

La reforma de las haciendas locales

Jesús Chamorro González
*Magistrado especialista
de lo contencioso-administrativo*

1. Introducción.
2. Impuesto de actividades económicas.
 - 2.1. Cuestiones generales y sujetos pasivos.
 - 2.2. Cuota.
 - 2.3. Bonificaciones.
 - 2.4. Gestión.
 - 2.5. Otras cuestiones.
3. El impuesto de bienes inmuebles.
 - 3.1. Cuestiones generales.
 - 3.2. Hecho imponible.
 - 3.3. Sujetos pasivos.
 - 3.4. Base imponible y cuota.
 - 3.5. Bonificaciones.
 - 3.6. Gestión.

1. Introducción

La esperada y deseada reforma de las haciendas locales, en razón de los problemas que plantea la financiación de los entes locales, ha visto por fin la luz y podemos considerarla ya derecho positivo en la materia.

Como no podía ser de otro modo tratándose de un texto legal de tanta trascendencia práctica, para unos es la mejor de las posibles mientras que otros la califican de despropósito, en tanto en cuanto no soluciona el principal problema de la falta de medios financieros para unas administraciones tan cercanas a la prestación de servicios a los ciudadanos.

Lo cierto es que la norma aprobada a través de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, produce una importante modificación de muchas de las figuras tributarias en las que se fundamentan los ingresos públicos de los entes locales. También modifica el régimen de participación de los municipios en los ingresos del Estado, así como, de forma más puntual, algunas normas generales. En todo caso, lo principal de las novedades descansa en las figuras impositivas y más en concreto en el impuesto de actividades económicas y el impuesto de bienes inmuebles.

Desde un punto de vista estrictamente de política legislativa, la ley trae causa del pacto que al efecto se logro entre el Gobierno de la nación y la Federación Española de Municipios y Provincias, en concreto del acuerdo firmado el 21 de noviembre de 2002 en donde se establecieron los principios de una reforma que se estaba gestando, y que pivotaba sobre seis puntos, a saber, la compensación por la supresión del IAE, la adecuada determinación de los municipios afectados por el nuevo sistema de cesión de recaudación de impuestos estatales, el régimen de los denominados municipios turísticos, la denominada tasa del 1,5 por ciento, la colaboración entre la hacienda estatal y las locales y la creación de una comisión técnica de seguimiento.

Entre otros aspectos la reforma busca la corresponsabilidad de las entidades locales en el proceso de exacción tributaria, lo que intenta lograr a través de la aplicación del juego de su autonomía financiera, de forma tal que cada entidad local tenga la posibilidad de tomar sus propias decisiones en la materia. Ello se articula, fundamentalmente, a través de la apertura de la capacidad normativa de los entes locales. En efecto, la determinación de muy diferentes aspectos de los elementos de cada figura impositiva se regulan dejando un amplio margen de concreción a las entidades locales, las cuales podrán dictar sus ordenanzas fiscales municipales dentro de la horquilla de posibilidades que la ley les ofrece. Esto conllevará su responsabilidad ante los administrados, fundamentalmente a través de los procesos electorales.

Una de las principales consecuencias de cuanto antecede es la importancia que adquieren las ordenanzas

fiscales municipales desde un punto de vista estrictamente jurídico, lo que sin duda aumentará la potencial importancia y trascendencia de los procesos judiciales de revisión directa e indirecta de estas normas jurídicas de rango reglamentario emanadas de los entes locales.

En este sentido, será especialmente importante el juego que pueda dar el cauce de la cuestión de legalidad, de especial importancia en los procesos contencioso-administrativos en materia de haciendas locales. El conocimiento de los litigios en materia de gestión, inspección y recaudación de tributos y demás ingresos de derecho público regulados en la legislación de haciendas locales corresponde a los juzgados de lo contencioso-administrativo de ámbito provincial, según prevé el artículo 8.1.a) de la Ley jurisdiccional; en tanto que el recurso directo frente a las ordenanzas fiscales municipales, a las salas territoriales de lo contencioso-administrativo, *ex* artículo 10.1.b) de la LJCA, lo que necesariamente provocará que en el recurso indirecto que se pueda plantear ante los juzgados se deba de poner en marcha el mecanismo de la cuestión de legalidad.

No obstante, sí que es necesario destacar que los ritmos de resolución tan distintos que siguen los órganos unipersonales y colegiados de esta jurisdicción pueden dar lugar a mayores disfunciones, por cuanto la resolución de los recursos directos contra las ordenanzas fiscales, aun gozando de la prioridad que les da en su señalamiento para votación y fallo el artículo 66 de la Ley jurisdiccional, nunca será el de los juzgados en los recursos frente actos de gestión, de forma tal que en ocasiones el recurso directo podía evitar en su resolución muchos futuros litigios que, además, se deciden con anterioridad.

2. Impuesto de actividades económicas

2.1. Cuestiones generales y sujetos pasivos

La Ley 51/2002 contiene una profunda reforma del IAE en relación con su ámbito subjetivo de aplicación, así como con los elementos que conforman la base imponible del impuesto, sobre todo en relación con las posibilidades normativas de las entidades locales para regular el sistema de bonificaciones y exenciones a través de sus ordenanzas fiscales. No vamos en este trabajo a realizar una crítica a los principios de política fiscal y legislativa que inspiran la reforma. Lo cierto es que la reforma trae causa en una promesa electoral del partido político que sustenta al Gobierno que propuso la reforma en orden a la supresión del IAE, y si bien no se produjo ciertamente su desaparición, sí que un gran número de los que antes eran sus sujetos pasivos han dejado de serlo.

La limitación del ya referido ámbito subjetivo de la reforma se centra en dos aspectos fundamentales. Por un lado, se reforma el artículo 83 en su apartado prime-

ro para señalar que quedan exentos del IAE los sujetos pasivos que sean personas físicas y aquellos que no siéndolo, es decir, las personas jurídicas y entes del artículo 33 de la LGT, tengan una cifra de negocios inferior en su importe neto a un millón de euros.

Este precepto merece que nos detengamos en algunos de los novedosos aspectos que contiene. La doctrina, e incluso alguna jurisprudencia, había criticado en relación con el IAE las dificultades de su conciliación con el principio constitucional de capacidad económica que debe abanderar la regulación de todos los impuestos, y ello porque este tributo en forma de impuesto grava el ejercicio de las actividades que conforman su hecho imponible –actividades profesionales, artísticas y empresariales– con independencia de que las mismas generen o no beneficio, es decir, grava el mero ejercicio de una actividad, siendo así que ello es por sí mismo un signo de la capacidad económica y riqueza que da lugar al tributo, incluso aunque el mismo genere pérdidas y no beneficios.

La nueva regulación trata de dar solución a este problema, aunque quizá se pudo ser más certero en el alcance del objetivo. De entrada, la exención de las personas físicas no puede ser nunca tributo de aquellas tradicionales críticas al IAE por cuanto la exención con carácter general del pago del impuesto sin discriminación para todas las personas físicas, responde a otro tipo de objetivos y no a la cierta existencia de actividades desarrolladas por este tipo de empresarios o profesionales que generan sustanciosos beneficios que sin duda son muestra evidente y clara de su capacidad económica.

Por otro lado, el limitar la sujeción del impuesto a aquellos empresarios corporativos que superen una determinada cifra en su volumen de negocios tampoco asegura que no existan supuestos en los que se esté gravando una actividad con beneficios muy limitados o incluso sin ellos. Es cierto que el artículo 86 establece en su apartado cuarto que las tarifas del impuesto fijarán unas cuotas que nunca podrán exceder del 15% del beneficio medio presunto de la actividad gravada, lo que en todo caso sigue sin asegurar la eventualidad de una actividad que con el antedicho volumen de facturación genere pérdidas.

En todo caso, habrá de tenerse en cuenta que el IAE no puede gravar los beneficios de esas actividades que son precisamente el hecho imponible de otros tributos.

El ya mencionado artículo 83 contempla un supuesto más de exención subjetiva, y es el de los dos primeros años en el caso de sujetos pasivos que inicien el desarrollo de su actividad. Hemos de recordar la bonificación del 50% en la cuota que recogían las tarifas para los cinco primeros años de ejercicio de una actividad profesional, si bien a la exención bianual que recoge la Ley 51/2002 lo será sólo para actividades empresariales al quedar las profesionales exentas.

En relación con la determinación del importe neto de la cifra de negocios, el artículo 83 recoge una serie de reglas –1.ª a 4.ª– en su apartado 1.c). Con carácter general y como no podía ser de otra manera, se remite a las previsiones contenidas en el artículo 191 del Real decreto ley 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de sociedades anónimas, considerando la cifra de negocios correspondiente a los dos años anteriores a período impositivo de referencia. En este sentido y tratándose de sujetos pasivos que tributen por el impuesto de sociedades, la cifra será la que corresponda con el período impositivo cuya liquidación se hubiere presentado en el año anterior al devengo del IAE. Si se trata de entes de los recogidos en el artículo 33 de la LGT, el importe de la cifra de negocios será el que corresponde con el penúltimo año anterior al devengo del IAE. Para calcular la magnitud antedicha habrán de tenerse en cuenta el importe acumulado de todas las actividades desarrolladas por el sujeto pasivo o grupo de sociedades –artículo 42 del Código de comercio–, o establecimientos en España que tenga el sujeto pasivo.

2.2. Cuota

Pasando a continuación a las novedades referidas a la cuota del impuesto, sin duda alguna la nueva regulación simplifica la cuestión por cuanto desaparece el índice de situación. La cuota se calcula ahora teniendo en cuenta los coeficientes de ponderación y situación y por la aplicación de las bonificaciones reguladas en la ley, que a su vez remite en gran parte de su concreción a las ordenanzas fiscales municipales.

Comenzando por el coeficiente de ponderación, el nuevo artículo 87 de la Ley de haciendas locales establece que sobre las cuotas fijadas en las tarifas del impuesto se aplicara un coeficiente según la cifra de negocios del sujeto pasivo, siempre considerada en su importe neto y teniendo en cuenta el conjunto de las actividades desarrolladas por el mismo. El precepto remite en su determinación a la previsión del artículo 83.1.c) antes comentado, por lo que habrá de considerarse la cifra de negocios correspondiente al ejercicio anterior en tres años.

El propio precepto establece un cuadro de correspondencias entre los coeficientes a aplicar y el importe neto de la cifra de negocios que le corresponde. No se entiende muy bien la previsión de un coeficiente para casos de inexistencia de cifra de negocios, ya que como ya vimos más atrás, estos supuestos están exentos, aunque la explicación quizá esté en los sujetos pasivos que lo son por estar sujetos al impuesto sobre la renta de los no residentes, cuando carezcan de establecimiento permanente en España, ya que en estos casos será dificultoso establecer su cifra de negocios. Si consideramos

que las correspondencias entre cifra de negocios y coeficientes suponen grandes saltos del importe neto de aquéllos y muy estrechas en éstos, concluiremos que no posibilitará correcciones atinadas a las muy distintas situaciones que se pueden dar.

En relación con el coeficiente de situación, el mismo se recoge en el artículo 88 de la ley y sustituye a los anteriores coeficientes correctores por razón de la población de derecho del municipio y de situación, también considerando unos márgenes máximos y mínimos en relación con la población de derecho que se recogían en los ya derogados artículos 88 y 89 de la ley. El nuevo índice de situación se aplicará cuando la actividad se desarrolle contando con una ubicación física en un local, lo que ha de presumirse con carácter general habida cuenta del nuevo ámbito subjetivo del impuesto. La aplicación de este coeficiente de situación la refiere el precepto a todas las cuotas, incluidas las provinciales y nacionales, y así se desprende de lo previsto en el artículo 88, que se remite al 87, que incluye todas las cuotas. Esto provoca importantes problemas ya que no sabemos qué local se tendrá en cuenta de los muchos en los que se puede desarrollar la actividad en todo el territorio provincial o nacional.

Los nuevos índices correctores por razón de la situación dejan un amplio margen de decisión a los municipios para que a través de sus ordenanzas opten por una u otras posibilidades que van desde 0,5 a 2. Se limita por el apartado tercero del artículo 88 el número máximo y mínimo de categoría de calles, estableciéndose entre 2 y 9. Si no es posible la distinción de más de una categoría de calles no será viable la aplicación de este coeficiente de situación. También se señala que la diferencia entre una categoría de calle y otra inferior o superior no podrá ser menor de 0,10.

Se puede atisbar un problema en el momento de establecer el callejero con las categorías de las calles y éste no es otro que al limitarse el ámbito subjetivo de los sujetos pasivos, que se centrarán en grandes empresas, su ubicación no será la hasta ahora máspreciada en los callejeros de las calles céntricas de las ciudades donde, además, su categorización se realizaba en directa relación con el nivel de servicios municipales que se prestaban con la vigilancia policial más constante que en el extrarradio, la recogida diaria de basuras, el cuidado estético de las vías o la intensidad del alumbrado. Se correrá el riesgo de que con la puesta en peligro del principio de capacidad económica se califique de forma más alta a las vías extrarradiales donde se ubiquen aquellos sujetos pasivos más potentes.

2.3. Bonificaciones

La nueva regulación contenida en la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, modifica de forma sustancial el contenido

del artículo 89 estableciendo dos tipos de bonificaciones en la cuota del impuesto, a saber, las contenidas en el apartado 1, que serán de carácter preceptivo y, por tanto, operativas en todo caso, y las del apartado segundo, de carácter contingente o facultativo y que cada sujeto activo podrá actuar a través de sus ordenanzas fiscales municipales.

En relación con las primeras el apartado a) no hace otra cosa más que incorporar a la Ley de haciendas locales la bonificación que se preveía en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas.

En el apartado b) se recoge una bonificación del 50% sobre la cuota para quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad profesional durante los cinco años de actividad siguientes a la conclusión del segundo período impositivo de desarrollo de los mismos. Se establece en este precepto que la bonificación caducará transcurridos los cinco años desde los tres primeros de actividad ya que los dos primeros están exentos, conforme establece el artículo 83.1.b).

Llama especialmente la atención la previsión de una bonificación con carácter preceptivo dirigida a un colectivo, el de la actividad profesional que nunca va a estar sometida al impuesto, toda vez que si la misma se desempeña por personas físicas, éstas estarán exentas conforme a la ya encaminada previsión del artículo 83.1.b), y si la actividad profesional se realiza por una persona física la misma será considerada como actividad empresarial de conformidad con lo establecido en la regla 3.^a, apartado tercero, de la instrucción de las tarifas. Quizá su operatividad se limite a las personas físicas que están sujetas al impuesto de la renta de los no residentes cuando no tengan establecimiento permanente en España o su cifra de negocios supere el límite del millón de euros.

Esta bonificación ya estaba prevista como tal en la regulación anterior, donde la actividad profesional de personas físicas estaba sujeta al impuesto en la sección segunda de la tarifa.

Centrándonos a continuación en las bonificaciones cuya aplicabilidad se supedita a la voluntad de las respectivas entidades locales sujetos activos del impuesto, se recogen en el apartado 2 del artículo 89 un total de cuatro.

En primer lugar, nos referiremos a la bonificación del 50% de la cuota para quienes inicien una actividad empresarial. Se trata de una previsión similar a la que acabamos de comentar. También estaba prevista en la tarifa, esta vez lógicamente en la sección primera. Ahora sólo se aplicará a la cuota municipal y a partir de los cinco años siguientes a la conclusión del segundo período impositivo de desarrollo de la norma, lo que unido a la previsión *in fine* de este precepto que, en orden a la caducidad transcurridos cinco años desde la finalización de la exención del artículo 83.1.b) al igual que en el

caso de la actividad profesional, hará que no surta efectos hasta el tercer ejercicio impositivo. La norma prevé una previsión tendente a evitar el fraude cuando existiere una fusión o absorción de sociedades o cualquier otra circunstancia que haya hecho que la actividad se hubiere desarrollado anteriormente bajo otra titularidad.

En el apartado b) de este artículo 89.2, se recoge una bonificación dirigida a incentivar la creación de empleo al poder reducirse la cuota municipal en un 50% a aquellos sujetos pasivos que acrediten haber incrementado el promedio de su plantilla con contrato de carácter indefinido en el período impositivo anterior a la aplicación de la bonificación en relación con el período anterior a éste, es decir, dos años antes.

Los límites hacen que sólo sean bonificables los contratos indefinidos y en los casos de sujetos pasivos que tributen por cuota municipal. Desde el punto de vista temporal, la bonificación se disfruta exclusivamente en la liquidación correspondiente al ejercicio en el que se acredita la creación de empleo correspondiente al año anterior, pero nada impide que en posteriores períodos impositivos pueda disfrutarse si se acreditan nuevas creaciones de empleo.

Es interesante la posibilidad de que, con el tope máximo del 50% de la cuota, las entidades locales puedan, a través de sus ordenanzas fiscales, establecer escalas medias de bonificación en razón de cuál sea el incremento medio de su plantilla. La bonificación es acumulativa a las previstas en el apartado 1 y del a) del apartado 2.

El apartado d) del artículo 99, en la redacción que le da la nueva regulación que estudiamos, establece una bonificación directamente relacionada con la adopción de determinadas medidas para proteger el medio ambiente por parte de las personas que desarrollen una actividad industrial. Se trata de una bonificación que también puede ser variable, pudiendo llegar como máximo al 50% de la cuota. Desde un punto de vista subjetivo, se limita a aquellos sujetos pasivos que tributen por la cuota municipal.

Los argumentos recogidos en la norma son la utilización o el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración, el desarrollo de actividades industriales, ya sea desde el inicio o por posterior traslado, en ubicaciones alejadas de zonas especialmente pobladas, y el establecimiento de sistemas de transporte colectivo de la empresa que tengan por objeto la reducción en el consumo de energía y las emisiones contaminantes.

La remisión a la regulación de las ordenanzas fiscales municipales es en esta ocasión amplia, en aras a la consecución de los efectos diseñados en la ley.

Ya por último, el apartado d) regula una bonificación también variable, con el tope máximo del 50% de la cuota, y limitada a los sujetos pasivos que tributen por

cuota municipal. En este caso se trata de una cierta corrección en la cuota dejada a la libre y discrecional decisión de la entidad local correspondiente, fundamentada en el principio de capacidad económica. En efecto, se trata de bonificar, en su caso, la tributación de aquellos sujetos pasivos cuya actividad no genera un rendimiento económico positivo o, en todo caso, escaso. Serán las ordenanzas fiscales municipales las que fijen aquel umbral en el que se entiende que los rendimientos no son suficientes, o en su decisión, inexistentes, para merecer aquella bonificación.

La bonificación, como ya adelantábamos, es variable y, por tanto, puede establecer una escala en relación con determinados topes de beneficio económico neto, incluso valorando o considerando otros elementos.

Sin duda, un adecuado y razonable desarrollo reglamentario de estas posibilidades abiertas puede dar lugar a interesantes resultados en el ámbito de la justicia tributaria material, sobre todo si tenemos en cuenta, como ya adelantábamos más atrás, que una de las mayores críticas que ha tenido el impuesto, antes y después de la reforma, es el de su adecuación al principio constitucional de capacidad económica, en la medida que se grava el mero ejercicio de la actividad sujeta, con independencia de que ésta genere o no beneficio y de cuáles sean, en su caso, éstos.

El apartado tercero de este artículo pone fin a la regulación de las bonificaciones remitiendo de nuevo a la potestad reglamentaria municipal para determinar las cuestiones de gestión formal de estas bonificaciones, u otras cuestiones materiales recogidas a lo largo de todo precepto, entre ellas la aplicación simultánea de todas o algunas de ellas.

2.4. Gestión

Nos centraremos a continuación en el último de los artículos modificados, el apartado segundo del artículo 91, que se refiere a cuestiones de gestión del impuesto.

Se prevé en este precepto que, de acuerdo con el sistema de gestión censal del impuesto, todos los sujetos pasivos estarán obligados a presentar las correspondientes declaraciones de alta, manifestando cuantos elementos sean precisos y estén necesitados de su inclusión en la matrícula del impuesto, cuyos aspectos generales y principales se recogen en el no modificado apartado primero del artículo que comentamos. Asimismo, cuantas alteraciones, modificaciones e incidencias se produzcan, deben de ser comunicadas a la Administración censal.

Es preciso destacar que esta obligación alcanza incluso a todos los sujetos pasivos, que aunque sujetos al impuesto, están exentos de su pago conforme prevén los ya comentados artículos, lo que supone un gran esfuerzo de gestión que va a tener su reflejo en la recaudación,

esfuerzo que se verá acentuado por el hecho de que no son sencillos algunos de los parámetros que deciden aquella exención, cual es el de la cifra neta de negocio.

El propio último párrafo de este precepto se centra en esta específica cuestión, para señalar la concreta obligación que tienen los sujetos pasivos a los que no resulta de aplicación la exención, de comunicar el importe neto de su cifra de negocios a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, así como las variaciones de la misma cuando estas alteraciones puedan afectar a la aplicación o no de la ya referida exención contemplada en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 83; o cuando afecte, asimismo, al tramo que decide la aplicación del coeficiente de ponderación que regula el artículo 87. El Ministerio de Hacienda regulará la forma, los plazos y los supuestos de presentación de esas comunicaciones.

2.5. Otras cuestiones

En las disposiciones adicionales de la Ley 51/2002, y más en concreto, en la disposición adicional cuarta, se contiene una previsión de reforma del Real decreto ley 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprobó la tarifa y la instrucción del impuesto. La reforma afecta a varios apartados de ésta y trata de hacer efectivo, por un lado, el anuncio contenido en la Exposición de motivos en orden a suprimir el número de obreros como factor determinante de la cuota del impuesto, y de otro, diversas modificaciones en algunas actividades clasificadas como la prestación de servicios de telefonía móvil y fija, y el cómputo del elemento superficie en las actividades de guardería de hijos de personal o clientes del sujeto pasivo y actividades socioculturales del mismo.

En relación con la supresión del número de obreros del cálculo de la cuota como elemento definidor, diremos que, en efecto, la sección primera de las tarifas, actividades empresariales e industriales –las que van a resultar ahora básicas en la nueva regulación del tributo–, contemplaba este elemento de número de obreros en el cálculo de la cuota para algunas actividades, elemento que desaparece en la nueva regulación, sin duda evitando perjudicar la creación de empleo a las sociedades sujetos pasivos. Quedará, por tanto, el elemento potencia instalada, como definidor de la cuota.

Por lo que respecta al apartado c) de esta disposición adicional cuarta, se introduce la presentación de servicios de telefonía móvil como actividad gravada, pivotando la cuota en torno al número de abonados y de instalaciones de antena como elementos determinantes de aquélla. Cabe destacar que el texto incorpora un concepto de antena de telefonía, aspecto éste importante, así como la especificación de que para el cálculo del

número de abonados se considerarán todos los clientes de cada operador de telefonía móvil, siendo la cuota, evidentemente, nacional.

La modificación contenida en el apartado f) y relativa a los servicios de guardería y actividades socioculturales, lleva a una cuota en la que no sólo no se computará la superficie de los locales destinados a esta actividad sino que se deducirá de la superficie correspondiente a los elementos directamente afectados a la actividad gravada, señalándose un límite del 10% de la superficie computable y correspondiente a los elementos directamente afectos a la actividad gravada, evitando así la posibilidad de que *de facto* pudiera desaparecer el elemento superficie del cálculo de la cuota. No es necesario insistir que nos encontramos ante una previsión directamente encaminada a promover medidas que faciliten la conciliación de la vida laboral y familiar.

En el apartado h) de esta disposición también se introducen modificaciones en relación con la exacción y distribución de cuotas nacionales y en el apartado i) las cuotas provinciales.

3. El impuesto de bienes inmuebles

3.1. Cuestiones generales

Esta figura tributaria, junto con el IAE, es uno de los dos impuestos fundamentales en el sistema tributario de las entidades locales y precisamente ambos son objeto de especial tratamiento en la Ley 51/2002, de reforma de las haciendas locales.

En relación con el IBI, junto con esta ley, también ha de tenerse muy presente la reciente Ley 48/2002, de 23 de diciembre, de catastro inmobiliario, que ya sabemos que tiene una íntima relación con el régimen jurídico de este impuesto inmobiliario y que hasta ahora tenía su lugar normativo en la propia Ley 39/1988, reguladora de las haciendas locales. En efecto, los aspectos catastrales se regulan en la Ley 48/2002 y, por tanto, la determinación de la base imponible del IBI, y más en concreto, los procedimientos de valoración de los bienes inmuebles, se contendrán en esta norma catastral. También debemos destacar que los preceptos de la Ley 53/1997, de 27 de noviembre, modificada por la Ley 14/2000, se incorporan en la Ley 51/2002, una vez que la misma ha quedado derogada por la Ley 48/2002, tal y como establece su disposición derogatoria, por lo que la regulación de la base liquidable en relación con la reducción de la base imponible, se traslada a esta norma.

Pero veamos con detenimiento alguno de los aspectos más llamativos de la nueva regulación del IBI, para lo cual seguiremos el orden reflejado en el articulado de la ley.

3.2. Hecho imponible

Hemos necesariamente de comenzar señalando que el nuevo artículo 61 de la ley fija un concepto y características del impuesto y deja para el artículo 62 la determinación del hecho imponible, que en la redacción anterior se contenían en el antiguo artículo 61. En esta línea, también debemos destacar que desaparece el antiguo artículo 62, que establecía un concepto de bien inmueble, señalando ahora el artículo 62.3 que tendrán consideración de bienes inmuebles los establecidos como tales en la Ley del catastro inmobiliario, la cual, al igual que hace este apartado, distingue en su artículo 2 entre bienes inmuebles urbanos, rústicos y de características especiales.

En todo caso, el hecho imponible del impuesto se regula en el artículo 62 y se centra en la titularidad de una concesión administrativa sobre bienes inmuebles sujetos o sobre los servicios públicos sobre los que se hallen afectos, un derecho real de superficie, o un derecho de usufructo o de propiedad sobre un bien inmueble rústico, urbano o de características especiales. En todo caso, la sujeción por la ostentación de uno de los derechos previstos en este apartado 1 del artículo 62 excluirá la sujeción por el resto, según el orden de prelación establecido. Así lo determina el artículo 62.2.

Volviendo al concepto de bien inmueble sobre el que gira toda la regulación, como ya indicamos más atrás, la Ley 51/2002 remite a la normativa catastral que viene determinada por la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del catastro inmobiliario, la cual establece en el artículo 2.1 un concepto general que conecta directamente con una parcela o porción de suelo, para añadir adicionalmente otros supuestos en tres apartados. Nos remitimos íntegramente al contenido de este artículo.

En cuanto al concepto de bien inmueble urbano, rústico o de características especiales, nos remitimos también a la dicción literal de este artículo 2 de la Ley 48/2002, si bien realizaremos algunas precisiones.

En primer lugar, el apartado tercero de este artículo 2 señala como criterio de distinción entre el carácter urbano o rústico del inmueble el de la naturaleza de su suelo, siendo los apartados cuarto y quinto los que nos dan un concepto de suelo urbano y rústico, prácticamente por remisión a las previsiones del planeamiento urbanístico.

Como suelo urbano se señala el que se determina en el artículo 8 de la Ley 6/1998, del régimen del suelo y valoraciones, el que equivalentemente señala la legislación autonómica y el urbanizable que se prevea en el planeamiento y esté sectorizado, y el resto de este tipo cuando se apruebe el instrumento de desarrollo. El rústico será el resto.

El apartado 6 nos ofrece un concepto exhaustivo de construcción.

Por lo que se refiere a los bienes inmuebles de características especiales, que ya el apartado 4 excepciona de su inclusión en bienes los urbanos aun cuando aquél se sitúe en suelo de naturaleza urbana, el mismo se define en el apartado 7, que junto con el concepto, incluye también una descripción por grupos característicos.

Este apartado, referido al hecho imponible, ha de cerrarse refiriéndose al artículo 62.5 de la Ley 51/2002, que incorpora una descripción de bienes exentos. Esta lista coincide sustancialmente con la contenida en el viejo artículo 63, con la salvedad de la incorporación de los bienes patrimoniales municipales. Además, el artículo 63 en su nueva redacción contempla los supuestos de exención que también coinciden sustancialmente con el del antiguo artículo 64, si bien se amplía el margen de las ordenanzas fiscales municipales para establecer exenciones por razón de la cuantía de la cuota líquida de determinados inmuebles, así como de las exenciones de carácter rogado.

3.3. Sujetos pasivos

En cuanto a la regulación de los sujetos pasivos que se contiene en la nueva regulación del artículo 64, se simplifica la definición al señalar que lo serán los que ostentan la titularidad de los derechos que en cada caso sean constitutivos del hecho imponible, sean personas físicas, jurídicas o entidades de las previstas en el artículo 33 de la Ley general tributaria.

Merece una especial referencia la posibilidad de los ayuntamientos de repercutir la cuota del impuesto en quienes no siendo sujetos pasivos hagan uso de sus bienes demaniales mediante contraprestación.

Del mismo modo estimamos conveniente hacer hincapié en el supuesto de sustituto del contribuyente regulado en el artículo 64.1, párrafo segundo, en relación con quienes satisfagan mayor canon si existe una concurrencia de varios concesionarios sobre un mismo inmueble. Entendemos que existirán tantas relaciones jurídico-tributarias como concesiones existen, y, por tanto, tantos sujetos pasivos en concepto de contribuyentes como relaciones. Si son varios los titulares de la misma concesión, su relación se regulará por las previsiones del artículo 34 de la Ley general tributaria, relativo a la solidaridad entre deudores tributarios.

Prosiguiendo con el análisis del artículo 65, en este precepto se encierra la garantía por afección que antes se regulaba en el artículo 76. De entrada, este precepto limita la garantía a la cuota tributaria, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, Sentencia de 18 de diciembre de 1998, que había excluido el recargo de apremio o los intereses de demora, en consonancia con lo establecido en el ar-

título 37 del Reglamento general de recaudación en relación con la responsabilidad del poseedor del bien afecto, además de la lógica aplicación del principio de equidad. Los propios notarios deberán informar al efecto a los comparecientes en los contratos de transmisión que formalizan.

El apartado segundo de este precepto establece la solidaridad en proporción a su participación, cuando se refiere a los cotitulares del artículo 33 de la LGT, si éstos son sujetos pasivos del impuesto. Es un precepto de importante trascendencia práctica si lo ponemos en relación con el artículo 3.3 de la Ley 48/2002, que parece incluir a las comunidades *pro indiviso* en la previsión del artículo 33 de la LGT. El artículo 65.2 de la LGT contiene una presunción *iuris tantum* de cotitularidad por partes iguales.

3.4. Base imponible y cuota

En relación con la base imponible del impuesto, el artículo 66, después de fijarla en el valor catastral, remite íntegramente a la Ley 48/2002 toda la regulación sustantiva de este tema. El artículo 8 de esta ley lo define como el valor catastral del suelo más el de las construcciones que sobre él se erijan, indicándose que no podrá superar el valor de mercado, ni tampoco el fijado administrativamente en el caso de bienes inmuebles con precio de venta limitado. El artículo 9 regula las llamadas ponencias de valores, y el artículo 10, los procedimientos colectivos e individualizados de valoración.

Los artículos 67 y siguientes regulan la base liquidable del impuesto. Estos preceptos no hacen otra cosa que incorporar la regulación contenida en la Ley 53/1997, de 27 de noviembre, que trae causa directa en el Real decreto ley 5/1997, de 9 de abril, y que ha sido modificada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre.

Como es sabido, estas normas, ahora incorporadas a la Ley 51/2002, buscan la reducción de las bases imponibles del IBI tras los procesos de revisión de los valores catastrales. Conforme señala el artículo 68.1, la reducción es ahora aplicable a los inmuebles urbanos y rústicos, pero no a los de características especiales, apartado cuarto. Desaparece el valor cero para los bienes rústicos que devienen urbanos, estableciéndose que la reducción, aun siendo compatible con la actualización de los valores catastrales por aplicación de los coeficientes establecidos en las diferentes leyes de presupuestos, no se aplicaría a este incremento.

Desde el punto de vista de la gestión, el artículo 67 obliga a notificar la base liquidable juntamente con la base imponible en los procedimientos de valoración colectiva, así como su motivación mediante la indicación del valor base que corresponda al inmueble.

Destaca también la previsión de que los actos que contienen esta base liquidable son impugnables ante los tribunales económico-administrativos del Estado.

El artículo 72 de la nueva regulación viene a reiterar el contenido del antiguo artículo 73 en su apartado 1, definiendo en la forma conocida las cuotas íntegra y líquida. En el actual artículo 73 se regulan los tipos de gravamen, y además de fijar unos tipos mínimos y supletorios similares a los que previene el antiguo artículo 73, señala unos tipos máximos que ya no se hacen depender de la población de derecho del municipio sujeto activo del impuesto.

El apartado 2 de este precepto fija un tipo de gravamen con carácter supletorio para los bienes inmuebles de características especiales con la posibilidad abierta de que cada municipio fije un tipo específico entre los máximos y los mínimos que establece este precepto para cada uno de los distintos grupos que de estos bienes fije el apartado 7 del artículo 2 de la Ley 48/2002.

El apartado cuarto señala la posibilidad de que los ayuntamientos establezcan tipos diferentes para los bienes inmuebles urbanos de uso no residencial según la regulación de los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones. Si son varios los usos se estará al de la edificación o construcción principal. Los tipos diferenciados para los inmuebles de uso no residencial sólo podrán aplicarse, como máximo, al 10% de los bienes inmuebles urbanos del término municipal que, para cada uso, tengan mayor valor catastral, a cuyo efecto la ordenanza fiscal fijará el correspondiente umbral de valor para todos o cada uno de los usos, a partir del cual serán de aplicación los tipos incrementados.

También se establece un recargo facultativo de hasta un 50% de la cuota líquida para los inmuebles desocupados. El recargo se devenga, lógicamente, el 31 de diciembre y se liquida con carácter anual una vez constatada aquella desocupación.

En el apartado 5 se prevén supuestos de reducción de tipos similares a los del antiguo artículo 73.6, y se refieren a los casos de entrada en vigor de nuevos valores catastrales como consecuencia de procedimientos de valoración colectiva de carácter general. Ahora ya no se prevé una reducción de hasta una cuarta parte sino con unos límites máximos y mínimos para estos tipos de gravamen reducidos. En caso de alteraciones de los términos municipales, el apartado séptimo prevé la aplicación del tipo vigente en el municipio de origen.

3.5. Bonificaciones

El artículo 74 da una nueva redacción a las bonificaciones. En el apartado 1 se alude a la discrecionalidad municipal, al sustituir la determinación de un 90% de la cuota de las empresas de urbanización, construcción y

parcelación inmobiliaria, para fijarla ahora en un margen que va del 50% al 90%, estableciéndose con carácter supletorio el del 90%. Se concreta el plazo de aplicación de la bonificación para señalar que será el que transcurra desde el período impositivo siguiente a aquel en que se inicien las obras hasta el posterior a la terminación de las mismas, siempre que durante este tiempo se realicen obras de urbanización o construcción efectivas, y sin que en ningún caso pueda exceder de tres períodos impositivos.

El apartado 2 prevé una bonificación del 50% y de carácter rogado para las viviendas de protección oficial o asimilables, que alcanzará a los tres períodos impositivos siguientes a la clasificación definitiva. Se podrá solicitar en cualquier momento anterior a la terminación de esos períodos y surtirá efectos en el período impositivo siguiente a aquel en que se solicite. Esta bonificación se puede ampliar discrecionalmente por el municipio sujeto pasivo del tributo hasta un 50% más, una vez transcurrido el plazo anteriormente señalado, y tendrá la cuantía y duración que fijen las correspondientes ordenanzas fiscales municipales.

El apartado 3 incorpora la bonificación prevista en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas, en relación con los bienes rústicos de éstas. En el último párrafo, se remite a las ordenanzas las normas materiales y formales de estas bonificaciones, así como su régimen de compatibilidad con estos beneficios fiscales.

En el artículo 15 se contienen también algunas bonificaciones. Algunas de ellas ya estaban en el artículo 74 antiguo. Merece la pena destacar la posibilidad de que los municipios puedan bonificar hasta un 90% la cuota correspondiente a los bienes inmuebles de características especiales, recogida en el apartado 3 de este artículo. Llama también la atención que el apartado 4 prevea también una bonificación discrecional de hasta el 90% a favor de aquellos sujetos pasivos que ostenten la condición de titulares de familia numerosa.

En el artículo 75 de la ley se recogen aspectos similares a los que se encontraban regulados en el antiguo 75, a saber, el devengo y el período impositivo del impuesto, regulación que no ha sufrido modificaciones sustanciales, ya que éstas pueden circunscribirse al apartado 3, que remite a la Ley 48/2002 la fijación de la fecha de comienzo de la eficacia de los hechos o negocios jurídicos que afecten a las inscripciones catastrales, por lo que conforme prevé el artículo 5.6 de esta norma, sus efectos se entenderán originados el día siguiente de aquellos hechos, actos o negocios.

3.6. Gestión

Los aspectos de gestión del impuesto se ven fundamentalmente afectados por la Ley 48/2002, en donde pode-

mos encontrar a partir de ahora todos los aspectos relacionados con la gestión catastral del impuesto que antes contenía la Ley de haciendas locales. La gestión tributaria propiamente dicha está contenida en los artículos 77 y 78.

En todo caso el artículo 77 prevé que las alteraciones en los bienes deben ser declaradas en la forma prevista en el artículo 3.1 de la Ley 48/2002, si bien se exime de estas obligaciones a los sujetos pasivos de aquellos municipios en los que mediante ordenanza fiscal se haya acogido el sistema previsto en el artículo 5.2.b) de la Ley 48/2002, es decir, cuando éstos comuniquen al catastro aquellos hechos con trascendencia catastral, con ocasión del otorgamiento de licencias o autorizaciones.

En el artículo 78.2, se prevé un solo documento de cobro para todas las cuotas del IBI de un mismo sujeto pasivo en relación con los bienes rústicos situados en un solo municipio.

El apartado 4 señala que no será necesaria notificación individual en los supuestos de valoraciones colectivas. También es reseñable la novedad contenida en el apartado 7 en orden a que acreditada la falta de coincidencia entre sujeto pasivo y titulares registrales, tras la exposición del padrón, puede el órgano gestor acordar las rectificaciones procedentes dando cuenta a la Dirección General del Catastro.

La Ley 48/2002 incorpora a un texto legal autónomo la regulación de la gestión catastral en relación con el IBI. En este sentido, el artículo 4 señala los procedimientos de inscripción de bienes inmuebles al catastro inmobiliario, tras recordar la obligatoriedad de la misma. Son cuatro los procedimientos previstos, a saber, el procedimiento de inscripción mediante declaraciones, comunicaciones y solicitudes, el de subsanación de discrepancias, la inspección catastral y la valoración.

El artículo 5 regula las declaraciones como documentos a través de los cuales se pone en conocimiento del catastro inmobiliario que se han producido las circunstancias determinantes de un alta, baja o modificación de la inscripción.

Las comunicaciones son las que realizan los notarios y registradores de la propiedad, artículo 55 de la Ley 13/1996, las de los municipios que así se obligan conforme al ya comentado artículo 5.2.b) de la Ley 98/2002, o las derivadas de los procedimientos de concentración parcelaria. El apartado 4 establece los hechos, actos y negocios que deben de ser objeto de declaración o comunicación. Las solicitudes pueden ser de baja, incorporación de titularidad o de cotitularidades.

El procedimiento de subsanación de discrepancias se regula en el artículo 6 de la Ley 98/2002 y se produce en los casos de discrepancias entre la descripción catastral

y la realidad inmobiliaria. Ni que decir tiene que los procedimientos de inspección catastral se fundan en las potestades de investigación y comprobación en este ámbito.

Ya por último, la valoración se contiene en el artículo 8 y siguientes y muy someramente puede dividirse en procedimientos de valoración colectivos e individuales. Los segundos están en el artículo 10.4. Los colectivos pueden ser a su vez de carácter general cuando requieren una ponencia de valores total o parcial; la ponencia será también de este carácter.

En los casos previstos en el artículo 12, modificaciones de planeamiento que afecten a usos y apoderamientos que conlleven la determinación de nuevos valores catastrales, se actuará conforme al procedimiento simplificado de valoración colectiva.

Por último, el artículo 13 establece el procedimiento de valoración de los bienes inmuebles de características especiales. ■