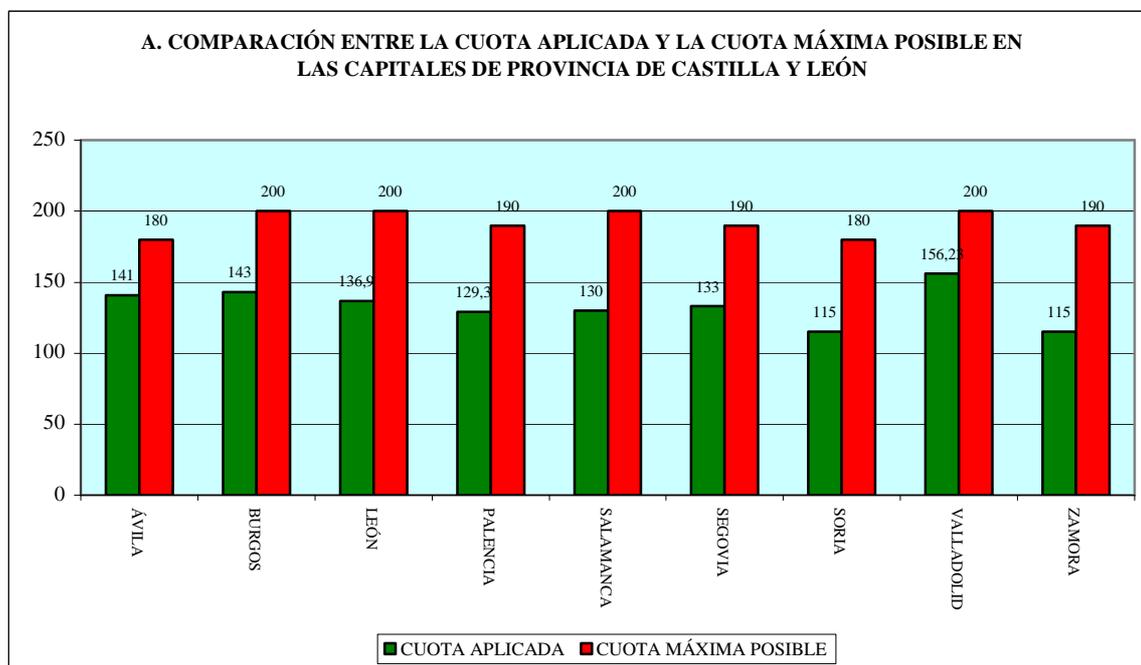
**2. COEFICIENTE EN FUNCIÓN DE LA POBLACIÓN EN LOS
MUNICIPIOS DE CASTILLA Y LEÓN NO CAPITALES DE PROVINCIA**

<u>MUNICIPIOS NO CAPITALES DE PROVINCIA DE CASTILLA Y LEÓN</u>	<u>COEFICIENTE APLICADO</u>
ARENAS DE SAN PEDRO	1,054
ARANDA DE DUERO	1,354
MIRANDA DE EBRO	1,44
ASTORGA	1,39
PONFERRADA	1,3002
AGUILAR DE CAMPOO	1,23
GUARDO	1,04
BÉJAR	1,37
CIUDAD RODRIGO	1,38
CUÉLLAR	1,31
BURGO DE OSMA	1,15
LAGUNA DE DUERO	1,4125
MEDINA DEL CAMPO	1,4004
BENAVENTE	1
TORO	1,046

De los municipios a que alude el Cuadro 2, Arenas de San Pedro, Astorga, Ponferrada, Béjar, Medina del Campo y Toro prevén más de un coeficiente para las diversas clases de vehículos gravados, frente a los restantes municipios que prevén un único coeficiente aplicable a todas las cuotas de tarifa previstas en el artículo 96.1 de la LRHL. En el establecimiento de los coeficientes, Ponferrada no puede superar el límite máximo de 1,9; Aranda de Duero, Miranda de Ebro y Medina del Campo deben respetar el máximo legal de 1,8; y para los restantes municipios, cuyas poblaciones de derecho están comprendidas entre los cinco mil un habitantes y los veinte mil, el límite legal máximo asciende a 1,7.

Teniendo presentes los datos expuestos, la cuota que resulta de la aplicación de los coeficientes en cada municipio es la que se refleja en el **Gráfico A** ? capitales de provincia de Castilla y León? , y en el **Gráfico B** ? municipios de Castilla y León que

no son capital de provincia? , donde se compara la cuota aplicada con la cuota máxima permitida por la LRHL en función de la población de derecho de cada localidad.



Como se observa, el nivel de imposición más elevado corresponde a Valladolid, donde la cuota aplicada representa el 156,23 por ciento de la cuota de tarifa. A continuación se sitúan Miranda de Ebro (144 por ciento), Burgos (143 por ciento), Laguna de Duero (141,25 por ciento), Ávila (141 por ciento), Medina del Campo

(140,04 por ciento), Astorga (139 por ciento), Ciudad Rodrigo (138 por ciento), Béjar (137 por ciento), León (136,9 por ciento), Aranda de Duero (135,4 por ciento), Segovia (133 por ciento), Cuéllar (131 por ciento), Ponferrada (130,02 por ciento), Salamanca (130 por ciento), Palencia (129,3 por ciento), Aguilar de Campoo (123 por ciento), Soria, Zamora y Burgo de Osma (115 por ciento), Arenas de San Pedro (105,4 por ciento), Toro (104,6 por ciento), Guardo (104 por ciento), y por último Benavente, cuya ordenanza fiscal establece directamente las cuotas mínimas previstas en el artículo 96.4 de la LRHL, sin incrementarlas mediante la aplicación de coeficiente alguno.

La comparación entre las cuotas aplicadas y las cuotas máximas posibles recogida en los Gráficos A y B pone de relieve que ninguno de los municipios de Castilla y León agota las posibilidades de incremento que la LRHL pone a su disposición. No obstante, es evidente que el uso que hacen de su capacidad de elevar el IVTM es diversa, y en concreto es Laguna de Duero el municipio que en mayor medida se acerca a los límites máximos que la ley le permite establecer. Le siguen Astorga; Ciudad Rodrigo y Béjar; Miranda de Ebro; Ávila, Valladolid y Medina del Campo; Cuéllar; Aranda de Duero; Aguilar de Campoo y Burgos; Segovia; León, Ponferrada, Palencia y Burgo de Osma; Salamanca; Soria; Arenas de San Pedro y Toro; Guardo y Zamora; y por último, Benavente.

Aparte de lo hasta aquí indicado, el examen de las disparidades fiscales entre los diversos municipios de Castilla y León exige aludir a la posibilidad de que los Ayuntamientos aprueben ciertos beneficios fiscales predeterminados por la LRHL, cuestión a la que se pasa a hacer mención en líneas sucesivas.

b) Los beneficios fiscales.

El apartado 6 del artículo 96 de la LRHL, introducido a través de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, habilita a los Ayuntamientos para que puedan regular sobre dos clases de bonificaciones: una por motivos medioambientales *“de hasta el 50 por ciento de la cuota del impuesto, incrementada o no: a) En función de la clase de carburante que consuma el vehículo, y en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente. B) En función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente”*; y otra de hasta el cien por cien de la cuota del impuesto, incrementada o no ? lo que puede llegar a suponer en consecuencia una exención total del IVTM? ,

para vehículos históricos⁵⁴ o con una antigüedad mínima de veinticinco años contados a partir de la fecha de su fabricación, si se conociera, y tomándose como tal en caso de no conocerse dicha fecha la de su matriculación o en su defecto aquella en que el tipo o variante se dejó de fabricar. La LRHL remite a las ordenanzas fiscales la regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de los beneficios descritos. Se otorga, por tanto, libertad a los Ayuntamientos para implantar en sus territorios las bonificaciones descritas, así como para determinar su alcance dentro de los límites cuantitativos fijados legalmente y regular los demás aspectos sustantivos y formales de los citados beneficios.

¿Qué uso han hecho los municipios de Castilla y León de las competencias que la LRHL otorga para el establecimientos de los beneficios fiscales enunciados en líneas precedentes?

Por lo que respecta a las capitales de provincia de la Comunidad, salvo Soria y Zamora todas las demás han establecido a través de sus ordenanzas fiscales la bonificación para vehículos históricos o con una antigüedad mínima de veinticinco años, como se observa en el **Cuadro 3**.

3. BONIFICACIÓN PARA VEHÍCULOS HISTÓRICOS O CON ANTIGÜEDAD MÍNIMA DE 25 AÑOS EN LAS CAPITALES DE PROVINCIA DE CASTILLA Y LEÓN

<u>CAPITALES DE PROVINCIA</u> <u>QUE HAN ESTABLECIDO</u> <u>LA BONIFICACIÓN</u>	<u>CARACTERÍSTICAS DEL VEHÍCULO</u>	<u>PORCENTAJE</u> <u>DE</u> <u>BONIFICACIÓN</u>
ÁVILA	Histórico o con antigüedad mínima de 25 años	100%
BURGOS	Histórico o con antigüedad mínima de 25 años	100%
LEÓN	Histórico o con antigüedad mínima de 25 años	90% o 50%
PALENCIA	Antigüedad superior a 25 años	90%
SALAMANCA	Histórico o con antigüedad superior a 50 años	50%
SEGOVIA	Histórico o con antigüedad mínima de 25 años	100%
VALLADOLID	Histórico o con antigüedad superior a 30 años	100%

Según se aprecia, tres de estos municipios ? **Ávila, Burgos y Segovia?** han fijado el porcentaje de bonificación en el máximo permitido por la LRHL, esto es, en el 100 por cien. También **Valladolid** prevé dicho porcentaje, pero en este caso para poder

⁵⁴ Hay que entender que para considerar un vehículo como histórico habrá que estar a lo dispuesto en el Real Decreto 1247/1995, de 14 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Vehículos Históricos, en

beneficiarse de la bonificación es preciso que se trate de vehículos matriculados como históricos o que puedan ser considerados de “época”, siempre que su antigüedad de fabricación sea superior a treinta años. **Palencia** tiene establecida una bonificación del 90 por ciento de la cuota para vehículos con una antigüedad desde la fecha de matriculación superior a veinticinco años. **León** ha regulado en la ordenanza del IVTM una bonificación del 50 por ciento a favor de los vehículos con una antigüedad mínima de veinticinco años; no obstante, para aquellos vehículos cuya antigüedad sea superior a veinticinco años y tengan la consideración legal de “vehículo histórico” la bonificación alcanzará al 90 por ciento de la cuota del impuesto. Finalmente, **Salamanca** prevé una bonificación del 50 por ciento para los vehículos históricos o con antigüedad superior a 50 años⁵⁵.

Si, como se ha visto, la tendencia general con respecto a la anterior bonificación es la de que las capitales de provincia de la Comunidad castellano-leonesa hagan uso de las facultades que legalmente se les otorga y procedan a establecer y regular dicho beneficio fiscal en sus ordenanzas, no ocurre lo mismo con la otra bonificación que la LRHL permite establecer a los Ayuntamientos en la cuota del IVTM por motivos de carácter medioambiental. En efecto, como se observa en el **Cuadro 4**, solamente la capital burgalesa ha previsto una bonificación al amparo de lo que la ley dispone, consistente en una reducción de la cuota del impuesto del 50 por ciento para vehículos autopropulsados mediante electricidad.

4. BONIFICACIÓN POR MOTIVOS MEDIOAMBIENTALES EN LAS CAPITALS DE PROVINCIA DE CASTILLA Y LEÓN

<u>CAPITALES DE PROVINCIA</u> <u>QUE HAN ESTABLECIDO</u> <u>LA BONIFICACIÓN</u>	<u>CARACTERÍSTICAS DEL VEHÍCULO</u>	<u>PORCENTAJE</u> <u>DE</u> <u>BONIFICACIÓN</u>
BURGOS	Autopropulsado mediante electricidad	50%

el que se regulan los requisitos y el procedimiento a seguir para obtener tal clasificación.

⁵⁵ No obstante, según dispone la ordenanza fiscal correspondiente, dicha bonificación puede ser del 100 por cien de la cuota para los vehículos históricos o con una antigüedad mínima de veinticinco años que formen parte de la Fundación Gómez Planché o que se expongan en el Museo de Automoción de Salamanca; también para aquellos que, con iguales características, participen en eventos que permitan su exposición al aire libre en la ciudad de Salamanca y que se organicen por el Museo de Automoción o en colaboración con entidades o asociaciones sin ánimo de lucro que tengan entre sus fines la promoción y difusión del vehículo histórico o antiguo; y a la misma bonificación tendrán derecho los vehículos que participen en eventos organizados por el Consorcio Salamanca Ciudad Europea de la Cultura 2002 o que participen en el cumplimiento de los planes y programación del mismo.

Por lo que respecta a los municipios de Castilla y León que no son capital de provincia, conforme muestra el **Cuadro 5**, ocho son los que han decidido establecer una bonificación en favor de vehículos históricos o con antigüedad mínima de veinticinco años.

5. BONIFICACIÓN PARA VEHÍCULOS HISTÓRICOS O CON ANTIGÜEDAD MÍNIMA DE 25 AÑOS EN LOS MUNICIPIOS DE CASTILLA Y LEÓN NO CAPITALES DE PROVINCIA

<u>MUNICIPIOS QUE HAN ESTABLECIDO LA BONIFICACIÓN</u>	<u>CARACTERÍSTICAS DEL VEHÍCULO</u>	<u>PORCENTAJE DE BONIFICACIÓN</u>
PONFERRADA	Histórico o con antigüedad superior a 25 años	50%
AGULAR DE CAMPOO	Histórico	100%
GUARDO	Histórico o con antigüedad mínima de 25 años	50%
BÉJAR	Histórico o con antigüedad mínima de 25 años	100%
CIUDAD RODRIGO	Histórico o con antigüedad mínima de 25 años	100%
CUÉLLAR	Antigüedad mínima de 25 años	100%
LAGUNA DE DUERO	Histórico o con antigüedad superior a 25 años	100%
TORO	Histórico o con antigüedad mínima de 25 años	50%

Según se aprecia, los municipios salmantinos de **Béjar** y **Ciudad Rodrigo** prevén un porcentaje de bonificación del 100 por cien, es decir, la exención total del impuesto. Idéntico porcentaje establece **Laguna de Duero**, pero exigiendo que se trate de vehículos históricos o con antigüedad, no ya “mínima de”, sino “superior a” veinticinco años. También se aplica la exención total del impuesto en **Cuéllar**, para los vehículos con una antigüedad de al menos 25 años. Y también prevé el porcentaje máximo permitido de bonificación **Aguilar de Campoo**, pero sólo para los vehículos que tengan la calificación de históricos de conformidad con el Real Decreto 1247/1995, de 14 de julio. Finalmente, tanto **Ponferrada** como **Guardo** fijan el porcentaje de bonificación en el 50 por ciento de la cuota del impuesto, si bien en el primer municipio debe tratarse de vehículos históricos o con antigüedad superior a veinticinco años, mientras que en Guardo los destinatarios de la bonificación son los vehículos históricos o con antigüedad mínima de veinticinco años.

En lo que atañe a la bonificación por motivos de carácter medioambiental, como se observa en el **Cuadro 6**, sólo el municipio zamorano de **Toro** ha hecho uso de la facultad que la LRHL le otorga en orden a su establecimiento y regulación, lo cual no

deja de ser sorprendente si se tiene en cuenta que el citado municipio tiene una población de derecho de nueve mil trescientos veinticinco habitantes⁵⁶, cuando en realidad los problemas de carácter medioambiental deberían preocupar especialmente, por la repercusión que tienen, a los municipios más poblados. Concretamente, el Ayuntamiento de Toro ha aprobado en su ordenanza una bonificación del 50 por ciento en la cuota del impuesto a favor de los vehículos que consuman carburantes o utilicen motores no contaminantes del medio ambiente.

6. BONIFICACIÓN POR MOTIVOS MEDIOAMBIENTALES EN LOS MUNICIPIOS DE CASTILLA Y LEÓN QUE NO SON CAPITAL DE PROVINCIA

<u>MUNICIPIOS QUE HAN ESTABLECIDO LA BONIFICACIÓN</u>	<u>CARACTERÍSTICAS DEL VEHÍCULO</u>	<u>PORCENTAJE DE BONIFICACIÓN</u>
TORO	Consumo de carburantes o uso de motores no contaminantes	50%

C) Análisis del impuesto en las áreas limítrofes.

En el análisis del IVTM en los municipios pertenecientes a las áreas limítrofes con Castilla y León, se va a proceder, al igual que se hizo con los municipios de esta Comunidad Autónoma, a examinar los dos ámbitos ? cuantificación del impuesto y beneficios fiscales? en los que los Ayuntamientos pueden ejercer competencias normativas, dando así lugar a las consiguientes disparidades fiscales.

Cuantificación del impuesto

En aplicación de lo previsto en el artículo 96.4 de la LRHL, los Ayuntamientos de los diversos municipios analizados han procedido a incrementar las cuotas de tarifa mediante la aplicación de coeficientes en función de la población de derecho de cada uno de ellos, a los que alude el **Cuadro 7**. Al igual que se advirtió al analizar los municipios de Castilla y León, dada la posibilidad de que los Ayuntamientos aprueben coeficientes distintos para cada una de las clases de vehículos que menciona el apartado

⁵⁶ Datos de población de derecho a 1 de enero de 2000, publicados por el Instituto Nacional de Estadística.

1 del artículo 96 de la LRHL, sólo se va a hacer referencia al coeficiente aprobado para los turismos, si bien, a título informativo, se indicará qué municipios han procedido a aprobar en sus ordenanzas varios coeficientes.

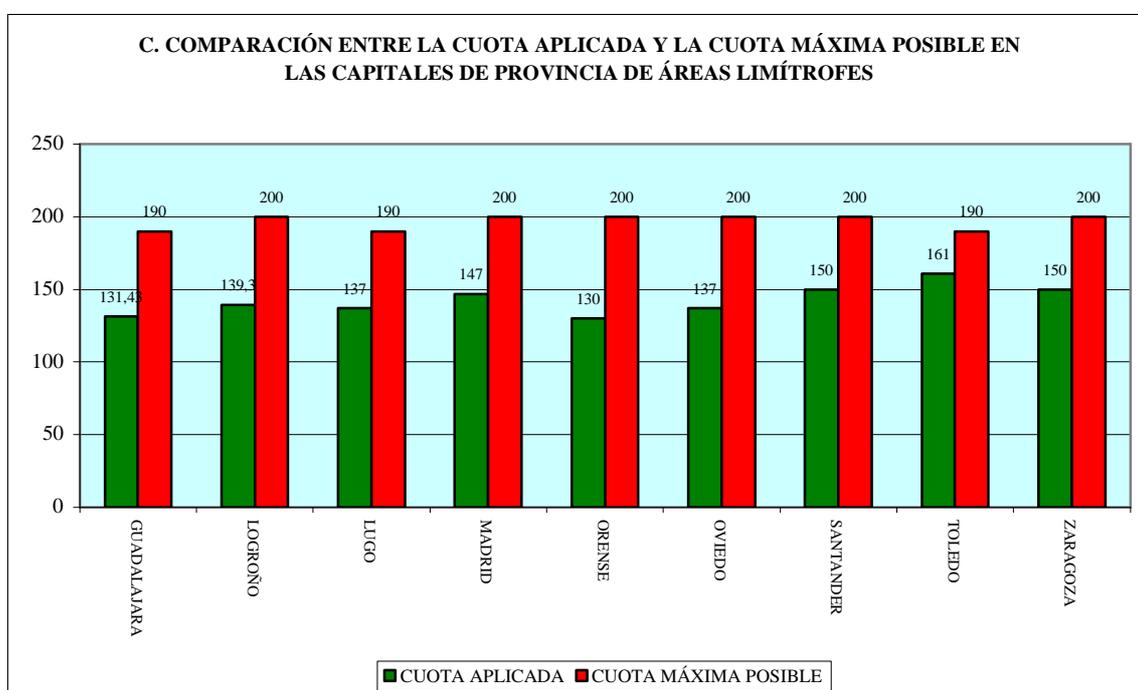
**7. COEFICIENTE EN FUNCIÓN DE LA POBLACIÓN DE DERECHO EN
LOS MUNICIPIOS DE ÁREAS LIMÍTROFES CON CASTILLA Y LEÓN**

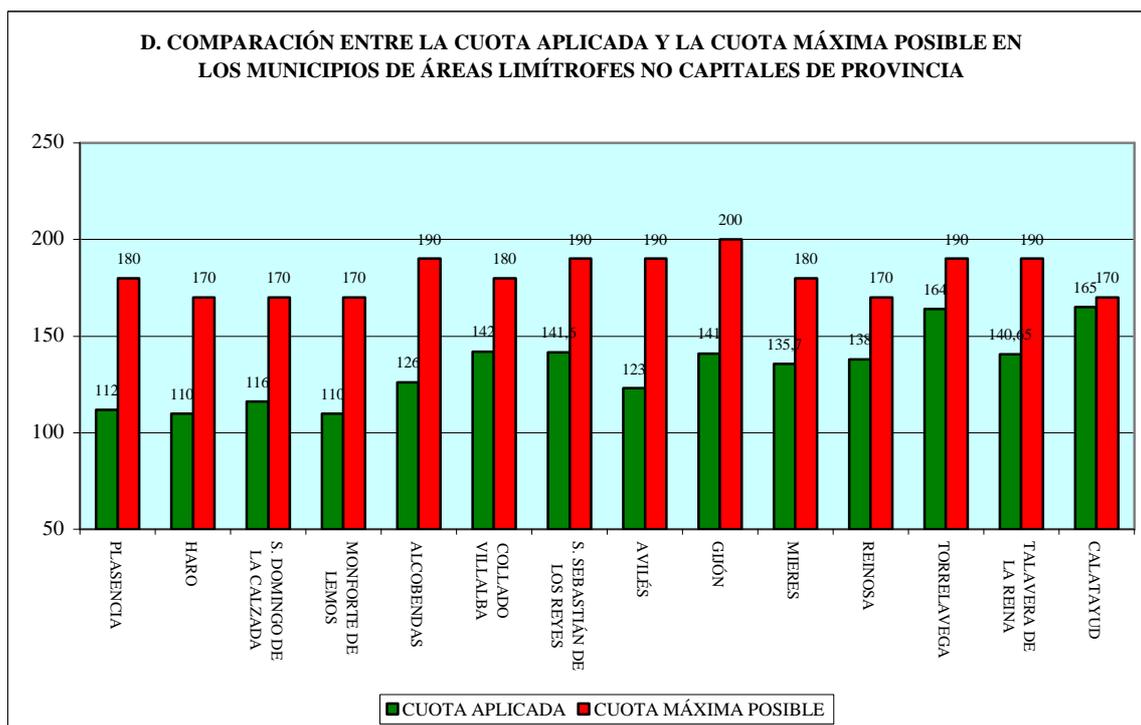
<u>MUNICIPIOS DE ÁREAS LIMÍTROFES</u>	<u>COEFICIENTE APLICADO</u>
PLASENCIA	1,12
GUADALAJARA	1,3143
LOGROÑO	1,393
HARO	1,1
SANTO DOMINGO DE LA CALZADA	1,16
LUGO	1,37
MONFORTE DE LEMOS	1,1
MADRID	1,47
ALCOBENDAS	1,26
COLLADO VILLALBA	1,42
SAN SEBASTIÁN DE LOS REYES	1,416
ORENSE	1,3
OVIEDO	1,37
AVILÉS	1,23
GIJÓN	1,41
MIERES	1,357
SANTANDER	1,5
REINOSA	1,38
TORRELAVEGA	1,64
TOLEDO	1,61
TALAVERA DE LA REINA	1,4065
ZARAGOZA	1,5
CALATAYUD	1,65

De los diversos municipios recogidos en el Cuadro 7, Lugo, Alcobendas, Avilés, Gijón, Mieres y Zaragoza han optado por establecer varios coeficientes aplicables a las distintas clases de vehículos, y no uno solo para todas ellas. En atención a las diversas cifras de población de derecho de los municipios a que se hace referencia, el límite máximo que cada uno de ellos debe respetar es de 1,7 en el caso de Haro, Santo Domingo de la Calzada, Monforte de Lemos, Reinosa y Calatayud; 1,8 en el caso de

Plasencia, Collado Villalba y Mieres; 1,9 para los municipios de Guadalajara, Lugo, Alcobendas, San Sebastián de los Reyes, Avilés, Torrelavega, Toledo y Talavera de la Reina; y finalmente, 2 en el caso de Logroño, Madrid, Orense, Oviedo, Gijón, Santander y Zaragoza.

La aplicación de los coeficientes aprobados por cada Ayuntamiento produce un incremento en las cuotas mínimas del impuesto que se refleja en el **Gráfico C** ? municipios que son capital de provincia? y en el **Gráfico D** ? resto de los municipios? , donde se puede apreciar el contraste entre la cuota aplicada y la cuota máxima permitida por la LRHL para cada localidad.





Teniendo en cuenta la cuota que se aplica en los diversos municipios ubicados en áreas limítrofes con Castilla y León, es posible observar cómo, en términos absolutos, la fiscalidad más elevada corresponde al municipio de Calatayud, donde la cuota aplicada representa un 165 por ciento de la cuota de tarifa. Le sigue Torrelavega (164 por ciento), Toledo (161 por ciento), Santander y Zaragoza (150 por ciento), Madrid (147 por ciento), Collado Villalba (142 por ciento), San Sebastián de los Reyes (141,6 por ciento), Gijón (141 por ciento), Talavera de la Reina (140,65 por ciento), Logroño (139,3 por ciento), Reinosa (138 por ciento), Lugo y Oviedo (137 por ciento), Mieres (135,7 por ciento), Guadalajara (131,43 por ciento), Orense (130 por ciento), Alcobendas (126 por ciento), Avilés (123 por ciento), Santo Domingo de la Calzada (116 por ciento), Plasencia (112 por ciento), y finalmente Haro y Monforte de Lemos (110 por ciento).

Los datos anteriores permiten apreciar los niveles de presión fiscal que, en términos absolutos, existen en cada uno de los municipios analizados. No obstante, si se comparan las cuotas efectivamente aplicadas con las que sería posible alcanzar en cada localidad en función de la población censada? esto es, las cuotas máximas permitidas a que se refieren los Gráficos C y D? , es posible indicar que lógicamente hay poblaciones que realizan un mayor esfuerzo fiscal relativo que otras, puesto que utilizan en mayor medida las posibilidades de incremento que la LRHL pone a su disposición.

Si bien ninguno de los municipios examinados agota dichas posibilidades de incremento, la localidad que más se aproxima al máximo permitido en función de su población de derecho es Calatayud. Le siguen Torrelavega; Toledo; Reinosa; Collado Villalba; Mieres, Santander, Zaragoza y San Sebastián de los Reyes; Talavera de la Reina y Madrid; Lugo; Gijón; Logroño; Guadalajara y Oviedo; Santo Domingo de la Calzada; Alcobendas; Orense, Avilés, Haro y Monforte de Lemos; y por último, Plasencia, que es la localidad que en menor medida hace uso de su capacidad de incrementar las cuotas de tarifa del IVTM.

Beneficios fiscales

Pasando a hacer referencia a las bonificaciones que los diversos Ayuntamientos pueden decidir establecer a través de sus ordenanzas fiscales, cabe señalar que en los municipios de Haro, Lugo, San Sebastián de los Reyes, Avilés, Reinosa, Torrelavega, Toledo y Calatayud no se ha establecido ninguna de las dos bonificaciones previstas en el artículo 96, apartado 6, de la LRHL, esto es, ni la relativa a vehículos históricos o con una antigüedad mínima de veinticinco años, ni tampoco la que atiende a la incidencia que en el medio ambiente tienen la clase de carburante que consuma el vehículo y la combustión del mismo, así como las características del motor.

El **Cuadro 8**, relativo a la primera de las bonificaciones mencionadas, permite apreciar, en general, los términos en los que el citado beneficio fiscal ha sido regulado por los correspondientes Ayuntamientos.

8. BONIFICACIÓN PARA VEHÍCULOS HISTÓRICOS O CON ANTIGÜEDAD MÍNIMA DE 25 AÑOS EN LOS MUNICIPIOS DE ÁREAS LÍMITROFES CON CASTILLA Y LEÓN

<u>MUNICIPIOS QUE HAN ESTABLECIDO LA BONIFICACIÓN</u>	<u>CARACTERÍSTICAS DEL VEHÍCULO</u>	<u>PORCENTAJE DE BONIFICACIÓN</u>
PLASENCIA	Histórico o con antigüedad mínima de 25 años	100%
GUADALAJARA	Antigüedad mínima de 25 años	100%
LOGROÑO	Histórico	100%
S. DOMINGO DE LA CALZADA	Histórico	75%
MONFORTE DE LEMOS	Histórico o con antigüedad mínima de 25 años	100%
MADRID	Histórico	100%
ALCOBENDAS	Histórico o con antigüedad mínima de 25 años	25%
COLLADO VILLALBA	Histórico o con antigüedad mínima de 25 años	100%
ORENSE	Histórico o con antigüedad mínima de 25 años	100%
OVIEDO	Histórico o con antigüedad mínima de 25 años	100%
GIJÓN	Histórico o con antigüedad mínima de 25 años	100%
MIERES	Histórico o con antigüedad mínima de 25 años	100%
SANTANDER	Histórico	100%
TALAVERA	Histórico o con antigüedad superior a 25 años	100%
ZARAGOZA	Histórico o con antigüedad superior a 25 años	100%

De entre los municipios que han decidido establecer esta bonificación, **Plasencia, Monforte de Lemos, Alcobendas, Collado Villalba, Orense, Oviedo, Gijón y Mieres** han previsto como beneficiarios de la misma a los vehículos históricos o con antigüedad mínima de veinticinco años⁵⁷, fijando un porcentaje de bonificación del 100 por cien, con la excepción de Alcobendas que lo fija en el 25 por ciento. En el municipio de **Guadalajara**, para beneficiarse de la bonificación del 100 por cien de la cuota se requiere que el vehículo tenga una antigüedad mínima de 25 años. En el caso de **Talavera de la Reina y Zaragoza**, la bonificación tiene como destinatarios a los vehículos históricos o con antigüedad superior a veinticinco años, siendo el porcentaje previsto del 100 por cien. Finalmente, los municipios de **Logroño, Santo Domingo de la Calzada, Madrid y Santander** limitan la bonificación únicamente a los vehículos clasificados como históricos de acuerdo con el Reglamento de Vehículos Históricos de 14 de julio de 1995, aprobando un porcentaje del 100 por cien de la cuota, salvo Santo Domingo de la Calzada que lo fija en el 75 por ciento.

Al igual que sucede, como se vio, en Castilla y León, los municipios de áreas limítrofes con esta comunidad han hecho igualmente un uso escaso de la facultad que la ley les otorga para establecer una bonificación relacionada con fines de política medioambiental, siendo concretamente los tres que recoge el **Cuadro 9** los que la han previsto en sus ordenanzas fiscales.

9. BONIFICACIÓN POR MOTIVOS MEDIOAMBIENTALES EN LOS MUNICIPIOS DE ÁREAS LIMÍTROFES CON CASTILLA Y LEÓN

<u>MUNICIPIOS QUE HAN ESTABLECIDO LA BONIFICACIÓN</u>	<u>CARACTERÍSTICAS DEL VEHÍCULO</u>	<u>PORCENTAJE DE BONIFICACIÓN</u>
LOGROÑO	De gas o híbrido con dispositivos catalizadores; y de motor eléctrico y/o emisiones nulas	50%
MADRID	De motor de explosión o de combustión, de gas o híbridos que incorporen dispositivos catalizadores; y de motor eléctrico y/o emisiones nulas	Porcentajes que van del 50% al 10%
ZARAGOZA	Híbridos que incorporen dispositivos catalizadores; y de motor eléctrico y/o emisiones nulas	50%

Concretamente, **Logroño** tiene establecida una bonificación del 50 por ciento de la cuota del IVTM, durante los cuatro años siguientes a la fecha de matriculación, para los turismos, camiones y autobuses que utilizando el gas como combustible o tratándose de vehículos híbridos ? motor eléctrico-gasolina, eléctrico-diesel o eléctrico-gas? incorporen dispositivos catalizadores que minimicen las emisiones contaminantes; y asimismo para los de motor eléctrico y/o emisiones nulas. En el caso de **Madrid**, la bonificación afecta a los turismos, camiones, furgones, vehículos mixtos adaptables, autobuses y autocares, que cumplan las siguientes condiciones: a) Que se trate de vehículos de motor de explosión o de combustión que incorporen dispositivos catalizadores que minimicen las emisiones contaminantes. b) Que se trate de vehículos que utilicen gas como combustible e incorporen dispositivos catalizadores que minimicen las emisiones contaminantes. c) Que se trate de vehículos híbridos que incorporen dispositivos catalizadores que minimicen las emisiones contaminantes. d) Que se trate de vehículos de motor eléctrico y/o emisiones nulas. Además, en los

⁵⁷ En el caso de Monforte de Lemos, quedan excluidos de la bonificación los vehículos adscritos a actividades industriales, comerciales, empresariales o productivas.

supuestos de las letras a), b) y c) es preciso que el sujeto pasivo haya sido titular de un vehículo de la misma clase desde al menos nueve meses antes de la primera matriculación definitiva del vehículo nuevo, habiendo sido el vehículo usado dado de baja con más de seis meses de antelación desde la matriculación del nuevo; e igualmente se requiere que el vehículo dado de baja tuviera una antigüedad superior a cuatro años desde su primera matriculación definitiva en España. Lo que se trata por tanto de fomentar en estos tres supuestos es la sustitución de vehículos considerados contaminantes por otros vehículos cuya incidencia negativa en el medio ambiente es menor. Los porcentajes de bonificación que ha aprobado el Ayuntamiento de Madrid varían en función del supuesto ante el que nos hallemos. Así, en el caso de vehículos de motor de explosión o de combustión la bonificación tiene una duración de cuatro años y unos porcentajes que en el caso de turismos con una potencia fiscal de hasta 15,99 caballos y demás vehículos son del 50 por ciento el primer año, del 30 por ciento el segundo, del 20 por ciento el tercero y del 15 por ciento el cuarto; mientras que tratándose de turismos con una potencia fiscal de 16 caballos en adelante los porcentajes son del 30, 20, 15 y 10 por ciento, sucesivamente. En el caso de vehículos de motor a gas con catalizador la bonificación se fija en el 50 por ciento y tiene un alcance temporal de cuatro años. Tratándose de vehículos híbridos la bonificación es del 50 por ciento y su duración es de seis años. Y en el caso de vehículos de motor eléctrico y/o emisiones nulas se prevé una bonificación del 50 por ciento con carácter indefinido. Por lo que atañe al municipio de **Zaragoza**, la bonificación que se ha previsto afecta a los turismos, camiones, furgones, furgonetas, vehículos mixtos adaptables, autobuses y autocares que cumplan las siguientes condiciones: a) Que se trate de vehículos híbridos que incorporen dispositivos catalizadores que minimicen las emisiones contaminantes, siempre que en este caso los sujetos pasivos hayan sido titulares de un vehículo de la misma clase desde al menos nueve meses antes de la primera matriculación definitiva del vehículo nuevo, habiendo sido el vehículo usado dado de baja con más de seis meses de antelación desde la matriculación del nuevo; e igualmente se requiere que el vehículo dado de baja tuviera una antigüedad superior a cuatro años desde su primera matriculación definitiva en España. Como ya se apuntó a propósito de la regulación aprobada por el Ayuntamiento de Madrid, lo que se persigue con este supuesto es favorecer la sustitución de vehículos considerados más nocivos para el medio ambiente por otros de carácter menos contaminante. b) Que se trate de vehículos de motor eléctrico y/o emisiones nulas. La bonificación se cifra en ambos casos en el 50 por

ciento, si bien para los vehículos híbridos su duración es de cuatro años, mientras que para los vehículos de motor eléctrico y/o emisiones nulas la bonificación tiene carácter indefinido.

III. IMPUESTOS POTESTATIVOS.

A los impuestos de exigencia potestativa se refiere la LRHL en su artículo 60, apartado 2, el cual dispone que *“asimismo, los Ayuntamientos podrán establecer y exigir el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de acuerdo con la presente Ley, las disposiciones que la desarrollen y las respectivas Ordenanzas fiscales”*. A los dos que menciona el precepto transcrito, hay que añadir, por mor de lo dispuesto en el párrafo final del apartado 1 de la Disposición Transitoria Tercera de la Ley, el Impuesto sobre Gastos Suntuarios, en lo referente, exclusivamente, a la modalidad de éste que grava el aprovechamiento de cotos de caza y pesca.

1. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

A) Características del impuesto.

Con carácter previo a cualquier consideración, hay que aclarar que el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (en adelante ICIO) es la única figura verdaderamente novedosa de la nueva imposición municipal implantada por la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que ni sustituye ni absorbe a otros impuestos preexistentes, aunque se puede indicar que, en su origen, se ha inspirado en la antigua tasa por la expedición de licencias urbanísticas. Su regulación se halla, básicamente, en los artículos 101 a 104 de la LRHL.

Hecho imponible.

Constituye el hecho imponible del ICIO, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101 de la LRHL, la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras

o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al Ayuntamiento de la imposición⁵⁸.

De acuerdo con lo anterior, para que se produzca la sujeción a este impuesto es necesario, en primer lugar, la realización de una construcción, instalación u obra.

A pesar de la amplitud de la expresión utilizada, no obstante, como ha dicho el Tribunal Supremo en su Sentencia de 26 de abril de 1996, en la que declara excluidos del ámbito del ICIO los movimientos de tierra derivados de la extracción de mineral a cielo abierto, *"no puede concedérsele una interpretación tan amplia que comprenda cualquier transformación que se produzca en un determinado terreno, sino una modificación que se concrete en la colocación en el mismo de alguna edificación, estructura o elemento fijo o móvil de tal naturaleza que esté condicionado a la autorización municipal y que represente un valor indicativo de la capacidad contributiva gravada por el ICIO, que es precisamente una manifestación de riqueza que se añade al suelo, no que se sustrae de él"*.

Junto a lo anterior, para que se entienda cumplido el hecho imponible es preciso que las construcciones, instalaciones u obras exijan para su realización la obtención de la correspondiente licencia, y que ésta haya de ser otorgada por el Ayuntamiento de la imposición. Para la determinación de las actuaciones que necesitan el otorgamiento de licencia urbanística, habrá que estar a lo dispuesto en la compleja y variada normativa urbanística que se viene aprobando en los últimos años, teniendo en cuenta que no todos los actos previstos desde el punto de vista urbanístico estarán sujetos al ICIO, puesto que debe cumplirse el primero de los presupuestos antes mencionado, es decir, deben ser actos que supongan la realización de una construcción, instalación u obra en los términos expuestos; además, hay que precisar que sólo se sujetan al impuesto las construcciones, instalaciones u obras cuya licencia deba ser expedida por el Ayuntamiento de la imposición, no quedando sujetas aquellas otras sobre las que el Ayuntamiento no disponga de facultades de policía urbanística.

Por último, hay que añadir que, como se infiere del artículo 101 de la LRHL, lo relevante es que se precise la obtención de licencia para la realización de las construcciones, instalaciones u obras, con independencia de que se haya obtenido o no

⁵⁸ Desde el punto de vista de la compatibilidad entre este Impuesto municipal y la tasa urbanística, podemos entender con E. ARAGONÉS BELTRÁN, que se mantiene la tasa por licencias urbanísticas, ceñida al principio de equivalencia entre cuantía y coste del servicio y se crea el ICIO para gravar el hecho imponible derivado del exceso de tributación que acompañaba a la indicada tasa. (Vid.: "Primeros problemas en la aplicación del nuevo impuesto sobre Construcciones", *Gaceta Fiscal*, núm. 101, 1992, pág. 163.

efectivamente, por lo que también se sujetan al impuesto las obras ilegales o realizadas sin la oportuna licencia.

Exenciones.

La Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, de 30 de diciembre de 1998, ha introducido un nuevo apartado 2 en el artículo 101 de la LHL, en el que se recoge una exención de carácter mixto, que con anterioridad se regulaba en la Ley 5/1990, de 29 de junio, a favor de *"la realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sea dueño el Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidades Locales, que estando sujetas al mismo, vaya a ser directamente destinada a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión se lleve a cabo por Organismos Autónomos, tanto si se trata de obras de inversión nueva como de conservación"*.

Como se deduce con facilidad, esta exención es automática, de modo que el juego de la autonomía municipal en este caso es inexistente, al tener que aplicarla sin que exista el deber de comprobación de requisitos o de trámites formales.

Sujeto pasivo.

De acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del artículo 102 de la LRHL, se designa como contribuyente del ICIO al dueño de la obra.

Además, el apartado 2 del mismo artículo prevé la figura del sustituto del contribuyente, declarando que lo será quien solicite la licencia o realice la obra, si no fuera el propio contribuyente.

La LRHL no contempla ningún mecanismo para que el sustituto pueda resarcirse del pago del impuesto, si bien lógicamente ello no impide que en la vía jurídico-privada el sustituto pueda exigir al contribuyente el reembolso del importe satisfecho; en todo caso, los posibles acuerdos entre las partes son irrelevantes desde el punto de vista tributario, y no pueden oponerse al Ente acreedor del tributo, como ha declarado el Tribunal Supremo, en Sentencia de 9 de diciembre de 1996.

Cuantificación.

La cuota tributaria, según dispone el artículo 103.2 de la LRHL, es el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen. En consecuencia, es preciso examinar cuál es la configuración que la Ley hace de esos dos elementos de la estructura del ICIO.

En cuanto a la **base imponible**, dice el artículo 103.1 de la LRHL que la misma está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra. La concreción de qué haya que entender por "*coste real y efectivo*" a efectos de cuantificar el ICIO ha sido sin duda la cuestión que más polémica ha suscitado en este impuesto. En efecto, esa expresión ha dado lugar a interpretaciones dispares por parte de la Administración y de los Tribunales, que han debido ser resueltas finalmente por el Tribunal Supremo.

El criterio mantenido por la Administración era el de identificar coste real y efectivo con coste total de las obras, de manera que, excepción hecha del Impuesto sobre el Valor Añadido devengado con ocasión de la ejecución de las obras, debía entenderse que "*los costes directos, indirectos y generales y el beneficio industrial que se contienen en los proyectos de obras que se presentan a los Ayuntamientos, incluidos los honorarios de dirección, deben considerarse integrados en el coste real y efectivo a que se refiere el mencionado artículo 103.1*"⁵⁹.

Por su parte, algunos Tribunales Superiores de Justicia, en contra del criterio administrativo, mantuvieron que debía excluirse de la base imponible del ICIO los gastos generales, el beneficio industrial y los honorarios técnicos no incluidos en el presupuesto presentado para su visado en el Colegio Oficial⁶⁰.

El Tribunal Supremo ha venido a ratificar esta última tesis a lo largo de diversos pronunciamientos, como son las Sentencias de 1 de febrero de 1994, de 29 de junio de 1994, de 16 de enero de 1995, de 21 de febrero de 1995, o de 29 de abril de 1996, entre otras.

Por lo que se refiere al **tipo de gravamen** aplicable para determinar la cuota tributaria, el apartado 3 del artículo 103 establece que el mismo será fijado por los Ayuntamientos, sin que pueda exceder de determinados límites máximos, que van desde el 2,40 hasta el 4 por 100, en función de la población de derecho del municipio.

El artículo 104, apartado 2, prevé la posibilidad de que las ordenanzas fiscales establezcan una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota del impuesto a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de interés o utilidad especial.

Asimismo, el mismo artículo, en su apartado 3, contempla la opción a favor de los entes locales de poder regular una deducción en la cuota íntegra o bonificada del ICIO,

⁵⁹ Este criterio queda reflejado en una Contestación de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, de fecha de 29 de noviembre de 1989.

⁶⁰ Esta tesis fue tempranamente sustentada por el Tribunal Superior de Justicia de Valencia, en su Sentencia de 23 de septiembre de 1991.

consistente en 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. Como ya se ha adelantado es un beneficio fiscal de carácter potestativo para los municipios, de modo que queda a su margen de autonomía el establecerla a través de una ordenanza fiscal⁶¹.

Finalmente, hay que dejar constancia que, en el artículo 140.2 de la LRHL, se establece una bonificación del 50 por 100 de la cuota tributaria, cuando el impuesto se satisfaga en Ceuta y Melilla.

Período impositivo y devengo.

El devengo del impuesto tiene lugar, de conformidad con el artículo 103.4 de la LRHL, en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia. La norma no alude a la existencia de un período impositivo, por lo que debe concluirse que se trata de un impuesto instantáneo.

La colocación del devengo del impuesto en el momento de iniciarse las obras ha causado cierta perplejidad en la doctrina, y así CORS MEYA lo califica de incongruencia, puesto que "se trata de un hecho imponible instantáneo, no periódico, aunque de una duración más o menos dilatada, que grava un resultado que necesita un determinado tiempo en su realización. Lo lógico hubiera sido que el devengo se situara en el momento de terminarse las obras, o si se prefiere, en el momento que se adquiere ese bien al contratista. Cuestión distinta es que la exigibilidad de la cuota se adelante al devengo del impuesto, que existan unos pagos anticipados"⁶². El propio Tribunal Supremo, en Sentencia de 30 de octubre de 1994, ha llamado la atención sobre el hecho de que el ICIO "*grava la capacidad económica manifestada en la realización de una construcción, instalación u obra, de modo que el hecho imponible no se produce hasta que aquéllas hayan sido terminadas, no obstante lo cual el artículo 103.4 L.H.L. anticipa el devengo al momento en que se inicie la construcción, instalación u obra e incluso adelanta la exigibilidad con carácter provisional*".

⁶¹ Algún autor, como A. SÁNCHEZ SÁNCHEZ, entiende que esta deducción en la cuota sólo puede entenderse si se asume que el ICIO genera una doble imposición con la indicada tasa por licencia urbanística, hecho con el que está en desacuerdo el citado autor ya que, en su opinión, se basan en principios distintos. (Vid.: "Los impuestos municipales voluntarios", *Revista de Estudios Locales*, núm. Extra Julio, 2000, pág. 127).

Gestión.

La gestión tributaria del ICIO corresponde enteramente al Ayuntamiento de la imposición.

El artículo 104 de la LRHL, en su apartado 1, prevé la práctica de una liquidación provisional en el momento en que se conceda la licencia, determinándose la base imponible en función del presupuesto visado por el Colegio Oficial que presenten los interesados, o bien, cuando las ordenanzas así lo prevean, en función de los índices o módulos que se establezcan en las mismas. Esta liquidación provisional, como advierte SIMÓN ACOSTA, curiosamente "se practica antes del devengo del impuesto, con lo que el pago será normalmente el pago de una cantidad a cuenta de una obligación tributaria no nacida y que puede no llegar a nacer si las obras no se inician, caso en el que procederá la devolución de lo indebidamente ingresado"⁶³.

El apartado 2 del mismo artículo prevé que, en su caso, una vez realizadas las construcciones, instalaciones u obras, y previa comprobación administrativa, el Ayuntamiento practicará la correspondiente liquidación definitiva, de acuerdo con el coste real y efectivo de las obras, exigiendo el ingreso complementario o devolviendo el exceso liquidado provisionalmente al sujeto pasivo, según proceda.

Por último, hay que dejar constancia que el apartado 3 del artículo 104 contempla la posibilidad de exigir el ICIO en régimen de autoliquidación.

B) Análisis del impuesto en los municipios de Castilla y León.

a) Establecimiento del impuesto y peculiaridades en algunos municipios.

La primera consideración que hay que realizar a la hora de examinar la aplicación del ICIO en Castilla y León es advertir que en la práctica totalidad de los municipios examinados se ha establecido dicho gravamen, con excepción del de Arenas de San Pedro; como ya se ha indicado, el artículo 60.2 de la LRHL permite la

⁶² Consúltese X. CORS MEYA, "Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras", *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Diputació de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 854.

⁶³ Véase E. SIMÓN ACOSTA, "Los impuestos sobre la riqueza inmobiliaria", *Informe sobre el Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1988, pág. 77.

discrecionalidad a los entes locales para ello, lo que se traduce habitualmente en su inclusión entre las ordenanzas fiscales aprobadas en los Ayuntamientos.

En segundo término, del análisis de las citadas ordenanzas referidas al ICIO, se infiere que todas las Corporaciones Locales han cumplido escrupulosamente con el mandato del artículo 16 de la LRHL en cuanto a la determinación de los elementos esenciales del impuesto, que ya hemos examinado, a excepción de los que abordaremos seguidamente.

En tercer lugar, para cerrar estas consideraciones introductorias debe señalarse que, dejando al margen la concreción de los tipos de gravamen y el establecimiento de algunos beneficios fiscales, que se expondrán en los dos apartados siguientes, corresponde en este momento llamar la atención acerca de algunas especialidades que en su normativa han introducido algunos Ayuntamientos.

Las peculiaridades en cuestión afectan al **hecho imponible**, a los **sujetos pasivos** y a la **base imponible** del impuesto.

En cuanto al **hecho imponible**, hay que indicar que en el municipio de **Zamora** se declaran como “*no sujetas*” las obras que no precisen de proyecto técnico para su ejecución. Con esta medida se intenta evitar la aplicación del gravamen para aquellas construcciones, instalaciones y obras de pequeña importancia, en las que no es necesaria la participación de profesionales en el diseño y proyecto de las mismas (arquitecto, aparejador o ingeniero).

Sin embargo, a nuestro parecer, se está confundiendo la figura de la no sujeción con la de la exención tributaria, puesto que, el hecho imponible del tributo que nos ocupa indica textualmente que “*está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística...*”, lo que nos conduce a pensar que la exclusión de gravamen para las obras indicadas en Zamora se trata de un supuesto de exención y no de no sujeción como afirma tajantemente la normativa aprobada por el Pleno de la Corporación. Como se deduce fácilmente, en la definición del hecho imponible no se incorpora ninguna previsión a que las obras precisen o no de proyecto técnico, lo que lleva a afirmar que sí estarían sujetas, aunque posteriormente se declarasen exentas.

Por su parte, en **León** también se declaran “*no sujetas*” las construcciones, instalaciones u obras que se realicen por particulares en el Cementerio de León, debiendo hacerse la mismas observaciones que en Zamora.

Una segunda peculiaridad, concerniente a los **sujetos pasivos**, se encuentra en el municipio de **Burgos**, que ha aprobado la obligación del contribuyente de comunicar al ente local la existencia de sustitutos del impuesto. Esta previsión permite una fácil identificación de dichos sujetos pasivos, obligando al dueño del inmueble en el que se lleve a cabo la construcción, instalación u obra, así como al dueño de la obra a señalar la presencia de terceras personas que, o bien se ocupan de la realización física de la obra, o bien han solicitado la preceptiva licencia en el Ayuntamiento para llevarla a cabo⁶⁴.

Por último, el mayor número de singularidades que se han hallado en los municipios de Castilla y León está en el ámbito de la **base imponible** y se refiere a la valoración de las construcciones, instalaciones y obras; aquéllas se han articulado de tres formas diferentes.

En primer lugar, en **Salamanca** se impone el deber de cuantificar la base imponible, en ausencia de visado obligatorio del proyecto de obra por parte del Colegio Oficial correspondiente, en función de una serie de módulos objetivos que se incluyen en el Anexo de la ordenanza fiscal reguladora del ICIO. Los criterios utilizados son los metros cuadrados construidos y el destino que se dé a las construcciones, instalaciones u obras. Esta forma de actuar, que, como señalaremos oportunamente, también se halla en algunos municipios limítrofes, se admite expresamente en el artículo 104.1 de la LRHL como un medio de valorar dicha base imponible, lo que nos permite afirmar que se trata de evitar posibles controversias en orden a la revisión y comprobación del valor declarado por los contribuyentes⁶⁵.

En segundo término, en el municipio de **Astorga** se establece una comprobación del coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra en función de la “*Base de Precios de la Construcción de Castilla y León*”, elaborada por el *Instituto de la Construcción de Castilla y León*, que se utilizará a partir de la versión más actualizada de la misma (de acuerdo con la fecha de realización de las obras) y de los parámetros específicos aplicables a la provincia de León en la que radica el municipio. Al igual que

⁶⁴ Como hemos visto anteriormente, el art. 102.2 de la LRHL admite dicha figura de sustitutos del contribuyente.

⁶⁵ En concreto, dicho artículo 104.1 tiene el siguiente tenor literal: “*Cuando se conceda la licencia preceptiva o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún dicha licencia preceptiva, se inicie la construcción, instalación u obra, se practicará una liquidación provisional a cuenta, determinándose la base imponible:*

a) En función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiera sido visado por el Colegio Oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo.

b) Cuando la Ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que la misma establezca al efecto”.

en el caso anterior, se persigue obtener un criterio cierto para la medición de la base imponible.

El tercer modo peculiar de valorar la citada base imponible se encuentra en tres municipios que lo aplican de forma inversa.

En **Aguilar de Campoo** se impone como coste mínimo de las construcciones, en caso de obras menores, la de 50.000 pesetas, con lo que se impide que exista una base excesivamente reducida.

Por el contrario, en **Ponferrada** se declaran “no sujetas”⁶⁶ aquellas que no alcancen la misma cifra (50.000 pesetas), aunque se afirma expresamente que ello no obstará a su gravamen por la tasa por licencias urbanísticas, mientras que en **León** se consideran exentas las que tengan un presupuesto inferior a 20.000 pesetas.

En ambos supuestos se está saliendo al paso de construcciones, instalaciones u obras que no superen cierta cuantía, de modo que se eviten costes administrativos innecesarios.

b) Los tipos de gravamen.

Una vez precisados los extremos indicados en el apartado anterior, corresponde en este momento examinar las opciones que se admiten en este terreno desde un punto de vista teórico y las que se han aprobado en la práctica.

El artículo 103.3 de la LRHL preceptúa que el tipo de gravamen será fijado por los Ayuntamientos, dando así entrada a la autonomía local, no pudiendo exceder de una serie de límites cuya cuantía aumenta en proporción directa a la población de las localidades que los establezcan y que se contienen en el **Cuadro 1**.

1. TIPO DE GRAVAMEN MÁXIMO.

POBLACIÓN DE DERECHO DEL MUNICIPIO	LÍMITE MÁXIMO AL TIPO DE GRAVAMEN
Población de hasta 5.000 habitantes	2,40%
Población entre 5.001 y 20.000 habitantes	2,80%
Población entre 20.001 y 50.000 habitantes	3,20%
Población entre 50.001 y 100.000 habitantes	3,60%
Población de más de 100.000 habitantes	4%

Del análisis de este **Cuadro 1** se deduce que los Entes Locales tienen un tope máximo de tipo de gravamen, pero no un tope mínimo, en consonancia con el carácter de impuesto de establecimiento discrecional que tiene el ICIO, al igual que sucede con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, al que nos referiremos oportunamente. A nuestro juicio, ello otorga validez a las exenciones examinadas en el epígrafe anterior, puesto que las Corporaciones Locales pueden acudir a la figura de un tipo de gravamen cero.

Pasando al ámbito de Castilla y León, los tipos de gravamen concretos que se han aprobado se encuentran en los **Cuadros 2 y 3** para capitales de provincia y otras poblaciones, respectivamente.

2. TIPO DE GRAVAMEN APLICADO EN LAS CAPITALES DE PROVINCIA DE CASTILLA Y LEÓN.

<u>CAPITAL DE PROVINCIA</u>	<u>POBLACIÓN DE DERECHO (HABITANTES)</u>	<u>TIPO DE GRAVAMEN ESTABLECIDO</u>	<u>LÍMITE MÁXIMO PERMITIDO</u>	<u>PORCENTAJE SOBRE EL MÁXIMO⁶⁷</u>
ÁVILA	47.682	3,20% ⁶⁸	3,20%	100%
BURGOS	162.802	2,70%	4%	67,5%
LEÓN	139.809	3,35%	4%	83,7%
PALENCIA	80.332	2,60%	3,60%	72,2%
SALAMANCA	158.720	3,75%	4%	93,7%
SEGOVIA	54.175	3,30%	3,60%	91,6%

⁶⁶ De la misma forma que antes, se confunde la no sujeción con la exención, puesto que la valoración de las obras no es un elemento definidor del hecho imponible y, por tanto, no permite afirmar su no sujeción.

⁶⁷ Esta variable que insertamos en los Cuadros 2 y 3 supone la proporción que existe entre el máximo legal permitido para ese municipio y el tipo de gravamen concreto aprobado por el mismo. De ese modo, en Zamora, por ejemplo, al aplicar un 3,60% sobre el 3,60% máximo, el porcentaje será del 100% de las posibilidades al alcance de dicho municipio. En cambio, en Soria, al aprobarse un 2,90% sobre el 3,20% legal, el porcentaje se reduce al 90,6%.

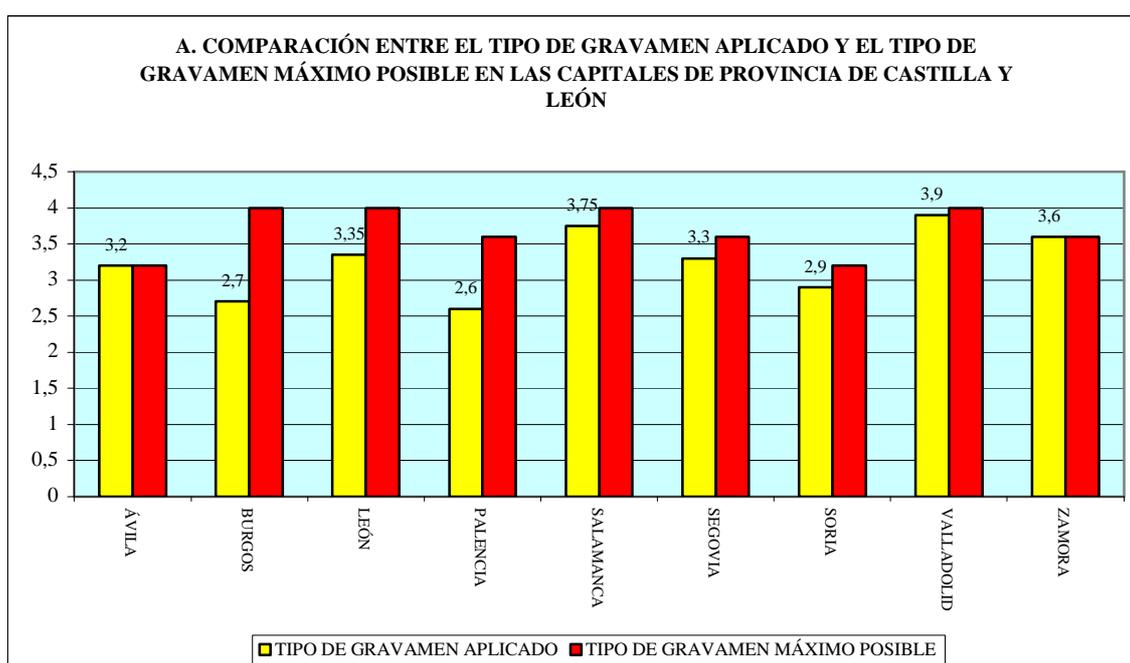
⁶⁸ Debe indicarse que en esta capital de provincia (Ávila) el tipo de gravamen baja al 2% para las siguientes construcciones, instalaciones u obras:

- a) Bienes que formen parte del Conjunto Histórico-Artístico de la ciudad, definido conforme al artículo 69 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.
- b) Bienes que hayan obtenido una subvención para realizar las obras en cuestión.
- c) Obras de rehabilitación de viviendas.
- d) Realización o reparación de naves industriales.
- e) Viviendas de Protección Oficial.

En todo caso, la diferencia en puntos porcentuales (de 3,20% al 2%) supone un ahorro fiscal que se equipara a una bonificación en la cuota del impuesto equivalente al 65%, de modo que esta diferenciación en el tipo de gravamen supone un beneficio fiscal importante que se articula en este elemento de cuantificación, en lugar de en la cuota como sucede en el resto de municipios analizados.

SORIA	34.045	2,90%	3,20%	90,6%
VALLADOLID	319.998	3,90%	4%	97,5%
ZAMORA	64.906	3,60%	3,60%	100%

El examen de este **Cuadro 2** nos permite afirmar que únicamente en el caso de Ávila (3,20%) y Zamora (3,60%), el Ayuntamiento ha procedido a aplicar el máximo permitido legalmente, mientras que en el resto se ha optado por no agotar las posibilidades que concede la LRHL. Esta circunstancia se percibe con mayor claridad en el **Gráfico A** en el que se comparan el tipo de gravamen aprobado y el tope legal.

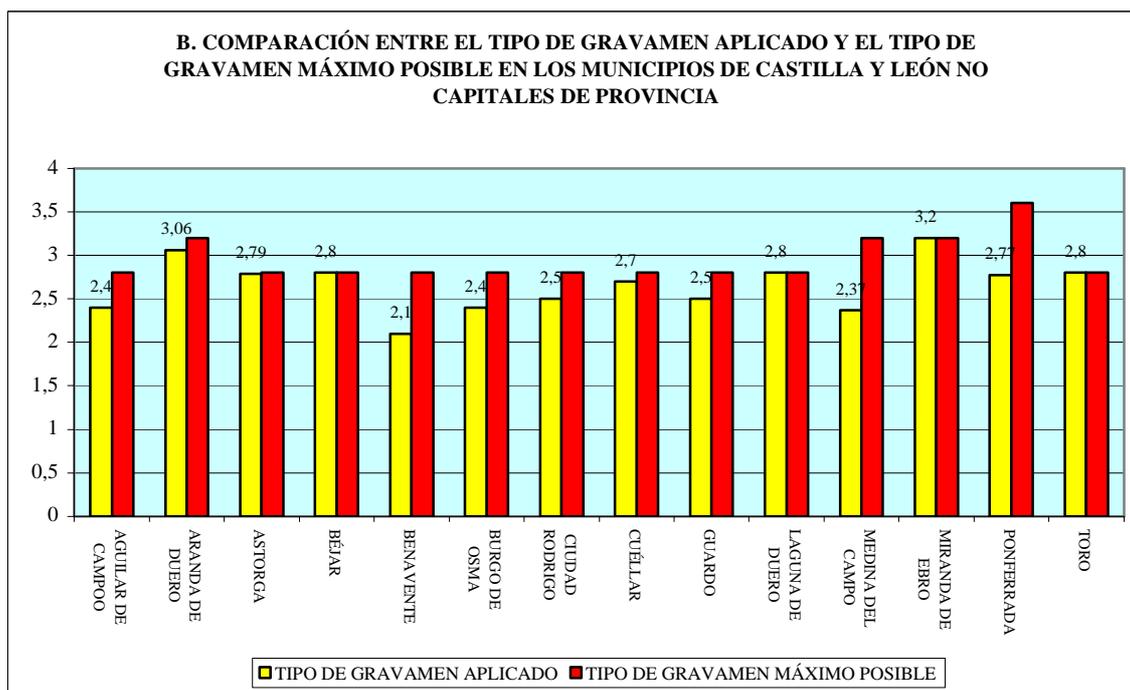


La tendencia que se infiere de este último Gráfico es mantener el indicado tipo de gravamen en una diferencia a la baja, respecto a los máximos legales (con la salvedad indicada de Ávila y Zamora), entre 1,30 (Burgos) y 0,10 (Valladolid) puntos porcentuales, de forma que la presión fiscal soportada por los sujetos pasivos no es la máxima admitida por la LRHL.

**3. TIPO DE GRAVAMEN APLICADO EN LOS MUNICIPIOS DE CASTILLA Y LEÓN NO
CAPITALES DE PROVINCIA.**

<u>LOCALIDAD</u>	<u>POBLACIÓN DE DERECHO (HABITANTES)</u>	<u>TIPO DE GRAVAMEN ESTABLECIDO</u>	<u>LÍMITE MÁXIMO PERMITIDO</u>	<u>PORCENTAJE SOBRE EL MÁXIMO</u>
AGUILAR DE CAMPOO	7.734	2,40%	2,80%	85,7%
ARANDA DE DUERO	29.695	3,06%	3,20%	95,6%
ASTORGA	12.387	2,79%	2,80%	99,6%
BÉJAR	16.025	2,80%	2,80%	100%
BENAVENTE	16.452	2,10%	2,80%	75%
BURGO DE OSMA	5.042	2,40%	2,80%	85,7%
CIUDAD RODRIGO	14.502	2,50%	2,80%	89,2%
CUÉLLAR	9.059	2,70%	2,80%	96,4%
GUARDO	8.718	2,50%	2,80%	89,2%
LAGUNA DE DUERO	15.864	2,80%	2,80%	100%
MEDINA DEL CAMPO	20.023	2,37%	3,20%	74%
MIRANDA DE EBRO	35.547	3,20%	3,20%	100%
PONFERRADA	61.965	2,77%	3,60%	76,9%
TORO	9.325	2,80%	2,80%	100%

En este caso de las localidades que no son capitales de provincia, solamente en Béjar, Laguna de Duero, Miranda de Ebro y Toro se ha acudido al máximo legal, mientras que en el resto se ha optado por no llegar al mismo con unas diferencias a la baja que oscilan entre 0,83 puntos porcentuales (Medina del Campo y Ponferrada) y 0,01 puntos porcentuales (Astorga). Con mayor detalle puede comprobarse esta afirmación en el **Gráfico B** que se incluye seguidamente.



También aquí se deduce que las localidades consultadas intentan no aplicar el tipo máximo legal, de modo que no existe una presión fiscal excesivamente elevada, si bien se acude a cifras más cercanas al total que a la mitad o a una cuantía inferior del mismo.

En resumen, del examen detallado de los distintos tipos de gravamen establecidos por los municipios más representativos de Castilla y León, se concluye indicando que, salvo algunas excepciones, la mayoría prefiere no acudir al porcentaje máximo permitido para diversos tramos de población, pero que la presión fiscal soportada fluctúa, en relación al porcentaje máximo, entre el 67,5% de Burgos y el 100% de Ávila, Zamora, Béjar, Laguna de Duero, Miranda de Ebro y Toro.

c) Los beneficios fiscales.

Después de analizar los distintos tipos de gravamen que se han aprobado en los municipios elegidos de la Comunidad castellano-leonesa, corresponde en este momento ocuparse de la segunda vertiente de la autonomía tributaria presente en el ámbito del ICIO y que está integrada por la posibilidad de establecer diversos beneficios fiscales.

Desde un punto de vista teórico, los entes locales pueden regular dos tipos de beneficios fiscales: en primer lugar, una bonificación del 95 por 100 de la cuota del impuesto a favor de ciertas construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de

especial interés o utilidad municipal por concurrir una serie de circunstancias que se enumeran en el apartado segundo del artículo 104 de la LRHL.

Dichas circunstancias puede ser de carácter social, cultural, histórico-artístico o de fomento del empleo y su declaración corresponderá al Pleno de la Corporación de que se trate, acordándose por mayoría simple de sus miembros a petición del sujeto pasivo. De ello se deduce que es una exención de carácter rogado, de modo que no opera de forma automática.

En segundo término, el apartado tercero del artículo 104 de la LRHL prevé que las ordenanzas fiscales puedan regular una deducción de la cuota íntegra o bonificada del ICIO consistente en la cantidad que se haya satisfecho o que se deba satisfacer por la tasa de licencia urbanística correspondiente a la construcción, instalación u obra de que se trate, no siendo preciso en este supuesto la previa solicitud del sujeto pasivo.

Pues bien, la aplicación que los municipios castellano-leoneses han efectuado de estas opciones legales se ha centrado en el primer grupo de beneficios fiscales indicados, puesto que, salvo en el caso de **Salamanca**, en ninguno se ha establecido la deducción por la tasa de licencia urbanística⁶⁹. En este último Ente Local se permite dicha exención de la cuota íntegra o bonificada si la hubiere, que, en ningún caso, podrá dar lugar a una cuota negativa.

Hecha esta salvedad, nos centraremos a continuación en los beneficios fiscales específicos que se han establecido en algunos de los municipios consultados, resumidos en el **Cuadro 4** que se reproduce a continuación, y cuyos detalles se explican posteriormente.

4. BONIFICACIÓN A FAVOR DE CONSTRUCCIONES DE ESPECIAL INTERÉS O UTILIDAD MUNICIPAL EN LAS CAPITALES DE PROVINCIA DE CASTILLA Y LEÓN.

MUNICIPIO	<u>CIRCUNSTANCIAS OBJETO DEL BENEFICIO FISCAL</u>	<u>CUANTÍA DE LA BONIFICACIÓN</u>
LEÓN	Obras en el área definida en el Plan Especial de Ordenación, mejora y	

⁶⁹ Hay que dejar constancia que esta tasa se ha aprobado en todos los municipios de Castilla y León, menos en Segovia, Arenas de San Pedro, Guardo, Béjar, Ciudad Rodrigo, Laguna de Duero y Toro.

	protección de la Ciudad Antigua.....	90% a 50%
PALENCIA	Sociales, culturales, histórico-artísticas y de fomento del empleo ⁷⁰	20%
SALAMANCA	Obras del Consorcio de Salamanca Ciudad Europea de la Cultura 2002.....Fomento del empleo.....	95% 95%
AGUILAR DE CAMPOO	Bienes de Interés Cultural..... Empresas de nueva creación..... Empresas nuevas o ampliadas con inversión total de más de 1.000.000.000 pts.....	75% 50% 95%
ARANDA DE DUERO	Sociales, culturales, histórico-artísticas y de fomento del empleo.....	95%
ASTORGA	Ornato exterior de fachadas y vallado de solares.....	95%
BÉJAR	Fomento del empleo..... Obras mayores de carácter Histórico-Artístico.....	95% 95%
BURGO DE OSMA	Instalaciones del polígono industrial “La Güera”	50%
CIUDAD RODRIGO	Bienes de Interés Cultural..... Educación y sanidad..... Actividades empresariales que creen puestos de trabajo indefinidos o de duración de al menos cinco años.....	50% 50% 99% ⁷¹ a 25%
CUÉLLAR	Viviendas de Protección Pública..... Residencias de ancianos..... Resto de circunstancias.....	50% 75% 75%
GUARDO	Sociales, culturales, histórico-artísticas y de fomento del empleo.....	100% ⁷²
PONFERRADA	Educación y deportes..... Sociales o culturales..... Obras en Casco Antiguo..... Conjunto Histórico-Artístico.....	80% a 40% 50% a 25% 90% a 50% 60%

⁷⁰ Debe indicarse que en algunos municipios se acude a establecer la bonificación examinada en el texto de un modo genérico, es decir, limitándose a admitir los supuestos legales del beneficio fiscal que ya se contienen en la LRHL y dejando para cada caso concreto que se plantee la determinación de qué tipo de circunstancia de especial interés o de utilidad municipal debe protegerse. Esta forma de actuar se ha realizado, además de en Palencia, en Aranda de Duero, Guardo y Toro.

⁷¹ A nuestro parecer, el municipio de Ciudad Rodrigo no ha cumplido con la limitación legal, puesto que el máximo de cuantía de la bonificación establecido en el artículo 104.2 de la LRHL es del 95%, como hemos indicado en el texto. De todos modos, esta circunstancia podría ampararse en el hecho de que el ICIO es un tributo de establecimiento discrecional y que el tipo de gravamen, como ya hemos adelantado anteriormente, puede oscilar entre el tope legal y el tipo cero; en este sentido, para una mayor corrección técnica debería haberse aprobado un tipo cero para estas circunstancias y así evitar este problema.

⁷² En este caso tampoco se ha respetado el límite del 95%, con lo que se reproduce el interrogante analizado en la nota anterior.

	Tejido industrial.....	50% a 15%
TORO	Sociales, culturales, histórico-artísticas y de fomento del empleo.....	95%

A toda esta batería de bonificaciones debemos hacer las siguientes precisiones, que sirven para comprobar cómo se están aplicando los citados beneficios fiscales.

En **León**, se admite solamente para las obras desarrolladas en la Ciudad Antigua y de conformidad con los Planes Especiales urbanísticos, declarándose expresamente excluida la zona de La Palomera. La deducción es variable según sea el destino de los trabajos que se lleven a cabo; así, se eleva al 90% para la rehabilitación de edificios, al 75% para los nuevos locales comerciales o reacondicionamiento de los existentes y al 50% para las nuevas edificaciones.

En el supuesto de **Salamanca**, la ordenanza fiscal establece que la bonificación por construcciones, instalaciones u obras en relación con el Consorcio de Salamanca Ciudad Europea de la Cultura 2002 únicamente conservará su vigencia hasta el 31 de diciembre de 2002, de modo que es una exención de carácter temporal.

En **Aguilar de Campoo**, junto a una bonificación para obras en Bienes de Interés Cultural, definidos conforme a la normativa del Patrimonio Histórico Español, está prevista una exención variable para las construcciones, instalaciones u obras que se realicen por empresas de nueva creación en el municipio y que oscila entre el 50% en el supuesto de que se creen al menos dos o más puestos de trabajo y el 95% si la inversión total supera los mil millones de pesetas.

Ha de advertirse que no se establece ninguna condición ni carácter de los contratos de los nuevos trabajadores, de modo que no haría falta su contratación indefinida como se exige en Béjar o Ciudad Rodrigo, tal como analizaremos oportunamente. Tampoco se exige el mantenimiento de la plantilla de la empresa durante un cierto tiempo, bastando con que se justifique en el momento de solicitar el beneficio fiscal.

Para el caso de inversiones de más de mil millones de pesetas, se extiende el ámbito de la bonificación no sólo para la nueva creación de empresas, sino también para la ampliación de las ya existentes.

En **Astorga** las obras bonificadas se limitan al ejercicio 2001 y se prevén para el ornato exterior de fachadas –ejemplificadas como pintura y reparaciones- y vallado de

solares en zona urbana, que se realicen en el barrio de Puerta de Rey en la Entidad Local Menor de Valdeviejas.

En **Béjar**, para el supuesto de la exención por fomento del empleo, se exigen una serie de requisitos a las construcciones que se realicen en las empresas que quieran beneficiarse de la misma, detallados de una manera prolija y que pueden resumirse en los siguientes puntos:

1.- Es precisa la contratación de al menos cinco trabajadores por tiempo indefinido a jornada completa.

2.- Deben contratarse en centros de trabajo ubicados en el término municipal de Béjar.

3.- Las contrataciones se realizarán por escrito según modelo normalizado.

4.- Los nuevos trabajadores no podrán tener una relación de parentesco hasta el segundo grado, inclusive, por consanguinidad o afinidad con el empresario o quienes ocupen puestos de dirección en la empresa.

5.- Los trabajadores no podrán haber mantenido relación laboral alguna con la empresa solicitante en los tres meses anteriores a la contratación.

6.- Se deberán acompañar los documentos justificativos de los extremos anteriores.

7.- La empresa beneficiaria tendrá que garantizar la estabilidad de los puestos de trabajo creados durante al menos dos años. Si se produce alguna baja, deberá reemplazarse inmediatamente por otro trabajador que reúna los mismos requisitos anteriores en el plazo de tres meses desde dicha baja.

Todo ello nos permite afirmar que se trata de un beneficio fiscal que solamente se podrá realizar por grandes empresas que puedan permitirse una plantilla de al menos cinco trabajadores y que cuente con cierta estabilidad.

En **Burgo de Osma** solamente se concede la bonificación para las construcciones, instalaciones u obras del polígono industrial “*La Güera*”, con lo que se limitan a aquellas industrias que se implanten en el mismo. El plazo para formular la solicitud es de seis meses desde la concesión de la licencia de obras, comprometiéndose el sujeto pasivo a poner en funcionamiento la industria en el plazo de dos años a contar desde la fecha de concesión de la exención.

En **Ciudad Rodrigo**, para los Bienes de Interés Cultural se permite el beneficio fiscal en las obras de conservación y mantenimiento de edificios históricos, mientras que, respecto a los servicios de educación o sanidad, únicamente se exige que los

inmuebles en los que se realicen obras de nueva inversión o mejora se adscriban a dichos servicios.

Sin embargo, para el caso de actividades empresariales, se exige que sean obras de nueva inversión en sectores innovadores de la economía local –sin que se defina qué se entiende por *sector innovador de la economía local*–, siendo preciso que se creen puestos de trabajo por tiempo indefinido o con una duración de un período de cinco años. En este supuesto la cuantía de la bonificación es variable, en función del número de trabajadores contratados o de la inversión realizada; así, para la creación de más de 15 puestos de trabajo o de una inversión superior a 300 millones de pesetas la exención se eleva al 99%; si se crean más de 5 puestos de trabajo o se efectúa una inversión de más de 75 millones de pesetas será del 50% y para el resto de eventualidades el porcentaje se reduce al 25%.

Finalmente, el último municipio que necesita de ulteriores precisiones es el de **Ponferrada**, que ha establecido cinco circunstancias que pueden disfrutar de la exención, reguladas de un modo muy detallado y que puede resumirse del siguiente modo:

En primer lugar, para las obras de equipamiento educativo y deportivo que se ejecuten en suelo calificado de uso dotacional por el Plan General de Ordenación Urbana, elevándose la bonificación al 80% si son de primer establecimiento y al 40% si son de conservación, reparación o mejora.

En segundo término, para obras de equipamiento destinado a otros usos distintos de los anteriores que sean de carácter social o cultural según el Plan General, la cuantía se reduce al 50% para las de primer establecimiento y al 25% para conservación, reparación o mejora.

En tercer lugar, para las obras que se ejecuten en el Casco Antiguo el beneficio fiscal oscila entre el 90% y el 50% de la cuota en función de la ubicación de las obras realizadas.

Respecto a las obras en núcleos declarados Conjunto Histórico-Artístico o en trámite de su declaración, nada se especifica, entendiéndose que se remiten a lo regulado en la normativa estatal sobre el Patrimonio Histórico Español.

Por último, en cuanto a las orientadas a dotar de tejido industrial al municipio, se advierte por la ordenanza que deben ser de carácter exclusivamente industrial y se distinguen dos supuestos: para las obras de primer establecimiento y para las obras de ampliación y mejora. En las primeras el porcentaje varía del 30%, en caso de creación

de 1 a 10 empleos, al 40%, si se crean entre 11 y 30, llegando a una cuantía máxima del 50%, si son más de 30 nuevas contrataciones. Para las segundas, será del 15% si se generan hasta 10 empleos y del 25% si se excede dicha cantidad.

Al igual que sucedía en Aguilar de Campoo, tampoco se prescribe ninguna condición a los contratos de los nuevos trabajadores, limitándose la ordenanza a prever que se reserva el derecho de requerir cualquier información o documentación complementaria, así como a realizar las comprobaciones oportunas, pero sin señalar ningún plazo concreto.

En resumen, del examen detenido de los diversos beneficios fiscales que se han establecido por los municipios consultados se infieren cuatro conclusiones:

Primera. La tendencia a aprobar las citadas bonificaciones se produce de forma más nítida en las localidades que no son capitales de provincia, mientras que, en estas últimas, la línea de actuación se dirige a no aprobar ninguna o de modo reducido, dejando al margen algunas excepciones.

Segunda. De los dos supuestos de exención que permite la LRHL, salvo en el caso de Salamanca, todos los municipios han acudido solamente al derivado de circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo.

Tercera. Las ordenanzas fiscales de los entes locales analizados optan por dos modos de actuación: o detallar, de forma minuciosa las circunstancias y los porcentajes de las bonificaciones, o limitarse a establecerlas de forma genérica, siguiendo habitualmente el tenor literal del artículo 104 de la LRHL, con lo que será posteriormente, en el momento de la solicitud por parte del sujeto pasivo, cuando se examinará cada caso en concreto.

Cuarta. Una de las circunstancias más comúnmente bonificada es la relativa a la creación de tejido industrial o a la implantación de nuevas empresas en el territorio del municipio, que se tiende a incentivar, a la vez que a la creación de nuevos puestos de trabajo en el mismo.

C) Análisis del impuesto en las áreas limítrofes.

Una vez examinada la actuación de los municipios de Castilla y León en la esfera de la autonomía local para determinar el establecimiento, los tipos de gravamen y los beneficios fiscales del ICIO, abordamos seguidamente la situación existente en los

municipios más próximos a la Comunidad castellano-leonesa que pueden servir de referente a una adecuada comparación de la presión fiscal en estas zonas.

En la totalidad de los municipios consultados se ha establecido el ICIO y solamente hemos hallado cuatro especialidades significativas en ocho de ellos, que son muy similares a las ya analizadas en Castilla y León.

En el caso de **Lugo, Madrid y Toledo** las circunstancias en cuestión afectan a la medición de la base imponible, previéndose que, en ausencia de visado obligatorio del Proyecto por el Colegio Oficial correspondiente, la base se determinará aplicando una serie de módulos contenidos en los Anexos de las ordenanzas del ICIO basados en la superficie y el tipo de construcciones; esta forma de actuar se encuentra también en el municipio castellano-leonés de Salamanca.

En segundo término, en **San Sebastián de los Reyes y Zaragoza**, se acude a un procedimiento de comprobación de la base imponible, basado en la presencia de una serie de “costes de referencia” de las construcciones, instalaciones u obras, que se utilizarán si el presupuesto aportado por el sujeto pasivo se considera que es incongruente o inferior al que resultaría de la aplicación de dichos costes de referencia.

En tercer lugar, en **Santander** se excluye del cómputo de la base imponible el valor de la maquinaria utilizada en los inmuebles en los que se realicen las obras si interviene en el proceso de producción; con esta medida, pensamos que se evita una importante desproporción entre el coste de la obra en sí misma y el de las máquinas afectas a su realización, que no siempre se utilizan con carácter exclusivo para una obra. Asimismo se declaran dos exenciones subjetivas: la primera, para la Iglesia Católica y las Asociaciones confesionales no católicas de culto; la segunda, para las entidades sin ánimo de lucro asistenciales o benéfico-docentes si las obras se destinan al cumplimiento de sus fines específicos⁷³.

Finalmente, en **Monforte de Lemos** se establecen unas cuotas mínimas por el impuesto que varían dependiendo del carácter de las obras o construcciones y que se

⁷³ Al igual que sucede en algunos municipios de Castilla y León cuando hemos visto que se han aprobado diversas exenciones totales del ICIO, deben considerarse reproducidas aquí las observaciones realizadas en función de la procedencia de tales exenciones y de su consideración como tipo de gravamen a tipo cero; de todos modos, excede los límites de este estudio el considerar la idoneidad, desde el punto de vista de los principios constitucionales tributarios, de estos beneficios fiscales y el porqué no se aplican a otro tipo de entidades.

aplican si las cuotas resultantes de la liquidación del tributo son inferiores a las mismas⁷⁴, mientras que en **Plasencia** existe una única cuota mínima de 5.000 pesetas.

Tipos de gravamen.

Los diversos tipos de gravamen aprobados en los municipios consultados se resumen en los **Cuadros 5 y 6**, separados por capitales de provincia y otras localidades.

5. TIPO DE GRAVAMEN APLICADO EN LAS CAPITALES DE PROVINCIA DE LAS ÁREAS LIMÍTROFES.

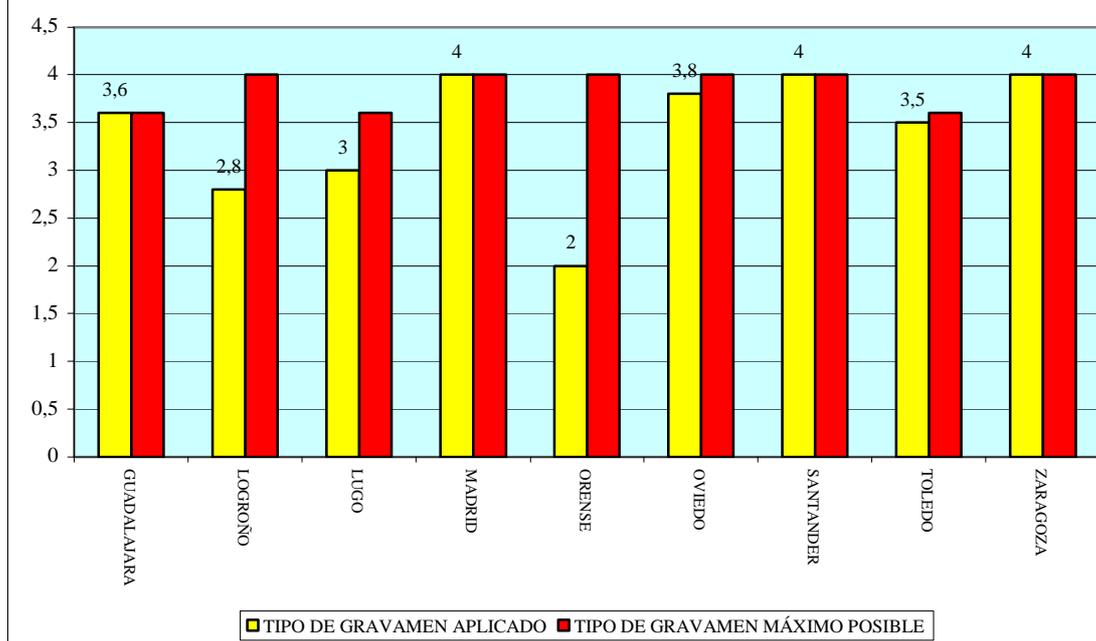
<u>CAPITAL DE PROVINCIA</u>	<u>POBLACIÓN DE DERECHO (HABITANTES)</u>	<u>TIPO DE GRAVAMEN ESTABLECIDO</u>	<u>LÍMITE MÁXIMO PERMITIDO</u>	<u>PORCENTAJE SOBRE EL MÁXIMO</u>
GUADALAJARA	68.721	3,60%	3,60%	100%
LOGROÑO	125.617	2,80%	4%	70%
LUGO	86.620	3%	3,60%	83,3%
MADRID	2.881.506	4%	4%	100%
ORENSE	107.965	2%	4%	50%
OVIEDO	199.549	3,80%	4%	95%
SANTANDER	184.165	4%	4%	100%
TOLEDO	66.989	3,50%	3,60%	97,2%
ZARAGOZA	603.367	4%	4%	100%

De la lectura de este Cuadro se deduce claramente que, dejando al margen el caso de Orense, el resto de capitales de provincia consultadas se acercan al tipo máximo del impuesto, de forma que en 4 de las 9 examinadas, se alcanza la totalidad de la presión fiscal; esta afirmación puede observarse más fácilmente en el **Gráfico C** que se incluye a continuación.

⁷⁴ De forma esquemática podemos resumir las indicadas cuotas mínimas del modo siguiente:

- Por obras de nueva planta: 16.000 pesetas.
- Por obras menores de reforma o reparación: 8.000 pesetas.
- Por construcción de muros de cierre en casco urbano, por cada metro lineal y un mínimo de 20 metros: 450 pesetas/metro.
- Por construcción de muros de cierre en zona rural, por cada metro lineal y un mínimo de 20 metros: 250 pesetas/metro.

C. COMPARACIÓN ENTRE EL TIPO DE GRAVAMEN APLICADO Y EL TIPO DE GRAVAMEN MÁXIMO POSIBLE EN LAS CAPITALES DE PROVINCIA DE ÁREAS LIMÍTROFES



6. TIPO DE GRAVAMEN APLICADO EN LOS MUNICIPIOS DE ÁREAS LIMÍTROFES NO CAPITALES DE PROVINCIA.

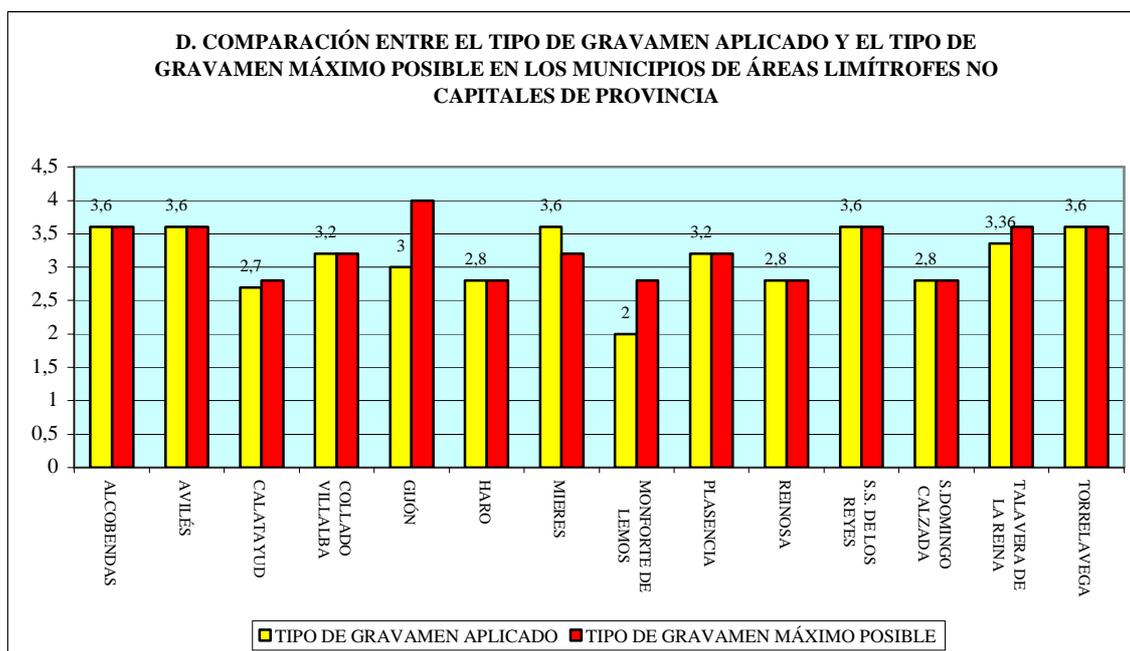
<u>LOCALIDAD</u>	<u>POBLACIÓN DE DERECHO (HABITANTES)</u>	<u>TIPO DE GRAVAMEN ESTABLECIDO</u>	<u>LÍMITE MÁXIMO PERMITIDO</u>	<u>PORCENTAJE SOBRE EL MÁXIMO</u>
ALCOBENDAS	86.146	3,60%	3,60%	100%
AVILÉS	84.835	3,60%	3,60%	100%
CALATAYUD	17.876	2,70%	2,80%	96,4%
COLLADO VILLALBA	40.872	3,20%	3,20%	100%
GIJÓN	265.491	3%	4%	75%
HARO	9.150	2,80%	2,80%	100%
MIERES	49.506	3,60% ⁷⁵	3,20% ⁷⁶	112,5%

⁷⁵ En el caso de este municipio hay que indicar que el tipo de gravamen no es único, sino que varía en función del valor de las construcciones, instalaciones u obras que se efectúen. Así, el tipo máximo indicado en el texto es del 3,60% para obras por valor de más de 5.000.000 de pesetas; para obras desde 1.000.001 pesetas a 5.000.000 es del 3,5% y para las que no superen 1.000.000 de pesetas es del 3,40%.

⁷⁶ Como se puede observar, en este municipio el tipo de gravamen aplicado (3,60%) es superior al máximo legal (3,20%). La razón no es otra que una revisión del padrón de habitantes de la localidad, que ha pasado de 50.760 habitantes en el año 1999 a 49.506 en el 2000, situación que debe ser desconocida por el ente local. Esta disminución por debajo de 50.000 lleva a que el tope legal baje también del 3,60% al 3,20%, lo que sin duda provocará que, en breve plazo, se reduzca el citado tipo por el Ayuntamiento de Mieres.

MONFORTE DE LEMOS	19.933	2%	2,80%	71,4%
PLASENCIA	36.465	3,20%	3,20%	100%
REINOSA	11.656	2,80%	2,80%	100%
SAN SEBASTIÁN DE LOS REYES	57.791	3,60%	3,60%	100%
STO. DOMINGO LA CALZADA	5.646	2,80%	2,80%	100%
TALAVERA DE LA REINA	72.208	3,36%	3,60%	93,3%
TORRELAVEGA	57.493	3,60%	3,60%	100%

En este caso, de modo similar a lo que sucede para las capitales de provincia, la conducta de los municipios se dirige a aplicar el tipo máximo permitido por la LRHL, con lo que 10 de los 14 entes locales consultados acuden a una presión fiscal del 100% del tipo de gravamen autorizado. Al igual que antes, en el **Gráfico D** se expone esta conclusión nítidamente.



Beneficios fiscales.

Para terminar este apartado relativo a la situación existente en áreas limítrofes a Castilla y León nos ocupamos a continuación de las bonificaciones que se han aprobado

por los municipios examinados y que se resumen en el **Cuadro 7** cuyas especialidades analizaremos seguidamente; no obstante, hay que adelantar, que, lo mismo que en Castilla y León, no se ha introducido la deducción relativa a la cuantía sufragada por la tasa de licencia urbanística en ninguno de los municipios indicados⁷⁷.

7. BONIFICACIÓN A FAVOR DE CONSTRUCCIONES DE ESPECIAL INTERÉS O UTILIDAD MUNICIPAL EN LOS MUNICIPIOS DE ÁREAS LÍMITROFES.

MUNICIPIO	<u>CIRCUNSTANCIAS OBJETO DEL BENEFICIO FISCAL</u>	<u>CUANTÍA DE LA BONIFICACIÓN</u>
GUADALAJARA	Sociales, culturales, histórico-artísticas y de fomento del empleo.....	95%
LOGROÑO	Rehabilitación de viviendas.....	50%
	Obras en el Centro Histórico.....	50%
LUGO	Obras en fachadas para restauración del Centro Histórico.....	95%
	Sociales, culturales, histórico-artísticas y de fomento del empleo.....	95%
MADRID	Equipamiento dotacional del P.G.O.U.....	70% a 35%
	Rehabilitación preferente o Integrada de viviendas.....	70%
	Edificios protegidos.....	75% a 10%
	Viviendas protegidas.....	90% a 40%
	Obras de revoco de fachadas.....	35%
	Obras de restauración en fachadas.....	15%
ORENSE	Obras de traslado del campo de fútbol del “Couto” y recuperación del espacio urbano que genere.....	95%
OVIEDO	Sociales, culturales, histórico-artísticas y de fomento del empleo.....	95%
SANTANDER	Obras en fachadas protegidas por Ordenanza municipal.....	75%
	Rehabilitación de fachadas no acogidas a lo anterior.....	50%
ZARAGOZA	Viviendas protegidas.....	50% a 20%
	Construcciones y rehabilitación de zonas del Casco Histórico y Barrio Oliver.....	50% a 10%
	Obras de rehabilitación de edificios en general.....	50% a 10%
	Obras en hospitales, colegios, teatros, museos.....	20% a 10%

⁷⁷ Sólo los municipios de Monforte de Lemos, Gijón y Talavera de la Reina no tienen aprobadas ordenanzas fiscales estableciendo esta tasa.

	Actuaciones de fomento del empleo.....	25% a 15%
	Obras de protección ambiental o de ahorro de agua.....	50%
ALCOBENDAS	Obras de entidades protegidas por la Ley de Fundaciones que realicen circunstancias sociales y culturales.....	80%
COLLADO VILLALBA	Sociales, culturales, histórico-artísticas y de fomento del empleo.....	95%
REINOSA	Empresas que se instalen por primera vez en “La Vega”.....	90%
	Viviendas de Protección Oficial.....	90%
	Obras para suprimir barreras arquitectónicas.....	90%
	Rehabilitación integral según el Plan de Urbanismo.....	90%
TORRELAVEGA	Viviendas de Protección Oficial.....	50%
	Viviendas de régimen general no especial de V.P.O.....	20%

Como explicación complementaria a este **Cuadro 7** podemos realizar las siguientes:

En **Madrid** los beneficios fiscales establecidos comprenden una elevada casuística que se ha resumido anteriormente y a la que únicamente se puede añadir que en todo momento se hace remisiones al Plan General de Ordenación Urbana vigente, en el que se detallan el tipo de las obras a realizar, así como los niveles de protección de los distintos edificios y viviendas, dependiendo de ello la oscilación en los porcentajes de la bonificación que se aplique.

En **Santander** se distingue entre las obras realizadas en fachadas que están amparadas por la ordenanza municipal de ayudas para la realización de obras en fachadas, aprobada por el Pleno del Ayuntamiento en sesión celebrada el 3 de agosto de 1992 y las no acogidas a la misma, disminuyendo en este último caso la cuantía de la bonificación.

En **Zaragoza**, al igual que sucede en Madrid, también se ha establecido un elevado número de beneficios fiscales; entre ellos merecen una especial aclaración los relativos a las viviendas protegidas, la rehabilitación de edificios, el fomento del empleo y la protección del medio ambiente.

Para el supuesto de las viviendas protegidas, la ordenanza fiscal distingue cuatro tipos: viviendas de promoción pública (bonificación del 50%), Viviendas de Protección Oficial de régimen especial (50%), Vivienda protegida de Aragón a precio básico (30%) y otras viviendas protegidas de Aragón (20%).

En cuanto a la rehabilitación de edificios se procede a una subdivisión también en cuatro grupos: Edificios de Interés Monumental (bonificación del 50% al 10% según la categoría de la calle en que radiquen), Edificios de Interés Arquitectónico o de Interés Ambiental (30% al 10%), Conjuntos declarados de Interés (25% al 10%) y edificios con una antigüedad superior a 25 años y uso predominante como vivienda (25% al 10%). En todos estos grupos, habrá que estar a lo que dispongan las normas urbanísticas en vigor en el municipio, de modo similar a Madrid.

En lo concerniente al fomento del empleo, la ordenanza se limita a diferenciar tres tipos de actuaciones: obras en comercio tradicional (bonificación del 25%), nuevas empresas de interés general (20%) y nuevas industrias en general (15%). A diferencia de lo que hemos analizado en algunos municipios castellano-leoneses, en este ente local no se exigen requisitos de contratación de nuevos trabajadores ni de mantenimiento de los mismos, lo que provoca, a nuestro parecer, que se adjetiven como conceptos jurídicos indeterminados los de “*obras de comercio tradicional*”, “*nuevas empresas de interés general*” y “*nuevas industrias*”, que, sin duda, dejan en manos de la decisión del Pleno de la Corporación la concesión o no de la exención.

Por último, se prevé una bonificación del 50% para aquellas obras que fomenten el ahorro energético, la utilización de energías renovables, la eficacia del agua, la recogida del agua de lluvia y aquellas que eviten intencionadamente la utilización del PVC en conducciones eléctricas, de agua o en elementos decorativos. En este caso sí que se preceptúa la obligación de aportar el correspondiente Certificado de Eficiencia Energética, en los términos que se establezcan al efecto y que se corresponden con la normativa municipal de desarrollo del mismo.

En **Alcobendas** el beneficio fiscal solamente se prevé para las obras que realicen las entidades protegidas por la Ley de Fundaciones y que se dediquen a circunstancias sociales y culturales definidas por el propio Ayuntamiento, no admitiéndose ninguna de las demás eventualidades que admite la LRHL, como por ejemplo el fomento del empleo.

Finalmente, en **Reinosa** se utiliza una técnica de fomento de la instalación de industrias en un determinado polígono industrial, denominado “*La Vega*”, que se condiciona a la creación de empleo, pero sin que se determinen las obligaciones que tienen que cumplirse para considerar que se ha producido la citada creación.

En definitiva, del conjunto de beneficios fiscales aprobados por los municipios consultados en áreas limítrofes de Castilla y León se pueden inferir tres consecuencias:

Primera. Del mismo modo que en la Comunidad castellano-leonesa, se opta por dos formas de articular las exenciones; a través de una regulación minuciosa y detallada o por medio de una cláusula genérica que deja en manos del acuerdo correspondiente del Pleno de la Corporación la decisión oportuna.

Segunda. En el ámbito de las capitales de provincia se tiende a aprobar más bonificaciones que en el de las demás localidades, mientras que en Castilla y León sucedía al contrario.

Tercera. Entre las exenciones más comúnmente aplicadas están las relativas a las viviendas protegidas y la rehabilitación de edificios y fachadas, mientras que las destinadas al fomento del empleo se han establecido de forma menos notoria que en la Comunidad castellano-leonesa.

Breves conclusiones parciales por zonas geográficas.

A modo de resumen de lo indicado hasta este momento de la situación presente en las áreas limítrofes a Castilla y León en relación al ICIO se puede concluir lo siguiente:

Primero. En la zona geográfica de Galicia (Lugo, Orense y Monforte de Lemos) la presión fiscal derivada de este impuesto se sitúa entre el 50% y el 71,4% en relación al tipo máximo de gravamen permitido por la LRHL, existiendo beneficios fiscales muy localizados en los municipios correspondientes.

Segundo. En Asturias (Oviedo, Gijón, Avilés y Mieres) la presión fiscal es más elevada (entre el 75% y el 112,5%), no admitiéndose ningún tipo de exención salvo en el caso de Oviedo y, aun así, de forma muy genérica.

Tercero. En Cantabria, La Rioja y Aragón (Santander, Reinosa, Torrelavega, Logroño, Haro, Santo Domingo de la Calzada, Zaragoza y Calatayud), dejando al margen Logroño con el 70% y Calatayud con el 96,4% de porcentaje sobre tope legal, en el resto de municipios se ha acudido al máximo permitido por la LRHL, lo que da una idea clara del estado de la presión fiscal en este ámbito; en cuanto a las exenciones, se incide en la protección de zonas históricas y edificios protegidos.

Cuarto. En la zona centro (Madrid, San Sebastián de los Reyes, Alcobendas, Collado Villalba, Guadalajara, Toledo, Talavera de la Reina y Plasencia) sucede exactamente igual a lo indicado en el párrafo anterior, puesto que, salvo Toledo (97,2%) y Talavera de la Reina (93,3%), los demás entes locales han optado por el 100% del máximo permitido del tipo de gravamen.

2. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

A) Características del impuesto.

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU) es un tributo con una amplia tradición, cuyo antecedente más inmediato está constituido por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, cuya regulación se contenía en el Texto refundido de Régimen de Local de 28 de diciembre de 1986 y en el antiguo Arbitrio sobre Plusvalía⁷⁸

La regulación básica del actual IIVTNU está constituida por los artículos 105 a 111 de la LRHL.

Hecho imponible.

El IIVTNU grava, según afirma el artículo 105 de la LRHL, el incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos y que se ponga de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

Atendiendo a la configuración del hecho imponible que la norma citada lleva a cabo, puede afirmarse que la sujeción a este impuesto exige, primeramente, la existencia de un incremento de valor o plusvalía, que es además la manifestación de riqueza gravada por el mismo, y en definitiva su fundamento. Más concretamente, lo que tradicionalmente ha justificado este tipo de imposición ha sido la obtención de plusvalías que no sean debidas a la actuación de los particulares, y así lo ha manifestado el Tribunal Supremo en diversas ocasiones, como por ejemplo en su Sentencia de 14 de septiembre de 1992, donde afirma que *"este Impuesto de Plusvalía es el único que encuentra su fundamento directo en la Constitución (art. 47 in fine), como forma de la participación de la comunidad en las plusvalías generadas por la acción urbanística de los entes públicos (razón histórica de su*

⁷⁸ Para un mayor detalle sobre sus antecedentes históricos, véanse: A. HERNÁNDEZ LAVADO: "El Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana", en la Obra Colectiva *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo II, Lex Nova, Valladolid, 1991, págs. 59 y ss. y J.A. SÁNCHEZ GALIANA y M.J. CALATRAVA ESCOBAR: "El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana", en la Obra Colectiva *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Diputació de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 857 y ss.

implantación hace ahora sesenta y cinco años), como indicaba la propia denominación del entonces arbitrio".

No obstante, no puede desconocerse que, dado que la LRHL prevé —como se verá más adelante— que el cálculo del incremento de valor se lleve a cabo mediante una estimación objetiva, en ocasiones se van a gravar incrementos inexistentes o no reales, lo que sin duda constituye uno de los aspectos más criticables de esta figura.

Junto a lo anterior, la realización del hecho imponible exige que el incremento de valor se refiera a terrenos urbanos, declarándose no sujetos, en el apartado 2 del artículo 105 de la Ley, los incrementos de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del IBI. Por lo tanto, hay que interpretar *contrario sensu* que los incrementos de valor sujetos son los referidos a terrenos que tengan la consideración de urbanos, de acuerdo con las normas del IBI, y más concretamente de acuerdo con lo dispuesto en la letra a) del artículo 62 de la LRHL. Decir también que la condición de terreno urbano debe concurrir, en orden a la sujeción al impuesto, en el momento del devengo, afirmando en este sentido el Tribunal Supremo que "*el hito temporal de todo su régimen impositivo es el de la situación existente en el momento de su devengo independientemente de la que ostente en momento anterior*"⁷⁹.

Finalmente, el incremento de valor deberá ponerse de manifiesto con ocasión de la transmisión de la propiedad de los terrenos, o de la constitución o transmisión de un derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los mismos, ya sea con carácter oneroso o gratuito.

Exenciones.

Los supuestos en los que se exime del pago del impuesto se encuentran previstos, básicamente, en el artículo 106 de la Ley. El apartado 1 del mismo recoge las exenciones de carácter objetivo, mencionando las aportaciones de bienes y derechos de los cónyuges a la sociedad conyugal; la constitución y transmisión de derechos de servidumbre; las transmisiones que se produzcan entre los cónyuges o a favor de los hijos, en los supuestos de nulidad, separación o divorcio matrimonial; y las transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico o que hayan sido declarados de interés cultural.

⁷⁹ Véase la Sentencia de 15 de febrero de 1995.

A las exenciones subjetivas se refiere el apartado 2 del mismo artículo arriba citado, que alude a determinadas personas o entidades, como son los Entes públicos territoriales en general y sus organismos autónomos de carácter administrativo; las instituciones benéficas o benéfico-docentes; las Entidades gestoras de la Seguridad Social y de Mutualidades y Montepíos; las personas o Entidades exentas en virtud de Convenio o Tratado Internacional; los titulares de concesiones administrativas revertibles; y la Cruz Roja Española.

Sujeto pasivo.

El artículo 107 de la LRHL distingue entre contribuyente y sustituto del contribuyente, y a su vez, en lo relativo al contribuyente, diferencia según se trate de negocios onerosos o lucrativos, esto es, con o sin contraprestación.

Concretamente, cuando la transmisión de la propiedad o la transmisión o constitución del derecho real sea a título lucrativo, la condición de contribuyente va a recaer sobre el adquirente. Por el contrario, en los negocios a título oneroso, el contribuyente lo será quien transmita. En este último caso, siempre que el transmitente sea una persona física no residente en España, será sustituto del contribuyente quien adquiera.

Hay que advertir que, al margen del supuesto de sustitución legalmente previsto, es frecuente en la práctica diaria que las partes intervinientes en un negocio a título oneroso —especialmente en el caso de compraventas— pacten que el pago del IIVTNU lo realice el adquirente. Sin embargo, esos pactos privados sobre la asunción del gravamen tributario no pueden ser invocados frente al Ayuntamiento acreedor del tributo, que en ningún caso se encuentra vinculado por ellos, y sus efectos se restringen, en todo caso, al ámbito jurídico-privado.

Cuantificación.

La *base imponible* del IIVTNU está constituida, de acuerdo con el artículo 108.1 de la LRHL, por el incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

Ese “*incremento real*”, que se configura como base del impuesto, se obtiene aplicando sobre el valor del terreno en el momento del devengo un determinado porcentaje.

La propia Ley define, en ese mismo artículo 108, cuál es el valor sobre el que se debe aplicar el porcentaje, el cual varía en función del tipo de negocio de que se trate — transmisión de la propiedad, constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, expropiación forzosa, etc.—, si bien generalmente se toma como referencia el valor catastral de los terrenos. Dado que el valor catastral del terreno constituye una referencia constante, la LRHL prevé en el artículo 108.7, para los casos en que se fijen, revisen o modifiquen dichos valores catastrales, una reducción de entre un 60 y un 40 por 100 sobre el nuevo valor catastral, a determinar por los Ayuntamientos. Cuando el Ayuntamiento no fije dicha reducción, se aplicará, en todo caso, al tipo del 60 por 100.

Sobre el valor del terreno, como antes se anunció, se aplica un porcentaje anual de revalorización que aprueba el Ayuntamiento, con unos límites máximos previstos en la Ley, en función de la población de derecho del municipio y del tiempo de generación del incremento, dividido por períodos quinquenales hasta un máximo de 20 años. El porcentaje definitivo que se debe aplicar sobre el valor el terreno es el que resulta de multiplicar el porcentaje anual para el período que corresponda por el número de años de generación del incremento, teniendo en cuenta que sólo se consideran los años completos, desechando las fracciones de año, lo que lleva a no gravar los incrementos de valor que se hayan generado en un período inferior al año natural.

Con respecto a esta forma de determinar la base imponible del IIVTNU, cabe aseverar que, como advierte PÉREZ ROYO, "es evidente que la fórmula examinada no conduce desde luego al incremento o plusvalía realmente obtenida en la transmisión de los terrenos urbanos, lo que plantea el problema de qué sucederá en aquellos casos en que no exista en realidad ninguna plusvalía o exista en menor cuantía de la resultante por aplicación de la fórmula prevista en la LRHL"⁸⁰.

A la base imponible así determinada se le aplica un *tipo de gravamen*, que consiste en un porcentaje fijado por el Ayuntamiento, dentro de los límites máximos establecidos en el artículo 109.2 de la LRHL, en función de la población de derecho del municipio. Los Ayuntamientos pueden fijar un solo tipo de gravamen, o bien uno para cada período quinquenal de generación del incremento de valor.

⁸⁰ Puede verse I. PÉREZ ROYO, "El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana", en la obra colectiva *Manual del Sistema Tributario Español*, 4ª ed., Civitas, Madrid, 1996, pág. 292.

Finalmente, hay que indicar que el apartado 4 del artículo 109 de la LRHL, introducido por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, establece la posibilidad de que los Ayuntamientos regulen en sus Ordenanzas fiscales una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota para los casos de transmisiones a título lucrativo por causa de muerte a favor de determinados parientes. Además, conforme a lo previsto en el artículo 140.2 de la Ley, existe una bonificación del 50 por 100 de la cuota tributaria en Ceuta y Melilla.

Período impositivo y devengo.

El IIVTNU se devenga, según dispone el artículo 110 de la LRHL, en la fecha en que tenga lugar la transmisión de la propiedad del terreno o la constitución o transmisión del derecho real de goce sobre el mismo, de manera que se trata de un impuesto instantáneo que no considera un período impositivo.

El apartado 2 de ese mismo artículo prevé la devolución del impuesto en los casos de nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato, declarada judicial o administrativamente por resolución firme.

A su vez, en el apartado 4 se regulan los supuestos de actos o contratos sometidos a condición, estableciendo que si la condición fuera suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que la misma se cumpla, y si fuera resolutoria, se exigirá el impuesto, sin perjuicio de su posterior devolución si la condición llegara a verificarse.

Gestión.

La gestión tributaria corresponde en exclusiva a los Ayuntamientos. La LRHL, en el artículo 111, contempla la posibilidad de que el impuesto se gestione, bien a partir de la declaración del sujeto pasivo, o bien por el procedimiento de autoliquidación, siendo los plazos idénticos en ambos casos. En concreto, tratándose de actos *inter vivos* el plazo es de treinta días hábiles, y si se trata de actos *mortis causa* el plazo será de seis meses, prorrogables por un año a solicitud del sujeto pasivo.

La Ley establece deberes de colaboración específicos, al objeto de facilitar el cobro del impuesto, que consisten en el deber de informar al Ayuntamiento sobre la realización del hecho imponible. Este deber atañe al transmitente en las operaciones a título gratuito, y al adquirente en las que se realicen a título oneroso. Asimismo, se prevé ese deber de información para los notarios, en relación con las operaciones en las que hayan intervenido, con excepción de los actos de última voluntad.

B) Análisis del impuesto en los municipios de Castilla y León.

a) Establecimiento del impuesto y peculiaridades en algunos municipios.

Al igual que se ha realizado con el ICIO, corresponde en este momento examinar la situación existente en la Comunidad castellano-leonesa y lo primero que hay que indicar es que el IIVTNU se ha establecido en todos los municipios consultados salvo en los de Toro y Burgo de Osma.

Asimismo, hay que advertir que también se ha cumplido minuciosamente por los entes locales con la obligación, contenida en el artículo 16 de la LRHL, relativa al contenido mínimo que debe tener la ordenanza fiscal reguladora del impuesto en cuestión.

Finalmente, y antes de proceder a analizar los diversos tipos de gravamen y beneficios fiscales que se han determinado por las Corporaciones, debemos abordar una especialidad, en cuanto a la medición de la base imponible, contenida en el artículo 108.7 de la LRHL. Ésta consiste, como ya se ha adelantado, en permitir a los municipios en los que se haya revisado o modificado los valores catastrales de los inmuebles objeto del impuesto, aprobar una reducción en dichos valores, que oscila entre el 60% y el 40% del mismo, a efectos de su utilización para la cuantificación del IIVTNU.

Únicamente se han establecido las citadas minoraciones en algunos municipios, mientras que en el resto se acude a la cláusula residual contenida en el precepto de la LRHL que se refiere a una cuantía del 60%⁸¹. Ante la evidencia de esta medida nos limitamos a exponer en el **Cuadro 1** los distintos porcentajes reductores que se han regulado de forma expresa.

⁸¹ En concreto el apartado 7 del artículo 108 de la LRHL dispone: “Cuando se fijen, revisen o modifiquen los valores catastrales con arreglo a lo previsto en los artículos 70 y 71 de la presente Ley, se tomará, a efectos de la determinación de la base imponible de este Impuesto, como valor del terreno, o de la parte de éste según las reglas contenidas en los apartados anteriores, el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales la reducción que en cada caso fijen los respectivos Ayuntamientos. Dicha reducción tendrá como límite máximo el 60 por 100 y como límite mínimo el 40 por 100. Dentro de estos límites, los Ayuntamientos podrán fijar para cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales un tipo de reducción distinto. En los municipios cuyos Ayuntamientos respectivos no fijen la reducción, ésta se aplicará, en todo caso, al tipo del 60 por 100. Lo previsto en este apartado no será de aplicación a los supuestos en los que los valores catastrales resultantes de la fijación, revisión o modificación a que se refiere el párrafo primero del mismo sean inferiores a los hasta entonces vigentes”.

1. REDUCCIÓN DE LOS VALORES CATASTRALES EN LOS MUNICIPIOS DE CASTILLA Y LEÓN.

<u>MUNICIPIO</u>	<u>CUANTÍA DE LA REDUCCIÓN</u>	<u>AÑOS DE APLICACIÓN</u>
ÁVILA	40%	2001
BURGOS	40%	2001
SORIA	50%	Indeterminado
ZAMORA	40%	2001
ASTORGA	58% a 42%	En los 5 años siguientes ⁸²
CUÉLLAR	50%	2001, 2002 y 2003
LAGUNA DE DUERO	42%	2001, 2002 y 2003
MEDINA DEL CAMPO	40%	Indeterminado
PONFERRADA	40%	Indeterminado

A este **Cuadro 1** solamente comentar que en algunos supuestos no se ha establecido un plazo efectivo de duración y que se prevé de forma genérica, ya que no se ha realizado la mencionada revisión catastral; de ahí que se conceptúe como indeterminado⁸³.

b) La determinación del “incremento real” y los tipos de gravamen.

Medición del incremento real.

Lo primero que hay que decir en relación a la cuantificación de la cuota por el IIVTNU es que el ámbito de autonomía tributaria es un poco más amplio que en el otro impuesto de carácter discrecional (ICIO), puesto que se permite que los entes locales señalen, como ya se ha visto, el porcentaje anual que se debe multiplicar por el valor del terreno en el momento del devengo para determinar así el incremento real que va a ser gravado.

Esta forma de actuar, incluida por la LRHL como un medio para evaluar la base imponible del impuesto, se asimila a una forma de estimación objetiva de la citada base, porque no mide directamente cuál es la plusvalía obtenida por el terreno objeto del tributo, sino que se limita a calcularla mediante el procedimiento descrito más arriba.

⁸² En este Ayuntamiento se ha establecido de forma variable y así será del 58% para el primer año de efectividad de la revisión catastral, del 54% el segundo año, 50% el tercero, 46% el cuarto y 42% el quinto.

Como límite, el apartado 2 del artículo 108 de la LRHL impone unos porcentajes máximos que no pueden ser sobrepasados por los Ayuntamientos y que están en función de la población de derecho del municipio y de los años que hayan transcurrido entre la transmisión del terreno en el momento del devengo y la anterior, con un período máximo de veinte años; no obstante, el precepto permite a los municipios que sean Capital de provincia fijar el referido valor en función del máximo señalado para los entes locales comprendidos en el tramo de población superior a la que les corresponda. Dichos topes legales se contienen en el **Cuadro 2**.

2. PORCENTAJES MÁXIMOS ESTABLECIDOS POR LA LRHL.

POBLACIÓN DE DERECHO	PERÍODO DE 1 HASTA 5 AÑOS	PERÍODO DE HASTA 10 AÑOS	PERÍODO DE HASTA 15 AÑOS	PERÍODO DE HASTA 20 AÑOS
Hasta 50.000 habitantes	3,1%	2,8%	2,7%	2,7%
De 50.001 a 100.000	3,2%	3%	2,8%	2,7%
De 100.001 a 500.000	3,4%	3,2%	2,9%	2,8%
De 500.001 a 1.000.000	3,6%	3,4%	3,1%	2,9%
Más de 1.000.000	3,7%	3,5%	3,2%	3%

El examen detenido de este **Cuadro 2** permite realizar tres consideraciones de interés; en primer lugar que, lo mismo que sucede en el ICIO, los municipios tienen un límite máximo pero no uno mínimo, lo que se deriva del carácter de establecimiento discrecional de este tributo por parte de los Ayuntamientos.

En segundo término, se observa que la cuantía máxima disminuye a medida que aumenta los años de permanencia del bien en el patrimonio del sujeto pasivo, lo que puede considerarse como un medio de atenuar los efectos de la inflación.

Por último, se constata que no se ha acudido a un coeficiente demasiado elevado, de modo que, para considerar la presión fiscal efectiva que se suscita en cada ente local, resultará más determinante, a nuestro parecer, el tipo de gravamen elegido, que este

⁸³ A efectos de comprobar los municipios concretos en los que se han revisado los valores catastrales, puede consultarse el apartado relativo al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, incluido en este trabajo.

sistema de medición de la base imponible; la razón no es otra que la estrecha franja existente entre el índice mínimo (2,7%) y el índice máximo (3,7%), que únicamente alcanza un punto porcentual y que no pensamos que permita una diferenciación excesiva entre la presión fiscal de unos entes locales a otros.

Los porcentajes anuales que se han aprobado en los municipios consultados de Castilla y León se contienen en los **Cuadros 3 y 4**, que diferencian entre las capitales de provincia y las demás localidades.

3. PORCENTAJES APLICADOS EN LAS CAPITALS DE PROVINCIA DE CASTILLA Y LEÓN.

<u>CAPITAL DE PROVINCIA</u>	<u>POBLACIÓN DE DERECHO (HABITANTES)</u>	<u>PERÍODO DE 1 HASTA 5 AÑOS</u>	<u>PERÍODO DE HASTA 10 AÑOS</u>	<u>PERÍODO DE HASTA 15 AÑOS</u>	<u>PERÍODO DE HASTA 20 AÑOS</u>
ÁVILA	47.682	3,2%	3%	2,8%	2,7%
BURGOS	162.802	3,1%	3%	2,9%	2,8%
LEÓN	139.809	3,6%	3,4%	3,1%	2,9%
PALENCIA	80.332	3,4%	3,2%	2,4%	2,3%
SALAMANCA	158.720	2,8%	2,6%	2,7%	2,8%
SEGOVIA	54.175	2,7%	2,5%	2,6%	2,7%
SORIA	34.045	3%	2,9%	2,8%	2,7%
VALLADOLID	319.998	3,4%	3,2%	2,9%	2,8%
ZAMORA	64.906	3,2%	3,1%	2,9%	2,8%

La situación existente en las capitales de provincia en la Comunidad castellano-leonesa derivada de este **Cuadro 3** permite afirmar que, en los casos de Ávila y León (en los cuatro períodos), Palencia (en los dos primeros períodos), Soria (en el segundo y tercer período) y Zamora (en el segundo y cuarto período), se ha acudido a la opción de elevar los máximos legales hasta el tope derivado del tramo superior al que les corresponde por población de derecho; ello significa una presión fiscal más elevada que en el resto de los municipios, en los que también se observa una tendencia a aproximarse a los topes legales.

En definitiva, la actuación de esta serie de municipios castellano-leoneses ha variado del 2,3% presente en el último período en Palencia, al 3,4% del primer período en Palencia y Valladolid, siendo la diferencia entre ambos de 1,1 puntos porcentuales;

en este sentido, llama la atención el hecho de que, en la misma Capital de provincia, Palencia, se encuentren los dos extremos de la comparación que se ha efectuado.

4. PORCENTAJES APLICADOS EN LOS MUNICIPIOS DE CASTILLA Y LEÓN NO CAPITALES DE PROVINCIA

<u>LOCALIDAD</u>	<u>POBLACIÓN DE DERECHO (HABITANTES)</u>	<u>PERÍODO DE 1 HASTA 5 AÑOS</u>	<u>PERÍODO DE HASTA 10 AÑOS</u>	<u>PERÍODO DE HASTA 15 AÑOS</u>	<u>PERÍODO DE HASTA 20 AÑOS</u>
AGUILAR DE CAMPOO	7.734	3%	2,7%	2,6%	2,5%
ARANDA DE DUERO	29.695	2,3%	2%	1,9%	1,8%
ARENAS DE SAN PEDRO	6.494	2,7%	2,5%	2,6%	2,7%
ASTORGA	12.387	2,7%	2,5%	2,6%	2,7%
BÉJAR	16.025	2,85%	2,56%	2,59%	2,61%
BENAVENTE	16.452	2,5%	2,3%	2,3%	2,3%
CIUDAD RODRIGO	14.502	2,6%	2,4%	2,2%	2,1%
CUÉLLAR	9.059	2,9%	2,59%	2,48%	2,48%
GUARDO	8.718	2,6%	2,4%	2,5%	2,6%
LAGUNA DE DUERO	15.864	3,1%	2,8%	2,7%	2,7%
MEDINA DEL CAMPO	20.023	2,9%	2,7%	2,5%	2,4%
MIRANDA DE EBRO	35.547	2,85%	2,65%	2,6%	2,6%
PONFERRADA	61.965	3,2%	3%	2,80%	2,70%

Del análisis de estas localidades se infiere que, salvo en los casos de Arenas de San Pedro, Astorga, Laguna de Duero y Ponferrada, no se ha acudido a utilizar los máximos legalmente permitidos, aunque, al igual que sucede con las capitales de provincia, se tiende a unos porcentajes cercanos a los mismos, sobrepasando la mitad de la cuantía autorizada.

De todo ello se puede deducir que la diferencia entre el mínimo (1,8% del último período de Aranda de Duero) y el máximo (3,2% del primer período en Ponferrada) es

de 1,4 puntos porcentuales, lo que, de nuevo, denota una gran similitud entre todos los entes locales consultados en Castilla y León.

Tipos de gravamen.

El segundo elemento de la cuantificación del IIVTNU que concede un margen de autonomía a los municipios es el tipo de gravamen. Del mismo modo que en el ICIO, el artículo 109 de la LRHL solamente establece unos máximos legales que aumenta de forma proporcional a la población de derecho del ente local de que se trate. En concreto los límites se contienen en el **Cuadro 5**.

5. TIPOS DE GRAVAMEN MÁXIMOS FIJADOS POR LA LRHL.

<u>POBLACIÓN DE DERECHO DEL MUNICIPIO</u>	<u>LÍMITE MÁXIMO AL TIPO DE GRAVAMEN</u>
Población de hasta 5.000 habitantes	26%
Población entre 5.001 y 20.000 habitantes	27%
Población entre 20.001 y 50.000 habitantes	28%
Población entre 50.001 y 100.000 habitantes	29%
Población de más de 100.000 habitantes	30%

Como ya hemos advertido para el caso de la medición de la base imponible, la Ley solo impone un tope superior y no uno inferior, derivado de carácter discrecional de imposición de este impuesto, autorizando el apartado 3 del mencionado artículo 109 de la LRHL a que los Ayuntamientos puedan aprobar un único tipo de gravamen o uno diferente para cada uno de los períodos de generación del incremento de valor gravado, siempre que no se exceda el indicado. En el ámbito de los municipios consultados en Castilla y León, tan solo el de Burgos ha optado por esta última posibilidad, mientras que los demás acuden a un tipo único, como se comprueba en los **Cuadros 6 y 7**.

6. TIPO DE GRAVAMEN APLICADO EN LAS CAPITALES DE PROVINCIA DE CASTILLA Y LEÓN.

<u>CAPITAL DE PROVINCIA</u>	<u>POBLACIÓN DE DERECHO (HABITANTES)</u>	<u>TIPO DE GRAVAMEN ESTABLECIDO</u>	<u>LÍMITE MÁXIMO PERMITIDO</u>	<u>PORCENTAJE SOBRE EL MÁXIMO⁸⁴</u>
------------------------------------	---	--	---------------------------------------	---

⁸⁴ Esta variable que insertamos en los Cuadros 6 y 7, al igual que se hizo en el análisis del ICIO, supone la proporción que existe entre el máximo legal permitido para ese municipio y el tipo de gravamen

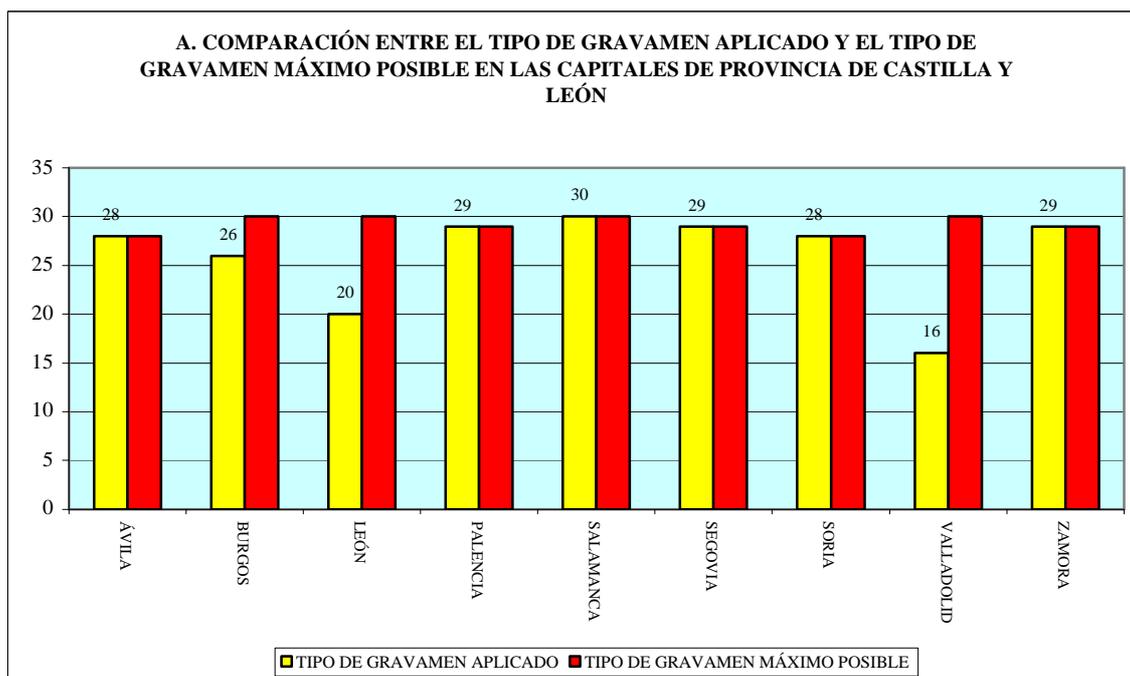
ÁVILA	47.682	28%	28%	100%
BURGOS	162.802	26% al 23% ⁸⁵	30%	86,6% ⁸⁶
LEÓN	139.809	20%	30%	66,6%
PALENCIA	80.332	29%	29%	100%
SALAMANCA	158.720	30%	30%	100%
SEGOVIA	54.175	29%	29%	100%
SORIA	34.045	28%	28%	100%
VALLADOLID	319.998	16%	30%	53,3%
ZAMORA	64.906	29%	29%	100%

Del examen de este **Cuadro 6** se deduce que en seis de las nueve capitales de provincia castellano-leonesas se ha acudido al límite máximo, situándose la presión fiscal permitida en el 100% de las opciones legales autorizadas por la LRHL; por el contrario, sorprende el caso de Valladolid, que se aparta de la tendencia generalizada, ya que el tipo de gravamen aplicado solamente supone el 53,3% del tope legal. Esta observación se percibe nítidamente en el **Gráfico A** que se incluye a continuación.

concreto aprobado por el mismo. De ese modo, en Ávila, por ejemplo, al aplicar un 28% sobre el 28% máximo, el porcentaje será del 100% de las posibilidades al alcance de dicho municipio. En cambio, en Valladolid, al aprobarse un 16% sobre el 30% legal, el porcentaje se reduce al 53,3%.

⁸⁵ Como se ha adelantado en el texto, en Burgos se han establecido cuatro tipos de gravamen diferentes para cada período de generación del incremento de valor que son los siguientes: 26% para el primer período de 1 a 5 años, 24% para el segundo hasta 10 años, 23% para el tercero hasta 15 años y 23% para el cuarto hasta 20 años.

⁸⁶ Este porcentaje sobre el máximo se ha calculado aplicando el tipo de gravamen más elevado aprobado por Burgos y que es del 26%. Idéntica forma de proceder se volverá a utilizar en relación a algunos municipios de áreas limítrofes a Castilla y León que también tienen un tipo variable.



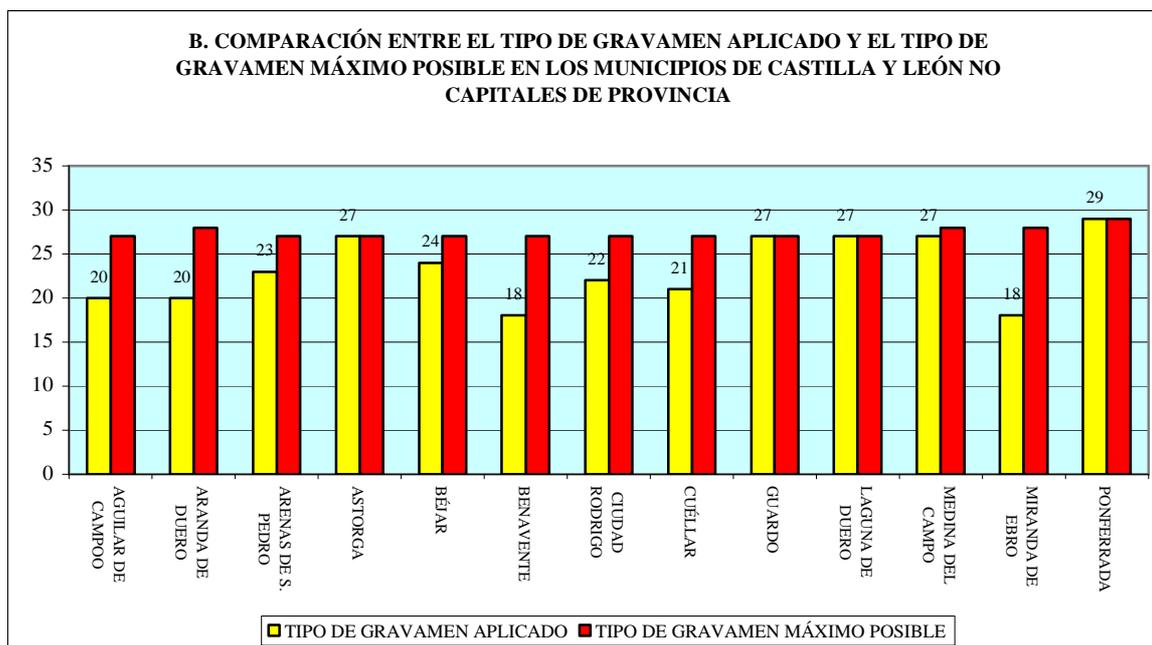
Dejando al margen el supuesto de Valladolid y de León, se puede concluir que las diferencias entre las capitales examinadas no supera los 4 puntos porcentuales (26% de Burgos y 30% de Salamanca), lo que nos vuelve a reiterar la tendencia a una fiscalidad muy parecida en este ámbito de la Comunidad de Castilla y León.

7. TIPO DE GRAVAMEN APLICADO EN LOS MUNICIPIOS DE CASTILLA Y LEÓN NO CAPITALES DE PROVINCIA.

<u>LOCALIDAD</u>	<u>POBLACIÓN DE DERECHO (HABITANTES)</u>	<u>TIPO DE GRAVAMEN ESTABLECIDO</u>	<u>LÍMITE MÁXIMO PERMITIDO</u>	<u>PORCENTAJE SOBRE EL MÁXIMO</u>
AGUILAR DE CAMPOO	7.734	20%	27%	74%
ARANDA DE DUERO	29.695	20%	28%	71,4%
ARENAS DE SAN PEDRO	6.494	23%	27%	85,1%
ASTORGA	12.387	27%	27%	100%
BÉJAR	16.025	24%	27%	88,8%
BENAVENTE	16.452	18%	27%	66,6%
CIUDAD	14.502	22%	27%	81,4%

RODRIGO				
CUÉLLAR	9.059	21% ⁸⁷	27%	77,7%
GUARDO	8.718	27%	27%	100%
LAGUNA DE DUERO	15.864	27%	27%	100%
MEDINA DEL CAMPO	20.023	27% ⁸⁸	28%	96,4
MIRANDA DE EBRO	35.547	18%	28%	64,2%
PONFERRADA	61.965	29%	29%	100%

En este caso, salvo en Astorga, Guardo, Laguna de Duero y Ponferrada, en el resto de los municipios no se ha establecido una presión fiscal máxima, oscilando la diferencia a la baja sobre el máximo permitido que van de 35,8 puntos porcentuales en Miranda de Ebro (64,2% del total) y 3,6 puntos en Medina del Campo (96,4% del total). Esta comparación se aprecia con mayor claridad en el siguiente **Gráfico B**.



⁸⁷ Hay que advertir que, en este municipio, se ha regulado una cuota mínima de 1.500 pesetas, de forma que no se admiten cuantías inferiores a la misma.

⁸⁸ También aquí, el Ayuntamiento ha establecido una cuota no inferior a 1.000 pesetas.

El examen de las localidades que no son capitales de provincia en Castilla y León conduce a una conclusión parecida, ya que la tendencia lleva a una presión fiscal elevada cercana a los topes autorizados por la LRHL.

En resumen, del análisis efectuado de los diversos tipos de gravamen en los municipios consultados en la Comunidad castellano-leonesa revela una diferencia, en relación al porcentaje máximo permitido y el efectivamente aprobado, que fluctúa entre el 53,3% de Valladolid y el 100% de gran número de poblaciones; no obstante, como ya se ha adelantado, el caso de Valladolid es diferente al del resto de entes locales, por lo que se puede afirmar que la dirección seguida se dirige a un gravamen máximo sobre los incrementos de valor de los terrenos.

c) Los beneficios fiscales.

La última vía de aplicación de la autonomía tributaria local en el ámbito del IIVTNU consiste en la posibilidad de regular dos tipos de beneficios fiscales contenidos en la LRHL, aunque ambos de diferente carácter y amplitud de dicha autonomía.

El **primero** se contiene en la letra d) del apartado 1 del artículo 106, que declara exentos en su totalidad los incrementos de valor que se manifiesten a consecuencia de las transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico del municipio, o hayan sido declarados de interés cultural, de conformidad con la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, siempre que sus propietarios acrediten haber realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles.

En este caso, hay que advertir que la exención en cuestión está vigente en todos los municipios, de modo que la única opción que se les permite es establecer los aspectos sustantivos y formales de la misma, pero no su procedencia, de forma que, si los sujetos pasivos cumplen con los requisitos materiales y formales que determine la ordenanza fiscal correspondiente, el Ayuntamiento tendrá que concederla⁸⁹. En Castilla y León las ordenanzas fiscales que han regulado este extremo son las de Ávila, Burgos, León, Salamanca, Segovia, Valladolid, Aranda de Duero, Astorga, Béjar y Ciudad Rodrigo.

⁸⁹ Sobre la diferencia entre los distintos tipos de beneficios fiscales establecidos por la LRHL puede consultarse: A. VAQUERA GARCÍA: *La compensación por beneficios fiscales locales*, Lex Nova, Valladolid, 2001, págs. 41 y ss.

A continuación, creemos oportuno indicar someramente algunas condiciones especiales que se han articulado para este supuesto en dichos municipios.

En **Burgos, Valladolid, Béjar y Aranda de Duero**, la exención de los bienes integrantes del mismo no reviste ninguna especialidad, puesto que la ordenanza fiscal se limita a reproducir literalmente lo contenido en el artículo 106.1.d) de la LRHL. En cambio, en otros entes locales sí que se han precisado algunas exigencias a cumplir por parte de los sujetos pasivos si desean disfrutar de esta exención.

En **Ávila** se requiere la presentación de una serie de documentos que justifiquen las obras realizadas en los bienes histórico-artísticos⁹⁰.

En **León** se debe acreditar que el presupuesto de ejecución de las obras ha superado una serie de porcentajes aplicados sobre el valor catastral total del inmueble y que varían del 10% al 200% del mismo, según los niveles de protección de los bienes según el Plan General de Ordenación Urbana de la ciudad. Asimismo, también se exige la presentación de una serie de documentos justificativos de dichas obras⁹¹.

En **Salamanca** se necesita que la cuantía de las obras haya superado los 100 millones de pesetas y que se hayan realizado en los tres años anteriores a la fecha de transmisión de los bienes.

En **Segovia** las obras deben tener relevancia arquitectónica y económica, considerándose como tales las realizadas en edificaciones cuyo coste sea superior al 50% del valor catastral de la construcción, que cuenten con la licencia municipal preceptiva y que se hayan efectuado en un período máximo de veinte años antes de la transmisión⁹².

En **Astorga** se acompaña a la ordenanza fiscal de un anexo en el que se precisa para esta exención que deben ser obras que se realicen en el recinto amurallado de la

⁹⁰ Así se precisa la licencia municipal de obras, el certificado final de obras, la carta de pago de la tasa urbanística por el otorgamiento de la licencia y la carta de pago del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

⁹¹ Muy similares a los de la nota anterior y que son la licencia municipal de obras u orden de ejecución, la carta de pago de la tasa por la licencia de obras, la carta de pago del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el certificado final de obras.

⁹² Para obtener la exención, deberá solicitarse y acompañarse de los siguientes documentos:

- a) Modelo de declaración del impuesto debidamente cumplimentada.
- b) Documento en el que conste formalizada la transmisión del bien inmueble.
- c) Factura, recibos, carta de pago u otro medio de prueba admisible en Derecho que acredite que las obras han sido realizadas a cargo del propietario o titular del derecho real.
- d) Licencia municipal de obras u orden de ejecución o indicación de los datos suficientes para su localización en los archivos municipales.
- e) Carta de pago o recibo acreditativo del pago de la tasa de la licencia de obras o, en su caso, del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

población, en el núcleo de Castrillo de los Polvazares o en la traza del Camino de Santiago. También se requiere que los inmuebles beneficiados tengan una antigüedad mínima de 50 años.

Finalmente, en **Ciudad Rodrigo** se prevé que las obras deben tener una cuantía superior a la cuota que resulte del IIVTNU y que, en caso contrario, se abonará la diferencia entre ambas cantidades, debiendo aportarse los justificantes adecuados.

El **segundo** beneficio fiscal en el ámbito de IIVTNU se contiene en el apartado 4 del artículo 109 y se refiere a una bonificación en la cuota del impuesto de hasta el 95 por 100 relativa a las transmisiones de terrenos o la constitución de derechos reales de goce limitativos de dominio, que se realicen a título lucrativo por causa de muerte, a favor de los descendientes, adoptados, cónyuge, ascendientes y adoptantes.

Este supuesto sí que tiene un carácter potestativo para los Ayuntamientos, de forma que pueden o no aplicar la citada bonificación, así como determinar los elementos sustantivos y formales de la misma. En consecuencia, en el **Cuadro 8** se contienen los municipios castellano-leoneses que la han establecido, según se reproduce a continuación.

8. MUNICIPIOS DE CASTILLA Y LEÓN QUE HAN ESTABLECIDO LA BONIFICACIÓN POTESTATIVA Y CUANTÍA DE LA MISMA

<u>MUNICIPIO</u>	<u>INCREMENTOS DE VALOR OBJETO DEL BENEFICIO FISCAL</u>	<u>CUANTÍA DE LA BONIFICACIÓN</u>
BURGOS	Derivados de terrenos transmitidos por causa de muerte a familiares.....	50% a 25%
LEÓN	Derivados de la transmisión de la vivienda habitual por muerte a familiares.....	50% a 25%
VALLADOLID	Derivados de terrenos transmitidos por causa de muerte a familiares.....	20%
BÉJAR	Derivados de la transmisión de la vivienda habitual por muerte a familiares.....	95%

Como especificaciones a este Cuadro 8 pueden realizarse las siguientes:

En **Burgos** se articula para las transmisiones de terrenos por causa de muerte, oscilando el porcentaje de bonificación entre el 50% para hijos, padres, adoptantes y adoptados y el 25% para el cónyuge supérstite.

En **León** sólo se admite para la vivienda habitual del causante, transmitida a causa de su muerte a favor del cónyuge, descendientes y adoptados, con una bonificación del 50%. Si la transmisión es a ascendientes o adoptantes se reduce el beneficio fiscal al 25%.

En **Valladolid** la cuantía se reduce al 20% y se contempla para las transmisiones de terrenos por causa de muerte. En este caso se condiciona a que el patrimonio del heredero no supere los 65 millones de pesetas y sólo pueden concurrir a esta exención parcial los ascendientes y descendientes de primer grado, los adoptantes y adoptados y el cónyuge supérstite.

Por último, **Béjar** es la única localidad que no es Capital de provincia que ha aprobado la bonificación. Se admite para la vivienda habitual del causante si tiene un valor inferior a 15 millones de pesetas y se exige que se mantenga durante 4 años en el patrimonio de los adquirentes, contados desde la fecha de la liquidación, pudiendo disfrutar de ella los ascendientes, descendientes, cónyuge, adoptantes y adoptados, sin limitación de grado.

En conclusión, en lo concerniente a este apartado relativo a los beneficios fiscales podemos realizar tres consideraciones:

Primera. Solamente en cuatro de los municipios consultados se ha establecido la bonificación potestativa a favor de transmisiones de bienes a familiares, mientras que la aprobación de los aspectos sustanciales y formales de la exención del Patrimonio Histórico se ha realizado principalmente en el ámbito de las capitales de provincia.

Segunda. La bonificación a favor de familiares se ha centrado únicamente en la vivienda habitual para los casos de León y Béjar, mientras que en Burgos y Valladolid se admite para cualquier tipo de terrenos, lo que reduce el ámbito de este beneficio fiscal para los dos primeros municipios.

Tercera. De todo lo examinado se deduce claramente la escasa atención que los entes locales castellano-leoneses prestan a estas exenciones, lo cual denota un grado de presión fiscal elevada en el ámbito de este impuesto.

C) Análisis del impuesto en las áreas limítrofes.

Lo primero que hay que señalar es que la totalidad de los municipios consultados ha establecido el IIVTNU, de modo que puede establecerse de forma satisfactoria una comparación con la situación castellano-leonesa.

En segundo término, en relación con la determinación de los porcentajes de reducción de los valores catastrales por parte de los entes locales consultados, debe indicarse que en 6 de las 9 capitales de provincia analizadas y en 7 de las 14 localidades restantes se ha concretado expresamente este extremo y cuya cuantía se resume en el **Cuadro 9**, que por su evidencia, no requiere de ulteriores comentarios.

9. REDUCCIÓN DE LOS VALORES CATASTRALES EN LOS MUNICIPIOS DE ÁREAS LIMÍTROFES

<u>MUNICIPIO</u>	<u>CUANTÍA DE LA REDUCCIÓN</u>	<u>AÑOS DE APLICACIÓN</u>
GUADALAJARA	40%	Indeterminado
LOGROÑO	58%	Indeterminado
LUGO	40%	Indeterminado
OVIEDO	40%	Indeterminado
SANTANDER	40%	2001
ZARAGOZA	40%	2001
AVILÉS	60%	Indeterminado
COLLADO VILLALBA	40%	Indeterminado
GIJÓN	45%	Indeterminado
MIERES	55%	Indeterminado
SAN SEBASTIÁN DE LOS REYES	42%	Indeterminado
SANTO DOMINGO DE LA CALZADA	50%	Indeterminado
TORRELAVEGA	40%	Indeterminado

Medición del incremento real.

Seguidamente, al igual que se ha efectuado con las localidades castellano-leonesas, procedemos a incluir los diversos porcentajes anuales que se han aprobado por los municipios consultados y que se aplican al valor de los terrenos gravados, distinguiendo entre los correspondientes a capitales de provincia y el resto de localidades.

10. PORCENTAJES APLICADOS EN LAS CAPITALS DE PROVINCIA DE ÁREAS LIMÍTROFES

<u>CAPITAL DE PROVINCIA</u>	<u>POBLACIÓN DE DERECHO (HABITANTES)</u>	<u>PERÍODO DE 1 HASTA 5 AÑOS</u>	<u>PERÍODO DE HASTA 10 AÑOS</u>	<u>PERÍODO DE HASTA 15 AÑOS</u>	<u>PERÍODO DE HASTA 20 AÑOS</u>
GUADALAJARA	68.721	3,4%	3,2%	2,9%	2,8%
LOGROÑO	125.617	3,6%	3,4%	3,1%	2,9%
LUGO	86.620	2,6%	2,6%	2,6%	2,6%
MADRID	2.881.506	3,7%	3,5%	3,2%	3%
ORENSE	107.965	2,6%	2,4%	2,5%	2,6%
OVIEDO	199.549	3,6%	3,4%	3,1%	2,9%
SANTANDER	184.165	2,9%	2,7%	2,8%	2,9%
TOLEDO	66.989	2,9%	2,5%	2,2%	2,2%
ZARAGOZA	603.367	3,7%	3,5%	3,2%	3%

En las capitales de provincia se constata que en los casos de Guadalajara, Logroño y Oviedo, se ha acudido por parte del Pleno de la Corporación a utilizar los topes legales del siguiente tramo al que les corresponde por límites de población en todos los períodos, mientras que en Santander sólo se ha acudido a esta posibilidad en el último período de hasta 20 años. A su vez, en Madrid y en Zaragoza se ha aprobado el máximo legal permitido, mientras que en el resto de municipios no se han agotado las previsiones de la LRHL, destacando el caso de Lugo, donde existe un único porcentaje (2,6%) para todos los períodos.

La variación de porcentajes entre las localidades que aplican el máximo y la que ha optado por el más alejado del mismo (Orense: 0,8% de diferencia respecto al límite) nos permite afirmar que la tendencia se dirige a cuantificar el incremento real de la forma más elevada posible. Por otra parte, la diferencia entre el porcentaje más pequeño establecido (2,2% para el tercer y cuarto período en Toledo) y el más elevado (3,7% para el primer período en Madrid y Zaragoza) es de 1,5 puntos porcentuales, lo que implica una variación importante entre ambos.

11. PORCENTAJES APLICADOS EN LOS MUNICIPIOS DE ÁREAS LIMÍTROFES NO CAPITALES DE PROVINCIA

<u>LOCALIDAD</u>	<u>POBLACIÓN DE DERECHO (HABITANTES)</u>	<u>PERÍODO DE 1 HASTA 5 AÑOS</u>	<u>PERÍODO DE HASTA 10 AÑOS</u>	<u>PERÍODO DE HASTA 15 AÑOS</u>	<u>PERÍODO DE HASTA 20 AÑOS</u>
ALCOBENDAS	86.146	3,2%	3%	2,8%	2,7%
AVILÉS	84.835	3,2%	3%	2,8%	2,7%

CALATAYUD	17.876	2,8%	2,7%	2,6%	2,6%
COLLADO VILLALBA	40.872	2,6%	2,4%	2,2%	2%
GIJÓN	265.491	3,2%	3,2%	2,5%	2,5%
HARO	9.150	2,6%	2,4%	2,5%	2,6%
MIERES	49.506	3,2%	3%	2,8%	2,7%
MONFORTE DE LE MOS	19.933	2,5%	2,3%	2,2%	2,2%
PLASENCIA	36.465	3%	2,8%	2,4%	2,2%
REINOSA	11.656	3,1%	2,8%	2,7%	2,7%
SAN SEBASTIÁN DE LOS REYES	57.791	2,5%	2,3%	2,1%	2,1%
STO. DOMINGO LA CALZADA	5.646	2,6%	2,2%	2,2%	2,2%
TALAVERA DE LA REINA	72.208	2,5%	2,5%	2,5%	2,5%
TORRELAVEGA	57.493	3,2%	2,9%	2,6%	2,59%

En estas poblaciones se ha llegado al límite máximo en todos los períodos en Alcobendas, Avilés, Mieres y Reinosa, mientras que en Gijón y Plasencia se ha alcanzado para el segundo período y en Torrelavega para el primero.

A su vez, destacan dos situaciones singulares, la de Talavera de la Reina, donde se ha aprobado el mismo porcentaje para todos los períodos (2,5%) y la de Mieres, donde, a consecuencia de la revisión del padrón de habitantes, como ya se indicó al tratar el ICIO, ha disminuido su número por debajo de 50.000, lo que ha provocado que los topes máximos que se tienen en vigor correspondan al tramo inmediatamente superior, que, a nuestro parecer, serán reformados en breve período de tiempo.

Del mismo modo que en el caso de las capitales de provincia, la diferencia entre los porcentajes de las localidades que aplican el máximo respecto a la más alejada del mismo (0,7 puntos porcentuales en Collado Villalba, San Sebastián de los Reyes y Talavera de la Reina) lleva a idéntica conclusión, en el sentido de que se trata de determinar un valor del incremento real gravado lo más elevado posible.

También, la oscilación entre el porcentaje más pequeño (2% para el cuarto período en Collado Villalba) y el mayor (3,2% en varias poblaciones) se sitúa en 1,2

puntos porcentuales, que denota un diferencia notoria entre los entes locales analizados, aunque debida, fundamentalmente, al diverso número de habitantes en cada uno.

Tipos de gravamen.

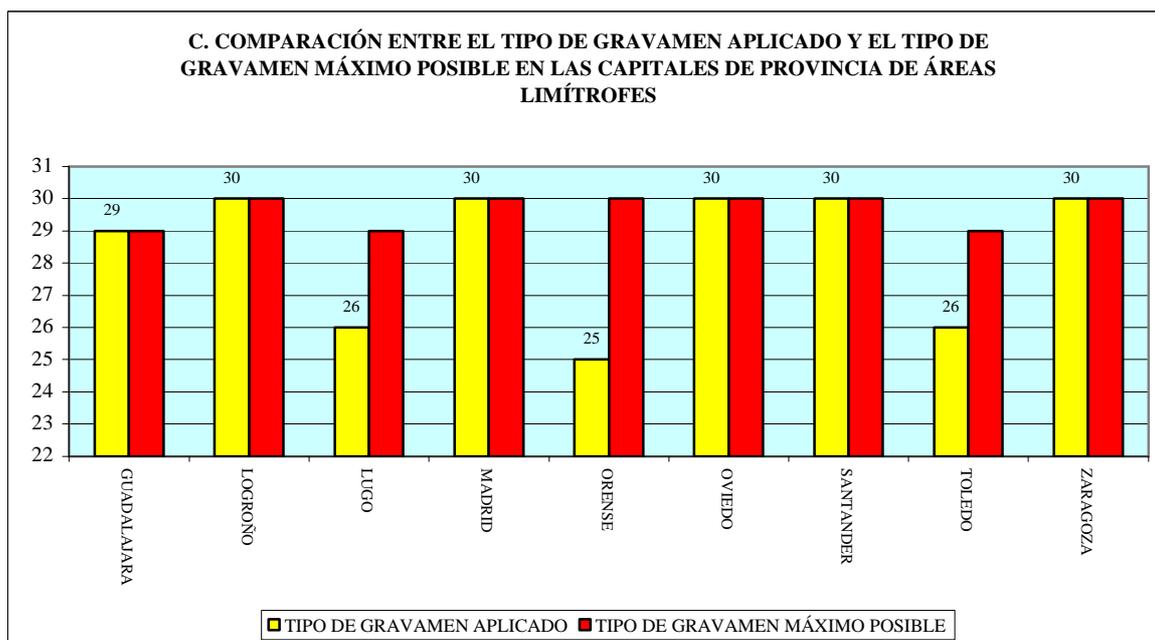
Una vez examinadas las opciones que han tomado las localidades de áreas limítrofes a Castilla y León en relación a la medición del incremento real que se grava en este tributo, pasamos a exponer en los **Cuadros 12 y 13** los distintos tipos de gravamen que se han aprobado por las Corporaciones respectivas.

12. TIPO DE GRAVAMEN APLICADO EN LAS CAPITALES DE PROVINCIA DE ÁREAS LIMÍTROFES

<u>CAPITAL DE PROVINCIA</u>	<u>POBLACIÓN DE DERECHO (HABITANTES)</u>	<u>TIPO DE GRAVAMEN ESTABLECIDO</u>	<u>LÍMITE MÁXIMO PERMITIDO</u>	<u>PORCENTAJE SOBRE EL MÁXIMO</u>
GUADALAJARA	68.721	29%	29%	100%
LOGROÑO	125.617	30%	30%	100%
LUGO	86.620	26%	29%	89,6%
MADRID	2.881.506	30% a 29% ⁹³	30%	100%
ORENSE	107.965	25%	30%	83,3%
OVIEDO	199.549	30%	30%	100%
SANTANDER	184.165	30%	30%	100%
TOLEDO	66.989	26%	29%	89,6%
ZARAGOZA	603.367	30%	30%	100%

En este grupo de Capitales de provincia, hay que anotar que solamente 3 de las 9 consultadas, Lugo, Orense y Toledo, no han acudido al tope legal, es decir, a un porcentaje del 100% sobre el máximo permitido, lo que significa claramente que se está aplicando una presión fiscal lo más elevada posible, como se comprueba en el siguiente **Gráfico C**.

⁹³ En Madrid, el tipo de gravamen para el primer período (de 1 a 5 años) es del 30%, mientras que para los otros tres es del 29%.



La diferencia entre el tipo de gravamen más elevado (30% en 5 Capitales) y el más pequeño de los aprobados (25% en Orense), revela, al igual que en la Comunidad castellano-leonesa, una aproximación importante en la forma de exigir este tributo.

13. TIPO DE GRAVAMEN APLICADO EN LOS MUNICIPIOS DE ÁREAS LÍMITROFES NO CAPITALES DE PROVINCIA

<u>LOCALIDAD</u>	<u>POBLACIÓN DE DERECHO (HABITANTES)</u>	<u>TIPO DE GRAVAMEN ESTABLECIDO</u>	<u>LÍMITE MÁXIMO PERMITIDO</u>	<u>PORCENTAJE SOBRE EL MÁXIMO</u>
ALCOBENDAS	86.146	29% a 25% ⁹⁴	29%	100%
AVILÉS	84.835	29%	29%	100%
CALATAYUD	17.876	19% a 27% ⁹⁵	27%	100%
COLLADO VILLALBA	40.872	28% ⁹⁶	28%	100%
GIJÓN	265.491	30%	30%	100%
HARO	9.150	27%	27%	100%
MIERES	49.506	29%	28%	103,5% ⁹⁷

⁹⁴ El tipo es variable: para 1 a 5 años se eleva al 29%, hasta 10 años al 27%, hasta 15 años al 26% y hasta 20 años al 25%.

⁹⁵ En el caso de Calatayud, además de aprobarse un tipo de gravamen variable, hay que señalar que se invierte la tendencia a que la cuantía del mismo disminuya a medida que aumentan los años de generación del incremento, de modo que, en este supuesto, se van minorando: para 1 a 5 años, el 19%, hasta 10 años, el 22%, hasta 15 años, el 20% y hasta 20 años, el 18%.

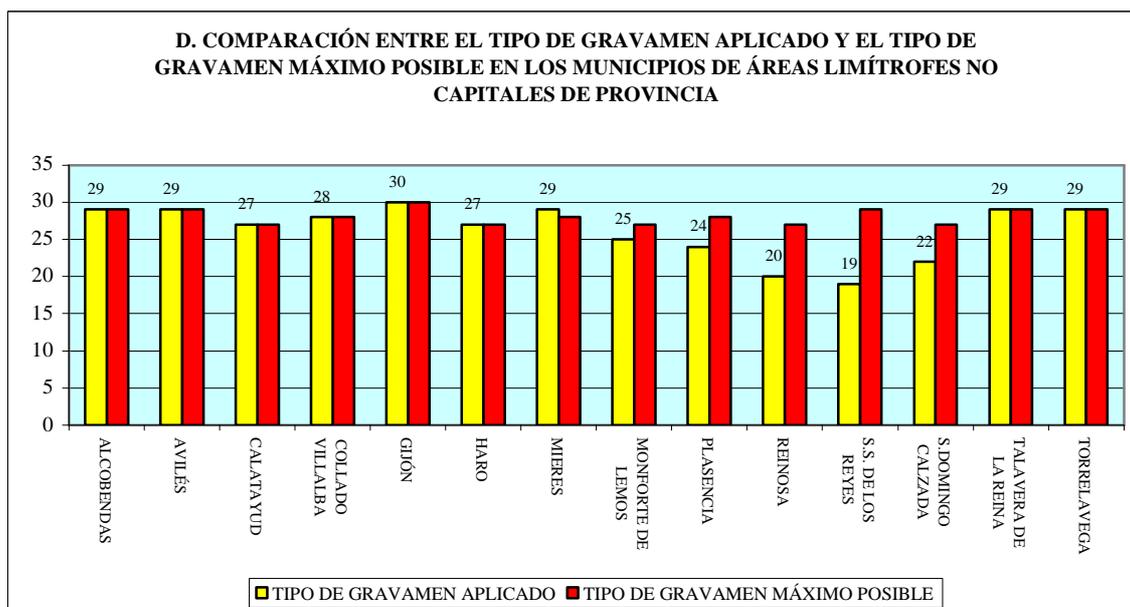
⁹⁶ En esta población se indica que la cuota no puede ser inferior a 5.000 pesetas.

MONFORTE DE LEMOS	19.933	25%	27%	92,5%
PLASENCIA	36.465	24% a 18% ⁹⁸	28%	85,7%
REINOSA	11.656	20%	27%	74%
SAN SEBASTIÁN DE LOS REYES	57.791	19%	29%	65,5%
STO. DOMINGO LA CALZADA	5.646	22%	27%	81,4%
TALAVERA DE LA REINA	72.208	29%	29%	100%
TORRELAVEGA	57.493	29%	29%	100%

De este conjunto de municipios, 6 de los 14 consultados han establecido el tope legal máximo, mientras que en el resto, el porcentaje más pequeño sobre el límite permitido es del 65,5% en San Sebastián de los Reyes. Por otra parte, la diferencia entre el mayor (30% en Gijón) y el menor (18% en Plasencia) supone 12 puntos porcentuales, que sí es un síntoma de una importante diferenciación regional, aunque, otra vez hay que advertirlo, la diferencia de población entre los entes locales examinados puede relativizar esta afirmación. Para observar estas circunstancias más claramente el **Gráfico D** reproduce la comparación entre el tipo máximo y el efectivamente aprobado.

⁹⁷ Al igual que sucedía en el ICIO y en la determinación de los porcentajes de medición del incremento real, en el municipio de Mieres, al no haberse reformado la ordenanza fiscal del IIVTNU en consonancia con la bajada de la población de derecho, se está gravando en este impuesto por encima del límite legal.

⁹⁸ Aquí también es de carácter variable: de 1 a 5 años: 24%, hasta 10 años: 22%, hasta 15 años: 20% y hasta 20 años: 18%.



Beneficios fiscales.

De modo similar a como actuamos en el ámbito de Castilla y León, llamamos de nuevo la atención sobre el hecho de que la exención por bienes del Patrimonio Histórico no es de carácter potestativo para los municipios, sino que únicamente se prevé que puedan abordar en sus ordenanzas fiscales sus aspectos sustanciales y formales, pero no su establecimiento, que está ordenado por la LRHL. Así, se han ocupado expresamente de la misma los municipios de Lugo, Madrid, Oviedo, Toledo, Zaragoza, en cuanto a capitales de provincia y los de Alcobendas, Avilés, Collado Villalba, Gijón, Monforte de Lemos, San Sebastián de los Reyes y Talavera de la Reina.

De todos ellos, se limitan a reproducir el tenor literal de la LRHL los de **Lugo, Oviedo, Alcobendas, Avilés, Collado Villalba y San Sebastián de los Reyes.**

Sin embargo, en **Madrid, Zaragoza y Talavera de la Reina**, se exige de forma expresa que las obras se realicen en los bienes catalogados como Edificios Protegidos en las Normas Urbanísticas del Plan General de Ordenación Urbana de la población correspondiente; además, el presupuesto de los trabajos debe ser superior a una serie de porcentajes sobre el valor catastral de los inmuebles que se detallan minuciosamente.

Por lo que se refiere a **Toledo**, las obras deben haberse llevado a cabo en el supuesto previsto en las Ordenanzas del Plan Especial del Casco Histórico, aprobado por el Pleno del Ayuntamiento de 17 de febrero de 1997.

En **Monforte de Lemos** la base imponible, sobre la que se tendrán que aplicar los porcentajes de medición del incremento real, se elevará a la diferencia entre el valor de

transmisión de los inmuebles y el de la obra efectuada, de lo que se deduce que si este último es superior al primero, estará exento en su totalidad.

Finalmente, en el caso de **Gijón**, no se permite esta exención para los supuestos de demoliciones totales de inmuebles ni de vaciado interior de los mismos, aunque se conserve externamente la fachada. A su vez, se debe acreditar que la licencia municipal de obras haya sido expedida en los diez años anteriores a la fecha de la transmisión y que el importe de las obras sea superior al 25% del valor catastral del bien.

Por lo que respecta a la bonificación potestativa por la transmisión de terrenos a familiares, los municipios que la han establecido se contienen en el **Cuadro 14**.

14. MUNICIPIOS DE ÁREAS LIMÍTROFES QUE HAN ESTABLECIDO LA BONIFICACIÓN POTESTATIVA Y CUANTÍA DE LA MISMA

<u>MUNICIPIO</u>	<u>INCREMENTOS DE VALOR OBJETO DEL BENEFICIO FISCAL</u>	<u>CUANTÍA DEL BENEFICIO FISCAL</u>
LOGROÑO	Derivados de terrenos transmitidos por causa de muerte a familiares.....	50% a 25%
MADRID	Derivados de terrenos transmitidos por causa de muerte a familiares.....	95% a 15%
OVIEDO	Derivados de la transmisión de la vivienda habitual por muerte a familiares.....	95% a 50%
ZARAGOZA	Derivados de la transmisión de la vivienda habitual por muerte a familiares.....	60%
ALCOBENDAS	Derivados de terrenos transmitidos por causa de muerte a familiares.....	80% a 40%
COLLADO VILLALBA	Derivados de la transmisión de la vivienda habitual por muerte a familiares.....	20%
GIJÓN	Derivados de la transmisión de la vivienda habitual por muerte a familiares.....	50%
MONFORTE DE LEMOS	Derivados de terrenos transmitidos por causa de muerte a familiares.....	50%
PLASENCIA	Derivados de terrenos transmitidos por causa de muerte a familiares.....	50%
TORRELAVEGA	Derivados de la transmisión de la vivienda habitual por muerte a familiares.....	95%

Como comentarios a este Cuadro 14 podemos efectuar los siguientes:

En los casos de las capitales de provincia, la situación es muy dispar, puesto que cada una de ellas establece una serie de requisitos y cuantías de la bonificación diversos.

Así, en **Logroño**, es necesario que el valor de los inmuebles no supere los 20.400.000 pesetas para que la bonificación ascienda al 50%, mientras que si no sobrepasa los 40.800.000 pesetas disminuye al 25%. Si se excede esta última cantidad no habrá derecho a la misma. Las personas que se pueden beneficiar de la misma son los descendientes, ascendientes, cónyuge, adoptantes y adoptados.

En **Madrid** se contempla expresamente que sólo se aplicará para la vivienda habitual y para los locales afectos a una actividad económica, precisándose en este último caso que se debe mantener la citada actividad al menos durante los cinco años siguientes. La cuantía oscila entre el 95% y el 15%, en función del valor catastral de los inmuebles y a los beneficiados indicados en el caso de Logroño se añade aquella persona que hubiere mantenido una unión de hecho con el causante y que estuviera inscrita en el pertinente Registro municipal.

En **Oviedo** se admite para la vivienda habitual y sólo si se acredita la convivencia en los dos años anteriores a la muerte del causante y con el compromiso de mantener la citada vivienda durante cuatro años más. El porcentaje oscila entre el 95% si el valor catastral del suelo no supera 1.500.000 pesetas y el 50% si está comprendido entre 1.500.001 y 3.000.000 pesetas. Para cantidades superiores no hay bonificación.

Para el supuesto de **Zaragoza** la bonificación se extiende a la vivienda habitual y a los terrenos en los que se ejerza una empresa individual, siendo preciso que se mantenga posteriormente durante diez años la actividad desarrollada.

En cuanto a los municipios que no son capitales de provincia, en **Alcobendas** varía el porcentaje dependiendo del parentesco de los sujetos beneficiados, siendo del 80% para los descendientes y adoptados de menos de 21 años y para el cónyuge supérstite si tiene el usufructo vitalicio de los bienes, del 60% para descendientes y adoptados mayores de 21 años y del 40% para ascendientes, adoptantes y para el cónyuge que no tenga el usufructo vitalicio⁹⁹.

Para **Collado Villalba, Gijón y Plasencia** únicamente se prevé que se mantenga la titularidad de los bienes durante cierto tiempo, admitiéndose en Collado Villalba

⁹⁹ En esta ordenanza no se deja claro cuál es la situación de los descendientes y adoptados de 21 años, puesto que los tramos son para menores y mayores de 21 años, lo que puede dar lugar a situaciones de indeterminación de la cuantía a aplicar.

entre los sujetos beneficiados a la pareja de hecho debidamente registrada como en el caso de Madrid.

En **Monforte de Lemos** se permite también la bonificación para los colaterales de segundo grado, limitándose también a dicho grado de parentesco al resto de familiares.

Finalmente, en **Torrelavega**, se exige que se aporte el certificado de empadronamiento de los sujetos beneficiados y que se mantenga la residencia habitual durante un período de al menos dos años. Asimismo, el ámbito de dichos sujetos se reduce únicamente al cónyuge y a los hijos del causante si mantuvieron su residencia efectiva con el mismo.

Para concluir este apartado y en relación a los beneficios fiscales presentes en las áreas limítrofes de Castilla y León, podemos derivar cuatro consecuencias:

Primera. En gran parte de los municipios consultados se ha procedido a regular expresamente la exención del patrimonio Histórico-Artístico, si bien, 6 de los 12 entes locales consultados se limitan a reproducir el tenor literal de la LRHL sin hacer más especificaciones.

Segunda. Respecto a la bonificación a favor de ciertos familiares destaca la disparidad en el tratamiento, por lo que, no existe una regla fija en favor de una u otra tendencia, decantándose más los municipios por el tratamiento favorable a la vivienda habitual.

Tercera. Salvo en los casos de Madrid, Oviedo y Torrelavega, que han agotado la cuantía máxima de la bonificación a favor de familiares (95%), en el resto de las corporaciones no se ha optado por esta solución, lo que representa una presión fiscal elevada para este tipo de bienes.

Cuarta. En definitiva, del examen detenido de los municipios de áreas limítrofes a Castilla y León, se deduce que existe una mayor preocupación por las exenciones contenidas en la LRHL, aunque ello no impide afirmar que prácticamente la mitad de las localidades no han tomado ninguna medida al respecto.

Breves conclusiones parciales por zonas geográficas.

A modo de resumen de lo indicado hasta este momento de la situación presente en las áreas limítrofes a Castilla y León en relación al IIVTNU se puede concluir lo siguiente:

Primero. En la zona geográfica de Galicia (Lugo, Orense y Monforte de Lemos) no se ha procedido a aplicar los tipos de gravamen máximos, siendo el porcentaje más

elevado sobre el máximo permitido del 83,3%. En cuanto a los beneficios fiscales, sólo en Monforte de Lemos se ha establecido la bonificación a favor de familiares.

Segundo. En Asturias (Oviedo, Gijón, Avilés y Mieres) la presión fiscal supera a la de Galicia, puesto que se ha aplicado el 100% del máximo permitido en Avilés y Mieres, mientras que en Oviedo es del 95% y en Gijón del 75%. Por el contrario, en Oviedo y Gijón la bonificación aludida alcanza una mayor cantidad que en el caso anterior.

Tercero. En Cantabria, La Rioja y Aragón (Santander, Reinosa, Torrelavega, Logroño, Haro, Santo Domingo de la Calzada, Zaragoza y Calatayud), salvo en el supuesto de Logroño (con un 70%), en la práctica totalidad de las localidades se ha acudido al porcentaje máximo sobre el permitido para los tipos de gravamen (el 100%), lo que da idea de la elevada presión fiscal existente. En relación a los beneficios fiscales, sólo se prevén para Logroño, Zaragoza y Torrelavega y, menos en este último municipio (que llega al 95%), no se alcanza el tope legal permitido.

Cuarto. En la zona centro (Madrid, San Sebastián de los Reyes, Alcobendas, Collado Villalba, Guadalajara, Toledo, Talavera de la Reina y Plasencia), exceptuando Toledo (97,2%) y Talavera de la Reina (93,3%), en el resto de municipios se ha establecido el tipo de gravamen máximo posible, que induce a concluir que es la zona con una mayor presión fiscal existente, aunque también se han regulado con mayor profusión los beneficios fiscales permitidos por la LRHL.

3. El Impuesto sobre Gastos Suntuarios en la modalidad que grava los cotos de caza y pesca.

A) Características del impuesto.

Tal y como establece la disposición transitoria tercera de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, en la redacción dada por el artículo 6 de la Ley 6/1991, de 11 de marzo, la exacción de todas las modalidades del Impuesto sobre Gastos Suntuarios se suprimieron desde el 1 de enero de 1991 con la excepción de las que gravan los aprovechamientos de cotos de caza y pesca¹⁰⁰.

¹⁰⁰ En efecto, esta disposición establece que “a partir del 1 de enero de 1991, los Ayuntamientos podrán continuar exigiendo el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios, en lo referente, exclusivamente, a la modalidad de éste que grava el aprovechamiento de cotos de caza y pesca. A tal fin permanecen vigentes todas las disposiciones, tanto legales como reglamentarias, por las que se rige el impuesto de referencia en su modalidad d) del art. 372 del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de

Se trata de un impuesto indirecto de titularidad municipal y establecimiento voluntario cuya gestión corresponde íntegramente al Ayuntamiento de imposición.

Su regulación se recoge, además de en las Ordenanzas fiscales de los municipios que lo establecen, en los artículos 372 a 377, del Texto Refundido de las disposiciones en materia de Régimen Local, aprobado por RD Legislativo 781/1986, de 18 de abril, (en adelante, TRRL) y la Orden Ministerial de 15 de julio de 1977, modificada por la OM de 28 de diciembre de 1984.

Hecho imponible.

El hecho imponible de impuesto, está constituido por los aprovechamientos de los cotos privados de caza y pesca con independencia de la forma de explotación y disfrute de los mismos.

A estos efectos para definir los conceptos de cotos de caza y pesca hay que atender a lo que dispone la legislación administrativa específica en esta materia. En este sentido, la Ley de Caza de 4 de abril de 1979 define el coto privado de caza como la superficie continua de terreno que puede ser objeto de aprovechamiento cinegético. Pues bien, dado que los cotos de caza se materializan en grandes extensiones de terreno, el hecho imponible puede producirse en más de un término municipal lo que puede ocasionar colisión de intereses entre Ayuntamientos.

Por lo que se refiere a la pesca, hay que señalar que en este ámbito no existen cotos privados, puesto que los ríos y sus márgenes son bienes de dominio público, situación que tal y como han puesto de manifiesto ARNAL SURÍA Y GONZÁLEZ PUEYO¹⁰¹, hace que se planteen dudas acerca de la procedencia de su gravamen, ya que la redacción legal alude claramente a cotos privados de caza y pesca. Pues, bien, según los mencionados autores, teniendo en cuenta que la Ley de Pesca de 20 de febrero de 1942 distingue entre concesiones hechas a la propia Administración y a Sociedades Deportivas y Sindicatos de pescadores profesionales, habrá que entender que estas últimas concesiones son las que se gravan en el Impuesto.

Régimen Local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril. Asimismo, permanecen vigentes las Ordenanzas fiscales municipales reguladoras del mencionado impuesto y modalidad. Las restantes modalidades de este impuesto quedan suprimidas desde el 1 de enero de 1991”.

¹⁰¹ S. ARNAL SURIA y J. GONZÁLEZ PUEYO, *Manual de Ingresos de las Corporaciones Locales*, El Consultor, Madrid, 2001, pág.681.

Sujetos pasivos.

Son sujetos pasivos en concepto de **contribuyentes** los titulares de los cotos o las personas a las que por cualquier título le corresponda el aprovechamiento en el momento de devengarse el impuesto¹⁰².

En los casos en los que la persona a la que corresponde el aprovechamiento no es el propietario del coto, éste último es **sustituto del contribuyente**, pudiendo exigirle el importe del impuesto a fin de hacerlo efectivo al municipio en cuyo término territorial radique el coto o la mayor parte de él¹⁰³.

Cuantificación.

Por lo que respecta a la cuantificación del impuesto, es preciso hacer referencia a los dos elementos esenciales del mismo que se utilizan para determinar la cuota del mismo y que son: la base imponible y el tipo de gravamen.

La **base imponible** de este tributo potestativo es el valor del aprovechamiento cinegético o piscícola. Para la fijación de estos aprovechamientos se utilizan módulos que se basan en la clasificación de fincas en distintos grupos (según reses o piezas por hectárea de terreno), y se atribuye a cada uno de ellos un valor según su aprovechamiento medio por unidad de superficie.

Los grupos de clasificación y el valor asignable a cada uno de ellos se establecen por Orden ministerial, en concreto, a través de la Orden de 15 de julio de 1977, modificada por la de 28 de diciembre de 1984, que permanece todavía en vigor. En la misma se fijan los siguientes grupos y valores:

1º. Cotos de caza:

a) Grupos según reses o piezas por hectárea de terreno:

Grupos	Caza Mayor	Caza Menor
I	<i>Una res/100 Ha. o inferior</i>	<i>0,30 piezas/Ha. o inferior.</i>
II	<i>Más de una y hasta 2 reses /100 Ha.</i>	<i>Más de 0,30 y hasta 0,80 piezas/Ha.</i>
III	<i>Más de 2 y hasta 3 reses/100 Ha.</i>	<i>Más de 0,80 y Hasta 1,50 piezas/Ha.</i>
IV	<i>Más de 3 reses/100 Ha.</i>	<i>Más de 1,50 piezas/Ha.</i>

¹⁰² Artículo 373.d) TRRL.

¹⁰³ En los supuestos de cotos de pesca, al no poder hablarse de cotos privado, el sustituto será la Administración concesionaria.

b) Valores asignables a la renta cinegética por unidad de superficie de cada uno de los mencionados grupos:

Grupos	Caza Mayor (pts./Ha.)	Caza Menor (pts./ha.)
I	37	33
II	77	66
III	132	133
IV	220	220

En los casos en los que exista simultaneidad de aprovechamientos, esto es, cotos calificados como caza mayor por ser éste su aprovechamiento principal pero que también se aprovechan para caza menor, o viceversa, el valor asignable a su renta cinegética debe calcularse incrementando en su grupo de clasificación en 22 pta. la hectárea.

También es preciso señalar que el valor mínimo que corresponde a la renta cinegética de los cotos privados de caza menor de extensión inferior a 250 hectáreas, no puede ser inferior a 22.000 pta., con independencia de cual sea su extensión concreta.

2º. Cotos de pesca y cotos de caza cuyo aprovechamiento principal sea el de aves acuáticas.

En estos casos el valor de la renta piscícola por unidad de superficie en los cotos de pesca y de la renta cinegética en los cotos de caza mencionados, se halla mediante informe redactado para cada uno de ellos por el organismo competente¹⁰⁴.

Para finalizar esta referencia a la base imponible cabe preguntarse si la forma de establecer este elemento esencial del tributo es respetuosa con el principio de reserva de ley, ya que puede dudarse de la conveniencia de utilizar una Orden Ministerial para fijar el valor cinegético o piscícola de los cotos de caza y pesca, duda que posiblemente se dispararía si el instrumento utilizado para su fijación fuera un acuerdo plenario de aprobación de la correspondiente ordenanza.

Por lo que respecta al **tipo de gravamen** tan sólo señalar que, como máximo, puede ser del 20 por 100, por lo que serán los Ayuntamientos de los municipios a los que pertenecen los cotos privados de caza y pesca los que tendrán que decidir el porcentaje al que los aprovechamientos van a gravarse sin superar el mencionado límite legal.

¹⁰⁴ En los supuestos de cotos para los que a 3 de marzo de 1985 se les hubiese asignado valor de renta cinegética o piscícola deben actualizarse esos valores aplicando el coeficiente 2,2.

Finalmente, hay que señalar que la TRRL no contienen preceptos específicos destinados a posibles **exenciones o bonificaciones**.

Periodo impositivo y devengo.

Con carácter general el impuesto es anual y se devenga el 31 de diciembre de cada año¹⁰⁵. Sus cuotas suelen ser irreductibles.

Gestión del impuesto.

Tal y como se ha adelantado en líneas precedentes, la titularidad de las competencias de gestión corresponden, exclusivamente, al Ayuntamiento de imposición, de manera que su ordenanza fiscal ha de establecer, entre otros aspectos, la manera en la que los sustitutos del contribuyente, a los que se exigen las obligaciones materiales y formales que el impuesto conlleva, deben efectuar las declaraciones tributarias, la periodicidad y forma de liquidación, así como el pago de las cantidades retenidas, etc.

De lo expuesto se deriva que los entes locales pueden hacer uso de su potestad y autonomía en materia tributaria no sólo en la decisión acerca del establecimiento o no del tributo, sino también en la concreción del tipo de gravamen, sin olvidar diversos aspectos relativos a las obligaciones formales inherentes a este tributo.

A continuación se procede al análisis de cómo han hecho uso de esta potestad los municipios de la Castilla y León y áreas limítrofes.

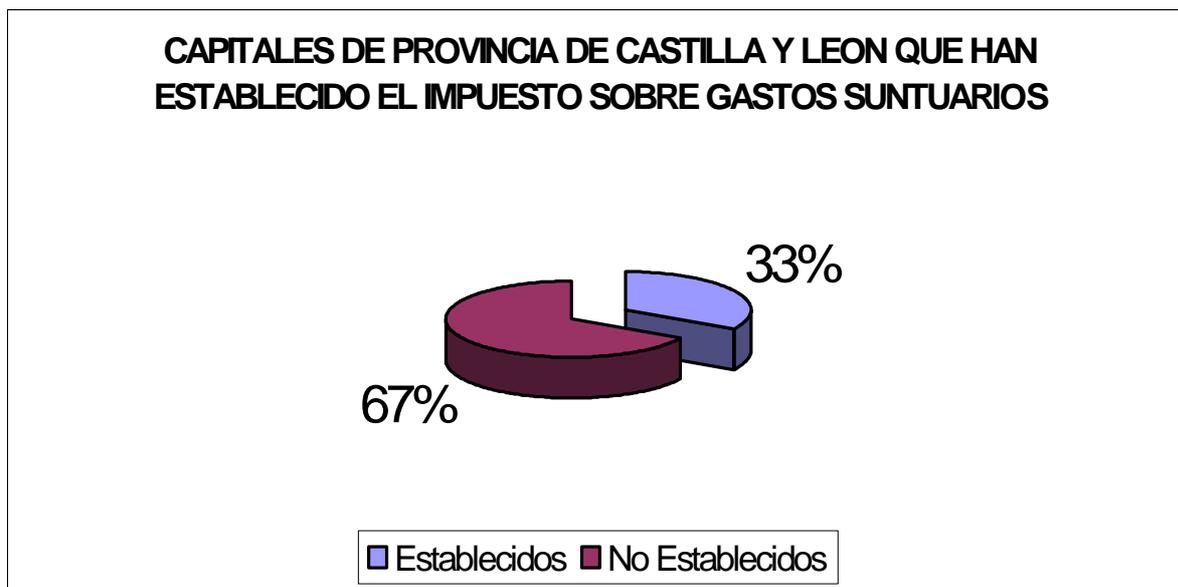
B) Análisis del impuesto en los municipios de Castilla y León.

a) Establecimiento del impuesto.

De los municipios de Castilla y León que son capitales de provincia tan sólo tres, Ávila, Segovia y Soria, de las nueve que integran esta Comunidad Autónoma tienen establecido este tributo, lo que representa, tal y como se desprende del **Gráfico A**, un 33 por 100 del total.

¹⁰⁵ Artículo 376 TRRL.

GRÁFICO A



Por lo que se refiere a los municipios no capitales de provincia, sólo uno (Ciudad Rodrigo), de los quince que conforman esta muestra, ha establecido este Impuesto Municipal Sobre Gastos Suntuarios en las modalidades expuestas, lo que supone, tal y como se refleja en el **Gráfico B** un 7 por 100 del total. .

GRAFICO B



De lo expuesto derivan dos aspectos de especial relevancia; en primer lugar se comprueba que se trata de una figura impositiva, de carácter potestativo, que no es frecuentemente utilizada por los municipios en el uso de la potestad tributaria que tienen atribuida, diferenciándose en este aspecto de las restantes figuras impositivas de implantación potestativa que sí se establecen con carácter general en los distintos municipios.

El segundo de los aspectos que merece destacarse consiste en que en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, el porcentaje de implantación del Impuesto es mayor en los municipios que son capitales de provincia que en los que no concurre esta circunstancia.

b) Los tipos de gravamen

En relación con el tipo de gravamen aplicable a los aprovechamientos de los cotos de caza y pesca se comprueba que en los municipios de Castilla y León en los que se ha establecido el Impuesto, el tipo de gravamen aplicable, aun sin superar el límite del artículo 375 TRRL, coincide con el máximo que esta norma permite, esto es, el 20 por 100. Ello significa que una vez establecido el impuesto los Ayuntamientos agotan la capacidad que les otorga la ley en virtud de su autonomía financiera. La situación descrita se refleja en los siguientes cuadros.

CUADRO 1

MUNICIPIOS CAPITALES DE PROVINCIA DE CASTILLA Y LEON	Establecimiento del impuesto y tipo de gravamen
AVILA	20%
BURGOS	NO
LEON	NO
PALENCIA	NO
SALAMANCA	NO
SEGOVIA	20%
SORIA	20%
VALLADOLID	NO
ZAMORA	NO

CUADRO 2

MUNICIPIOS NO CAPITALES DE PROVINCIA DE CASTILLA Y LEON	Establecimiento del impuesto y tipo de gravamen
ARENAS DE SAN PEDRO	NO
ARANDA DE DUERO	NO
MIRANDA DE EBRO	NO
ASTORGA	NO
PONFERRADA	NO
AGUILAR DE CAMPOO	NO
GUARDO	NO
BEJAR	NO
CIUDAD RODRIGO	20%
CUELLAR	NO
BURGO DE OSMA	NO
LAGUNA DE DUERO	NO
MEDINA DEL CAMPO	NO
BENAVENTE	NO
TORO	NO

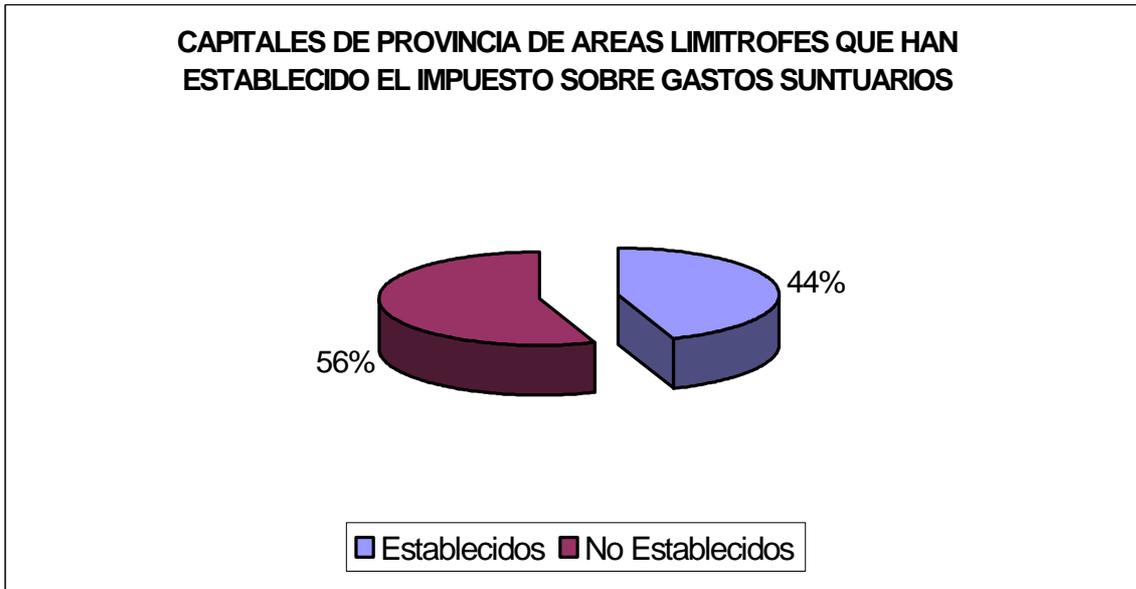
De lo expuesto se deduce que la posición de los Ayuntamientos en relación con el Impuesto sobre Gastos Suntuarios, en su modalidad de Cotos de Caza y Pesca, a la hora de utilizar el poder financiero que tienen atribuido podría calificarse de diversa y extrema. En efecto; por una parte se encuentran los municipios que no establecen esta figura tributaria, y por otra, los que agotan la capacidad tributaria que tienen atribuida no sólo estableciendo el tributo sino aplicando el tipo de gravamen máximo.

C) Análisis del impuesto en las áreas limítrofes.

? Establecimiento del impuesto.

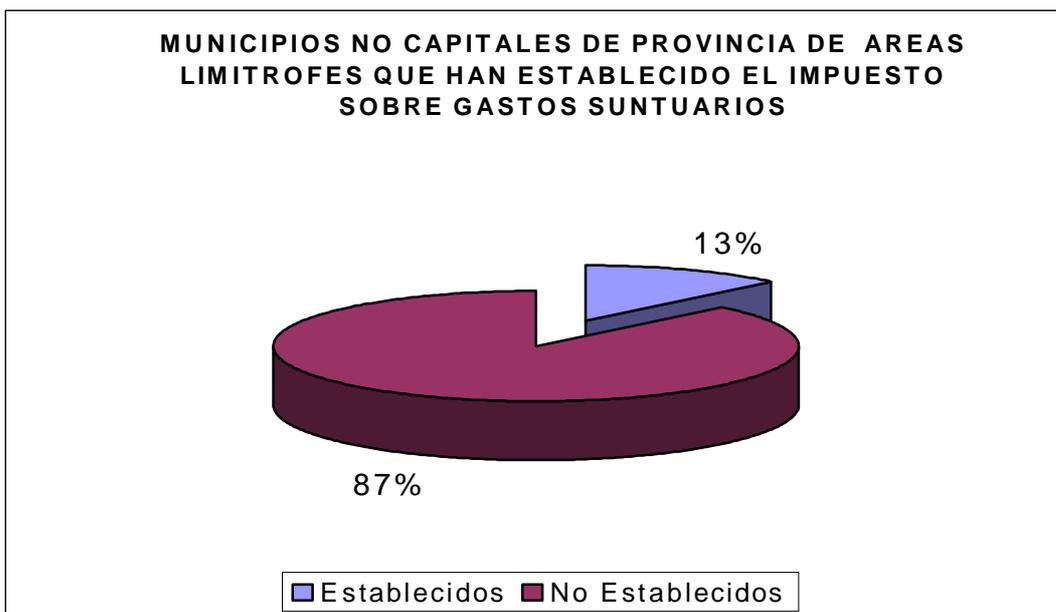
En el estudio realizado en áreas limítrofes de la Comunidad de Castilla y León, se pone de manifiesto que tampoco en estos municipios se trata de un recurso de amplia implantación, ya que, tal y como refleja el **Gráfico C**, en las capitales de provincia analizadas, y que ascienden a un total de nueve, han establecido este tributo tan sólo cuatro. Esta proporción supone un 44 por 100 frente al 33 por 100 que resultaba del análisis realizado para las capitales de provincia en Castilla y León.

GRAFICO C:



Por lo que se refiere a los municipios que no son capitales de provincia, y que limitan con nuestra CCAA, el establecimiento de este Impuesto es todavía bastante inferior, ya que sólo en dos (San Sebastián de los Reyes y Alcobendas) de los catorce municipios analizados se exige este tributo, lo que supone una implantación del 13 por 100, tal y como se indica en el siguiente **Gráfico D**.

GRAFICO D



Los tipos de gravamen

Al igual que sucede en los municipios de Castilla y León los municipios que tienen establecido este impuesto aplican el gravamen máximo permitido, por lo que los comentarios realizados para los municipios de Castilla y León resultan de plena aplicación en este apartado.

CUADRO 3

MUNICIPIOS DE AREAS LIMITROFES	Establecimiento del Impuesto y tipo de gravamen
PLASENCIA	NO
GUADALAJARA	20%
LOGROÑO	NO
HARO	NO
SANTO DOMINGO	NO
LUGO	NO
MONFORTE DE LEMOS	NO
MADRID	20%
ALCOBENDAS	20%
SAN SEBASTIAN DE LOS REYE	20%
VILLALBA	NO
ORENSE	NO
OVIEDO	NO
AVILES	NO
GIJON	NO
MIERES	NO
SANTANDER	NO
REINOSA	NO
TORRELAVEGA	NO
TOLEDO	20%
TALAVERA DE LA REINA	NO
ZARAGOZA	20%
CALATAYUD	NO

Como puede comprobarse, los municipios que establecen este impuesto (Guadalajara, Madrid, Alcobendas, San Sebastián de los Reyes, Toledo y Zaragoza), aplican en todo caso el tipo de gravamen del 20 por 100. Por lo tanto, de nuevo constatamos que en los municipios en los que se establece este gravamen se agota el poder tributario que la ley ha otorgado a los entes locales en este ámbito.

IV. REFERENCIA A CIERTAS TASAS QUE INCIDEN EN LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS.

Para finalizar con el análisis de la fiscalidad en los municipios más importantes de Castilla y León, así como en los pertenecientes a áreas limítrofes con esta Comunidad Autónoma, se va a hacer alusión a ciertas tasas que tienen incidencia en el desarrollo de las actividades económicas, concretamente, la tasa por licencia de obras, la tasa por licencia de apertura de establecimientos y la tasa por abastecimiento de agua.

Un dato fundamental a tener en cuenta es que en la regulación de las tasas el margen de libertad dejado por la ley a los Ayuntamientos es muy superior al que, como se ha podido ver, existe en el caso de los impuestos municipales. Ello provoca que las diferencias entre unos y otros municipios en este tipo de tributos sean mucho mayores, puesto que, por ejemplo, no se trata ya de que los Ayuntamientos puedan decidir aplicar un tipo de gravamen más o menos elevado dentro de los márgenes legales, sino de que pueden decidir cuáles serán los criterios que se van a utilizar en orden a cuantificar la tasa. Siendo así, en muchos casos, como se va a poder comprobar, resulta francamente complicado realizar comparaciones desde un punto de vista cuantitativo ? en términos, podemos decir, de presión fiscal? , ya que al no utilizarse las mismas magnitudes en todos los municipios no existe un punto de partida homogéneo sobre el que llevar a cabo el correspondiente cotejo¹⁰⁶. Dicho esto, seguidamente se procede al examen de cada una de las tasas objeto de atención en el trabajo.

1. La Tasa por licencias urbanísticas. Especial referencia a la tasa por licencia de obras.

Características de la tasa.

Tal y como establece el artículo 20.4 de la LRHL las Entidades locales pueden establecer a través de la preceptiva ordenanza fiscal, tasas por la prestación de servicios o de realización de actividades administrativas de competencia local, figurando entre los

¹⁰⁶ Por poner un ejemplo, y como se verá más adelante, no es posible determinar qué municipio tiene una fiscalidad más ventajosa con respecto a la tasa por licencia de apertura de establecimientos mercantiles e industriales, si resulta que en algunos la cuantificación se realiza atendiendo a los metros cuadrados de

posibles servicios el otorgamiento de licencias urbanísticas exigidas por la legislación del suelo y ordenación urbana; su prestación puede dar lugar a lo que con carácter general se denomina: “Tasas por servicios urbanísticos”.

A estos efectos, es necesario precisar cuáles son las licencias urbanísticas que exige la mencionada legislación. Al respecto, hay que señalar que el artículo 242.1 del Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Régimen de Suelo y Ordenación Urbana, -precepto que permanece vigente tras la aprobación de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre régimen del Suelo y Valoraciones-, establece qué actos o actuaciones requieren licencia y, de este modo, en primer término hay que aludir a todo acto de edificación y a todos los usos del suelo y del subsuelo, entre los que pueden citarse: las parcelaciones urbanas; las obras de nueva planta; las modificaciones de la estructura, aspecto exterior, o de disposición interior de las edificaciones existentes; la primera utilización de los edificios y la modificación del uso de los mismos; los usos y obras de carácter provisional, las instalaciones subterráneas; demolición de construcciones, salvo la declaración de ruina inminente; obras de instalación de servicios públicos; los movimientos de tierra; corta de árboles integrados en una masa de terrenos con plan de ordenación; la colocación de carteles de propaganda visibles desde la vía pública y los demás actos que señalen los planes, normas u ordenanzas.

Por su parte, la Ley 38/1999, de 5 de noviembre de 1999, de Ordenación de la Edificación, establece en su artículo 5 que están sujetos a las preceptivas licencias y demás autorizaciones administrativas la construcción de edificios, la realización de las obras que en ellos se ejecuten y su ocupación.

Esta regulación estatal de carácter básico, debe completarse con la regulación que las Comunidades autónomas pueden dictar en virtud de las competencias que tienen atribuidas en materia de urbanismo¹⁰⁷.

superficie del establecimiento, en otros a la cuota satisfecha por el titular de la actividad en el IAE, en otros al valor catastral del inmueble, etc.

¹⁰⁷ En este sentido, por lo que interesa especialmente a este trabajo, en la Comunidad Autónoma de Castilla y León se ha aprobado la Ley 5/1999, de 8 de abril, de Urbanismo, en cuyo artículo 97 y siguientes se establece cuáles son las actuaciones que precisan de licencia urbanística

Al respecto se establece que precisan de esta licencia todos los actos de uso del suelo la normal utilización de los recursos naturales y al menos los siguientes:

- las construcciones e instalaciones de todas clases de nueva planta;
- la ampliación de construcciones e instalaciones de todas clases;
- la demolición de construcciones e instalaciones salvo en caso de ruina inminente;
- la modificación, rehabilitación o reforma de construcciones e instalaciones;
- la primera ocupación o utilización de construcciones e instalaciones;

Pues bien, de todas las actuaciones mencionadas, interesan especialmente las tasas que se exigen en los supuestos específicos de realización de construcciones, instalaciones u obras para las que se requiere el otorgamiento de una licencia.

Hecho imponible.

El nacimiento de la obligación tributaria, tal y como se desprende de los artículos 20.4 y 23.2 b)LRHL, inicialmente se produce por el otorgamiento de licencias urbanísticas exigidas por la legislación del suelo y ordenación urbana. Ahora bien, como señala PAGES I GALTES, la dicción utilizada responde “... a un acarreo histórico fruto de la copia, a veces literal, de expresiones utilizadas en las leyes derogadas, y por tanto, que debe ser preferentemente interpretada de acuerdo con el contexto de la nueva regulación”¹⁰⁸, de manera que lo que hace nacer la obligación tributaria es la actividad administrativa tendente a la concesión de las licencias urbanísticas exigidas por la legislación del suelo¹⁰⁹

Consecuentemente, el hecho imponible de la tasa de licencias urbanísticas consiste con carácter general en la actividad municipal técnica y administrativa, tendente a verificar si los actos de edificación y uso del suelo que han de realizarse en el término municipal se ajustan a las normas urbanísticas, de edificación y policía previstas. En otro caso, de pretender que la tasa se devengue exclusivamente con ocasión del otorgamiento, la Corporación local debe especificar en la correspondiente Ordenanza fiscal que se exige la tasa por este hecho concreto y no simplemente por la tramitación del expediente¹¹⁰.

-
- las segregaciones, divisiones y parcelaciones de terrenos;
 - las actividades mineras y extractivas en general, ...
 - la construcción de presas, balsas y obras de defensa y corrección de cauces públicos;
 - los desmontes, excavaciones y movimientos de tierra en general;
 - el cambio de uso de construcciones e instalaciones;
 - los cerramientos y vallados;
 - la corta de arbolado y de vegetación arbustiva en suelo urbano y urbanizable;
 - las vallas y carteles publicitarios visibles de la vía pública;
 - las construcciones e instalaciones móviles o provisionales, salvo en ámbitos autorizados;
 - otros usos del suelo que al efecto señale el planeamiento urbanístico.

¹⁰⁸ J. PAGES I GALTES: “Las Tasas en particular”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Diputació de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 479

¹⁰⁹ Así se describe el hecho imponible de esta tasa en el *Manual de Ordenanzas Fiscales*, Editorial Ciss, pág. 455.

De cualquier modo, en diversos pronunciamientos del Tribunal Supremo se ha puesto de manifiesto que es el otorgamiento de la licencia lo que hace nacer la obligación tributaria, en este sentido Sentencias de 16 de abril de 1998 y de 26 de septiembre de 1997.

¹¹⁰ En efecto, PAGES I GALTES considera que debe ser “la propia Corporación local la que decidirá a la hora de aprobar la Ordenanza si se exige la tasa por el otorgamiento de licencia, o se exige por la nueva

Siguiendo este planteamiento, una vez que ha nacido la obligación de contribuir por el inicio de la actividad municipal de verificación, dicha obligación no tendría porqué verse afectada por la denegación de la licencia solicitada ni por la renuncia o desistimiento del solicitante una vez concedida la licencia, puesto que en estos casos también se ha realizado la actividad administrativa que justifica la exacción de la tasa. Ahora bien, en los supuestos de desistimiento, podría estar justificada la reducción de la cuota de la tasa¹¹¹, aunque el porcentaje de reducción debería establecerse en función de la actividad administrativa desarrollada en cada caso.

Según lo expuesto, podría llegar a mantenerse que la obtención de una licencia de obra por silencio administrativo no es compatible con la liquidación de la correspondiente tasa, ya que la tasa precisa de la efectividad de la prestación de un servicio específico, de una mínima actividad administrativa sin la cual no se produce el hecho imponible. En este supuesto, los pronunciamientos de los Tribunales han sido contradictorios, aunque lo cierto es que bastaría con que la concesión de la licencia por silencio administrativo fuera refrendada por un acto de la Corporación local para que la liquidación de la tasa fuera procedente¹¹².

Sujetos pasivos.

Por lo que respecta a este elemento esencial de la estructura del tributo, del artículo 23,1, b) de la LRHL se desprende que son sujetos pasivos de las tasas en concepto de **contribuyentes**, las personas físicas y jurídicas así como las entidades del artículo 33 de al LGT que soliciten o resulten beneficiadas o afectadas por los servicios o actividades locales que presten o realicen las entidades locales. Normalmente solicita la licencia, y por tanto tiene la condición de contribuyente, el propietario del terreno y de la futura construcción¹¹³, sin perjuicio de que también pueden hacerlo directamente los contratistas o constructores de las obras; en estos casos, estos sujetos tienen la condición de **sustitutos** del contribuyente.

tramitación del expediente, se otorgue o no la licencia”, y continúa señalando: “De optarse por el primer criterio, la Ordenanza fiscal condicionaría el pago de la tasa a que la actividad administrativa de verificación proporcionase un beneficio a los administrados; de optarse por el segundo criterio, bastaría para tal pago la actividad administrativa de verificación”, ob. cit., pág. 479.

¹¹¹ Así se desprende del *Manual de Ordenanzas fiscales*, ob. cit., pág. 457.

¹¹² Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de junio de 1998.

¹¹³ La Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio de 1998 señala que el sujeto pasivo a título de contribuyente lo es siempre el dueño de los terrenos para los que se licita la licencia urbanística.

Cuantificación

Tal y como establece el artículo 24.2 LRHL la **base imponible** de esta tasa es con carácter general, el coste real y efectivo de las obras para las que se solicita la licencia. Al respecto, cabe señalar que la base imponible ha de limitarse al valor del coste de la obra realizada, sin tener en cuenta el valor de la maquinaria que ha de utilizarse para su realización¹¹⁴. Igualmente, aunque resulte obvio, conviene matizar que sólo debe incluirse el coste de las obras para cuya realización sea necesario obtener previamente licencia municipal de obras o urbanística, quedando por consiguiente excluidas las partidas ajenas a la estricta ejecución de la obra para la que se solicita la licencia, tales como las correspondientes a la renovación del mobiliario que aunque no se relacionen en el proyecto, no precisan para su ejecución licencia municipal¹¹⁵.

Por lo que respecta a la **cuota tributaria**, la LRHL establece en su artículo 24.3 que consistirá, según disponga la correspondiente ordenanza fiscal en:

- a) La cantidad resultante de aplicar una tarifa
- b) Una cantidad fija señalada al efecto, o
- c) La cantidad resultante de la aplicación conjunta de ambos procedimientos.

Ahora bien, es importante señalar, aunque ya se ha puesto de manifiesto en líneas precedentes, que el importe de la tasa por la prestación de este servicio no puede exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate, o en su defecto, del valor de la prestación recibida. Así pues, en todo momento ha de ponderarse el razonable equilibrio que debe existir entre el importe estimado de las tasas y el coste real o previsible del servicio que mediante la expedición de las licencias urbanísticas se presta¹¹⁶.

Devengo

Según el artículo 26 LRHL el devengo se produce cuando se presente la solicitud que provoca la actuación administrativa, esto es, en el momento de solicitar la preceptiva licencia.

¹¹⁴ Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 1997.

¹¹⁵ Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 1995.

¹¹⁶ Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de junio de 1997.

Exenciones o bonificaciones

No existe ninguna referencia legal a los supuestos de exención o bonificación tributaria, por lo que en relación con este aspecto es importante aludir a la doctrina jurisprudencial existente al respecto.

En este sentido, cabe indicar que los Tribunales de justicia han considerado justificada la exoneración del pago de la tasa en las siguientes situaciones: las licencias concedidas para la ejecución de viviendas de protección oficial¹¹⁷; la construcción de edificaciones destinadas a casa-cuartel de la Guardia Civil¹¹⁸; las licencias para obras de interés general que afecten al dominio público marítimo-terrestre¹¹⁹; las realizadas en zonas declaradas de preferente localización industrial¹²⁰; las obras realizadas por los Entes públicos¹²¹; las que precisan los bienes afectados al cumplimiento de los fines de la Universidad¹²², etc.

Análisis de la tasa en los municipios de Castilla y León y áreas limítrofes. Especial referencia a las capitales de provincia de Castilla y León.

La heterogeneidad de los supuestos que se someten a gravamen dentro de las que en las ordenanzas analizadas se denominan indistintamente “Tasas por licencias urbanísticas” o “Tasas por Servicios Urbanísticos, así como la diversidad de tratamientos que se han encontrado en relación con los elementos necesarios para el cálculo del gravamen, esto es, en la base imponible y en el tipo de gravamen, hacen que el estudio propuesto sea demasiado complejo por la cantidad de datos a comparar y la dificultad de realizar estas comparaciones. Esta situación ha aconsejado reducir el objeto de estudio al establecimiento de la tasa en los municipios de Castilla y León que son capitales de provincia, poniendo de manifiesto las notas más relevantes que se desprenden del análisis de las distintas ordenanzas fiscales reguladoras de este tributo en los municipios objeto de estudio.

Para completar esta referencia se utilizan algunos ejemplos, que ayudarán a aclarar y explicar la presión fiscal existente en este ámbito, realizando de este modo un estudio

¹¹⁷ Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 1997.

¹¹⁸ Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de abril de 1997.

¹¹⁹ Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de marzo de 1998.

¹²⁰ Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de mayo de 1995.

¹²¹ Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de mayo de 1997.

¹²² Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de enero de 1996.

comparativo entre los municipios de Castilla y León, capitales de provincia, en los que se exige la tasa por servicios urbanísticos en la modalidad de Tasa por licencia de obras.

Ahora bien, a pesar de la concreción del objeto de estudio, no se renuncia a realizar una referencia a todos los municipios de Castilla y León y áreas limítrofes, sean o no capitales de provincia, con la intención de informar acerca de los municipios en los que se exige la tasa por servicios urbanísticos, y en concreto, la exigida por la actividad administrativa de verificación que ha de concluir en el otorgamiento de una licencia de obras.

En este sentido, por lo que respecta a los **municipios capitales de provincia de Castilla y León**, tan sólo Segovia no tienen establecida esta tasa en ninguna de sus modalidades. Por su parte, Valladolid, aunque tiene establecida la tasa por servicios urbanísticos no se recoge la que recae sobre las licencias de obras.

En relación con los **municipios de esta Comunidad Autónoma que no son capitales de provincia** no exigen la tasa por la solicitud de licencias urbanísticas los Ayuntamientos de Arenas de San Pedro, Guardo, Béjar, Ciudad Rodrigo, Laguna de Duero y Toro, lo que supone seis municipios sobre un total de quince analizados.

Finalmente, del estudio de las ordenanzas fiscales de las **áreas limítrofes** se concluye que Monforte de Lemos, Gijón y Talavera de la Reina no establecen esta tasa. Por su parte, Logroño, aunque sí que exige el pago de tasas por la obtención de algunas licencias y prestación de servicios urbanísticos, no ha establecido la tasa por obtención de la licencia de obras. Este resultado supone que en este ámbito tan sólo cuatro de los veintitrés municipios escogidos no exigen tasa por la actividad administrativa encaminada al otorgamiento de la licencia de obras, de los cuáles, tan sólo uno es capital de provincia.

Después de esta aproximación de carácter general, nuestro objeto de estudio se reduce al análisis a la tasa por licencia de obras en las capitales de provincia de Castilla y León por los motivos previamente expuestos. De este análisis se van a tratar de extraer algunas conclusiones relativas a cada uno de los elementos esenciales de este tributo, esto es, el hecho imponible, la base imponible, el tipo de gravamen y la cuota tributaria, y que se recogen sintéticamente en el **Cuadro 1** que se ofrece al final de este comentario.

Por lo que respecta al **hecho imponible**, hay que señalar que en todas las ordenanzas analizadas consiste en la realización de la actividad administrativa tendente a la concesión de la licencia y no en el otorgamiento de la misma en sentido estricto. No

obstante, Zamora, parece distinguir claramente ambos aspectos, ya que por la tramitación del expediente se exige una cuota fija y por el otorgamiento de la licencia una cuota que se calcula aplicando un porcentaje sobre el coste de la obra.

En relación con este elemento del tributo conviene llamar la atención sobre el hecho de que en los casos de concesión de la licencia por silencio administrativo algunos municipios castellano-leoneses establecen algunas reducciones, debido a que en realidad no se produce actividad administrativa o bien esta es mínima; como es el caso de Salamanca que aplica una reducción del 50 por 100.

Para perfilar el hecho imponible es preciso aludir a las **exenciones** que lo delimitan negativamente, aunque en este sentido hay que señalar que no se ha encontrado ninguna en las ordenanzas fiscales analizadas

En lo concerniente a la **base imponible** en la generalidad de los supuestos recae sobre la licencia de obras, utiliza como tal el coste real y efectivo de la obra que, en ocasiones, cuando es preceptivo, se plasma en el presupuesto de ejecución de la misma.

Sin embargo, se presentan algunas excepciones o salvedades de carácter puntual que afectan al criterio general enunciado. En efecto, en Soria y Zamora cuando la licencia se solicita para realizar obras menores la base imponible no es el coste de las obras sino que es la unidad de obra; base que de algún modo está vinculada al coste efectivo de la obra, ya que la calificación de una obra como menor depende precisamente del coste que su realización conlleva.

Los **tipos de gravamen** aplicables sobre la mencionada base pueden consistir en un porcentaje, una cantidad fija o un criterio mixto, pues bien, en los municipios capitales de provincia de Castilla y León encontramos todos estos modos de articular el gravamen de la tasa.

Se aplican porcentajes sobre la base imponible en los siguientes municipios: Ávila, el 1,10 por 100 sobre el coste real y efectivo de la obra; Burgos, el 0,09 por 100 sobre el coste de ejecución material siempre que el presupuesto no supere los tres millones de pesetas; León, el 0,65 por 100 sobre el presupuesto de ejecución (límite de 15.945 pta.); Palencia, el 3 por 100 sobre el coste real siempre que la obra supere 250.000 pta.(límite de 1.000 pesetas); Salamanca, un 0,26 por 100 sobre el presupuesto de ejecución material; Soria, el 2,5 por 100 sobre el coste real y efectivo; y por último, Zamora, 0,75 por 100 sobre el presupuesto de ejecución.

En otras ocasiones se establecen cuotas fijas, lo que normalmente sucede en los supuestos de solicitud de licencias para la realización de obras menores o de menor

importe –aunque la cuantía de lo que ha de entenderse por obra menor es muy variable de unos municipios a otros-; de este modo, en Burgos se aplica una cuota fija de 6.120 pta. para obras de presupuesto inferior a 3 millones de pesetas; en Palencia las licencias para obras de menos de 250.000 pesetas devengan una tasa de 1.000 pesetas; por su parte, Soria somete a las obras menores, esto es, las inferiores a 500.000 pesetas, a una cuota fija de 5.000 pesetas; y finalmente, Zamora, grava las obras de menos de 300.000 pesetas a un gravamen fijo de 3.000 pesetas.

Lo expuesto en relación con los tipos de gravamen, debe completarse señalando que, al margen de los supuestos en los que se establece cuota fija, en algunos municipios se establecen cuotas mínimas siempre que el resultado de aplicar el tipo sobre la cuota sea inferior; esto sucede en Ávila (1.000 pesetas) o en León (15.945 pesetas)

Para finalizar la referencia a este elemento esencial de la tasa como es el tipo de gravamen, hay que resaltar que se producen dos situaciones llamativas en relación con el mismo. La primera se produce en Soria, municipio en el que el tipo de gravamen se reduce en función de las veces que se solicita, así la primera vez el tipo aplicable es del 2,5 por 100, la segunda del 2,25 por 100 y para la tercera y sucesivas el 2 por 100.

La segunda situación destacable se observa en la ordenanza fiscal reguladora de las licencias urbanísticas de Zamora, en la que se establece un tipo de gravamen mixto, esto es, parte fija y parte porcentual, la primera consiste en 25.000 pesetas y se paga en concepto de la actividad administrativa desarrollada, y la segunda, que consiste en un porcentaje del 0,75 por 100 sobre el presupuesto de la obra, se supone que se exige por el otorgamiento de la licencia, aunque se devenga en el momento de su solicitud.

Por lo que respecta a las **bonificaciones** a practicar sobre la cuota tributaria, las mismas sólo se encuentran en las ordenanzas fiscales de Ávila y León. En Ávila se recoge una bonificación del 50 por 100 para los casos de construcción de naves en polígonos industriales, y del 75 por 100 para los supuestos de obras realizadas dentro del Conjunto Histórico-Artístico de la Ciudad. Por su parte, en León, se aplica una bonificación que oscila entre el 50 y el 90 por 100 en los supuestos de obras integradas en el Plan Especial de Ordenación, Mejora y Protección de la Ciudad Antigua, y otra del 50 por 100 para obras de conservación y rehabilitación de inmuebles del Pre-catálogo de edificios a conservar.

En relación con este elemento del tributo conviene llamar la atención sobre el hecho de que muchas Corporaciones locales recogen reducciones en los supuestos de

desistimiento, renuncia o denegación de la licencia, ya que en estos casos la actividad administrativa se realiza pero los solicitantes no se benefician de la misma, por lo que esta reducción parece estar justificada desde el punto de vista de la justicia material. Pues bien, así sucede en Ávila (en los casos de desistimiento el 10 por 100 si se produce antes del acto administrativo municipal y el 100 por 100 si se plantea en los quince días siguientes a la presentación de la solicitud; en los supuestos de renuncia el 50 por 100 si se realiza en el mismo plazo que en el caso anterior), Salamanca (50 por 100 en los casos de denegación o desistimiento) y Zamora (reducción del 100 por 100 al 50 por 100, dependiendo del momento en el que se produce el desistimiento)

Siguiendo con el plan de trabajo expuesto en páginas precedentes, a continuación, se pretende establecer algunas comparaciones entre la presión fiscal que la Tasa por licencia de obras genera en los diversos municipios capitales de provincia de Castilla y León.

Para ello, se procede a plantear un hipotético de trabajo del que se extraerán las conclusiones más relevantes relativas a la presión fiscal absoluta que el mencionado tributo genera en los municipios mencionados.

El supuesto de partida será el siguiente: Se quiere saber cual será la tasa a satisfacer en el momento de solicitar la licencia de obras en los distintos municipios capitales de provincia de Castilla y León, teniendo en cuenta que, tal y como se desprende del presupuesto de ejecución de la misma, su importe asciende a 10 millones de pesetas.

Pues bien, aplicando los tipos de gravamen expuestos en el Cuadro 1, sobre la base imponible del mismo se obtienen los siguientes resultados: Ávila: 110.000 pesetas; Burgos: 20.000 pesetas; León: 65.000 pesetas; Palencia: 300.000 pesetas; Salamanca. 26.000 pesetas; Soria, 250.000 pesetas; y Zamora, 100.000 pesetas. Estas cuotas se ordenan en el **Cuadro 2**, de donde se desprende que el importe de la misma entre la más cara, Palencia (300.000 pesetas) y la más barata de los municipios que la establecen – hay que tener en cuenta que en Segovia desapareció este gravamen cuando entró en vigor el ICIO-, esto es, Burgos (20.000 pesetas) es bastante considerable, ya que supone que en Palencia se paga 15 veces más por la realización de esa obra.

CUADRO 2

Importe de la Tasa en las capitales de provincia de Castilla y León para una obra de 10 millones pta.	
Palencia	300.000 pta
Soria	250.000 pta
Ávila	110.000 pta
Zamora	100.000 pta
León	65.000 pta
Salamanca	26.000 pta
Burgos	20.000 pta
Segovia	0 pta

Si en lugar de solicitar la licencia en los mismos municipios para una obra de 10 millones de pta. lo hiciéramos para una obra de 240.000 pesetas –calificada en algunos municipios como “obra menor”- las cuotas a satisfacer serían las siguientes: Ávila, 2.640 pesetas; Burgos, 3.060 pesetas; León, 15.945 pesetas; Palencia, 1.000 pesetas; Salamanca, 624 pesetas; Soria, 5.000 pesetas; y Zamora, 3.000 pesetas. Estas cuantías ordenadas de mayor a menor, tal y como se detalla en el **Cuadro 3**, supone una diferencia entre la más cara, León (15.945 pesetas), y la más barata -exceptuando Segovia-, esto es, Salamanca (624 pesetas), es 25,5 veces superior.

CUADRO 3

Importe de la Tasa en las capitales de provincia de Castilla y León para una obra de 240.000 ptas.	
León	15.945 pta
Soria	5.000 pta
Burgos	3.060 pta
Zamora	3.000 pta
Ávila	2.640 pta
Palencia	1.000 pta
Salamanca	624 pta
Segovia	0 pta

De los supuestos planteados se desprende que en esas concretas situaciones, Palencia establece un fuerte tipo de gravamen para obras mayores mientras que para la realización de obras menores se sitúa en las últimas posiciones de la tabla. Por su parte, en León y en Burgos se produce la situación inversa, es decir, fuerte gravamen para las obras menores, mientras que las obras mayores soportan menos presión fiscal.

A su vez, Ávila y Zamora se mantienen en una posición intermedia respecto de las restantes capitales de provincia de Castilla y León, y tanto en el gravamen que se aplica en las obras mayores como a las menores; Salamanca aplica un gravamen muy bajo en ambos supuestos; y Soria de los más altos, y tanto para obras mayores como para obras menores.

Estas situaciones tratan de reflejarse en los siguientes gráficos, de modo que el **Gráfico A** recoge los resultados obtenidos del cálculo de la licencia para una obra de 10 millones en las capitales de provincia de a y León; el **Gráfico B** los datos resultantes de la licencia para una obra de 240.000 pesetas; y finalmente, el **Gráfico C** trata de unificar los resultados de los gráficos anteriores para tratar de sacar conclusiones acerca de la presión fiscal existente en los distintos municipios¹²³.

GRÁFICO A

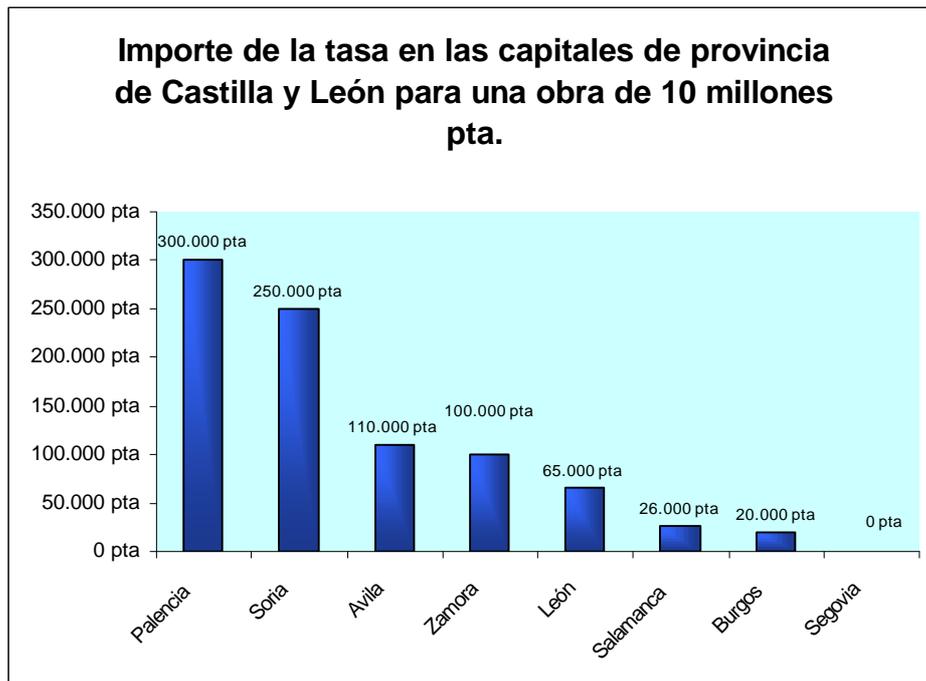
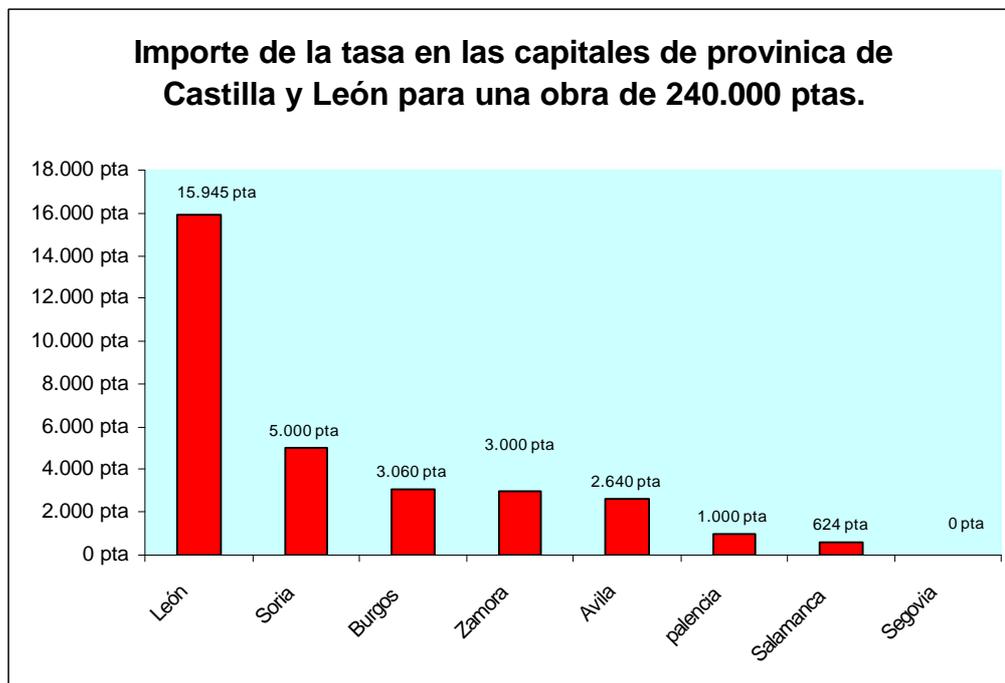
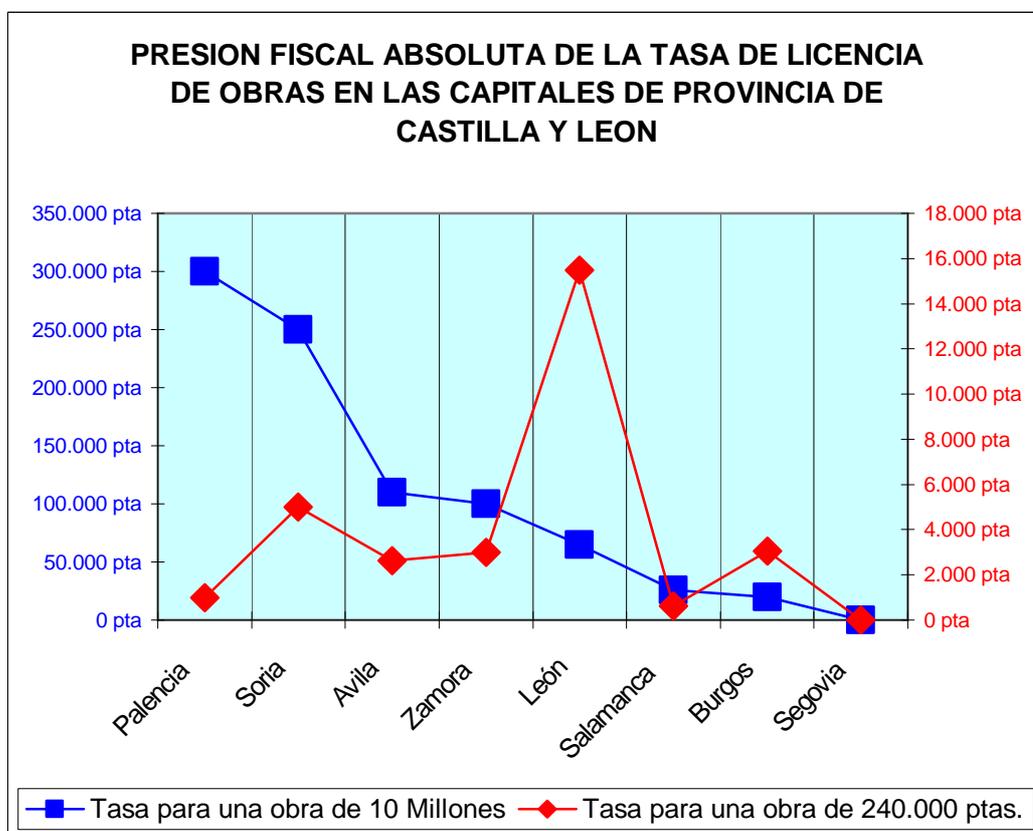


GRÁFICO B



¹²³ Lógicamente, estas conclusiones siempre serán relativas, ya que parten de dos supuestos concretos, esto es, obras de 10 millones y de 240.000 pta.; y por tanto, podrían plantearse situaciones intermedias

GRAFICO C



2. La tasa por licencia de apertura de establecimientos.

La posibilidad de que los Ayuntamientos exijan una tasa con motivo del otorgamiento de la denominada licencia de apertura de establecimientos se contempla expresamente en el artículo 20, apartado 4, letra i), de la LRHL. Dicha posibilidad es por otra parte lógica y evidente si se tiene en cuenta que en este supuesto concurren las dos circunstancias que el artículo 20.1 de la citada Ley exige de forma alternativa ? basta por tanto con se dé una sola de las enunciadas? para que los entes locales puedan establecer tasas por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas en régimen de Derecho público, a saber, el tratarse de servicios o actividades de solicitud o recepción obligatoria y el prestarse sin la concurrencia efectiva del sector privado. Es indudable que ambas condiciones se

que podrían variar ligeramente las conclusiones que se extraen.

cumplen, pues la apertura de establecimientos industriales y mercantiles se somete ineludiblemente a la concesión de la correspondiente licencia que sólo puede ser otorgada por el Ayuntamiento competente en cada caso, como se desprende de lo dispuesto en el artículo 22 del Decreto de 17 de junio de 1955, que aprueba el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales.

Siendo la tasa un tributo de carácter potestativo, y en el que por tanto los entes locales tienen atribuida la facultad de decidir sobre su establecimiento o no en sus respectivas demarcaciones territoriales, es preciso ver primeramente qué Ayuntamientos han optado por exigir este tributo. Pues bien, de los municipios objeto de examen en este trabajo, cabe señalar que únicamente dos **no tienen establecida la tasa** por licencia de apertura de establecimientos, concretamente **Segovia** y **Torrelavega**. Dicho esto procede abordar seguidamente el estudio de los diversos elementos estructurales de la tasa, haciendo referencia allí donde resulte oportuno a la regulación en los distintos municipios de Castilla y León y de las áreas limítrofes.

Hecho imponible.

El hecho imponible, como ocurre con cualquier tasa, se caracteriza por su vinculación con una actuación administrativa, y en concreto en este caso dicha actuación administrativa consiste en la actividad municipal tendente a verificar si los establecimientos mercantiles e industriales reúnen las condiciones necesarias de tranquilidad, seguridad y salubridad, o cualesquiera otras exigidas en las ordenanzas y reglamentos municipales, para su normal funcionamiento, como presupuesto ineludible para el otorgamiento de la consiguiente licencia de apertura, actividad que de modo particular se refiere, afecta o beneficia a los sujetos pasivos.

Como ha puesto de manifiesto GONZÁLEZ PUEYO¹²⁴, la exigencia de la tasa depende de la concurrencia de tres circunstancias: que se trate de apertura; que se trate de establecimiento; y que el mismo tenga carácter mercantil o industrial.

Por lo que se refiere a la primera de las tres circunstancias enunciadas, si bien el término apertura debe tomarse en un sentido amplio, incluyéndose en el mismo, no sólo la primera instalación del establecimiento, sino también la modificación o ampliación de la actividad desarrollada o la ampliación del establecimiento o alteraciones en el mismo que afecten a las condiciones antes enunciadas de tranquilidad, seguridad y salubridad,

¹²⁴ Véase J. M. GONZÁLEZ PUEYO, *Las tasas*, Banco de Crédito Local, Madrid, 1988, págs. 65 y 66.

sin embargo, como se ha manifestado en diversos pronunciamientos jurisprudenciales, no es posible exigir la tasa en aquellos supuestos en los que no sea realmente precisa la actividad municipal de policía administrativa, como sucede en el caso de mero cambio de titularidad que no provoque ningún tipo de modificación en la actividad desarrollada¹²⁵, o en el supuesto de cambio de denominación social de la entidad titular del negocio¹²⁶. Frente a este criterio mantenido por los Tribunales de Justicia, es de destacar que son muchos los municipios que en contradicción con el mismo prevén en sus ordenanzas fiscales la exigibilidad de la tasa por el mero cambio de titularidad o por el mero cambio de denominación social sin que se produzca simultáneamente ningún cambio en la actividad desarrollada que pueda justificar una nueva intervención municipal. Ésta es la línea seguida por los Ayuntamientos castellano-leoneses de Palencia, Soria, Arenas de San Pedro, Aranda de Duero, Miranda de Ebro, Astorga, Ponferrada, Aguilar de Campoo, Guardo, Béjar, Ciudad Rodrigo, Cuéllar; así como, dentro de las áreas limítrofes con Castilla y León, por los Ayuntamientos de Plasencia, Santo Domingo de la Calzada, Lugo, Collado Villalba, Oviedo, Mieres, Santander, Toledo, Talavera de la Reina, Zaragoza y Calatayud.

En cuanto al término “establecimiento”, debe entenderse, en general, toda edificación habitable cuyo destino primordial no sea la vivienda, de suerte que en la tasa por licencia de apertura se contempla de modo inseparable el binomio compuesto tanto por la actividad sujeta como por el local en que la misma se desenvuelve puesto que la causa de la tasa es precisamente la verificación de que en cada uno de los lugares donde se efectúa una actividad mercantil o industrial aquéllos reúnen las condiciones de policía legalmente exigidas en cada caso para el ejercicio de ésta.

En tercer y último lugar, es preciso que se trate de establecimientos “industriales y mercantiles”, dado que sólo con respecto a éstos se establece la obligatoriedad de obtener la consiguiente licencia en el apartado 1 del artículo 22 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales. En general, cabe decir que tendrán carácter mercantil o industrial aquellos locales que se encuentren afectos al ejercicio de alguna de las actividades económicas clasificadas en la Sección 1ª de las Tarifas del IAE, sección que se dedica a las actividades de carácter empresarial. No obstante, debe

¹²⁵ En este sentido, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 19 de junio de 1995, afirma que “no hay hecho imponible en el simple cambio de titularidad (de una persona natural a una sociedad anónima)..., cuando no hubo cambio de la clase de actividad ni el Ayuntamiento realizó actuación alguna”. El mismo criterio se mantiene en las Sentencias de 7 de junio de 1997 o de 17 de julio de 1998, entre otras.

¹²⁶ Véase al respecto la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 1990.

tenerse en cuenta que de acuerdo con la Regla 3ª, apartado 3, de la Instrucción del IAE, las actividades profesionales que se lleven a cabo por personas jurídicas o por entidades sin personalidad jurídica del artículo 33 de la Ley General Tributaria deberán matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección 1ª de las Tarifas, con lo que podría plantearse si también la apertura de establecimientos destinados a actividades profesionales ejercidas de forma colectiva se someten a la licencia municipal de apertura. Pues bien, la solución más correcta es entender que el hecho de que en el IAE se les obligue a tributar dentro de la sección relativa a las actividades empresariales no altera la naturaleza profesional de la actividad en sí, y en consecuencia debe excluirse la obligación de obtener licencia de apertura, como en general han mantenido los Tribunales de Justicia con respecto a cualesquiera despachos profesionales, aduciendo que los mismos no provocan las molestias o peligros que pueden generar las actividades comerciales e industriales, y además no se encuentran incluidos en el artículo 22 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales¹²⁷.

Dándose las tres condiciones enunciadas en líneas anteriores, el hecho imponible de la tasa por licencia de apertura de establecimientos incluye como elemento esencial la efectiva prestación del servicio público por parte del Ayuntamiento, y de ahí que los Tribunales hayan excluido la posible exacción de la tasa en supuestos en los que no se ha demostrado que se hubiera desarrollado una actividad técnica y jurídica tendente a verificar la concurrencia de las condiciones necesarias para el ejercicio de la actividad que se pretende realizar en el establecimiento¹²⁸.

Sujetos pasivos.

Según dispone el artículo 23 de la LRHL, los sujetos pasivos a título de contribuyentes en las tasas establecidas por razón de servicios o actividades administrativas serán las personas que soliciten o resulten beneficiadas o afectadas por los citados servicios o actividades, de modo que en el caso de la tasa por licencia de

¹²⁷ Así por ejemplo, en Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 7 de mayo de 1998; en Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 15 de enero de 1999; o en Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de (Valladolid) de 31 de marzo de 2000.

¹²⁸ En efecto, son diversas las Sentencias en las que se advierte que uno de los presupuestos básicos de la tasa por licencia de apertura de establecimiento es el efectivo desarrollo de la consiguiente actividad de verificación por parte del Ayuntamiento, pudiéndose citar entre otras las del Tribunal Supremo de 19 de junio de 1995 y de 7 de julio de 1997; la del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Santa Cruz de Tenerife) de 10 de septiembre de 1993; las del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 18 de septiembre de 1995 y de 15 de enero de 1999; o la del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 15 de febrero de 1999.

apertura de establecimientos tal condición concurrirá en los titulares de las actividades que se van a desarrollar o se desarrollan en los correspondientes establecimientos industriales y mercantiles, pues son ellos los particularmente beneficiados o afectados por la actividad municipal tendente a verificar la concurrencia en dichos establecimientos de las necesarias condiciones de tranquilidad, seguridad y salubridad.

Cuantificación.

Cabe comenzar advirtiendo que para la fijación de la cuantía de las tasas exigidas por el otorgamiento de licencias de apertura debe tenerse presente la limitación que se establece en el apartado 2 del artículo 24 de la LRHL, según el cual *“en general, y con arreglo a lo previsto en el párrafo siguiente, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida”*. El Tribunal Supremo, refiriéndose a la incidencia de esta limitación en lo que a la tasa por licencia de apertura de establecimientos se refiere, ha recordado, por ejemplo en Sentencia de 20 de julio de 1994, que *“el límite en la imposición de las tasas no se corresponde con los costes de otorgamiento de una concreta licencia sino de los generales de mantenimiento del respectivo servicio. La ecuación a tener en cuenta no es, pues, la de coste de otorgamiento de una licencia y cuota de las tasas devengadas por ello sino la de costes de mantenimiento del servicio administrativo encargado de la concesión de licencias e importe de las tasas devengadas durante el ejercicio”*.

Dicho lo anterior, para la concreta determinación del importe de la tasa las ordenanzas fiscales pueden hacer uso de alguno de los criterios recogidos en el apartado 3 del ya citado artículo 24 de la LRHL, conforme al cual la cuota tributaria puede consistir, bien en la cantidad resultante de aplicar una tarifa; bien en una cantidad fija señalada al efecto; o bien, por último, en la cantidad resultante de la aplicación conjunta de ambos procedimientos anteriores. A salvo de estas indicaciones generales que la ley establece, la discrecionalidad de que gozan los Ayuntamientos para decidir acerca de la forma de cuantificar la tasa es total, como de hecho se comprueba a la vista de lo que las diversas ordenanzas fiscales disponen al respecto. Ello justifica la imposibilidad de realizar siquiera unas mínimas reflexiones comparativas sobre la mayor o menor incidencia cuantitativa que en cada municipio tiene la tasa por licencia de apertura de establecimientos, dado que es harto difícil realizar cotejo alguno cuando las realidades

de partida son tan heterogéneas. Por ello, a continuación se va a proceder simplemente a exponer de forma sistematizada los distintos criterios arbitrados por los Ayuntamientos objeto de análisis para la cuantificación de la tasa.

De los criterios de cuantificación que el artículo 24.3 de la LRHL menciona, sólo dos de los municipios analizados ? Logroño y Gijón? han optado por asignar directamente una **cantidad fija** que deberá satisfacerse en concepto de cuota por la tasa de licencia de apertura de establecimientos, si bien en ambos casos se diferencia según se trate bien de actividades inocuas o bien de actividades clasificadas, esto es, las que se enmarcan en alguno de los supuestos del Reglamento de Actividades Molestas, Insalubres, Nocivas y Peligrosas, aprobado por Decreto 2414/1961, de 30 de noviembre. En este último caso, la cantidad a pagar es superior, lo cual, según ha dicho el Tribunal Supremo, tiene su justificación en la mayor actividad de control requerida por aquellas actividades clasificadas como “peligrosas, insalubres o incómodas”¹²⁹.

El resto de los municipios configura la tasa, no como un tributo fijo, sino como un tributo de cuota variable, utilizando magnitudes diversas en orden a obtener la cuantía a pagar. Son dos, como se va a apreciar, las magnitudes que se emplean de forma mayoritaria.

En efecto, una buena parte de los municipios cuantifica la tasa por licencia de apertura en función, eminentemente, de los **metros cuadrados de superficie** del establecimiento. Así lo hacen Ávila, Burgos, León, Valladolid, Zamora, Arenas de San Pedro, Aranda de Duero, Ciudad Rodrigo, Cuéllar, Laguna de Duero, Medina del Campo, Madrid, San Sebastián de los Reyes, Alcobendas, Oviedo, Avilés, Mieres, Toledo y Zaragoza.

El otro grupo mayoritario de municipios ha optado por configurar como base imponible de la tasa la cuantía correspondiente a la **cuota tributaria del IAE**. Este criterio se sigue en Palencia, Soria, Miranda de Ebro, Ponferrada, Aguilar de Campoo, Guardo, Béjar, Burgo de Osma, Toro, Guadalajara, Haro, Santo Domingo de la Calzada, Lugo, Monforte de Lemos, Collado Villalba, Santander, Reinosa, Talavera y Calatayud.

Finalmente, existen otros criterios empleados de forma mucho más minoritaria, como ocurre en el caso de Salamanca, donde el parámetro para cuantificar la tasa es el **valor catastral** del establecimiento; Astorga y Orense, que utilizan la **renta anual** del

¹²⁹ Así por ejemplo en Sentencia de 20 de julio de 1994.

establecimiento; o Plasencia, cuya ordenanza prevé una tarifa en función de la **categoría de la calle** donde se ubica el establecimiento.

En todos estos municipios, al igual que sucede como se vio con aquellos que han optado por asignar directamente una cantidad fija en concepto de cuota, es frecuente que las ordenanzas fiscales prevean un tipo de gravamen incrementado o bien algún recargo para las actividades clasificadas como molestas, insalubres, nocivas y peligrosas.

Devengo.

El artículo 26.1 de la LRHL dispone que *“las tasas podrán devengarse, según la naturaleza de su hecho imponible y conforme determine la respectiva Ordenanza Fiscal: ...b) Cuando se presente la solicitud que inicie la actuación o el expediente, que no se realizará o tramitará sin que se haya efectuado el pago correspondiente”*. Consiguientemente, en la tasa por licencia de apertura de establecimientos las ordenanzas podrán fijar su devengo, esto es, el nacimiento de la obligación tributaria, en el momento en que se solicite al Ayuntamiento la correspondiente licencia, pues cabe entender que es ése el momento que marca el inicio de la prestación del servicio o actividad administrativa. Debe recordarse, no obstante, que en caso de que la actividad municipal no llegara de hecho a realizarse, no será legítimo exigir la tasa, y por ello el apartado 3 del referido artículo 26 de la LRHL señala que cuando por causas no imputables al sujeto pasivo el servicio público o actividad administrativa no llegara a prestarse o desarrollarse, procederá la devolución del importe correspondiente. Por el contrario, sí resulta legítimo exigir la tasa por licencia de apertura de establecimientos cuando, pese a haberse denegado la correspondiente licencia, no obstante el Ayuntamiento ha llevado a cabo las actividades de inspección conducentes a verificar si en el caso concreto concurren las condiciones de salubridad, seguridad y tranquilidad necesarias¹³⁰.

Gestión.

¹³⁰ De hecho, en las ordenanzas fiscales de los distintos municipios objeto de estudio, se recoge con frecuencia una norma en la que se indica que *“la obligación de contribuir, una vez nacida, no se verá afectada en modo alguno, por la denegación de la licencia solicitada o por la concesión de ésta condicionada a la modificación de las condiciones del establecimiento...”*. Es usual, no obstante, el que los Ayuntamientos prevean reducciones en la cuota de la tasa para estos supuestos en los que finalmente la licencia de apertura no llega a obtenerse por el interesado.

La competencia sobre la gestión de las tasas municipales en general, y la que ahora se analiza no es una excepción, corresponde en exclusiva al Ayuntamiento, el cual ejercerá las consiguientes funciones de liquidación, inspección y recaudación, así como la imposición de sanciones tributarias que en su caso proceda. La LRHL, en su artículo 27, apartado 1, prevé la posibilidad de que las tasas se exijan en régimen de autoliquidación.

3. La tasa por abastecimiento de agua.

La dotación a los ciudadanos de un adecuado sistema de suministro de agua potable se encuentra entre una de las competencias esenciales de los municipios en la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local en su artículo 26.1.a); por esta causa y con el fin de obtener unos ingresos fijos por parte de los Ayuntamientos que ayuden a su financiación, se establece una prestación pecuniaria por este servicio.

Con carácter previo a la determinación de sus elementos esenciales, la discusión se ha centrado en los dos requisitos necesarios para que este ingreso público tenga la consideración de tasa y que, como es bien sabido, basta con que concurra uno sólo de ellos para que nos encontremos ante este tipo de tributo.

En primer lugar, la imposibilidad de que sea prestado por la iniciativa privada, hecho que, en virtud de la reserva a favor de los entes locales por el artículo 20.1.b) de la LRHL, y de la previsión expresa del artículo 20.4.t)¹³¹ del mismo cuerpo legal, lleva a pensar que deberán ser los entes locales quienes presten este servicio, a cuyo fin se pueden utilizar los medios correspondientes como el empleo de concesiones administrativas.

En segundo término, se sitúa la obligatoriedad de la solicitud del mismo por parte del sujeto pasivo, extremo que reviste mayor complejidad, puesto que se ha opinado que nadie está obligado a darse de alta en él; en efecto, en el supuesto más habitual de una vivienda, no es preciso contratar el suministro para que obtenga la cédula de

¹³¹ Que indica textualmente: “Conforme a lo previsto en el apartado 1 anterior, las Entidades locales podrán establecer tasas por cualquier supuesto de prestación de servicios o de realización de actividades administrativas de competencia local, y en particular por los siguientes:

t) Distribución de agua, gas, electricidad y otros abastecimientos públicos incluidos los derechos de enganche de líneas y colocación y utilización de contadores e instalaciones análogas, cuando tales servicios o suministros sean prestados por Entidades locales”.

habitabilidad, bastando que la instalación de agua sea correcta, no siendo tampoco preceptivo como condición previa para realizar cualquier actividad u obtener derechos o efectos jurídicos determinados¹³².

Sin embargo consideramos que esta interpretación anterior resulta forzada, ya que hoy día la voluntariedad de este servicio es prácticamente inexistente, como se comprueba en el hecho de que, en la práctica totalidad de las situaciones en que se dispone de medios de autoabastecimiento, los particulares suelen solicitarlo, puesto que el suministro de agua entra de lleno en la esfera de las necesidades indispensables de los ciudadanos en la sociedad moderna¹³³.

En definitiva, una vez precisado que se trata claramente de una tasa y, al ser el establecimiento de esta figura tributaria de carácter potestativo para los municipios, es imprescindible indicar como punto de partida los entes locales concretos que la han implantado; así, se encuentra en todas las Corporaciones examinadas en Castilla y León (capitales de provincia y otras localidades), mientras que en las áreas limítrofes únicamente **no está aprobada** en los entes locales de la provincia de Madrid (**Madrid capital, Alcobendas, Collado Villalba y San Sebastián de los Reyes**). La razón de esta ausencia se halla en el hecho de que, en dicha provincia, el servicio de abastecimiento de agua se presta por la entidad del Canal de Isabel II, de modo que queda al margen de la potestad municipal.

A continuación, nos ocupamos brevemente de los elementos esenciales de la tasa, haciendo las oportunas referencias a la situación en Castilla y León y áreas limítrofes.

Hecho imponible.

La manera más habitual de definir el presupuesto de hecho de esta tasa en las distintas ordenanzas fiscales analizadas consiste en vincularla a la prestación del

¹³² Vid. J. PAGÈS I GALTÉS: *Fiscalidad de las aguas*, Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 139 y ss. y sobre la situación anterior a la LRHL: J.L. PÉREZ DE AYALA: “Nota sobre la naturaleza jurídica del canon establecido por el servicio municipal de aguas”, *Revista de Economía y Hacienda Local*, núm. 12, 1974, págs. 491 y ss.

¹³³ A este respecto se puede traer a colación la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre, cuyo fundamento jurídico tercero, letra b) indica textualmente en relación a la voluntariedad o no de la solicitud: “*Con todo, debe precisarse que la libertad o la espontaneidad exigida en la realización del hecho imponible y en la decisión de obligarse debe ser real y efectiva. Esto significa que deberán considerarse coactivamente impuestas no sólo aquellas prestaciones en las que la realización del supuesto de hecho o la constitución de la obligación es obligatoria, sino también aquellas en las que el bien, la actividad o el servicio requerido es objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar o, dicho con otras palabras, cuando la renuncia a estos bienes, servicios o actividades priva al particular de aspectos esenciales de su vida privada o social*”.

servicio de abastecimiento de agua potable por parte del Ayuntamiento. Sin embargo, esta conceptualización va a menudo acompañada de ciertas matizaciones que incluyen nuevos componentes en el hecho imponible.

En primer lugar se encuentran los derechos de acometida y enganche a la red pública de aguas. Para este caso se suele considerar como una parte integrante más del propio servicio de aguas.

Lo mismo sucede, en segundo término, con la instalación y el mantenimiento de los contadores de medición del consumo hídrico, que se subsumen como un servicio complementario ? e incluso inherente al mismo? en el de abastecimiento, puesto que son medios necesarios para llevarlo a cabo satisfactoriamente.

Finalmente, hay que advertir que, en ocasiones, se giran conjuntamente algunas partidas por depuración, lo que creemos que desvirtúa la razón de ser de esta exacción, ya que no consideramos que el agua obtenida sea proporcional a las descargas de vertidos en el medio hidráulico que necesiten tratamiento. Como es lógico, si se trata de una depuración previa a la aducción de agua es necesario que se refleje en el precio de la misma, pero ello creemos que puede realizarse directamente elevando las tarifas relativas al propio suministro, sin se induzca a ningún tipo de errores.

Con el fin de comprobar la situación existente en este ámbito en Castilla y León y en áreas limítrofes, se incluyen posteriormente varios Cuadros que resumen los diversos conceptos gravados en las tasas aprobadas.

Para terminar con la materia relativa al hecho imponible, hay que significar que se ha cuestionado la procedencia de exigir este gravamen en aquellos supuestos en los que no se utilice efectivamente el caudal hidráulico; sin embargo, se ha evitado esta argumentación indicando que, una vez realizada la acometida, el servicio se está prestando, aunque el beneficiario del mismo no lo quiera emplear. En estos casos se cobrará el consumo mínimo que se ha fijado en un gran número de municipios.

Sujeto pasivo.

A tenor del artículo 23 de la LRHL serán sujetos pasivos quienes resulten beneficiados o afectados por el servicio desarrollado por el Ayuntamiento, concretándose esta cuestión en las ordenanzas fiscales señalando como sujeto pasivo a quienes soliciten el suministro de agua correspondiente y que hayan recibido el ata en el mismo.

A estos sujetos en calidad de contribuyentes, se añade en algunas ordenanzas la figura de los sustitutos del contribuyente, que se definen como los propietarios de los inmuebles a los que se haya prestado el servicio.

Como es bien sabido, esta figura del sustituto está pensada para ampliar el círculo de sujetos pasivos y asegurar así el cobro del tributo; en el supuesto que nos ocupa, se dirige principalmente a aquellas situaciones en las que existe un arrendamiento o cualquier otra forma de cesión del disfrute de un inmueble, de modo que la persona que recibe el caudal hídrico es diferente al dueño del bien¹³⁴.

También en los Cuadros resúmenes se señalan los municipios que han optado por esta última posibilidad.

Cuantificación.

Según el tenor literal del artículo 24.2 de la LRHL y, como ya se ha abordado en las tasas anteriormente estudiadas, el importe de las mismas no puede exceder el “*coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate...*”, lo que conduce a afirmar que, en la tasa por suministro de agua, se debe tener en cuenta las distintas partidas que dan lugar a un gasto para el ente local correspondiente y que se han visto someramente al tratar el hecho imponible; de esta forma, se incluirían el coste de acometida y enganche, el valor de los contadores o su alquiler y el precio que se estima por la traída del agua en sí, así como todas las cantidades precisas para el mantenimiento y desarrollo razonable del servicio.

En consecuencia, las ordenanzas fiscales acuden –siguiendo el mandato del apartado tercero del artículo 24 de la LRHL- a una forma de cuota mixta, de manera que se establece una cuota fija mínima, en concepto de mantenimiento y enganche, y una variable, que fluctúa en relación a unas tarifas proporcionales (con tipo de gravamen único) o progresivas (con tipo de gravamen variable) en función del consumo de agua medida en metros cúbicos. Como se deduce fácilmente, no en todos los municipios consultados se ha establecido dicha cuota mixta, existiendo situaciones en las que sólo hay una cuota fija, sólo una cuota variable o la citada cuota mixta.

En ocasiones se han establecido unas tarifas muy detalladas, como en **Zaragoza, Oviedo y Gijón**, que dependen del consumo, del número de días en alta e incluso de la

¹³⁴ Piénsese en la situación, frecuente en la práctica, de alquileres de viviendas o de locales de negocio.

categoría de las calles donde radiquen los inmuebles beneficiados por el servicio, lo que hace prácticamente imposible reproducirlas en este momento.

También se acude en muchos municipios, prácticamente en la mayoría, a distinguir entre consumos con fines domésticos y con fines comerciales e industriales, gravándose habitualmente con mayor rigor estos últimos.

Como ya hemos indicado, al final de este apartado dedicado a la tasa por abastecimiento de agua se incluyen los Cuadros en los que se da cumplida información de los extremos que vinimos comentando, advirtiendo desde este momento, que se han tomado para las cuotas fijas y variables, solamente los valores más representativos, puesto que la exposición en su totalidad excedería los límites de este estudio; también, por lo que respecta a los derechos de acometida y contadores, nos limitamos a individualizar qué municipios los exigen y cuáles no, sin señalar una cantidad determinada, ya que llevaría a una exposición prolija y de escaso interés, al no existir elementos comunes de comparación.

Devengo.

Conforme al artículo 26 de la LRHL, la tasa se exigirá cuando se inicie la prestación del servicio o la realización de la actividad, que, en la tasa que nos ocupa, se produce al efectuarse las tareas encaminadas a llevar a cabo el enganche correspondiente.

Con posterioridad, según el apartado segundo del artículo 26, si la naturaleza material de la tasa permite un devengo periódico, se acude a un cobro fraccionado en varios plazos durante el año, hecho que es fácilmente aplicable a esta tasa a través de la medición del contador de consumo de agua. De esta manera, y dependiendo de los medios disponibles en el Ayuntamiento que posibiliten la citada medición, los municipios consultados la suelen efectuar cada mes, bimestre, trimestre, cuatrimestre, semestre o anualmente; esta circunstancia también se refleja en los Cuadros resúmenes.

Gestión.

La competencia para realizar la liquidación, inspección y recaudación de la tasa corresponde a los Ayuntamientos, aunque, en ocasiones, acuden a fórmulas de gestión indirecta como empresas municipales, concesiones administrativas o delegación de esta posibilidad en Juntas Vecinales de entidades locales menores; de todas maneras, la responsabilidad última es del Ayuntamiento, debiendo significarse para concluir que no

está previsto que se exija en régimen de autoliquidación en ninguno de los municipios analizados.

Para finalizar con la exposición de esta tasa se recoge en los **Cuadros 1, 2, 3 y 4** la situación existente en Castilla y León; y en los **Cuadros 5, 6, 7 y 8** la presente en los entes locales de las áreas limítrofes.

1. RESUMEN DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA TASA POR ABASTECIMIENTO DE AGUAS EN LAS CAPITALES DE PROVINCIA DE CASTILLA Y LEÓN EN RELACIÓN CON EL HECHO IMPONIBLE, LOS SUSTITUTOS DEL CONTRIBUYENTE Y LA PERIODICIDAD DE COBRO

<u>CAPITAL DE PROVINCIA</u>	<u>DERECHOS DE ACOMETIDA</u>	<u>COBRO POR LA UTILIZACIÓN DE CONTADORES</u>	<u>SUSTITUTOS DEL CONTRIBUYENTE</u>	<u>PERIODICIDAD DE COBRO</u>
ÁVILA	Sí	No	No	Mensual
BURGOS	Sí	Sí	No	Trimestral
LEÓN	Sí	Sí	Sí	Trimestral
PALENCIA	No	No	Sí	Trimestral
SALAMANCA	Sí	Sí	No	Trimestral
SEGOVIA	No	No	Sí	Anual
SORIA	No	No	No	Trimestral
VALLADOLID	Sí	Sí	Sí	Trimestral
ZAMORA	Sí	No	No	Trimestral

2. RESUMEN DE LOS ELEMENTOS CUANTIFICADORES DE LA TASA POR ABASTECIMIENTO DE AGUA EN LAS CAPITALES DE PROVINCIA DE CASTILLA Y LEÓN VALORADOS EN PESETAS¹³⁵

<u>CAPITAL DE PROVINCIA</u>	<u>CUOTA FIJA USO DOMÉSTICO</u>	<u>CUOTA VARIABLE USO DOMÉSTICO</u>	<u>CUOTA FIJA USO COMERCIAL O INDUSTRIAL</u>	<u>CUOTA VARIABLE USO COMERCIAL O INDUSTRIAL</u>
ÁVILA	No	3.530 a 140.000	No	3.530-140.000

¹³⁵ Para la consulta de este Cuadro y de los siguientes elaborados de forma similar, hay que advertir del hecho de que, cuando no se indica nada a continuación de una cifra, significa que se cobra esa cantidad en pesetas, mientras que si pone "pts./m³", quiere decir que se exige esa cantidad por cada metro cúbico de agua consumida. Asimismo, debe indicarse que, en los supuestos que contengan dos cantidades, del tipo de "23 a 43...", se tienen que interpretar como la cantidad máxima y mínima que se cobra por esa eventualidad, existiendo frecuentemente cantidades intermedias, que, por su elevado detalle, no es posible reproducir aquí.

BURGOS	No	36,28 pts/m ³	No	36,28 pts/m ³
LEÓN	749	60 a 81 pts/m ³	No	81 a 99 pts/m ³
PALENCIA	565	24 a 71,5 pts/m ³	10.815	39 a 49 pts/m ³
SALAMANCA	886	11 a 88 pts/m ³	999	13 a 97 pts/m ³
SEGOVIA	1.500	55 a 250 pts/m ³	5.500	60 a 180 pts/m ³
SORIA	No	39,23 a 62,57 pts/m ³	No	44,54 a 60,66 pts/m ³
VALLADOLID	No	33,5 a 77,3 pts/m ³	No	41,7 a 93,6 pts/m ³
ZAMORA	621	46,51 a 99 pts/m ³	2.172	59,96 a 95,03 pts/m ³

3. RESUMEN DE ELEMENTOS ESENCIALES DE LA TASA POR ABASTECIMIENTO DE AGUAS EN OTRAS LOCALIDADES DE CASTILLA Y LEÓN EN RELACIÓN CON EL HECHO IMPONIBLE, LOS SUSTITUTOS DEL CONTRIBUYENTE Y LA PERIODICIDAD DE COBRO

<u>LOCALIDAD</u>	<u>DERECHOS DE ACOMETIDA</u>	<u>COBRO POR LA UTILIZACIÓN DE CONTADORES</u>	<u>SUSTITUTOS DEL CONTRIBUYENTE</u>	<u>PERIODICIDAD DE COBRO</u>
AGUILAR DE CAMPO	Sí	No	No	Trimestral
ARANDA DE DUERO	Sí	Sí	Sí	Trimestral
ARENAS DE SAN PEDRO	Sí	No	No	Trimestral
ASTORGA	Sí	Sí	No	Trimestral
BÉJAR	Sí	No	Sí	Trimestral
BENAVENTE	Sí	Sí	Sí	Trimestral
BURGO DE OSMA	No	No	Sí	Trimestral
CIUDAD RODRIGO	Sí	No	Sí	Trimestral
CUÉLLAR	Sí	Sí	Sí	Trimestral
GUARDO	Sí	No	No	Semestral
LAGUNA DE DUERO	Sí	No	Sí	Cuatrimestral
MEDINA DEL CAMPO	No	Sí	Sí	Trimestral

MIRANDA DE EBRO	Sí	Sí	Sí	Trimestral
PONFERRADA	Sí	No	Sí	Mensual
TORO	Sí	No	No	Trimestral

4. RESUMEN DE LOS ELEMENTOS CUANTIFICADORES DE LA TASA POR ABASTECIMIENTO DE AGUA EN OTRAS LOCALIDADES DE CASTILLA Y LEÓN VALORADOS EN PESETAS

<u>LOCALIDAD</u>	<u>CUOTA FIJA</u> <u>USO DOMÉSTICO</u>	<u>CUOTA VARIABLE</u> <u>USO DOMÉSTICO</u>	<u>CUOTA FIJA</u> <u>USO COMERCIAL O INDUSTRIAL</u>	<u>CUOTA VARIABLE</u> <u>USO COMERCIAL O INDUSTRIAL</u>
AGUILAR DE CAMPOO	365	47 a 62 pts/m ³	1.013	41 pts/m ³
ARANDA DE DUERO	No	47,69 pts/m ³	No	143,06 pts/m ³
ARENAS DE SAN PEDRO	400	50 a 200 pts/m ³	400	50 a 200 pts/m ³
ASTORGA	1.100	24 a 110 pts/m ³	No	110 pts/m ³
BÉJAR	568	60 pts/m ³	467	55 pts/m ³
BENAVENTE	No	32 a 63 pts/m ³	No	48 a 68 pts/m ³
BURGO DE OSMÁ	1.200	70 pts/m ³	1.950	90 pts/m ³
CIUDAD RODRIGO	1.057	68 pts/m ³	1.526	75 pts/m ³
CUÉLLAR	585	51 a 155,5 pts/m ³	585	51 a 155,5 pts/m ³
GUARDO	850	6 a 70 pts/m ³	4.248	6 a 65 pts/m ³
LAGUNA DE DUERO	500	50 a 120 pts/m ³	No	61 pts/m ³
MEDINA DEL CAMPO	No	53 a 87 pts/m ³	No	53 a 87 pts/m ³
MIRANDA DE EBRO	1.150	75 a 150 pts/m ³	2.100	95 a 180 pts/m ³
PONFERRADA	No	40 a 74 pts/m ³	No	40 a 88 pts/m ³
TORO	525	30 pts/m ³	750	35 pts/m ³

5. RESUMEN DE ELEMENTOS ESENCIALES DE LA TASA POR ABASTECIMIENTO DE AGUAS EN LAS CAPITALES DE PROVINCIA DE ÁREAS LIMÍTROFES A CASTILLA Y

**LEÓN EN RELACIÓN CON EL HECHO IMPONIBLE, LOS SUSTITUTOS DEL
CONTRIBUYENTE Y LA PERIODICIDAD DE COBRO**

<u>CAPITAL DE</u> <u>PROVINCIA</u>	<u>DERECHOS DE</u> <u>ACOMETIDA</u>	<u>COBRO POR LA</u> <u>UTILIZACIÓN</u> <u>DE</u> <u>CONTADORES</u>	<u>SUSTITUTOS DEL</u> <u>CONTRIBUYENTE</u>	<u>PERIODICIDAD</u> <u>DE COBRO</u>
GUADALAJARA	Sí	Sí	Sí	Trimestral
LOGROÑO	Sí	Sí	Sí	Semestral
LUGO	Sí	Sí	Sí	Trimestral
ORENSE	No	No	No	Mensual
OVIEDO	Sí	No	No	Bimestral
SANTANDER	Sí	Sí	Sí	Trimestral
TOLEDO	No	No	Sí	Mensual
ZARAGOZA	Sí	Sí	No	Trimestral

**6. RESUMEN DE LOS ELEMENTOS CUANTIFICADORES DE LA TASA POR
ABASTECIMIENTO DE AGUA EN LAS CAPITALES DE PROVINCIA DE ÁREAS
LIMÍTROFES A CASTILLA Y LEÓN VALORADOS EN PESETAS**

<u>CAPITAL DE</u> <u>PROVINCIA</u>	<u>CUOTA FIJA</u> <u>USO</u> <u>DOMÉSTICO</u>	<u>CUOTA</u> <u>VARIABLE USO</u> <u>DOMÉSTICO</u>	<u>CUOTA FIJA</u> <u>USO</u> <u>COMERCIAL O</u> <u>INDUSTRIAL</u>	<u>CUOTA</u> <u>VARIABLE USO</u> <u>COMERCIAL O</u> <u>INDUSTRIAL</u>
GUADALAJARA	No	36,50 a 47 pts/m3	No	36,50 a 46 pts/m3
LOGROÑO	No	30 a 55 pts/m3	No	41 a 48 pts/m3
LUGO	No	51 a 88 pts/m3	No	75 a 96 pts/m3
ORENSE	520	52 a 100 pts/m3	1.650	82 a 100 pts/m3
OVIEDO	Variable	Variable	Variable	Variable
SANTANDER	2.095	76,64 pts/m3	2.133	83,74 pts/m3
TOLEDO	No	19,83 a 144,16 pts/m3	No	19,83 a 144,16 pts/m3
ZARAGOZA	Variable	Variable	Variable	Variable

**7. RESUMEN DE ELEMENTOS ESENCIALES DE LA TASA POR ABASTECIMIENTO DE
AGUAS EN OTRAS LOCALIDADES DE ÁREAS LIMÍTROFES DE CASTILLA Y LEÓN EN
RELACIÓN CON EL HECHO IMPONIBLE, LOS SUSTITUTOS DEL CONTRIBUYENTE Y
LA PERIODICIDAD DE COBRO**

<u>LOCALIDAD</u>	<u>DERECHOS DE</u> <u>ACOMETIDA</u>	<u>COBRO POR LA</u> <u>UTILIZACIÓN</u>	<u>SUSTITUTOS DEL</u> <u>CONTRIBUYENTE</u>	<u>PERIODICIDAD</u> <u>DE COBRO</u>
------------------	--	---	---	--

		<u>DE</u> <u>CONTADORES</u>		
AVILÉS	Sí	Sí	Sí	Mensual
CALATAYUD	Sí	Sí	No	Trimestral
GIJÓN	Sí	Sí	Sí	Mensual
HARO	Sí	Sí	Sí	Mensual
MIERES	No	Sí	Sí	Mensual
MONFORTE DE LEMOS	Sí	No	No	Bimestral
PLASENCIA	No	No	No	Trimestral
REINOSA	Sí	Sí	Sí	Mensual
SANTO DOMINGO DE LA CALZADA	Sí	Sí	Sí	Trimestral
TALAVERA DE LA REINA	No	No	Sí	Bimestral
TORRELAVEGA	No	No	Sí	Trimestral

8. RESUMEN DE LOS ELEMENTOS CUANTIFICADORES DE LA TASA POR ABASTECIMIENTO DE AGUA EN OTRAS LOCALIDADES DE ÁREAS LIMÍTROFES DE CASTILLA Y LEÓN VALORADOS EN PESETAS

<u>LOCALIDAD</u>	<u>CUOTA FIJA</u> <u>USO DOMÉSTICO</u>	<u>CUOTA VARIABLE</u> <u>USO DOMÉSTICO</u>	<u>CUOTA FIJA</u> <u>USO COMERCIAL O INDUSTRIAL</u>	<u>CUOTA VARIABLE</u> <u>USO COMERCIAL O INDUSTRIAL</u>
AVILÉS	385	55 a 110 pts/m3	2.025	115 pts/m3
CALATAYUD	1.325	27 a 104 pts/m3	6.080	40 a 55 pts/m3
GIJÓN	Variable	Variable	Variable	Variable
HARO	No	30,90 a 53,56 pts/m3	No	36,05 a 63,86 pts/m3
MIERES	No	51 a 155 pts/m3	No	67 a 168 pts/m3
MONFORTE DE LEMOS	248	25 a 100 pts/m3	248	20 a 235 pts/m3
PLASENCIA	464 a 17.421	No	No	15 a 93 pts/m3
REINOSA	No	54 a 102 pts/m3	No	78 a 157 pts/m3
SANTO DOMINGO DE LA CALZADA	1.150	47 a 76 pts/m3	3.730	97 a 110 pts/m3

TALAVERA DE LA REINA	No	47,85 a 187,75 pts/m3	No	47,85 a 132,02 pts/m3
TORRELAVEGA	1.638	105 pts/m3	5.410	181 pts/m3

La única conclusión que se puede sostener a la vista de lo expuesto en los Cuadros anteriores es la ausencia de criterios de comparación entre los diversos municipios examinados, puesto que cada uno valora el coste del suministro de agua y del resto de prestaciones accesorias de distinta forma, lo cual conduce a pensar que todo ello se deriva de la propia naturaleza jurídica de la tasa y de su forma de cuantificación; por ello, nos hemos limitado a exponer de forma sucinta la situación existente en las localidades indicadas, no sin reiterar que las cifras que se ofrecen son sólo las máximas y mínimas, y que entre ellas se sitúan un elevado abanico de posibilidades.

V. CONCLUSIONES ACERCA DE LA FISCALIDAD MUNICIPAL EN CASTILLA Y LEÓN Y ÁREAS LIMÍTROFES.

CON RESPECTO AL IBI.- Por lo que respecta al primero de los elementos del tributo sobre el que pueden incidir los municipios en virtud de la potestad tributaria que tienen atribuida, esto es, el **tipo de gravamen**, se pueden extraer las siguientes conclusiones que se van a centrar exclusivamente en los municipios capitales de provincia, tanto de Castilla y León como de las áreas limítrofes.

En primer lugar, se comprueba que estos municipios, salvo Valladolid para los bienes inmuebles de naturaleza rústica, no agotan la capacidad o poder tributario que les otorga la LRHL en relación con este impuesto. En efecto, los tipos de gravamen aprobados con carácter general están muy por debajo de los límites legalmente previstos.

Ahora bien, para realizar una valoración global de cuál es la presión fiscal que se ejerce en los distintos municipios en relación con el IBI, al margen del estudio de los tipos en sentido estricto, que dan una idea de las posibilidades de gravamen que otorga la ley, es preciso aludir a lo que se ha denominado esfuerzo absoluto y relativo. Para ello hay que tener presente que para establecer comparaciones entre municipios los valores catastrales sobre los que aplicar el tipo de gravamen deben ser homogéneos, y por tanto, hay que conocer y valorar cuáles son los coeficientes de incremento que en cada municipio se han aplicado.

Pues bien, teniendo en cuenta esta circunstancia se pasa a aludir a las conclusiones que se han extraído en relación con el esfuerzo fiscal absoluto y el esfuerzo fiscal relativo que se realiza en los municipios capitales de provincia de Castilla y León respecto de los bienes inmuebles urbanos.

Por lo que se refiere al *esfuerzo fiscal absoluto* en las capitales de provincia de Castilla y León, **Burgos** es el municipio que menos presión fiscal soporta, mientras que **Salamanca** es el que lo hace en mayor medida. De cualquier forma, de menor a mayor presión fiscal se situarían, incluyendo los municipios citados: **Burgos, Palencia, Ávila, Segovia, Valladolid, Zamora, Soria, León y Salamanca.**

En las capitales de provincia de áreas limítrofes hay que señalar que Madrid es el que menos presión fiscal ejerce sobre sus inmuebles urbanos mientras que Oviedo es el municipio que lo hace en mayor medida. De cualquier forma, ordenando de menor a mayor presión fiscal los municipios estudiados habría que realizar la siguiente clasificación: Madrid, Guadalajara, Zaragoza, Lugo, Orense, Logroño, Toledo, Santander y Oviedo.

Comparando el esfuerzo fiscal absoluto que se produce en las capitales de las áreas limítrofes y poniéndolo en comparación con las de Castilla y León se pone de manifiesto que la presión fiscal es por regla general mayor en los municipios de Castilla y León que en las áreas limítrofes, ya que de las dieciocho capitales estudiadas, seis capitales castellano-leonesas se sitúan entre las nueve primeras, ocupando además las posiciones décima y undécima otras dos capitales castellanas como son **Ávila y Palencia**; así pues tan sólo **Burgos** se sitúa en los puestos inferiores, ya que por debajo de este municipio sólo se encuentran Guadalajara y Madrid.

Si se pone en relación el esfuerzo fiscal absoluto de las áreas que limitan con la Comunidad Autónoma de Castilla y León y el que se soporta en las distintas capitales de provincia que la integran, se desprenden los siguientes datos: en **Burgos**, se soporta una menor presión fiscal que en Santander, sin embargo, se supera la que se ejerce en Logroño; por su parte, **Soria**, ejerce mayor presión fiscal absoluta que todas las capitales de provincia no pertenecientes a Castilla y León con las que limita, esto es, Guadalajara, Zaragoza y Logroño; por lo que afecta a **Segovia**, hay que decir que también presenta mayor presión fiscal que las provincias con las que limita, esto es, Guadalajara y Madrid; **Zamora** supera a Orense; por lo que concierne a **León**, también supera a Orense, Lugo, Oviedo y Santander; por su parte, **Ávila** se sitúa en una posición intermedia entre Toledo y Madrid; y finalmente, **Palencia** soporta menor presión fiscal

que Santander. De lo expuesto se deduce que excepto Burgos, Ávila y Palencia, las demás capitales de provincia de Castilla y León que limitan con capitales de provincia de otras Comunidades Autónomas ejercen en su territorio mayor presión fiscal absoluta que en las áreas con las que limitan.

En lo que concierne al *esfuerzo fiscal relativo* de las capitales de provincia de Castilla y León es preciso señalar que el municipio que en mayor medida hace uso de las posibilidades que le otorga la LRHL es Salamanca con un 98,88%, mientras que Valladolid es el que se sitúa en último lugar con un 20,76%. En concreto, teniendo en cuenta el esfuerzo fiscal que realizan habría que ordenar las capitales de provincia de Castilla y León del siguiente modo: Salamanca (98,88%), León (79,52%), Ávila (64,07%), Zamora (63,58%), Palencia (56,28%), Segovia (55,51%), Burgos (43,96%), Soria (28,24%) y Valladolid (20,76%).

Por lo que afecta al esfuerzo fiscal relativo que soportan las áreas limítrofes, hay que señalar que el municipio que en mayor medida hace uso de las posibilidades que le otorga la LRHL es Oviedo con un 70,50%, mientras que Madrid se sitúa en último lugar con un 12,44%. En concreto, teniendo en cuenta el esfuerzo fiscal que realizan habría que ordenar las capitales de provincia de las áreas limítrofes del siguiente modo: Oviedo (70,50%), Santander(65,33%), Toledo(62,092%), Lugo(55,04%), Orense(49,17%), Logroño (48,33%), Zaragoza(46,25%), Guadalajara (41,65%), Madrid (12,44%).

Unificando los resultados de la totalidad de las capitales de provincia analizadas y ordenando de mayor a menos los datos obtenidos, hay que realizar la siguiente clasificación: **Salamanca, León, Oviedo, Santander, Ávila, Zamora, Toledo, Palencia, Segovia**, Lugo, Orense, Logroño, Zaragoza, **Burgos**, Guadalajara, **Soria, Valladolid** y Madrid. De nuevo se comprueba que seis de las nueve capitales de provincia de Castilla y León, se sitúan en la mitad superior de la tabla, aunque en este caso las diferencias parecen ser menores que en relación con la presión fiscal absoluta.

Una vez que se han realizado estas consideraciones en relación con el tipo de gravamen del impuesto, corresponde hacer mención a los **beneficios fiscales** que los municipios pueden establecer para los bienes inmuebles situados en su ámbito territorial, y al respecto cabe decir que si bien los Ayuntamientos de las capitales de Castilla y León, no han hecho uso de todas las posibilidades de gravamen que les otorga la LRHL, tampoco han aplicado con carácter general los mencionados beneficios fiscales, llamando sobre todo la atención el hecho de que en ninguno de ellos se haya

regulado la exención relativa a los inmuebles de los que son titulares los centros sanitarios de titularidad pública cuando están afectados al cumplimiento de sus fines específicos. Por su parte, los municipios de las áreas limítrofes tampoco han establecido la mencionada exención y en lo que respecta a bonificaciones, hay que señalar que tan sólo Monforte de Lemos ha regulado la que afecta a los inmuebles situados en áreas que requieren especial protección.

De todo lo expuesto se desprende que el margen que la LRHL ofrece a los municipios no está ni mucho menos agotado, sino que todavía quedan muchas posibilidades tanto en lo relativo a tipos de gravamen como a beneficios fiscales.

CON RESPECTO AL IAE.- Del análisis conjunto de lo que en el trabajo se ha expuesto acerca de la fiscalidad concerniente al IAE en los municipios de Castilla y León y de las áreas limítrofes con esta Comunidad, es posible extraer algunas conclusiones de índole comparativa referidas a todos los municipios examinados.

En primer lugar, si tenemos en cuenta las **cuotas máximas** aplicadas en cada uno de los municipios, hay dos en los que dichas cuotas representan más del 300 por cien de las cuotas de tarifa del IAE, y que por tanto tienen los niveles más elevados en lo que a presión fiscal absoluta máxima se refiere: Alcobendas y Madrid. A continuación, hay una serie de municipios en los que su cuota máxima aplicada supone entre el 200 y el 300 por cien de las cuotas de tarifa, que son, por orden de mayor a menor gravamen, Torrelavega, **Valladolid**, Zaragoza, San Sebastián de los Reyes, Toledo, Avilés, Santander, Logroño, **Palencia**, Gijón, **Segovia** y Lugo. Otro grupo de municipios aplica una cuota máxima de entre el 150 y el 200 por cien de la cuota de tarifa, siendo, de más a menos presión fiscal, Aranda de Duero, Mieres, Oviedo, **León**, **Zamora**, **Soria**, Laguna de Duero, **Burgos**, Cuéllar, Miranda de Ebro, Guadalajara, Arenas de San Pedro, Reinosa, Plasencia y Medina del Campo. Seguidamente, se encuentran los municipios cuya cuota máxima aplicada es de entre el 100 y el 150 por ciento de la de tarifa, incluyéndose aquí Guardo, Orense, Béjar, Talavera de la Reina, Santo Domingo de la Calzada, Haro, Toro, **Ávila**, Ponferrada, **Salamanca**, Astorga, Calatayud, Collado Villalba, Aguilar de Campoo, Ciudad Rodrigo y Burgo de Osma. Finalmente, hay dos municipios cuya presión fiscal máxima por IAE es especialmente favorable, pues aplican unas cuotas máximas inferiores a las de tarifa, que son Benavente y Monforte de Lemos.

En lo atinente a las **cuotas medias** que aplican los municipios castellano-leoneses y los limítrofes con los mismos, destaca un grupo de municipios cuyo nivel de imposición supera el 200 por cien de la cuota de tarifa, en el que están comprendidos, siguiendo como siempre un orden de mayor a menor gravamen, Alcobendas, Torrelavega, Madrid, Toledo, **Valladolid**, Avilés y San Sebastián de los Reyes. A continuación, se hallan los municipios cuya cuota media aplicada supone del 150 al 200 por cien de la cuota de tarifa, y que son Gijón, Zaragoza, Logroño, **Segovia**, **Palencia**, Santander, Mieres, Miranda de Ebro, Aranda de Duero, **Soria**, Arenas de San Pedro y Lugo. Las localidades que aplican una cuota media de entre el 100 y el 150 por ciento de la de tarifa son Cuéllar, **Burgos**, Oviedo, Talavera de la Reina, Laguna de Duero, Guardo, Guadalajara, Plasencia, **Ávila**, Reinosa, Medina del Campo, Haro, Santo Domingo de la Calzada, **Zamora**, Béjar, Calatayud, Orense, **León**, Astorga, Ponferrada, Ciudad Rodrigo y Burgo de Osma. Por último, los niveles de imposición menos gravosos corresponden a las localidades cuyas cuotas medias son inferiores a la cuota de tarifa, incluyéndose aquí Aguilar de Campoo, Toro, Benavente, **Salamanca**, Collado Villalba y Monforte de Lemos.

Por lo que afecta a las **cuotas mínimas** aplicadas, hay un municipio cuya fiscalidad es especialmente gravosa, pues aplica una cuota mínima superior al 200 por cien de la cuota de tarifa: Torrelavega. Tras él se sitúan las localidades donde la cuota mínima aplicada va del 150 al 200 por cien de la de tarifa, a saber, Alcobendas, Miranda de Ebro, Toledo, Arenas de San Pedro, Avilés, Gijón y Mieres. Un tercer grupo de municipios, que es el más numeroso, incluye a los que aplican una cuota mínima entre el 100 y el 150 por ciento de la cuota de tarifa, englobándose en el mismo **Soria**, **Valladolid**, **Palencia**, Talavera de la Reina, **Segovia**, Logroño, San Sebastián de los Reyes, Aranda de Duero, **Ávila**, Guardo, Cuéllar, Madrid, Haro, Lugo, Calatayud, Santo Domingo de la Calzada, **Burgos**, Plasencia, Guadalajara, Reinosa, Ciudad Rodrigo, Burgo de Osma, Laguna de Duero y Medina del Campo. Finalmente, los niveles de imposición más favorables corresponden a aquellas localidades cuyas cuotas mínimas son inferiores a las cuotas de tarifa, incluyéndose aquí a Santander, Oviedo, Aguilar de Campoo, Benavente, Béjar, Astorga, Orense, Monforte de Lemos, Ponferrada, Zaragoza, Collado Villalba, Toro, **León**, **Salamanca** y **Zamora**.

A la vista de los datos expuestos, es posible comparar la presión fiscal absoluta existente en las capitales de provincia de Castilla y León que lindan con otras Comunidades con la que existe en las capitales de provincia más próximas

geográficamente a aquéllas. Así, con carácter general se puede decir que **Ávila** presenta unos niveles de imposición más favorables que Toledo y Madrid; igualmente, en **Burgos** la presión fiscal absoluta por el IAE es menor que en Santander y Logroño; también **León** tiene una fiscalidad más favorable que Lugo, Oviedo y Santander, aunque algo menos ventajosa que la de Orense; **Palencia** presenta unos niveles de imposición muy similares a los de Santander; en **Segovia** la presión fiscal es menor que en Madrid, pero más elevada que en Guadalajara; en el caso de **Soria**, la presión fiscal es inferior a la de Logroño y Zaragoza, pero superior a la de Guadalajara; finalmente, en **Zamora** el nivel de imposición, aunque bastante próximo, es algo más elevado que en Orense.

Si se tienen en cuenta los niveles máximos de fiscalidad existentes en cada uno de los municipios, tanto de Castilla y León como de las áreas limítrofes, cabe concluir que ninguna de las localidades objeto de estudio ha agotado las posibilidades que la LRHL ofrece en orden a incrementar las cuotas del IAE. Comparando el uso que cada una de esas localidades ha hecho de su capacidad de elevar el impuesto, el orden de los municipios, de mayor a menor intensidad en el empleo de dicha capacidad, sería el siguiente: Alcobendas, Madrid, Torrelavega, San Sebastián de los Reyes, Toledo, **Valladolid**, Zaragoza, Avilés, Santander, **Palencia**, Logroño, **Segovia**, Aranda de Duero, Gijón, Mieres, Lugo, Laguna de Duero, Cuéllar, **Soria**, **Zamora**, Oviedo, **León**, Miranda de Ebro, Arenas de San Pedro, Reinosa, **Burgos**, Guadalajara, Guardo, Plasencia, Medina del Campo, Béjar, Santo Domingo de la Calzada, Haro, Toro, Talavera de la Reina, **Ávila**, Astorga, Orense, Calatayud, Ponferrada, Aguilar de Campoo, Collado Villalba, **Salamanca**, Ciudad Rodrigo, Burgo de Osma, Benavente y Monforte de Lemos.

Para terminar con lo que atañe al IAE, recordar que las disparidades fiscales entre los diferentes municipios se producen también merced al uso que cada uno ha hecho de la posibilidad legal de establecer en su demarcación territorial la **bonificación por inicio de actividades empresariales**, pudiéndose concluir que, en general, son las localidades con mayor población de derecho las que han establecido la citada bonificación, frente a las localidades menores que, salvo excepciones, no ejercen su autonomía tributaria en este ámbito.

CON RESPECTO AL IVTM.- Teniendo en cuenta lo que en su momento se expuso acerca de la fiscalidad por el IVTM en los diversos municipios castellano-

leoneses y de las áreas limítrofes con Castilla y León, se pueden extraer algunas conclusiones en las que se ponga de relieve las disparidades fiscales ocasionadas por el ejercicio que cada localidad ha hecho de la autonomía tributaria que en relación con este impuesto reconoce la LRHL.

En particular, si se atiende a las **cuotas** que se aplican en los diversos municipios, los niveles más elevados de imposición, en términos absolutos, corresponden a aquellos en los que dichas cuotas representan al menos el 150 por ciento de las cuotas mínimas previstas en el artículo 96.4 de la LRHL, y que son, de mayor a menor gravamen, Calatayud, Torrelavega, Toledo, **Valladolid**, Santander y Zaragoza. Frente a los anteriores, la mayoría de los municipios aplican cuotas que suponen un aumento de la cuota de tarifa de menos del 150 por ciento, quedando englobados en este grupo Madrid, Miranda de Ebro, **Burgos**, Collado Villalba, San Sebastián de los Reyes, Laguna de Duero, **Ávila**, Gijón, Talavera de la Reina, Medina del Campo, Logroño, Astorga, Reinosa, Ciudad Rodrigo, Béjar, Lugo, Oviedo, **León**, Mieres, Aranda de Duero, **Segovia**, Guadalajara, Cuéllar, Ponferrada, Orense, **Salamanca**, **Palencia**, Alcobendas, Aguilar de Campoo, Avilés, Santo Domingo de la Calzada, Burgo de Osma, **Soria**, **Zamora**, Plasencia, Haro, Monforte de Lemos, Arenas de San Pedro, Toro y Guardo. Finalmente, hay que mencionar el municipio zamorano de Benavente, cuya fiscalidad es la más ventajosa, pues no incrementa en absoluto las cuotas mínimas del impuesto.

Teniendo en cuenta los datos indicados, si comparamos los niveles de imposición de las capitales castellano-leonesas con los que presentan las capitales de provincia más próximas geográficamente, se extrae el siguiente resultado: en **Ávila** la presión fiscal es menor que en Toledo y Madrid; **Burgos** tiene una fiscalidad más ventajosa que Santander pero más desfavorable que Logroño; en **León** la presión fiscal es inferior a la de Oviedo, Lugo y Santander, aunque más elevada que en Orense; en **Palencia** el nivel de imposición es menor que en Santander; **Segovia** exige un IVTM menos gravoso que Madrid, pero más elevado que Guadalajara; **Soria** presenta un nivel de imposición inferior al de Guadalajara, Logroño y Zaragoza; y finalmente, también en **Zamora** la presión fiscal es inferior que en Orense.

De las cuarenta y siete localidades examinadas ninguna ha optado por incrementar hasta los niveles máximos permitidos las cuotas del IVTM. Comparando las cuotas máximas aplicadas en cada municipio con las cuotas máximas que podrían alcanzar en función de su población de derecho, el municipio que en mayor medida ha utilizado su

capacidad para elevar el impuesto es Calatayud, seguido por Torrelavega, Toledo, Laguna de Duero, Astorga, Reinosa, Ciudad Rodrigo, Béjar, Miranda de Ebro, Collado Villalba, **Ávila**, **Valladolid**, Medina del Campo, Cuéllar, Mieres, Aranda de Duero, Santander, Zaragoza, San Sebastián de los Reyes, Talavera de la Reina, Madrid, Aguilar de Campoo, Lugo, **Burgos**, Gijón, **Segovia**, Logroño, Guadalajara, Oviedo, **León**, Ponferrada, Santo Domingo de la Calzada, **Palencia**, Burgo de Osma, Alcobendas, Orense, **Salamanca**, Avilés, Haro, Monforte de Lemos, **Soria**, Plasencia, Arenas de San Pedro, Toro, Guardo, **Zamora**, y por último Benavente, que no ha ejercido en absoluto su facultad de incrementar las cuotas del IVTM.

Recordar por último que los Ayuntamientos tienen competencias para establecer a través de sus ordenanzas ciertos **beneficios fiscales**. En términos generales, un buen número de municipios ha procedido a aprobar la bonificación relativa a vehículos históricos o con antigüedad mínima de veinticinco años. Sin embargo, la tendencia es precisamente la contraria en lo que se refiere a la bonificación por motivos medioambientales, ya que de todos los municipios analizados, sólo **Burgos** y Toro dentro de Castilla y León, y Logroño, Madrid y Zaragoza dentro de las áreas limítrofes ha optado por establecer este beneficio fiscal.

CON RESPECTO AL ICIO.- Al igual que se ha realizado con los tres impuestos obligatorios, corresponde en este momento exponer una serie de conclusiones en el ámbito de los municipios de Castilla y León, puestos en relación con los de las áreas limítrofes examinadas¹³⁶.

En cuanto a los **tipos de gravamen** encontramos tres grandes conjuntos de entes locales:

En primer lugar, aquellos que han optado por el tope legal permitido por la LRHL, aplicando por tanto el porcentaje sobre el máximo del 100% y que son Alcobendas, Avilés, **Ávila**, Béjar, Collado Villalba, Guadalajara, Haro, Laguna de Duero, Madrid, Mieres, Miranda de Ebro, Plasencia, Reinosa, San Sebastián de los Reyes, Santander, Santo Domingo de la Calzada, Toro, Torrelavega, **Zamora** y Zaragoza.

En segundo término, los que sitúan dicho porcentaje entre el 80% y el 99%, siendo, a partir de un orden de más a menos presión fiscal, Astorga, **Valladolid**, Toledo, Calatayud, Cuéllar, Aranda de Duero, Oviedo, **Salamanca**, Talavera de la Reina,

Segovia, Soria, Ciudad Rodrigo, Guardo, Aguilar de Campoo, Burgo de Osma, **León** y Lugo.

Por último, están los que fluctúan entre el 50% y el 79% del mismo, ordenados de mayor a menor gravamen: Ponferrada, Benavente, Gijón, Medina del Campo, **Palencia**, Monforte de Lemos, Logroño, **Burgos** y Orense. Estos dos últimos municipios tienen un tipo de gravamen que supone sobre el tope legal el 67,5% y el 50%, respectivamente, lo cual ofrece una pauta importante ya que permite afirmar que, salvo en esos dos supuestos, en la mayoría de las localidades consultadas la presión fiscal por el ICIO es de las más altas posibles, llegando al 100% en 20 de los 46 entes locales examinados.

Haciendo una breve comparación entre la presión fiscal de los municipios más próximos geográficamente entre sí, se ponen de manifiesto los resultados que se describen a continuación:

En **Galicia** y las provincias castellano-leonesas de **León y Zamora** hay que destacar la menor incidencia fiscal en las localidades gallegas, ya que en Orense, por ejemplo, se encuentra en el 50%, mientras que en Astorga y Zamora, es del 99,6% y 100%, respectivamente.

En **Asturias** y la provincia de **León** la situación es muy similar entre las localidades, alcanzándose frecuentemente el porcentaje sobre el máximo del 100% o muy cercano al mismo.

En **Cantabria, La Rioja, Aragón** y las provincias de **Palencia, Burgos, Valladolid y Soria** la presión fiscal es también muy parecida, aunque la tendencia creemos que conduce a un mayor rigor en la tributación de las localidades de áreas limítrofes a la Comunidad de Castilla y León.

En cuanto a la zona centro, **Madrid, Guadalajara, Toledo, Cáceres** y las provincias de **Salamanca, Ávila y Segovia**, si bien las diferencias porcentuales no son muy elevadas, se puede afirmar que la tendencia de las áreas limítrofes a una presión fiscal más importante se confirma en estos entes locales, puesto que el número de Corporaciones que han acudido a un tipo de gravamen máximo supone casi la totalidad de las consultadas en dichas áreas.

Para terminar, respecto a los **beneficios fiscales** y dejando al margen aquellos casos que se limitan a transcribir la regulación legal –que ya hemos comentado–, hay que indicar que, en el ámbito de Castilla y León se presta una mayor atención a estas

¹³⁶ En todo caso, debe tenerse muy presente que, como en toda conclusión, se producen generalizaciones

posibilidades en las localidades que no son capitales de provincia, mientras que en las áreas limítrofes a la Comunidad sucede lo contrario.

Asimismo, se constata que la autonomía tributaria se centra en Castilla y León en las bonificaciones por creación de empleo o implantación de tejido industrial, siguiendo en un segundo plano de importancia las relativas a la protección del patrimonio Histórico-Artístico; por el contrario, en las áreas limítrofes se acude más a la rehabilitación de edificios y fachadas, así como al fomento de la construcción de viviendas protegidas.

CON RESPECTO AL IIVTNU.- Siguiendo el mismo esquema utilizado en el ICIO, las conclusiones que pasan a exponerse hacen referencia a los tipos de gravamen, con la consiguiente comparación por zonas geográficas, y a los beneficios fiscales.

Respecto a los **tipos de gravamen**, hay que dejar bien sentado que las diferencias entre la presión fiscal máxima de las diversas localidades no pueden ser muy notorias, a causa de la estrecha franja de topes legales permitidos por la LRHL a los entes locales, que sólo varían entre el 26% y el 30%.

Como sucede en el ICIO, se distinguen tres grupos de municipios:

En primer lugar, aquellos con un porcentaje sobre el legal del 100%, es decir, los que tienen una presión fiscal extrema y que son Alcobendas, Astorga, **Ávila**, Avilés, Calatayud, Collado Villalba, Gijón, Guadalajara, Guardo, Haro, Laguna de Duero, Logroño, Madrid, Mieres, Oviedo, **Palencia**, Ponferrada, **Salamanca**, Santander, **Segovia**, **Soria**, Talavera de la Reina, Torrelavega, **Zamora** y Zaragoza. En definitiva, 25 de los 45 entes locales consultados que han establecido el IIVTNU tienen un tipo de gravamen máximo.

El segundo grupo se integra por los que tienen un porcentaje sobre el mayor permitido del 80% al 99% y que, ordenados de mayor a menor gravamen son Medina del Campo, Monforte de Lemos, Lugo, Toledo, Béjar, **Burgos**, Plasencia, Arenas de San Pedro, Orense, Ciudad Rodrigo y Santo Domingo de la Calzada.

Finalmente, los que se sitúan entre el 50% y el 79%, siendo, ordenados también de más a menos presión fiscal, Cuéllar, Aguilar de Campoo, Reinosa, Aranda de Duero, Benavente, **León**, San Sebastián de los Reyes, Miranda de Ebro y **Valladolid**.

que pueden verse superadas en supuestos determinados.

La comparación entre la presión fiscal de los municipios más próximos geográficamente entre sí arroja los siguientes resultados:

En **Galicia** y las provincias de **León y Zamora** la fiscalidad de este impuesto es muy parecida, aunque la tendencia en la Comunidad gallega es mantener un porcentaje sobre el tope legal permitido entre 5 y 10 puntos porcentuales inferior al de las localidades castellano-leonesas.

En **Asturias** y la provincia de **León** la totalidad de los municipios consultados tienen una presión fiscal máxima (del 100%), salvo en la ciudad de León, donde sólo representa el 66,6% del total.

En **Cantabria, La Rioja, Aragón** y las provincias de **Palencia, Burgos, Valladolid y Soria** sucede prácticamente lo mismo que en la zona astur-leonesa, alcanzando casi todos los entes locales el 100%, aunque destaca el caso de Valladolid, que únicamente tiene un porcentaje del 53,3%.

Finalmente, en **Madrid, Guadalajara, Toledo, Cáceres** y las provincias de **Salamanca, Ávila y Segovia** la presión fiscal se mantiene en la mayoría de las localidades en el 100%.

Por último, en cuanto a los **beneficios fiscales**, y centrándonos solamente en el relativo a los terrenos transmitidos por causa de muerte a familiares, se pueden extraer tres conclusiones:

Primera. En el ámbito de las áreas limítrofes existe una mayor preocupación por esta bonificación, prácticamente en la mitad de los entes locales consultados, mientras que, en Castilla y León, sólo 4 de los 22 municipios que tienen establecido el IIVTNU la han aprobado.

Segunda. La cuantía de la bonificación no ha superado el 50% de la cuota por el impuesto, salvo en Béjar, Madrid, Oviedo y Torrelavega que ha alcanzado el 95%.

Tercera. Tanto en Castilla y León como en las áreas limítrofes se ha primado la transmisión de la vivienda habitual, por lo que el resto de inmuebles enajenados habitualmente no gozarán de beneficio fiscal alguno.

CON RESPECTO AL IGS.- Esta figura impositiva, de carácter potestativo, es un tributo escasamente utilizado en la imposición municipal, ya que el establecimiento del mismo en ningún caso supera el 33 por 100 de los municipios analizados. Ahora bien, son los Ayuntamientos de las capitales de provincia los que en mayor medida han

establecido este gravamen, y ello se comprueba tanto para los municipios de Castilla y León como para los de áreas limítrofes.

Sin embargo, una vez que el tributo resulta exigible, el tipo de gravamen aplicable es el máximo que permite la regulación legal, esto es, el 20 por 100, por lo que se puede decir que en este ámbito se agota el poder financiero que en relación con esta figura se otorga a los municipios.

Por tanto, es posible afirmar que la implantación de este tributo de voluntaria exacción para los Ayuntamientos es diversa y extrema, ya que por una parte, existe un grupo de municipios que no establecen el tributo, y por otra, un grupo (**Ávila, Segovia, Soria**, Ciudad Rodrigo, Guadalajara, Madrid, Alcobendas, San Sebastián de los Reyes, Toledo y Zaragoza) que no sólo lo establecen, sino que agotan el margen de capacidad que la ley les otorga aplicando el tipo de gravamen más alto, esto es, el 20 por 100.

Una vez expuestas las conclusiones generales del trabajo, se ha considerado oportuno incluir nueve cuadros en los que se ofrece una visión completa para cada una de las **capitales de provincia de Castilla y León y de las áreas limítrofes** de los tipos de gravamen, o en su caso, de las cuotas tributarias, de los impuestos analizados en páginas precedentes¹³⁷. De esta forma, se consigue un más fácil cotejo del nivel de imposición existente en cada una de las localidades aludidas.

A. CAPITALS DE PROVINCIA DE CASTILLA Y LEÓN:

1. AYUNTAMIENTO DE ÁVILA

IBI	Tipo de gravamen:	
	?? Rústicos.....	0,5%
	?? Urbanos.....	0,6%
IAE	Cuotas (% sobre la cuota de tarifa):	
	?? Máxima.....	130%
	?? Media.....	130%
	?? Mínima.....	130%
IVTM	Cuota (% sobre la cuota de tarifa).....	141%
IGS	Tipo de gravamen	20%
ICIO	Tipo de gravamen.....	3,20%
IIVTNU	Tipo de gravamen.....	28%

2. AYUNTAMIENTO DE BURGOS

IBI	Tipo de gravamen:	
	?? Rústicos.....	0,65%
	?? Urbanos.....	0,35%
IAE	Cuotas (% sobre la cuota de tarifa):	
	?? Máxima.....	175%
	?? Media.....	143,75%
	?? Mínima.....	112,5%
IVTM	Cuota (% sobre la cuota de tarifa).....	143%
ICIO	Tipo de gravamen.....	2,70%
IIVTNU	Tipo de gravamen.....	26%

¹³⁷ Se recogen únicamente los datos de las capitales de provincia, tanto de Castilla y León como de las áreas limítrofes, por la especial relevancia que tienen dichas localidades.

3. AYUNTAMIENTO DE LEÓN

IBI	Tipo de gravamen:	
	?? Rústicos.....	0,3%
	?? Urbanos.....	0,625%
IAE	Cuotas (% sobre la cuota de tarifa):	
	?? Máxima.....	188,31%
	?? Media.....	107,96%
	?? Mínima.....	62,77%
IVTM	Cuota (% sobre la cuota de tarifa).....	136,9%
ICIO	Tipo de gravamen.....	3,35%
IIVTNU	Tipo de gravamen.....	20%

4. AYUNTAMIENTO DE PALENCIA

IBI	Tipo de gravamen:	
	?? Rústicos.....	0,8%
	?? Urbanos.....	0,485%
IAE	Cuotas (% sobre la cuota de tarifa):	
	?? Máxima.....	224,96%
	?? Media.....	177,156%
	?? Mínima.....	140,6%
IVTM	Cuota (% sobre la cuota de tarifa).....	129,3%
ICIO	Tipo de gravamen.....	2,60%
IIVTNU	Tipo de gravamen.....	29%

5. AYUNTAMIENTO DE SALAMANCA

IBI	Tipo de gravamen:	
	?? Rústicos.....	0,48%
	?? Urbanos.....	0,6%
IAE	Cuotas (% sobre la cuota de tarifa):	
	?? Máxima.....	122,1%
	?? Media.....	88,8%
	?? Mínima.....	55,5%
IVTM	Cuota (% sobre la cuota de tarifa).....	130%
ICIO	Tipo de gravamen.....	3,75%
IIVTNU	Tipo de gravamen.....	30%

6. AYUNTAMIENTO DE SEGOVIA

IBI	Tipo de gravamen:	
	?? Rústicos.....	0,82%
	?? Urbanos.....	0,38%
IAE	Cuotas (% sobre la cuota de tarifa):	
	?? Máxima.....	212,8%
	?? Media.....	179,36%
	?? Mínima.....	136,8%
IVTM	Cuota (% sobre la cuota de tarifa).....	133%
IGS	Tipo de gravamen	20%
ICIO	Tipo de gravamen.....	3,30%
IIVTNU	Tipo de gravamen.....	29%

7. AYUNTAMIENTO DE SORIA

IBI	Tipo de gravamen:	
	?? Rústicos.....	0,8%
	?? Urbanos.....	0,5%
IAE	Cuotas (% sobre la cuota de tarifa):	
	?? Máxima.....	182%
	?? Media.....	162,4%
	?? Mínima.....	147%
IVTM	Cuota (% sobre la cuota de tarifa).....	115%
IGS	Tipo de gravamen	20%
ICIO	Tipo de gravamen.....	2,90%
IIVTNU	Tipo de gravamen.....	28%

8. AYUNTAMIENTO DE VALLADOLID

IBI	Tipo de gravamen:	
	?? Rústicos.....	1,07%
	?? Urbanos.....	0,5047%
IAE	Cuotas (% sobre la cuota de tarifa):	
	?? Máxima.....	272,25%
	?? Media.....	208,725%
	?? Mínima.....	145,2%
IVTM	Cuota (% sobre la cuota de tarifa).....	156,23%
ICIO	Tipo de gravamen.....	3,90%
IIVTNU	Tipo de gravamen.....	16%

9. AYUNTAMIENTO DE ZAMORA

IBI	Tipo de gravamen:	
	?? Rústicos.....	0,3%
	?? Urbanos.....	0,4%
IAE	Cuotas (% sobre la cuota de tarifa):	
	?? Máxima.....	187%
	?? Media.....	121%
	?? Mínima.....	55%
IVTM	Cuota (% sobre la cuota de tarifa).....	115%
ICIO	Tipo de gravamen.....	3,60%
IIVTNU	Tipo de gravamen.....	29%

B. CAPITALES DE PROVINCIA DE LAS ÁREAS LIMÍTROFES:

1. AYUNTAMIENTO DE GUADALAJARA

IBI	Tipo de gravamen:	
	?? Rústicos.....	0,390%
	?? Urbanos.....	0,366%
IAE	Cuotas (% sobre la cuota de tarifa):	
	?? Máxima.....	162%
	?? Media.....	135%
	?? Mínima.....	108%
IVTM	Cuota (% sobre la cuota de tarifa).....	131,43%
IGS	Tipo de gravamen	20%
ICIO	Tipo de gravamen.....	3,60%
IIVTNU	Tipo de gravamen.....	29%

2. AYUNTAMIENTO DE LOGROÑO

IBI	Tipo de gravamen:	
	?? Rústicos.....	0,80%
	?? Urbanos.....	0,39%
IAE	Cuotas (% sobre la cuota de tarifa):	
	?? Máxima.....	227,8%
	?? Media.....	179,56%
	?? Mínima.....	134%
IVTM	Cuota (% sobre la cuota de tarifa).....	139,3%
IGS	Tipo de gravamen	-----
ICIO	Tipo de gravamen.....	2,80%
IIVTNU	Tipo de gravamen.....	30%

3. AYUNTAMIENTO DE LUGO

IBI	Tipo de gravamen:	
	?? Rústicos.....	0,30%
	?? Urbanos.....	0,65%
IAE	Cuotas (% sobre la cuota de tarifa):	
	?? Máxima.....	203%
	?? Media.....	153,7%
	?? Mínima.....	116%
IVTM	Cuota (% sobre la cuota de tarifa).....	137%
IGS	Tipo de gravamen	---
ICIO	Tipo de gravamen.....	3%
IIVTNU	Tipo de gravamen.....	26%

4. AYUNTAMIENTO DE MADRID

IBI	Tipo de gravamen:	
	?? Rústicos.....	0,600%
	?? Urbanos.....	0.522%
IAE	Cuotas (% sobre la cuota de tarifa):	
	?? Máxima.....	320%
	?? Media.....	220%
	?? Mínima.....	120%
IVTM	Cuota (% sobre la cuota de tarifa).....	147%
IGS	Tipo de gravamen	20%
ICIO	Tipo de gravamen.....	4%
IIVTNU	Tipo de gravamen.....	30%

5. AYUNTAMIENTO DE ORENSE

IBI	Tipo de gravamen:	
	?? Rústicos.....	1,16%
	?? Urbanos.....	0,46%
IAE	Cuotas (% sobre la cuota de tarifa):	
	?? Máxima.....	140%
	?? Media.....	110,8%
	?? Mínima.....	85%
IVTM	Cuota (% sobre la cuota de tarifa).....	130%
IGS	Tipo de gravamen	---
ICIO	Tipo de gravamen.....	2%
IIVTNU	Tipo de gravamen.....	25%

6. AYUNTAMIENTO DE OVIEDO

IBI	Tipo de gravamen:	
	?? Rústicos.....	0,580%
	?? Urbanos.....	0,541%
IAE	Cuotas (% sobre la cuota de tarifa):	
	?? Máxima.....	193,12%
	?? Media.....	142,426%
	?? Mínima.....	96,56%
IVTM	Cuota (% sobre la cuota de tarifa).....	137%
IGS	Tipo de gravamen	----
ICIO	Tipo de gravamen.....	3,80%
IIVTNU	Tipo de gravamen.....	30%

7. AYUNTAMIENTO DE SANTANDER

IBI	Tipo de gravamen:	
	?? Rústicos.....	0,75%
	?? Urbanos.....	0,50%
IAE	Cuotas (% sobre la cuota de tarifa):	
	?? Máxima.....	245,125%
	?? Media.....	176,225%
	?? Mínima.....	99,375%
IVTM	Cuota (% sobre la cuota de tarifa).....	150%
IGS	Tipo de gravamen	----
ICIO	Tipo de gravamen.....	4%
IIVTNU	Tipo de gravamen.....	30%

8. AYUNTAMIENTO DE TOLEDO

IBI	Tipo de gravamen:	
	?? Rústicos.....	0,72%
	?? Urbanos.....	0,52%
IAE	Cuotas (% sobre la cuota de tarifa):	
	?? Máxima.....	262,4%
	?? Media.....	213,2%
	?? Mínima.....	164%
IVTM	Cuota (% sobre la cuota de tarifa).....	161%
IGS	Tipo de gravamen	20%
ICIO	Tipo de gravamen.....	3,50%
IIVTNU	Tipo de gravamen.....	26%

9. AYUNTAMIENTO DE ZARAGOZA

IBI	Tipo de gravamen:	
	?? Rústicos.....	0,7%
	?? Urbanos.....	0,4%
IAE	Cuotas (% sobre la cuota de tarifa):	
	?? Máxima.....	272%
	?? Media.....	183,6%
	?? Mínima.....	68%
IVTM	Cuota (% sobre la cuota de tarifa).....	150%
IGS	Tipo de gravamen	20%
ICIO	Tipo de gravamen.....	4%
IIVTNU	Tipo de gravamen.....	30%