

Apuntes sobre la doble imposición entre los impuestos estatales y los impuestos municipales.

Carlos María López Espadafor

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Jaén

Sumario:

I. La colisión entre los impuestos estatales y los impuestos locales. II. El fenómeno de la doble imposición. III. Tipos de doble imposición. A. Doble imposición interna y doble imposición internacional. B. La distinción entre doble imposición material y doble imposición formal. C. Doble imposición originada por la confluencia de dos Poderes Tributarios distintos y doble imposición que encuentra su base en un único Poder Tributario. D. Doble imposición sobre un solo sujeto pasivo o sobre varios. IV. Diversidad de perspectivas en la consideración del Impuesto sobre Actividades Económicas. V. La falta de coherencia en la imposición local. VI. El alcance de la doble imposición entre los impuestos estatales sobre la renta y el Impuesto sobre Actividades Económicas hasta la reforma de éste en el año 2002. VII. Las propuestas de actuación en la cuota de los impuestos estatales, en su integración con el Impuesto sobre Actividades Económicas. VIII. Propuesta de mejora de la situación normativa actual en relación al Impuesto sobre Actividades Económicas. IX. El actual panorama normativo y jurisprudencial de la imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, frente al Impuesto sobre Bienes Inmuebles. X. La doble imposición entre el gravamen de la imputación de rentas inmobiliarias y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. A. Delimitación del problema. B. Propuesta de solución. XI. Consideraciones sobre otro tipo de rentas u otros impuestos. XII. Conclusión.

I. La colisión entre los impuestos estatales y los impuestos locales.

El Derecho Financiero y Tributario español regula la confluencia entre los impuestos estatales y los impuestos autonómicos y la de estos últimos con los impuestos locales, estableciéndose en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas¹ los límites a ambos supuestos y las vías de posible coordinación y compensación en relación al segundo supuesto apuntado. Ahora bien, en los supuestos de colisión entre los impuestos estatales y los impuestos locales no encontramos normas generales que resuelvan tales casos de colisión o de doble imposición, a diferencia de lo que sucede en relación a los impuestos autonómicos, creados por ley del correspondiente parlamento autonómico; en función del Poder Tributario de las Comunidades Autónomas, que le permite aprobar o crear sus propios tributos, dentro de los referidos límites, estos problemas se evitan o solucionan en atención a los citados límites establecidos en la LOFCA y concretados por la jurisprudencia constitucional, y por las vías de coordinación o compensación con las Haciendas Locales que pueden darse.

Cuando se trata de la doble imposición entre un impuesto local y un impuesto estatal, nos encontramos con una colisión diferente a la que se da cuando interviene un impuesto propio de

¹ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre (en adelante LOFCA), modificada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre; en concreto, entre las cuestiones afectadas por tal modificación, se encuentra la colisión entre los impuestos autonómicos y los impuestos locales, dentro del artículo 6 de aquella.

una Comunidad Autónoma. Ante una colisión provocada por un impuesto autonómico, nos encontramos con un posible supuesto de doble imposición creado por leyes de dos entes públicos distintos: una ley de un parlamento autonómico y otra ley estatal, ya regule esta última un impuesto propiamente estatal o un impuesto local, dado que este último, en función de la inexistencia de poder legislativo en las Corporaciones Locales y la reserva de ley en materia tributaria, debe ser creado por ley y dicha ley debe ser estatal. Además, interviniendo un impuesto autonómico, nos encontramos con la citada LOFCA, como Ley Orgánica que impide o regula dicha doble imposición.

Cuando colisionan un impuesto estatal y otro local, la situación es bien distinta. Es una ley estatal la que crea al impuesto estatal en colisión y es otra ley también estatal la que crea el impuesto local con el que colisionaría aquel otro. El Estado es el responsable de dicha doble imposición, creando los dos impuestos en conflicto, aunque uno de los mismos vaya destinado a la financiación local, por ello corresponde esencialmente al Estado dar solución a los problemas de doble imposición que el mismo crea.

Ahora bien, supuestos de doble imposición entre los impuestos estatales y los impuestos locales se pueden dar tanto en relación a los impuestos locales de establecimiento obligatorio², como en relación a los de establecimiento facultativo³. Lo que sucede es que en relación a estos últimos se podría defender cierta responsabilidad de la Corporación Local en los supuestos de colisión provocados por los mismos, porque tratándose de impuestos de establecimiento facultativo cada municipio puede decidir si exigirlos o no en su término municipal, a diferencia de los de establecimiento obligatorio, que debe exigirlos necesariamente. Por ello, al describir ciertos supuestos de doble imposición que dejen en evidencia el problema expuesto, vamos a centrarnos en dos supuestos relativos a impuestos de exigencia obligatoria, como son los de la colisión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre Actividades Económicas con la imposición estatal sobre la renta. Todo esto sin desconocer que también existen evidentes supuestos de colisión entre los impuestos locales de exigencia facultativa y los impuestos locales, como es el ya tradicional entre la imposición estatal sobre la renta y el Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana⁴, que se agravó con la supresión de la antigua deducción en cuota por tal concepto, con el paso de la Ley 18/1991 a la Ley 40/1998, antiguas leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁵, supresión que se mantiene en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, actual Ley reguladora de este Impuesto.

De todos modos, como hemos apuntado, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un impuesto de establecimiento facultativo por los Ayuntamientos⁶, lo cual aporta corresponsabilidad en tales supuestos de colisión a la Corporación Local, por lo que preferimos centrarnos en los apuntados supuestos de doble imposición provocada por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles⁷ y el Impuesto sobre Actividades

² Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre Bienes Inmuebles e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

³ Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana e Impuesto sobre Gastos Suntuarios en la modalidad de aprovechamientos privados de cotos de caza y pesca.

⁴ Sobre este tema puede verse CHICA PALOMO, M.D.: *La doble imposición entre los impuestos de índole estatal y local*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Jaén, 2008, págs. 168 a 177.

⁵ En adelante IRPF.

⁶ Aunque de amplísima y tradicional aplicación en la inmensa mayoría de los municipios.

⁷ En adelante IBI.

Económicas⁸, donde la exclusividad de la responsabilidad estatal es más evidente, dado que se trata, como hemos visto, de impuestos de exigencia obligatoria en todos los municipios. Así, el problema analizado, en cuanto de responsabilidad esencialmente estatal, aparece residenciado en los impuestos locales de exigencia obligatoria⁹, los cuales van a marcar nuestro análisis, dado que en los impuestos locales de establecimiento facultativo pasa a primer plano la responsabilidad de la Corporación Local que lo exija.

Pues bien, en este tema que vamos a analizar, la solución sólo puede estar en su misma causa: la ley estatal. Esto viene a reafirmarse con la Sentencia del Tribunal Constitucional 31/2010, de 28 de junio, sobre la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña. En el apartado 2 del artículo 218 de esta Ley se dispuso originariamente que «La Generalitat tiene competencia, en el marco establecido por la Constitución y la normativa del Estado, en materia de financiación local. Esta competencia puede incluir la capacidad legislativa para establecer y regular los tributos propios de los gobiernos locales e incluye la capacidad para fijar los criterios de distribución de las participaciones a cargo del presupuesto de la Generalitat». En el fundamento jurídico 140 de la citada Sentencia, el Tribunal Constitucional ha declarado que «según resulta de los arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE, la creación de los tributos locales ha de operarse a través del legislador estatal, “cuya intervención reclaman los apartados 1 y 2 del artículo 133 de la Constitución”, potestad normativa que tiene su anclaje constitucional “en la competencia exclusiva sobre Hacienda General (art. 149.1.14 CE), debiendo entenderse vedada, por ello, la intervención de las Comunidades Autónomas en este concreto ámbito normativo” (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 22). Se trata, en suma, de una potestad exclusiva y excluyente del Estado que no permite intervención autonómica en la creación y regulación de los tributos propios de las entidades locales». De esta forma, en el último párrafo del referido fundamento jurídico se concluye que «En consecuencia, ha de declararse inconstitucional y nulo el inciso “puede incluir la capacidad legislativa para establecer y regular los tributos propios de los gobiernos locales e” del art. 218.2 EAC», tal y como se refleja obviamente también en el fallo de la mencionada Sentencia.

II. El fenómeno de la doble imposición.

Con el concepto de doble imposición queremos hacer referencia al fenómeno que se produce como consecuencia de que sobre una misma manifestación de riqueza incidan diversos impuestos en un mismo período impositivo o ante un mismo evento. Normalmente la doctrina para referirse a este fenómeno habla simplemente, como hemos hecho, de "doble imposición" y no de plurimposición¹⁰. Pero se puede usar también el término plurimposición, ante la

⁸ En adelante IAE.

⁹ Dentro de los impuestos locales de exigencia obligatoria por los municipios se encuentra también, como hemos visto, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, pero actualmente, dado que este Impuesto local grava la titularidad de los referidos vehículos, no encontramos un claro supuesto de doble imposición entre el mismo y los impuestos estatales. Aunque de titularidad estatal, si bien cedido a las Comunidades Autónomas, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte recae sobre el consumo de éstos, mientras que el apuntado Impuesto local toma en consideración su titularidad, es decir, los grava en cuanto elementos patrimoniales. De esta forma, estaríamos ante dos índices distintos de capacidad económica, consumo (en el referido Impuesto estatal) y patrimonio (en el referido Impuesto local), con lo que no podríamos hablar de doble imposición en sentido estricto en este supuesto, si bien es obvio que ambos impuestos afectan a los vehículos, pero desde perspectivas muy distintas. Por ello, dentro de los impuestos de exigencia obligatoria por los municipios nos debemos centrar en la problemática ocasionada por el IAE y por el IBI.

¹⁰ No obstante, la utilización del término «plurimposición» la podemos encontrar en SAINZ DE BUJANDA, F.:

posibilidad de que en relación a un problema de este tipo podamos encontrarnos en algunos casos con la incidencia de más de dos impuestos. Obviamente, esto no quita que sea totalmente correcto, a nuestro entender, hablar de doble imposición cuando sean sólo dos los impuestos que inciden.

El fenómeno que intentamos estudiar no se mueve sólo en sede de hecho imponible, sino que se desarrolla en base a la consideración del objeto del tributo¹¹. Mientras el hecho imponible se presentaría como el acto o situación cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria, el objeto del tributo representa la manifestación de riqueza sometida a gravamen. Nosotros, bajo la denominación de doble imposición, incluimos la incidencia de dos impuestos sobre una misma manifestación de riqueza o, en su caso, sobre manifestaciones de riqueza íntimamente vinculadas, en cuanto relativas a una misma actividad o situación económica.

Si al dar contenido al concepto de doble imposición fuésemos excesivamente estrictos, restringiendo éste sólo a los casos en que dos impuestos actuasen sobre un mismo hecho imponible, o sea, que la realización de un mismo hecho imponible diese lugar a obligaciones tributarias por dos impuestos distintos, desembocaríamos en un concepto inútil en el análisis científico de la realidad jurídico-tributaria. Al actuar de una forma tan estricta, nos veríamos obligados a ceñirnos a una disección precisa del hecho imponible en todos sus componentes. Siguiendo a SAINZ DE BUJANDA¹², dentro del hecho imponible se puede distinguir entre un elemento objetivo y un elemento subjetivo. Y dentro del elemento objetivo habría que distinguir entre un aspecto material, un aspecto espacial, un aspecto temporal y un aspecto cuantitativo. Si para estar ante un caso de doble imposición exigiésemos la presencia de dos impuestos con un mismo hecho imponible, necesitaríamos estar ante dos impuestos en los que coincidan todos los elementos y aspectos mencionados. Y la existencia de dos impuestos con todos esos elementos y aspectos de sus hechos imposables coincidentes, vendría a suponer la existencia de dos impuestos en la práctica idénticos.

Si el sujeto activo y el sujeto pasivo fuesen los mismos, si la situación que determina el nacimiento de la obligación tributaria es la misma, si el ámbito de aplicación territorial es el mismo, si el devengo o el período impositivo se dan de la misma forma, si el hecho imponible se mide cuantitativamente de la misma manera, o sea, si la base se calcula de la misma forma, en definitiva, si todos estos elementos y aspectos son lo mismo en dos impuestos, esos dos impuestos, aunque tuviesen una denominación distinta, en la práctica serían lo mismo. Y no tiene sentido que en un ordenamiento tributario existan dos impuestos iguales. Sería algo inútil, pues para conseguir el mismo resultado bastaría con aumentar el tipo de gravamen en uno de ellos, ahorrándose así el coste de recaudación del otro. Algo debe cambiar siempre: por ejemplo el

La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales, Consejo General de Cámaras de la propiedad urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia, 1987, pág. 27.

¹¹ Señala PÉREZ DE AYALA BECERRIL que «el fenómeno de la doble imposición será, pues, aquel fenómeno a través del cual dos o más figuras tributarias, bien abierta, bien encubiertamente, recaigan sobre un mismo objeto imponible» («El objeto del impuesto: la doble imposición y el artículo 6.2 de la L.O.F.C.A.», en la *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 240, 1996, pág. 394). Ante esta afirmación, simplemente habría que apuntar, reiterando lo dicho *supra*, que en aquellos casos en los que intervengan más de dos figuras impositivas resulta más correcto hablar de "plurimposición" que de "doble imposición", a pesar de la difusión tan generalizada que encuentra esta última expresión.

¹² «Análisis jurídico del hecho imponible», en la *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 60, 1965, págs. 840 y ss. La delimitación por SAINZ DE BUJANDA de la estructura del hecho imponible también la podemos encontrar en *Hacienda y Derecho*, IV, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1966, págs. 330 y ss.

sujeto activo, la forma de cuantificar la base o su ámbito de aplicación territorial, siendo, por lo menos, el de uno más amplio que el del otro, comprendiendo aquél a éste. De no ser así, la existencia de dos impuestos con hechos imponible idénticos implicaría la existencia de dos impuestos en la práctica iguales, algo ilógico y que no encontramos en nuestro actual sistema tributario.

Cosa distinta es que, sin ser demasiado estrictos, buscando agilidad y facilidad de comprensión en la exposición, digamos que dos impuestos recaen sobre un mismo hecho imponible, porque simplemente coincidan, al menos parcialmente, los aspectos materiales del elemento objetivo de los hechos imponibles de los dos impuestos, resaltando la existencia de un caso de doble imposición, aunque no coincidan los restantes elementos y aspectos de sus hechos imponibles. Esto último sí lo vemos viable en análisis doctrinales de la realidad tributaria. Piénsese, por ejemplo, en la doble imposición que, en este último sentido, se podría reconocer entre el IRPF y el Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Pero aun así, desde esta última perspectiva más amplia, si los aspectos materiales del elemento objetivo de los hechos imponibles de dos impuestos son similares, es muy probable que el objeto de gravamen de ambos impuestos sea casi el mismo, lo cual volvería a reconducir el tema de la doble imposición desde el ámbito del hecho imponible al del objeto de gravamen.

Una distinción de conceptos que se sitúa en la base de esta problemática la encontramos en SAINZ DE BUJANDA, quien señalaba lo siguiente: «El objeto del hecho imponible es una expresión equivalente a la de presupuesto objetivo de la obligación tributaria, es decir, la situación de hecho -eliminado su aspecto subjetivo, que forma parte del presupuesto de hecho, considerado en su totalidad, pero no, como es obvio, de su elemento objetivo- que hace nacer la obligación tributaria; el objeto del tributo es la manifestación de la realidad económica -v. gr.: la renta, cuando se obtiene o cuando se gasta-, que se somete a imposición; la riqueza imponible son los bienes, rentas, patrimonios, u otros objetos materiales o ideales, intrínsecamente considerados -abstracción hecha, por tanto, de la forma en que se manifiestan, que es el objeto del tributo- que forman parte del presupuesto objetivo de la obligación; los bienes gravados no son, en fin, sino una especie de riqueza imponible»¹³.

Más concretamente FERREIRO distingue entre «objeto material» y «objeto-fin» del tributo, refiriéndose el primero a la riqueza efectivamente gravada por cada tributo, mientras el segundo consiste en la riqueza que se quiere gravar, entendida como fin o fines del tributo¹⁴.

En modo alguno debemos afrontar esta diferenciación entre objeto material y objeto fin del tributo entendiendo que son dos manifestaciones de riqueza distintas las que grava al mismo tiempo un solo impuesto. Cada impuesto sólo grava realmente una manifestación de riqueza, pero en ocasiones se plantea el problema de determinar cuál sea ésta.

En ocasiones para determinar qué es lo que realmente grava un impuesto debemos fijarnos, más que en la apariencia del tenor literal de la Ley que lo regula al describir su hecho

¹³ *Hacienda y Derecho*, IV, cit., pág. 336.

¹⁴ «El objeto del tributo», en la *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 10, 1976, págs. 229 y ss. Del objeto del tributo ya se había ocupado FERREIRO en su obra «Contribución Territorial Urbana: El objeto del tributo», en *Hacienda Pública Española*, núm. 22, 1973, págs. 24 y ss.

imponible o su objeto de gravamen, en la forma de cuantificarse su base imponible. En ocasiones será esto último lo que determine qué manifestación de riqueza se está gravando realmente.

Esto sin perjuicio de impuestos donde existe una traslación jurídica de la carga tributaria o de impuestos en los que, al menos, se propicia una traslación económica de la misma. Impuestos que, aun gravando por ejemplo un acto de tráfico de bienes o una transmisión, a través de los mecanismos descritos lo que consiguen es recaer realmente sobre el consumo.

Pues bien, nos encontramos ante una serie de casos en los que esa diferenciación entre objeto material y objeto fin, lejos de indicar que realmente se gravan dos manifestaciones de riqueza distintas, a nuestro entender sirve, al menos desde una perspectiva didáctica, para determinar lo que realmente se está sometiendo a imposición.

En la delimitación de los conceptos en análisis, en la interpretación del artículo 6 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, el Tribunal Constitucional ha señalado: «Por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. Por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso "para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria", según reza el artículo 28 de la vigente Ley General Tributaria»¹⁵.

Ha destacado FERREIRO que «la riqueza que se quiere gravar puede no estar incorporada a las normas que regulan el tributo. Puede, por tanto, desde luego, no estar incorporada a la norma que define su hecho imponible». Añade que «la riqueza que se quiere gravar pertenece así al mundo de los fines del legislador y puede no estar expresamente indicada en las normas que regulan el tributo». Pero, de otro lado, señala este autor que «en cambio, la riqueza gravada por el tributo sí ha de estar incorporada a la normativa del tributo y precisamente, es obvio, a la norma que define el hecho imponible»¹⁶. Por otra parte, señalaba ALBIÑANA que «el ordenamiento jurídico de cada impuesto no debe silenciar la capacidad económica que fundamenta su establecimiento o su subsistencia. El objeto imponible es la definición legal de la capacidad económica a gravar, y de aquí que deba estar presente en su ley reguladora si la capacidad económica, como parece obvio, es nervio y aliento del impuesto justo»¹⁷.

¹⁵ Fundamento Jurídico 14 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo. En el mismo sentido y con remisión a la Sentencia anterior, se pronuncia el Tribunal Constitucional en el Fundamento Jurídico 4 de su Sentencia 186/1993, de 7 de junio.

¹⁶ «El objeto del tributo», *cit.*, pág. 234.

¹⁷ *Sistema Tributario Español y Comparado*, Segunda edición, Tecnos, Madrid, 1992, pág. 76. De otro lado, TEJERIZO, a la vista del artículo 1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dedicado a la «naturaleza y objeto» de este Impuesto, ha señalado que «no es habitual que las normas que regulan las distintas figuras tributarias aludan a estos extremos, y aunque la opinión de algunos autores es favorable a tal circunstancia, creemos que estas normas definidoras no añaden nada a la regulación del tributo, incluso en una opinión extrema se podría negar a este tipo de preceptos la categoría de normas jurídicas por cuanto no incorporan un mandato imperativo. Sin llegar a mantener esta postura, lo que queremos indicar es que la naturaleza, y aun el objeto de gravamen, se pueden extraer del conjunto de la regularización del tributo, sin necesidad de su mención expresa, que únicamente cumpliría una función didáctica» («El hecho imponible en el Impuesto sobre Sucesiones», en *La fiscalidad de las sucesiones y las donaciones*, 2ª edición, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 19). De todas formas, se ha ido convirtiendo en usual que el legislador se pronuncie

Si tomamos como ejemplo el artículo 1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el mismo se señala que este Impuesto es un tributo que «recae sobre el consumo», aunque sean otras las operaciones gravadas. El gravamen de la manifestación de riqueza que supone el consumo sería el objeto-fin del tributo, pues, independientemente de que se grave el tráfico de bienes y servicios, el mecanismo de la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido hace que este Impuesto incida sobre el consumo de los mismos. Así pues, en relación a este Impuesto, el objeto-fin del tributo encontraría incluso un reflejo expreso en la letra de la Ley. Y aunque no existiese tal referencia expresa, el mecanismo de aplicación del Impuesto dejaría ver la verdadera finalidad del mismo.

De todas las consideraciones efectuadas se desprende que el objeto del tributo se mueve en el plano jurídico, pues tanto la riqueza efectivamente gravada, como la que se encuentra en la intención última del legislador, encuentran un reflejo en la ley, si no expresamente en ocasiones, sí al menos deducible del análisis de la misma. Por ello vemos poco afortunada la referencia que hemos recogido del Tribunal Constitucional al «objeto del tributo» como «realidad que pertenece al plano de lo fáctico», sobre todo si se tiene en cuenta que seguidamente afirma que «por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico».

En relación a un mismo objeto impositivo o riqueza gravada el legislador tributario puede tomar en consideración distintas circunstancias o situaciones que delimiten distintos hechos imponibles. Esto puede determinar que distintos hechos imponibles produzcan una doble imposición o plurimposición en relación a un mismo objeto impositivo o manifestación de riqueza gravada.

Con respecto al fenómeno de la plurimposición, hablaba EINAUDI¹⁸ de «el mito de los dobles de impuesto» («*il mito dei doppi d'imposta*»). Señalaba que la doble imposición, después de la de los fantasmas, se presenta como «otra obsesionante aparición propia de la escena financiera. Tan obsesionante, que los más la ven donde ella en realidad no existe». Se planteaba este autor -a la luz del Ordenamiento tributario italiano en su tiempo- si sea quizás una doble imposición el estar obligados a pagar al Erario del Estado primero el impuesto sobre los terrenos y después el impuesto complementario sobre la renta, y después incluso los gravámenes sobre los bienes de consumo adquiridos con la misma renta. A tal interrogante respondía negativamente, señalando que el legislador puede recaudar una determinada cantidad de un solo golpe o dividir su pago en varias cuotas, llamando a una impuesto sobre la renta de los terrenos, a la otra impuesto complementario sobre la renta y a la tercera, o a un conjunto de terceras, impuestos sobre los diversos bienes de consumo. Destacaba este autor que aquí no existe una doble imposición, sino un mero fraccionamiento entre varios títulos impositivos de una sola carga impositiva, fraccionamiento querido por comodidad de la Hacienda Pública y por un más fácil aliciente a pagar para el contribuyente.

Añadía EINAUDI que no es, igualmente, un caso de doble imposición «el pagar, por el mismo título, por ejemplo de posesión de terrenos, impuestos al Estado, a la provincia, al municipio, al consorcio de regadíos o de carreteras, a la asociación sindical, al instituto de aseguración por los infortunios agrícolas etc. etc.». Este autor al respecto señalaba: «¿Es quizás un *doppio* proveer, con la misma renta, a los servicios recibidos del panadero, del carnicero, del

expresamente en la Ley propia de cada impuesto sobre el objeto de gravamen y naturaleza del mismo.

¹⁸ *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, seconda edizione, Giulio Einaudi Editore, Torino, 1967, págs. 38 a 46.

sastre, del zapatero, del encargado de la casa y así indefinidamente? Por la misma razón, no es un *doppio* proveer a pagar, con aquella única renta, con la cual se adquieren a decenas o a centenares los deseados bienes privados, también los distintos servicios de las categorías de entes públicos, los cuales tienen poder impositivo. El Estado provee a las vías de gran comunicación; la provincia a las que afectan a varios municipios, el municipio a las propias de su territorio, el consorcio a la pequeña carretera vecinal. ¿Por qué no se debería tributar a los cuatro entes?».

Explicando en qué consistía verdadera y solamente la doble imposición para él, EINAUDI señalaba: «El *doppio* no surge cuando se paga dos veces sobre la misma renta, o a dos entes distintos. Aquí, quizás, existe el *tropo* (demasiado). El *doppio* surge cuando *le mort saisit le vif*, cuando *la forme prime le fond*, cuando la lógica formal se sobrepone a la lógica sustancial, cuando el legislador se deja arrastrar por la lógica aparente de una definición, de un sistema, de un instrumento a imaginar la existencia de algo que no existe en la realidad o, si existe, tiene dimensiones menores que las imaginadas. El *tropo* puede ser impuesto por la necesidad y ser consciente y razonadamente querido. El *doppio* es hijo del error. También el error puede ser querido; pero es querido hasta que no se descubre que es un error». Añadía este autor que «quizás, en vez de *doppio d'imposta*, se podría hablar de un *incongruo od illogico d'imposta*; pero el uso de la palabra "*doppio*" es también apropiado porque ayuda a hacer ver que en la base del error está un juego visivo por el que la misma renta, la misma cosa, cambiada de aspecto, aparece ante los ojos del legislador dos o más veces, haciéndole cambiar un fantasma jurídico por una realidad sustancial». Señalaba EINAUDI que a veces la doble imposición es «grosera» y a todos aparente, siendo otras veces sutil y estando escondida. Destacaba este autor que quizás la doble imposición más grosera es la de la reaparición de la misma renta primero bajo la especie de renta de una sociedad mercantil y después de renta de los accionistas de la misma sociedad.

La delimitación del concepto de doble imposición que hacía EINAUDI no nos sirve para abarcar la complejidad del fenómeno que intentamos estudiar. Las delimitaciones conceptuales de este autor se movían en un ámbito más reducido de lo que hemos expuesto y presentaremos en las páginas posteriores como doble imposición.

Recapitulando hasta aquí, podríamos decir, pues, que el fenómeno de la doble imposición o plurimposición vendría ocasionado principalmente por la configuración de una pluralidad de hechos imposables sobre un mismo objeto de gravamen.

El fenómeno de la plurimposición se presenta en ciertos casos como inevitable, pero no debería sobrepasar ciertos límites. Las manifestaciones de riqueza u objetos de gravamen imaginables, aunque se especifiquen desde distintas perspectivas, en principio son limitados. Y para contemplar la capacidad económica global de un sujeto y conseguir que cobre actuación práctica la autonomía financiera de entes menores al Estado en su dimensión de entes con Poder Tributario, se presenta como necesario e inevitable y, en algún caso, a lo mejor hasta conveniente¹⁹, que un mismo objeto de gravamen o manifestación de riqueza sirva para estructurar, desde distintas perspectivas, una diversidad de hechos imposables, provocando situaciones de sujeción a varios impuestos. Lo que no se puede permitir es que se produzca una acumulación de impuestos, de tal forma estructurados individualmente y en su globalidad, que pueda llegar a extremos confiscatorios.

¹⁹ Piénsese además en posibles motivaciones extrafiscales.

Existen tres-cuatro índices generales de capacidad económica: la renta, el patrimonio, el consumo y el tráfico de bienes. Un sistema impositivo podría imaginarse en base a sólo cuatro impuestos generales: uno sobre la renta, otro sobre el patrimonio, otro sobre el consumo y otro sobre el tráfico de bienes (y esto sin perjuicio de los problemas que puede presentar la delimitación entre las ideas de consumo y tráfico de bienes, en cuanto realidades vinculadas entre sí). Si sólo existiesen esos cuatro impuestos en un sistema tributario no se darían, en principio, en sentido estricto, problemas de doble imposición o plurimposición interna. Pero también es posible que las finalidades, objetivos y funciones a que debe dar cumplimiento la mecánica de un sistema impositivo moderno, no encontrasen su mejor forma de actuación en un sistema que sólo se compusiese de esos cuatro impuestos. Es por ello por lo que veríamos como necesario el fenómeno de la doble imposición, siempre y cuando no se sobrepasen ciertos límites racionales, jurídicos y económicos, de los que los Estados contemporáneos frecuentemente prescinden.

III. Tipos de doble imposición.

A. Doble imposición interna y doble imposición internacional.

Tradicionalmente se distingue entre doble imposición interna y doble imposición internacional²⁰. La doble imposición interna se daría en aquellos supuestos ocasionados por la incidencia del Poder Tributario estatal o por la de los Poderes Tributarios de entes integrados en el territorio del Estado, pero de menor dimensión que éste, como, por ejemplo, Comunidades Autónomas o municipios. Serán los impuestos de entes integrados dentro de un único territorio estatal los que pueden producir una doble imposición interna. En los casos de los Estados federales los problemas ocasionados en esta materia por los tributos de los Estados que integran la federación de Estados entre sí o por los de uno de éstos en su confluencia con impuestos de la federación serán problemas de doble imposición interna²¹. Piénsese en que, en los supuestos de Estados federales, cada uno de los Estados que componen la federación no se rige en sus relaciones con ésta y con los demás Estados integrantes de la misma revestido de soberanía internacional. Es la federación de Estados la que aparece dotada de soberanía internacional frente a Estados extranjeros, o sea, ante Estados no integrados en la federación.

La doble imposición internacional se daría en aquellos casos en que confluye el Poder Tributario de un Estado -o de alguno de los entes integrados en su estructura territorial- con el Poder Tributario de otro Estado -o de alguno de sus mencionados entes de dimensión menor- o con el Poder Tributario de una organización internacional. Además de los casos tradicionalmente estudiados por la doctrina de doble imposición internacional ocasionada por la incidencia sobre una misma manifestación de riqueza de los impuestos de dos Estados distintos, se deberían tener en cuenta así también los posibles problemas ocasionados por la confluencia del Poder Tributario de las organizaciones internacionales con el Poder Tributario de los Estados.

²⁰ Frente a ello, INGROSSO usaba el concepto «doble imposición» sólo para hacer referencia a los casos de doble imposición internacional, hablando, por el contrario, de «*imposizione multipla*» para hacer referencia a los casos en que se da sobre un mismo bien la incidencia de impuestos distintos o de impuestos de entes de Derecho Público distintos dentro de un mismo Estado (*Istituzioni di Diritto Finanziario*, Vol. II, Jovene, Napoli, 1937, pág. 762).

²¹ Distinguía XAVIER entre «doble tributación internacional» y «doble tributación interterritorial», refiriendo la primera a la colisión de sistemas fiscales de Estados soberanos distintos y la segunda a la colisión de ordenamientos tributarios que correspondan a «espacios fiscales autónomos dentro de un mismo Estado, como los Estados federados, los cantones, las regiones o los territorios» (*Direito Tributário Internacional do Brasil*, Editora Resenha Tributária, Sao Paulo, 1977, págs. 59 y 60).

Las organizaciones internacionales suelen ser titulares de un impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos de sus funcionarios y agentes. Para evitar la doble imposición efectiva entre estos impuestos y los impuestos que en los Estados miembros de la correspondiente organización internacional gravarían la renta de tales funcionarios y agentes, a través de convenios internacionales normalmente se establece la exención en los impuestos de los Estados miembros de los rendimientos satisfechos a sus funcionarios y agentes por la organización y gravados por ésta.

Pero la Unión Europea nos muestra cómo el Poder Tributario de las organizaciones internacionales no tiene porqué reducirse al mencionado impuesto sobre los salarios de sus funcionarios y agentes, al ser titular también de otros recursos propios de naturaleza tributaria - como los derechos de aduana-, que podrían en teoría ocasionar -y en la práctica ocasionan- casos de doble imposición con tributos de los Estados miembros, supuestos que habría que calificar de doble imposición internacional. No serían, sin embargo, supuestos de doble imposición internacional los ocasionados por la confluencia, dentro de un mismo Estado, de impuestos armonizados por la Unión Europea, pero de titularidad estatal, con otros impuestos también estatales, hayan sido o no objeto de armonización fiscal. De esta forma, por ejemplo, calificaríamos de doble imposición internacional la confluencia de los derechos de aduana con el Impuesto sobre el Valor Añadido y de doble imposición interna la confluencia de este último con los impuestos especiales.

Existen supuestos concretos, casos económicos individualizables, que pueden hacer surgir al mismo tiempo problemas de doble imposición interna y de doble imposición internacional. Se trataría de realidades económicas únicas a las que se vincularían estructuras de doble imposición interna e internacional, pero pudiéndose distinguir en la teoría y en la práctica los problemas relativos a uno y otro tipo de doble imposición.

Pues bien, la doble imposición entre el IAE y los impuestos estatales sobre la renta, de la que nos vamos a ocupar en este trabajo, constituye un supuesto de doble imposición interna, sin perjuicio de las consideraciones que realizaremos más adelante desde la perspectiva de una posible problemática internacional.

B. La distinción entre doble imposición material y doble imposición formal.

Seguindo a FASOLIS²², se puede distinguir entre doble imposición material y doble imposición formal. Señalaba este autor que la doble imposición material no se presenta como expresamente deseada en un sistema fiscal que se inspire en una justa y general repartición de las cargas tributarias, mientras que la doble imposición formal se presenta como querida y deseada por el legislador. Destaca que la doble imposición formal no constituye propiamente algo injusto, sino más bien un medio de técnica fiscal para obtener un mayor agravio del sujeto pasivo en función de su mayor capacidad contributiva o bien para intentar luchar contra la excesiva disparidad de las riquezas. La doble imposición formal tendría así un doble objetivo, uno propiamente financiero y de justicia tributaria y otro socio-económico.

²² *Le doppie imposizioni*, Casa Editrice S. Lapi, Città di Castello, 1914, págs. 15-16 y 24-25.

Si tuviésemos que trasladar esta clasificación conceptual de FASOLIS a nuestro actual Ordenamiento jurídico-tributario, nos encontraríamos con que, para gravar en mayor medida una superior capacidad contributiva, el método elegido por el legislador tributario no suele ser (o no debería ser en principio) el de superponer figuras tributarias, sino el de hacer progresivos los tipos de gravamen. De todas formas, alguna diferenciación entre distintos tipos de contribuyentes a través de una cierta superposición de figuras impositivas sí ha existido hasta no hace relativamente demasiado tiempo en nuestro sistema tributario. Piénsese, por ejemplo, en cierta medida y con las correspondientes matizaciones, en la confluencia que existió entre el IRPF y el Impuesto sobre el Patrimonio.

Si un sujeto vive de su trabajo, por obtener las rentas derivadas del mismo tributará en el IRPF. Ahora bien, si otro sujeto, con el mismo nivel de renta que el anterior, obtenía tales rentas del capital, no sólo tenía que tributar por las mismas en el IRPF, sino que, además, por la titularidad del citado capital, antiguamente tenía que tributar en el Impuesto sobre el Patrimonio. Ya fuese porque se reconocía un mayor nivel de capacidad económica por el hecho de ser titular de un capital, dado que el mismo mañana puede seguir existiendo aunque una persona podría perder su capacidad de trabajo (aunque un capital también puede desaparecer y la pérdida de la fuerza de trabajo reemplazarse por el derecho a una pensión), ya fuera porque la distinta condición de trabajador o "capitalista" merecieron en un determinado momento una diferente contemplación desde los esquemas de justicia tributaria imperantes en la comunidad socio-jurídica, lo claro es que los dos tipos de contribuyentes, trabajador y capitalista -aunque en la práctica social esta diferenciación entre sujetos no se encuentre ya tan polarizada y cada vez sea más frecuente que se mezclen las figuras aunque sólo sea por los ahorros de los trabajadores-, encontraban una diferenciación de trato al tener que hacer frente el segundo en principio al pago del Impuesto sobre el Patrimonio, hasta la supresión de éste.

De otro lado, buscando también ejemplos de casos que pudieran reconducirse, dentro de nuestro Ordenamiento jurídico-tributario al concepto apuntado por FASOLIS de doble imposición formal, podríamos detenernos en el caso de los impuestos propios que ciertas Comunidades Autónomas crearon sobre la titularidad de tierras infrautilizadas. Aquí estaba clara la vocación extrafiscal de estos impuestos, tendentes a buscar una producción de la tierra en zonas donde, además, el paro agrícola era alto. Lo que sucedía es que estos impuestos, aunque extrafiscales, no eran ajenos al principio de capacidad económica o a la mayor capacidad económica de sus sujetos pasivos, desde el punto y hora en que el ser propietario de tierra rústica y no utilizarla demostraría capacidad económica en el sentido de no tener necesidad de utilizar la tierra que se tiene. O sea, sujetos que, dada su riqueza, no se verían necesitados ni siquiera de explotar la tierra de que son titulares. Desde esta perspectiva, dado que el titular de esas tierras tenía que tributar por tal titularidad también, en principio, por el Impuesto sobre el Patrimonio, existente aún en aquellos momentos, y por el IBI, se daba una plurimposición que intentaba gravar en mayor medida a un sujeto en función de la mayor capacidad económica que tuviese.

Pero nosotros, intentando darle un mayor alcance práctico al concepto de doble imposición formal y, así, a la distinción entre doble imposición material y formal, extenderíamos también esta última a aquellos casos en que la doble imposición aparece provocada por un impuesto extrafiscal. De tal forma que la superposición de un impuesto con otro se deba, no necesariamente a la contemplación de una mayor capacidad contributiva, sino a la consecución de cualquier finalidad amparada constitucionalmente, como pueden ser ciertos objetivos extrafiscales.

Por tanto, propondríamos mantener esta distinción, dándole un mayor alcance práctico, siguiendo hablando de doble imposición material para aquellos casos de acumulación de gravámenes que pudiesen resultar contrarios a los principios de justicia tributaria o, al menos, a una construcción racional del Sistema tributario, pero hablando de doble imposición formal también cuando la superposición de figuras tributarias es utilizada activamente por el legislador tributario para conseguir una finalidad amparada constitucionalmente, como puede ser un objetivo extrafiscal.

Piénsese, en este sentido, pudiendo calificarse de casos de doble imposición formal, en la confluencia del Impuesto sobre el Valor Añadido con los impuestos especiales, en cuanto impuestos que gravan consumos de productos específicos que pueden tener efectos nocivos para la sociedad o que implican unos elevados costes sociales, intentando conseguir, con la más elevada presión fiscal que en tales casos estos impuestos provocan, reducir los citados consumos.

Pero con la reforma que se produjo del IAE, habríamos pasado a encontrarnos en nuestro Ordenamiento tributario con un caso de doble imposición formal, incluso en el sentido en el que la entendía FASOLIS, es decir, como un supuesto querido y deseado por el legislador para conseguir una mayor presión fiscal sobre el sujeto pasivo. De esta forma, la doble imposición entre el IAE y el Impuesto sobre Sociedades o entre el IAE y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes se podría calificar de formal. Con ella se grava en mayor medida a las entidades que superan una determinada cifra de negocios, frente a las entidades que no la superen o frente a las personas físicas, que, como veremos, no van a tributar ya por el IAE, al darse una exención para las mismas. Así pues, en tales casos de exención en el IAE no se daría ya una doble imposición con el correspondiente impuesto sobre la renta.

C. Doble imposición originada por la confluencia de dos Poderes Tributarios distintos y doble imposición que encuentra su base en un único Poder Tributario.

Nuestro Estado es de estructura territorial compleja. La parte orgánica de nuestra Constitución de 1978 se ocupa de la delimitación e interrelación de los poderes de los distintos entes públicos del territorio nacional. Dispone el artículo 137 de nuestra Constitución que «el Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas Entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses». Entre los poderes de estos entes destaca como esencial su Poder Tributario.

Nuestra Constitución nos presenta una estructura territorial descentralizada, donde tanto el Estado como las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales son titulares de un Poder Tributario para poder hacer frente a su autonomía financiera. En un Estado centralizado se puede entender que el Poder Tributario del Estado sea "originario" y el de los otros entes territoriales menores al mismo "derivado" de aquél. Pero no sucede así en un Estado descentralizado como el nuestro. Por ello, cuando nuestra Constitución dispone en su artículo 133.1 que «la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley», esta referencia a la «potestad originaria» del Estado en materia tributaria no puede ser entendida en el sentido de que el Estado sea el origen del Poder Tributario de los otros entes territoriales, dado que el apartado 2 del mismo artículo 133 de la Constitución dispone que «las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes». Se presenta así la Constitución como

el fundamento jurídico no sólo del Poder Tributario del Estado, sino también del Poder Tributario de estos otros entes. Ha sido el pueblo el que a través de la Constitución ha concedido Poder Tributario a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales y no el Estado a través de la Ley.

La expresión «potestad originaria» referida en este contexto al Estado sólo puede identificarse así con que la Constitución es el único límite jurídico al Poder Tributario del Estado -dejando ahora al margen de nuestras consideraciones las implicaciones en materia tributaria del Derecho de la Unión Europea, que de todas formas encuentran anclaje en nuestra Constitución en su artículo 93-, mientras que el Poder Tributario de las Comunidades Autónomas y el de las Corporaciones Locales puede verse limitado o regulado por la ley estatal, pero sólo en cuanto lo permita la Constitución²³.

El artículo 31.3 de nuestra Constitución dispone que «sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley». En materia tributaria rige el principio de legalidad y su especificación el principio de reserva de ley. No puede crearse un tributo si no es a través de una ley. Las Comunidades Autónomas poseen capacidad legislativa dentro del ámbito de sus competencias. Así, en tal ámbito y respetando los límites establecidos por la Constitución, pueden crear tributos a través de las leyes de sus propios Parlamentos autonómicos. Debemos recordar que las leyes autonómicas no se encontrarán con respecto a las estatales en una relación de jerarquía, sino de competencia, debiendo moverse unas y otras en sus respectivos ámbitos competenciales delimitados por la Constitución y los Estatutos de Autonomía.

Distinta es la situación de las Corporaciones Locales, las cuales no pueden crear leyes y, por lo tanto, tampoco leyes tributarias. El establecimiento de un tributo y la regulación de sus elementos esenciales sólo puede producirse mediante ley. Y dado que, como acabamos de señalar, las Corporaciones Locales no poseen capacidad legislativa, éstas no podrán crear leyes tributarias.

El artículo 142 de nuestra Constitución dispone que «las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas». Junto a esto debemos recordar que el artículo 133.2 de la Constitución habla de la posibilidad de las Corporaciones Locales de establecer y exigir tributos. Entonces ¿cómo debemos interpretar el poder de establecer tributos de éstas si no poseen potestad legislativa? Las Corporaciones Locales deberán partir de las leyes estatales y, en base a éstas, deberán exigir los tributos que en las mismas se presenten como de establecimiento obligatorio y podrán optar o no por establecer a través de sus ordenanzas -que son manifestación de potestad reglamentaria- los tributos que en aquéllas se presenten como de establecimiento facultativo. Con respecto a unos y otros, las Corporaciones Locales, en uso de su potestad reglamentaria, podrán desarrollar los aspectos de sus tributos que las leyes estatales, previa delimitación de sus elementos esenciales, dejan a la competencia de aquéllas, respetando los límites del principio de legalidad y de la reserva de ley en materia tributaria.

²³ Piénsese en la citada Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, en relación a éstas, y en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en relación a las Corporaciones de este tipo. Dicho Texto Refundido (en adelante TRLRHL) fue aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

La intervención de distintos entes públicos en la vida tributaria dentro de nuestro Ordenamiento jurídico se presenta en la base de problemas de doble imposición interna, debido a la incidencia sobre una misma manifestación de riqueza de tributos de los mencionados entes públicos diferentes. Esto no quita que exista también la doble imposición ocasionada por varios impuestos de un mismo ente público.

Aun admitiendo la existencia de una esencial coordinación entre los distintos niveles impositivos internos, no por ello desaparecen los casos de doble imposición interna en nuestro Ordenamiento jurídico. Las manifestaciones de capacidad económica son limitadas y si se quiere dotar de impuestos a los distintos niveles de entes con autonomía financiera, necesariamente nos encontraremos con el fenómeno de la doble imposición interna, dado que los posibles objetos de gravamen -y sobre todo en su contemplación más general- se ven sometidos a los impuestos estatales. Así pues, en principio, la articulación de impuestos de los que sean titulares entes inferiores al Estado, conllevará, en general, la doble imposición sobre los objetos impositivos ya gravados por este último²⁴.

Otra cosa será ver las medidas que se pueden utilizar para amortiguar la doble imposición entre los distintos niveles impositivos, o sea, entre los impuestos del Estado y los de los otros entes públicos. Y en este sentido se podrían dar diversas opciones. Desde luego, si se opta por no dotar a los entes inferiores al Estado de un impuesto que podría entrar en colisión con uno estatal, se evitaría esa doble imposición; el Estado debería, en tal caso, compensar al ente menor con transferencias o subvenciones con cargo a fondos del Presupuesto estatal, para suplir las necesidades financieras que la falta de ese impuesto ocasionaría al ente menor. Por otra parte, si es la Ley estatal la que, dando plasmación a un esquema básico previsto en la Constitución, debe regular el establecimiento de los impuestos de los entes menores, o las directrices conforme a las cuales éstos deban estructurarse, esa misma Ley estatal podría prohibir al ente menor el establecer el impuesto, si es éste un ente menor que en principio puede establecer tributos²⁵; o bien, si fuese la propia Ley estatal la que estableciera el impuesto del ente menor, esa Ley estatal podría amortiguar la doble imposición reduciendo la presión fiscal en los impuestos en colisión. Y esto último lo podría hacer reduciendo la cuantía de la carga tributaria a través de tipos de gravamen bajos o no demasiado altos en uno o en los dos impuestos, o bien considerando a uno de los impuestos gasto deducible para calcular la base imponible del otro, o permitiendo la deducción de la cuota de uno de los impuestos en la cuota del otro.

En relación a la posibilidad de deducción de la cuota de uno de los impuestos en colisión para la determinación de la deuda tributaria por el otro, -desde una perspectiva hacendística y a la luz de los problemas del federalismo fiscal de Estados Unidos y Canadá- DUE y FRIEDLANDER señalan que «un crédito total por el impuesto pagado a la unidad inferior de

²⁴ Sobre este problema, en relación a las Haciendas Locales, se detiene CALVO ORTEGA, poniendo de manifiesto que «el avance de los grandes impuestos sobre la renta, sobre los incrementos patrimoniales (en el supuesto de que constituyan una figura independiente), sobre el patrimonio y sobre el consumo, cada vez más generales y más personificados, deja un estrecho margen a la imposición municipal propia, entendiendo por tal aquella que tradicional y actualmente tiene un objeto de gravamen no sometido a los citados impuestos estatales. La doble imposición (un mismo sujeto es gravado dos o más veces por el mismo hecho imponible y, en el caso que nos interesa, por dos poderes tributarios diversos) parece punto menos que inevitable» («Principios tributarios y reforma de la Hacienda municipal», en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 37).

²⁵ Piénsese en la prohibición, contenida en la LOFCA, de establecimiento de impuestos autonómicos con el mismo hecho imponible ya gravado por un impuesto estatal o piénsese en los límites que se dan, en base a esa misma Ley, en relación igualmente a los tributos propios de las Comunidades Autónomas, con respecto a los hechos y materias impositivos gravados por los impuestos locales (artículo 6).

gobierno contra la deuda de impuesto a una superior elimina los problemas de concurrencia de varios poderes fiscales e incrementa así la capacidad de imposición de las unidades inferiores, pero no elimina de por sí la redundancia administrativa». Destacan estos autores que «de esta forma se elimina el temor de las unidades menores de aplicar el impuesto para no experimentar un receso en la actividad económica; si alguna unidad no aplica el gravamen, sus residentes no pagarán menos impuesto, dado que el gobierno central recibirá todos los ingresos. La puesta en práctica del sistema sin un aumento en las tasas impositivas del gobierno central aumenta la capacidad de imposición de las unidades inferiores comparada con la de aquél». Añaden estos autores que «si se concede el crédito nada más que por una parte del impuesto pagado en vez de por el total, la doble imposición desaparece sólo en parte. En el caso que el impuesto sea deducible como gasto para la determinación de la renta imponible y no del gravamen abonable de la unidad superior, el gobierno de ésta sufraga sólo una parte del costo del aumento en los impuestos de la unidad inferior»²⁶.

Ante cada supuesto se debería analizar qué método para evitar o atenuar la doble imposición interna sería el más conveniente y acorde con la realidad económica que se quiere gravar.

Todo acto de delimitación, diferenciación o división del Poder Tributario entre distintos entes conlleva necesariamente la creación de unas reglas para que los Poderes Tributarios diferenciados de esos entes no colisionen entre sí, o para que, en caso de colisionar, no se trate propiamente de una colisión, sino de una confluencia armonizada. Confluencia que, en principio, respondería a las necesidades recaudatorias de los entes titulares de los distintos Poderes Tributarios, y armonización que, principalmente, respondería a las garantías, derechos y necesidades del contribuyente, en cuanto plasmación de los principios constitucionales de justicia tributaria y de reparto justo de la carga tributaria. Sin duda alguna, es obvio también que tal armonización, armonía o integración, debe responder igualmente a intereses generales del ente, como pueda ser el fomento de la riqueza general.

Cuando los Estados, como entes soberanos²⁷, confluyen entre sí en relación a pretensiones de naturaleza tributaria, debe ser un acuerdo de los mismos el que determine los criterios de confluencia o armonización. Y esto salvo que exista una tercera instancia -piénsese en el caso de la Unión Europea, forjada bajo los esquemas de la integración y la supranacionalidad y no bajo los esquemas de las simples organizaciones internacionales de cooperación- a la que se le haya atribuido el ejercicio de competencias soberanas en este punto, y entonces sería esa tercera instancia la que podría establecer las reglas para dirimir los conflictos en materia tributaria entre entes soberanos.

Dentro de un Estado soberano contemporáneo la soberanía reside en el pueblo. Y es el pueblo el que, a través de la Constitución que el mismo aprueba, delimita los entes que pueden constituirse dentro de su territorio soberano y los poderes de los mismos. Pero el pueblo no lo delimita todo en la Constitución, sino sólo lo que considera esencial. El resto lo delimita el Estado, titular de los máximos intereses generales y de solidaridad entre los distintos entes territoriales y entre sus ciudadanos. El Estado, así pues, deberá determinar la confluencia entre

²⁶ *Análisis económico de los impuestos y del sector público* (Traducción al castellano por Ateneo de Buenos Aires; supervisión de la traducción por E.J. REIG), Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1990, pág. 620.

²⁷ Esto sin desconocer la relatividad del concepto de soberanía actualmente y en especial en su operatividad en el campo tributario.

los poderes de los entes menores, sin desconocer o negar la esencia y existencia de los mismos. El Estado, llegado el caso, tiene que sacrificar su recaudación, reconociendo las correspondientes deducciones para la determinación de la carga tributaria de sus impuestos, para garantizar la suficiencia financiera de los entes locales. Sin ese sacrificio se podría producir una superposición de impuestos que podría llegar a entenderse contraria a la justicia tributaria. Del mismo modo, tal intervención normativa del Estado no puede anular totalmente la iniciativa tributaria de las Comunidades Autónomas, aunque ello implique la correspondiente doble imposición sobre un mismo objeto de gravamen.

La doble imposición entre el IAE y los impuestos estatales sobre la renta se presenta como una confluencia entre el Poder Tributario de las Corporaciones Locales y el Poder Tributario del Estado. Pero, como hemos visto, las Corporaciones Locales no poseen capacidad legislativa. El IAE es un impuesto local de exigencia obligatoria, que fue establecido por el Estado en la Ley de Haciendas Locales, estando actualmente regulado en el TRLRHL. De esta forma, obviamente, corresponde al Estado adoptar los mecanismos necesarios para eliminar la doble imposición entre el IAE y los impuestos estatales sobre la renta y lo lógico es que tales medidas se adopten en relación a estos últimos. Algo similar se puede decir en relación a la responsabilidad por la doble imposición entre el IBI y la imposición estatal sobre la renta: pensemos especialmente, dentro de ésta, en el gravamen de la imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF y en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

D. Doble imposición sobre un solo sujeto pasivo o sobre varios.

Ante el gravamen de una determinada manifestación de riqueza se puede dar una doble imposición sobre un mismo sujeto pasivo o sobre varios, ya se realice a través de una sola figura impositiva o de varias. El tráfico de la riqueza y las distintas posiciones de los sujetos tomadas en consideración por la ley tributaria en relación con las diversas manifestaciones de capacidad económica, hacen ver supuestos en los que el gravamen sobre un determinado sujeto se ve conectado con la imposición que recae sobre otro. Así se podría hablar de casos de doble imposición que afectan sólo a un sujeto pasivo y de casos que afectan a varios.

Como supuesto de doble imposición en el que se ven implicados dos sujetos estaría el gravamen de los beneficios societarios a través de un impuesto a cargo de la sociedad y la tributación al mismo tiempo de los dividendos resultantes de la distribución de esos mismos beneficios mediante el impuesto que grava la renta de los socios. Por otra parte, como supuesto de doble imposición en relación a un único sujeto, podría presentarse el caso en que un bien inmueble es gravado por un impuesto real a cargo de su titular, debiendo éste, además, tributar por tal bien en un impuesto general y personal.

En principio, si nos fijamos en la doble imposición entre el IAE y el Impuesto sobre Sociedades o entre el IAE y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la analizaríamos como un supuesto de doble imposición sobre un mismo sujeto pasivo. Pero si nos fijamos en una comunidad de bienes que tribute en el IAE, nos podríamos encontrar con una doble imposición en relación a distintos sujetos pasivos: la comunidad de bienes sería el sujeto pasivo del IAE y los comuneros serían sujetos pasivos de los impuestos sobre la renta que colisionarían con ese Impuesto local; tratándose de comuneros personas físicas residentes en España la doble imposición se daría entre el IRPF y el IAE; pensemos que las rentas de la comunidad de bienes se atribuirían a sus comuneros y si éstos son personas físicas residentes tributarían por las

mismas en el IRPF. Así pues, en relación al IAE podrían individualizarse tanto supuestos de doble imposición en relación a un mismo sujeto pasivo, como supuestos de doble imposición en relación a distintos sujetos pasivos.

IV. Diversidad de perspectivas en la consideración del Impuesto sobre Actividades Económicas.

La reforma del IAE, dentro de las medidas introducidas por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, que reformó la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, puede ser analizada desde distintas perspectivas. También desde distintas perspectivas se realizaban numerosas críticas a este Impuesto local. Pues bien, existe una de esas perspectivas desde la que se realizaba una crítica del IAE y desde la que puede realizarse también un análisis de la reforma que operó en el mismo la citada Ley 51/2002. Se trata de la doble imposición entre el IAE y los impuestos estatales sobre la renta. Recordemos que actualmente el IAE, como los demás impuestos locales, se regula en similar sentido en el TRLRHL, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004.

La referida doble imposición era criticable en su antiguo alcance y todavía hoy en su alcance actual se deben realizar ciertas críticas en relación a la misma. Con la reforma realizada por la Ley 51/2002 se redujo el ámbito de tal doble imposición, al dejarse exenta del mismo la actividad de ciertos sujetos. En relación a éstos dejó de existir tal doble imposición, que sí persistió en relación al resto. En qué medida se daba esa doble imposición, el alcance con el que quedó después de la citada reforma y los mecanismos que se podrían haber utilizado para eliminarla o los que se deberían utilizar para eliminar tal doble imposición en los supuestos en que aún existe, son cuestiones que centrarán nuestra atención. Para ello hemos partido de una delimitación general del fenómeno de la doble imposición, tal y como nosotros la entendemos, para después trasladarla a la problemática del IAE.

Además, uno de los impuestos más criticados en nuestro Sistema tributario ha sido y es el IAE. Se ha criticado desde su forma de cuantificación, poco ajustada a la manifestación de riqueza gravada, hasta la propia existencia en sí de este Impuesto local. Hay que destacar, además, que la integración del mismo con el resto de figuras impositivas de nuestro Ordenamiento jurídico nunca ha sido la más acertada.

Con la reforma de las Haciendas Locales del año 2002, se quiso liberar del IAE a la inmensa mayoría de los sujetos que venían tributando por el mismo, especialmente a los profesionales, dándose también la exención en relación a las pequeñas empresas.

A nadie le gusta pagar un impuesto, por mucho que se intente difundir la idea de solidaridad entre todos en el sostenimiento de los gastos públicos a través de los tributos. Pero si se quiere liberar a determinados sujetos de un impuesto, el dejarlos exentos del mismo no sería la única forma de hacerlo. También se puede conseguir un efecto económico similar concediéndoles un crédito de impuesto por su pago, de forma que lo pagado por un impuesto se pudiese deducir en la cuota de otro.

Esto es, a nuestro entender, lo que se debería haber hecho con el IAE. En vez de haber dejado a ciertos sujetos exentos del mismo, se debería haber permitido una deducción de su cuota en la cuota de los impuestos estatales sobre la renta, ya se trate del IRPF, del Impuesto sobre

Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en función del tipo de sujeto del que se hubiese tratado. Y entendemos que tal medida se tendría que haber adoptado no sólo en relación a los sujetos que se han dejado exentos del IAE, sino en relación a todos los sujetos pasivos de éste. Lo entendemos así por la propia racionalidad que debería existir en la integración de unas figuras tributarias con otras dentro de nuestro Sistema tributario si verdaderamente quiere funcionar como tal, es decir, como un verdadero Sistema. Además de ello, también debemos tener en cuenta lo criticable que resulta la manera en que se ha establecido el límite para determinar las entidades que quedan o no exentas del mismo y sobre la que volveremos más adelante.

Como hemos apuntado, son muchas las críticas que se han venido haciendo al IAE y sin perjuicio de algún otro retoque del Impuesto en determinadas cuestiones, el peso central de la reforma del mismo consistió en dejar a determinados sujetos exentos de éste. Con ello se limitó considerablemente la autonomía financiera de las Corporaciones Locales, pues aunque se haya pretendido defender que con la reforma citada se intentaba aumentar tal autonomía, en relación al IAE no se dio tal aumento, al privar a aquéllas de un importante recurso en relación a los sujetos que se dejaron exentos del mismo. Bien es cierto que se estableció la compensación a las citadas Corporaciones con otro tipo de ingresos, pero con éstos la situación no es la misma que permitía la aplicación del referido Impuesto. Porque se concediese algo más de autonomía financiera local en otros ámbitos, como pueda ser puntualmente en relación a ciertas cuestiones en materia de fiscalidad inmobiliaria, la medida adoptada en relación al IAE supuso una clara merma de tal autonomía, al actuar sobre una de las que eran las figuras centrales de la disciplina tributaria local.

Se podría haber respetado tal autonomía, no concediendo la exención, pero sí la propuesta deducción de la cuota del IAE en la cuota del correspondiente impuesto estatal sobre la renta. Con ello, los empresarios y profesionales no tendrían que cargar tampoco con el peso económico del IAE y las Corporaciones Locales habrían afianzado un importante eje de su autonomía financiera.

Por todo ello, no nos podemos resistir a la crítica del IAE. Se podría haber conseguido el mismo efecto sobre la situación de los empresarios y profesionales de otra forma, la citada, sin haber perjudicado a las Corporaciones Locales. Si el Estado verdaderamente quiere cargar con el peso económico de la supresión del IAE para un importantísimo número de sujetos, podría cargar con el mismo asumiendo la deducción en la cuota de los impuestos estatales propuesta, en vez de hacerlo compensando a las Corporaciones Locales con otros ingresos. Lo que sucede es que con la vía adoptada por el Estado, la de la exención y compensación con otro tipo de ingresos, se minaron de manera muy importante las posibilidades de desarrollo de la autonomía financiera local de cara al futuro.

Al mejorar la fiscalidad de los empresarios y profesionales con la referida exención en el IAE, no se debe perder de vista que hay un ámbito que soporta una presión fiscal real en la práctica mucho más evidente y menos eludible, como es el ámbito de las rentas del trabajo. Habría que preguntarse hasta qué punto se ha mejorado la fiscalidad de estas últimas en comparación con la mejora que se produjo de la situación de empresarios y profesionales con la exención en el IAE. Es la eterna cuestión sin resolver.

Eran muchos los autores que se aplicaban en la crítica de la regulación del IAE en nuestra doctrina tributaria y, por todo lo expuesto, después de la reforma de este Impuesto, siguieron siendo muchos los que lo han seguido criticando.

Nos vamos a centrar en tal crítica desde la perspectiva de la doble imposición con la imposición estatal sobre la renta. Para ello partimos, como hemos apuntado, de una delimitación general del fenómeno de la doble imposición y, en función de ello, aplicaremos tal delimitación a la confluencia del IAE con los impuestos estatales sobre la renta y analizaremos cómo debería haberse articulado tal confluencia.

V. La falta de coherencia en la imposición local.

Debemos partir de que si quisiéramos encontrar un campo impositivo donde sus figuras tributarias son especialmente criticadas, no tenemos más remedio que detenernos en la esfera tributaria local. Como hemos apuntado, dada la falta de capacidad legislativa de las Corporaciones Locales y siendo necesaria una ley para crear un tributo, dada la existencia del principio de legalidad y, su especificación, la reserva de ley en materia tributaria²⁸, ha debido ser una ley estatal la que dotase de impuestos a las citadas Corporaciones. El Estado se encontró, se encuentra y se encontrará con que las manifestaciones de riqueza son limitadas y al final convergen en una riqueza única. Por mucho que estire su imaginación y por mucho que haga estirla a las Comunidades Autónomas, al final siempre es necesario volver sobre unas mismas perspectivas de contemplación de la riqueza. Por ello, siempre que se va a pagar un impuesto local, éste, cualquiera que sea, nos recuerda algún otro concepto impositivo al que se debe hacer frente en relación al acto o situación que lleva al pago del correspondiente impuesto.

Pero además, no se sabe si en un intento de simplificar las cosas para las Corporaciones Locales en la aplicación de sus tributos o, simplemente, para enmascarar esa redundancia impositiva que hace volver sobre el gravamen de unas mismas fuentes de riqueza, lo cierto es que las figuras tributarias de que se termina dotando a los municipios suelen hacer agua por muchos frentes, siendo figuras de fácil crítica. De un lado, por su superposición con impuestos estatales y, de otro, por su estructura y configuración, que no suele ser la más acorde con un Sistema tributario moderno y con los principios constitucionales de justicia tributaria.

Para dotar a las Corporaciones Locales o a cualquier ente "inferior" al Estado, como, por ejemplo, las mismas Comunidades Autónomas, de un protagonismo tributario digno y de unos impuestos coherentes en sí mismos y con el Sistema tributario, al final tiene que terminar dándose una doble imposición, por mucho que ésta se limite, se enmascare o se le quiera dar otro nombre.

No es necesariamente ilegítimo o criticable por sí mismo el hecho de que exista una doble imposición o incluso una plurimposición, lo criticable es que esa imposición sea excesiva. En un hipotético caso de laboratorio, no habría inconveniente en que, en otro sistema distinto del vigente, existiesen tres impuestos que recayesen, aunque desde distintas perspectivas, sobre una misma manifestación de capacidad económica, uno en favor del Estado, otro en favor de las Comunidades Autónomas y otro en favor de las Corporaciones Locales, cada uno con un tipo de gravamen del diez por ciento. Esto sería, en principio, en el plano de la carga fiscal que

²⁸ Cfr. los artículos 31.3 y 133 de la Constitución.

soportaría el contribuyente, similar a si existiese sobre tal manifestación de capacidad económica un solo impuesto de titularidad estatal con un tipo de gravamen del treinta por ciento y que luego el Estado transfiriese una tercera parte de lo recaudado a las Comunidades Autónomas y otra tercera parte a las Corporaciones Locales. Lo que no se podrá hacer nunca es que en cada uno de los tres niveles impositivos mencionados, estatal, autonómico y local, existiese un impuesto distinto sobre esa manifestación de capacidad económica teniendo cada uno un tipo de gravamen del 30 por ciento, porque entonces ya se habría llegado a una confiscatoriedad.

El distribuir una materia impositiva entre los distintos niveles de entes territoriales, cada uno titular de su propio impuesto, acarrea un mayor coste global de gestión y recaudación, y un posible mayor coste indirecto y esfuerzo de declaración y autoliquidación para el contribuyente. Pero, frente a este inconveniente, tiene la ventaja de que quizás pueda ser más respetuoso con la autonomía financiera de cada uno de esos entes, que es lo que verdaderamente garantiza la efectividad práctica de su autonomía política, pues de nada sirve el poder decidir en qué actuar, conllevando la actuación un gasto, si no existe una autonomía para procurarse los ingresos necesarios para garantizar ese gasto. Además, la fragmentación de las materias impositivas entre los distintos niveles de entes, más allá de la intensidad con que la citada autonomía se ejerza, les hace empezar a sentir a los mismos tal autonomía, lo que luego les impulsa a progresar en el desarrollo de la misma.

Quizás en la idea, no por usual menos descartable, de que cualquiera de los dos extremos en las opciones anteriores puede evidenciar sus problemas o defectos, la búsqueda de un cierto equilibrio sin negar las dos posiciones pueda en algún sentido reducirlos o mitigarlos.

Por todo ello, a las cosas hay que llamarlas por su nombre y cuando existe una situación de doble imposición o plurimposición se debe reconocer como tal, no enmascarándola de forma que se llegue a construcciones impositivas ilógicas. No ajustar una figura tributaria a lo que realmente quiere gravar desemboca en impuestos con elementos faltos de sentido. Y cuando se empiezan a gravar manifestaciones de riqueza no reales o efectivas, sino potenciales o presuntas, y se desvincula la forma de cuantificación del impuesto de lo que realmente se quiere gravar, al final se desemboca en figuras tributarias que ni se sostienen en sí mismas, ni encajan bien en un Sistema impositivo en cuanto tal, es decir, en cuanto Sistema. Pues bien, de algo de todo esto han pecado y aún siguen pecando los impuestos locales.

Cuando se hace referencia a la doble imposición diciendo de ésta que supone la coincidencia de dos impuestos en un mismo hecho imponible se está circunscribiendo este fenómeno a una idea falta de lógica y rigor jurídico y se está contribuyendo a enmascarar el peso o trascendencia real de las colisiones de impuestos.

En la línea de lo que hemos expuesto *supra*, no tiene sentido exigir, para poder afirmar que se da una doble imposición entre dos impuestos, que tengan el mismo hecho imponible, pues esto es de lógica imposible o incongruente. Si dos impuestos coincidiesen en todos los elementos y aspectos de su hecho imponible, es decir, si el aspecto material, el aspecto espacial, el aspecto temporal y el aspecto cuantitativo del elemento objetivo de su hecho imponible y, al mismo tiempo, el elemento subjetivo del mismo son iguales en los dos impuestos, no estaríamos en realidad ante dos impuestos distintos, aunque tuviesen distinta denominación, sino que estaríamos en el fondo ante un mismo impuesto. No tendría sentido que existiesen dos impuestos en los que los aspectos y elementos del hecho imponible fuesen totalmente idénticos, pues, de ser así tendríamos dos impuestos iguales, algo ilógico en un Sistema tributario y, por tanto, poco

imaginable. Ya hemos apuntado que siempre debe cambiar algo, aunque sea su ámbito de aplicación territorial, o la cualidad de alguno de los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria, ya sea en su posición activa o en su posición pasiva, o algún otro punto de alguno de esos elementos y aspectos.

Bien es cierto, como hemos dicho, que a veces se habla de que dos impuestos tienen el mismo hecho imponible, pero haciéndolo de una manera informal, buscando economía de lenguaje al transmitir la idea y pensando sólo más bien en que dos impuestos en lo que están coincidiendo es en el aspecto material del elemento objetivo de sus hechos imposables.

Pues bien, existe esa utilización de tal referencia, hecha cuando uno no va buscando precisamente la rigurosidad jurídica, sino la rapidez en el hablar, aun sabiendo que lo hace más bien por los derroteros de lo común y no de lo estrictamente jurídico. Pero fuera de tales casos, hablar de doble imposición como sinónimo de impuestos con hechos imposables iguales, además de estar falto de rigor, no ayuda a descubrir la verdadera realidad de los solapamientos entre impuestos.

Por todo ello, entendemos más correcto aplicar el calificativo de doble imposición a aquellos supuestos en que dos impuestos recaen sobre una misma manifestación de riqueza, porque sus hechos imposables se han configurado sobre un mismo objeto de gravamen, eso sí, contemplándolo desde dos perspectivas distintas. Sobre un mismo objeto de gravamen se pueden idear varios impuestos, pero a partir de hechos imposables distintos, es decir, sobre un mismo objeto de gravamen se podrían idear impuestos distintos. Piénsese en la prohibición que se establece en el citado artículo 6 de la LOFCA, que lo que está prohibiendo es que una Comunidad Autónoma cree un impuesto en el que el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible sea idéntico al que exista en un impuesto estatal o local. No interpretarlo así carecería de sentido y cuando el Tribunal Constitucional, en base a la originaria redacción de la LOFCA, ha señalado que un impuesto autonómico no podrá tener el mismo hecho imponible que ya tenga un impuesto estatal, lo que más claramente debería haber dicho es que un impuesto autonómico no puede coincidir con uno estatal en el aspecto material del elemento objetivo de su hecho imponible; a partir de la citada reforma de la LOFCA tal limitación relativa al hecho imponible se debe hacer extensiva también a la limitación de la colisión de los impuestos autonómicos con los locales.

Pero lo que sí está claro y reconocido por el Tribunal Constitucional²⁹ que se puede dar es que una Comunidad Autónoma establezca un impuesto sobre un objeto de gravamen ya sometido a un impuesto estatal, es decir, que sobre un mismo objeto de gravamen se configuren dos hechos imposables distintos: uno en un impuesto estatal y otro en un impuesto autonómico. Algo lógico si se piensa en lo limitadas que son las manifestaciones de riqueza.

Bástenos esto simplemente para reconducirnos al concepto de doble imposición como incidencia de dos impuestos sobre un mismo objeto de gravamen, entendiendo éste en el sentido de manifestación de riqueza sometida a imposición. Y ello con independencia de que tal doble imposición la consideremos como aceptable o rechazable, como legítima o ilegítima, como confiscatoria o no, en definitiva, como justa o injusta o, más aun, como constitucional o inconstitucional. Esto nos lo dará un análisis ulterior. Y, así, podrán existir supuestos de doble imposición justificables y supuestos de doble imposición criticables.

²⁹ En las Sentencias ya citadas.

Pues bien, esa idea de doble imposición como incidencia de dos impuestos sobre una misma manifestación de riqueza gravable es la que nos puede llevar a contemplar la verdadera dimensión de la ubicación que han venido teniendo los impuestos locales dentro de nuestro Sistema impositivo.

VI. El alcance de la doble imposición entre los impuestos estatales sobre la renta y el Impuesto sobre Actividades Económicas hasta la reforma de éste en el año 2002.

Fijándonos en la situación existente hasta el 31 de diciembre de 2002, o sea, hasta la referida reforma de la Ley de Haciendas Locales, se podía reconocer, en el sentido expuesto, una doble imposición del IAE con el IRPF, con el Impuesto sobre Sociedades y con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, dependiendo del tipo de sujeto que quedase sometido al mismo.

El hecho imponible del IAE se definía y se describe a partir del mero ejercicio de una actividad empresarial o profesional, o, si se quiere de otra manera más rigurosa, como apuntábamos, el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible consiste en el mero ejercicio de una actividad empresarial o profesional. Frente a ello, en los tres impuestos estatales citados, el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible está representado por la obtención de renta. De esta forma, tal aspecto del hecho imponible varía del IAE a esos impuestos estatales sobre la renta.

Esa diferencia con respecto al hecho imponible no se daba o no se da sin embargo con respecto al objeto de gravamen, pues aunque en relación al IRPF, al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes se viene hablando claramente de la renta como objeto de gravamen, también con respecto al IAE hay que hablar de la renta como su verdadero objeto de gravamen, aunque en este caso se haya silenciado por el legislador tal evidencia, quizás intentando enmascarar su carácter presunto o potencial, cuestión que ha estado y sigue estando abierta a todo tipo de críticas y tachas de inconstitucionalidad.

El ejercicio de una actividad empresarial o profesional en sí mismo no es una manifestación de capacidad económica real; lo que puede serlo es la renta obtenida como consecuencia de tal ejercicio. Éste va dirigido a la obtención de la misma. Las manifestaciones de capacidad económica, como hemos dicho, son limitadas y la manifestación de capacidad económica que se podría reconocer en relación al IAE sería la renta derivada del ejercicio de las citadas actividades. Al mismo tiempo, tales rentas empresariales o profesionales, rendimientos de actividades económicas en la actual terminología del IRPF, se gravan en este Impuesto, en el Impuesto sobre Sociedades o en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, dependiendo del tipo de sujeto que obtiene la renta. Se trata, como hemos apuntado y sabemos, de tres impuestos de titularidad estatal, sin perjuicio de la cesión parcial del IRPF a las Comunidades Autónomas.

De la doble imposición de que estamos hablando aquí es sólo de la doble imposición interna y no de la internacional. Como hemos apuntado, se da doble imposición interna cuando se trata de la colisión de impuestos de un mismo ente o de varios entes integrados en un mismo Estado. También ya hemos indicado que se da doble imposición internacional cuando se trata de la colisión de impuestos de Estados distintos o de la colisión de un impuesto de un Estado con un impuesto de una organización internacional. Cuando hablamos de impuestos de un Estado lo hacemos en un sentido amplio, refiriéndonos a los impuestos de los distintos entes integrados en

un territorio estatal; pero hemos hablado de Estado porque frente a tales entes sólo sería aquél el que tiene personalidad jurídica de Derecho internacional, como sucede también con las organizaciones internacionales.

A la vista de todo ello, se podría extender más allá de sus tradicionales límites el análisis de la doble imposición ocasionada por el IAE entrando en el ámbito de la doble imposición internacional, si analizamos su confluencia con un impuesto sobre la renta pagado en un país extranjero: sería el caso, por ejemplo, de una sociedad no residente que desarrollase una actividad empresarial en España y que aquí, junto al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, tuviese que pagar también el IAE. Así, la presión fiscal global soportada sobre su renta en España no viene determinada sólo por el pago de aquel Impuesto estatal, sino también por el de este Impuesto local. De ahí que en el fondo también existiría una doble imposición entre el IAE y el impuesto sobre la renta pagado en el Estado de residencia de la entidad. Pero el análisis de este punto se sale de las pretensiones de este trabajo. Además, se aparta de la idea que queremos poner de manifiesto, con lo que abandonamos aquí esa perspectiva de la doble imposición internacional, que en sus esquemas clásicos, en relación a ese ejemplo, se analizaría esencialmente en función de la confluencia del Impuesto sobre la Renta de No Residentes con el impuesto que grava su renta en el Estado de residencia de la entidad.

Nos vamos a mover, pues, en el ámbito de la doble imposición interna. En concreto, en el supuesto que analizamos, de una doble imposición entre impuestos de titularidad estatal y un impuesto local, aunque creado por el Estado y de aplicación obligatoria en los municipios. Si el IAE se regula por una ley estatal y es el Estado el único que puede regular sus elementos esenciales³⁰, correspondería al mismo arbitrar las medidas necesarias para atenuar o eliminar la doble imposición entre este Impuesto local y el correspondiente impuesto estatal. Es más, le toca al Estado la determinación de la integración entre el IAE y los impuestos estatales sobre la renta, para que no se trate de un mero solapamiento de impuestos, sino que los mismos actúen como piezas de un Sistema impositivo, donde una no pierde la perspectiva o referencia de la otra.

Hasta la reforma del IAE, como hemos visto, éste se solapaba con el IRPF, con el Impuesto sobre Sociedades y, en su caso, con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. No se articulaban medidas para integrar de una forma más o menos completa aquel Impuesto local con estos impuestos estatales. Lo único que sucedía, es que, dentro del mecanismo de aplicación de los impuestos estatales sobre la renta, el IAE se deducía al calcular la base como un gasto más, dentro de la contabilidad del empresario o profesional, siempre y cuando se tratase de supuestos en que resultase deducible tal gasto. Pero esto no era suficiente para eliminar la doble imposición entre el analizado Impuesto local y los impuestos estatales.

Para eliminar los efectos económicos de tal doble imposición hubiese sido necesario que la deducción se hubiese practicado en la cuota de los impuestos estatales y no en base. Desde la doctrina y desde algún partido político³¹ se proponía tal deducción en cuota para la articulación del IAE con los impuestos estatales.

³⁰ Pudiendo regular las Corporaciones Locales a través de sus Ordenanzas sólo aquellos aspectos que la Ley – estatal (TRLRHL)- deja a las mismas, siempre dentro de los límites fijados por aquélla.

³¹ Véase, en este sentido, la «Proposición de Ley relativa a la deducción de las cuotas pagadas por el Impuesto sobre Actividades Económicas» (122/000127), presentada por el Grupo Parlamentario Socialista el 9 de mayo de 2001 (publicada en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 21 de mayo de 2001), pero que fue rechazada.

El legislador no optó por esta solución, sino por dejar exentos del IAE a algunos de los sujetos que antes tributaban en éste, especialmente a las personas físicas, aunque también a ciertas entidades en función de su cifra de negocios. No ha sido propiamente una integración de figuras impositivas en el sentido en que propugnaba la doctrina, sino simplemente una eliminación de la doble imposición para un sector de sujetos, al no hacerles tributar ya por uno de los impuestos de los dos a que antes estaban sometidos, es decir, al no hacerles tributar ya en este Impuesto local. Pero para el resto de sujetos que continúan tributando por el IAE se sigue dando una doble imposición de éste con el Impuesto sobre Sociedades o con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, dependiendo de la residencia de la entidad. No obstante, como veremos más adelante, se puede seguir dando cierta doble imposición del IAE con el IRPF cuando se trate de comunidades de bienes que superen la referida cifra de negocios, en el caso de que alguno o algunos de sus comuneros o partícipes sean personas físicas residentes en territorio español.

En relación a las entidades que siguen estando sometidas al IAE, dado que no se les ha querido excluir de este Impuesto, al menos, para eliminar su doble imposición con el correspondiente impuesto estatal, se debería haber permitido una deducción por aquél en la cuota de éste.

VII. Las propuestas de actuación en la cuota de los impuestos estatales, en su integración con el Impuesto sobre Actividades Económicas.

El IAE vino a sustituir a las antiguas Licencias Fiscales. Este Impuesto municipal³² aparece regulado en los artículos 78 a 91 del TRLRHL. En el apartado 1 de ese artículo 78 se dispone que «el Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por 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».

En este precepto se presenta como hecho imponible del IAE el «mero ejercicio» de las mencionadas actividades empresariales, profesionales o artísticas. Por ello, en principio, el hecho imponible de este Impuesto es distinto de los del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades, dado que en estos dos últimos constituye su hecho imponible la obtención de renta por el sujeto pasivo.

En relación a la integración entre el IRPF y el IAE, cuando los sujetos pasivos de aquél tributaban por éste, antes de su referida reforma, debemos tener en cuenta que lo único que se podía hacer era deducir en la base del primero la cuota del segundo como gasto dentro de la contabilidad del sujeto, con lo cual no se eliminaba la doble imposición entre ambos impuestos. Con la exención de las personas físicas en el IAE desapareció tal doble imposición, sin perjuicio de lo que hemos expuesto *supra* en relación a hipotéticos casos de entidades sin personalidad jurídica que, en función de su cifra de negocios, tributasen en el IAE y que tuviesen comuneros o partícipes que fuesen personas físicas residentes en España. De todos modos, en relación a la colisión del IAE con el Impuesto sobre Sociedades, sigue quedando la deducción de la cuota de aquél dentro de la base de éste como gasto en la contabilidad de la entidad, salvo para aquellas

³² Sobre el IAE las Diputaciones Provinciales, como recurso de las provincias, podrán establecer un recargo regulado en el artículo 134 del TRLRHL.

entidades que han quedado exentas del IAE al no alcanzar el 1.000.000 de euros de importe neto de la cifra de negocios, no existiendo en tales supuestos la referida doble imposición³³.

En el citado artículo 78 del TRLRHL hemos visto que se presenta el IAE como un impuesto directo y directos son los impuestos que gravan la renta o el patrimonio. Está claro que no es el patrimonio aquello sobre lo que incide este Impuesto local, sino que incide sobre la renta originada por las mencionadas actividades. El IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes también gravan la renta.

De esta manera, nos encontramos con que en el IAE el objeto de gravamen aparece constituido por la renta que el sujeto pasivo obtendría con el desarrollo de la actividad empresarial, profesional o artística, cuyo ejercicio representa el hecho imponible del Impuesto. El problema es que se trata del gravamen de rentas presuntas. Con referencia al IAE, en un momento anterior a su referida reforma, CHECA GONZÁLEZ señaló que el gravar «beneficios presuntos supone un claro atentado al principio constitucional de capacidad económica, el cual, rectamente entendido, exige que tributen sólo manifestaciones económicas reales y no ficticias»³⁴.

Así pues, basándonos en su mera existencia y al margen de su realidad cuantitativa, hasta el establecimiento de la referida exención, debemos entender que venía existiendo una doble imposición entre el IAE y el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades, en relación respectivamente al ámbito subjetivo de cada uno de éstos, dada la íntima e inescindible conexión entre el objeto de gravamen de aquél y los objetos de gravamen de estos otros.

En cuanto a los mecanismos jurídicos que se podrían haber utilizado para paliar los efectos económicos de la mencionada doble imposición, debemos tener en cuenta que un gasto necesario para la obtención de un ingreso es un desembolso que se realiza precisamente "para" algo, "para" la obtención del ingreso. Y el IAE no se pagaría precisamente "para" obtener un ingreso, sino que se pagaría "por" algo, en concreto, "por" la realización de la actividad generadora del ingreso, o sea, por el ejercicio de la actividad generadora de la renta que constituye su objeto imponible.

Bien es cierto que, como hipótesis de laboratorio, un incumplimiento sistemático de las obligaciones tributarias por el IAE, negándose rotundamente a pagarlo en los sucesivos ejercicios, podría haber cargado al empresario o profesional con un porcentaje de deudas por cuotas, sanciones e intereses que le hiciese inviable la vida económica de su actividad. Así, "para" poder desarrollar con éxito su actividad económica habría debido pagar el IAE. Desde esta retorcida argumentación se podría haber llegado a hacer aparecer al IAE como gasto necesario para la obtención de los ingresos. Pero obviamente, parece más lógico presentar, en general, al IAE, en cuanto impuesto sobre la renta -aunque presunta-, como consecuencia y no como presupuesto. Téngase en cuenta que el impago del IAE no produciría la nulidad o ineficacia de los actos privados de comercio en que se manifiesta el ejercicio de la actividad económica. Y un Impuesto, el IAE, que tiene por objeto de gravamen la renta, no se puede presentar conceptualmente como algo que sea necesario para la obtención de la misma³⁵, como suele suceder con los gastos deducibles en base.

³³ Artículo 82 del TRLRHL.

³⁴ «El Impuesto sobre Actividades Económicas», en *Impuestos*, núm. 23, 1989, pág. 28.

³⁵ En el *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la Reforma de la Financiación de las Haciendas Locales* (2002), que precedió a la referida Reforma, se señaló como un inconveniente para la adopción de

Por todo lo expuesto, más que la citada exención, lo más lógico, a primera vista, conceptual y sistemáticamente, de cara a una reforma normativa, hubiese sido arbitrar la deducción de las cuotas pagadas por el IAE en la cuota del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades. Sería la cuota de un impuesto que, como crédito de impuesto, se habría deducido de la cuota de otro, total o parcialmente, para eliminar o atenuar, respectivamente, la doble imposición interna por tales impuestos.

Ahora bien, aunque la deducción del IAE en cuota habría eliminado la doble imposición, un análisis profundo de las repercusiones de tal deducción en cuota podría hacernos ver que no serían todo ventajas y sí podría tener algún inconveniente. Se podrían traer aquí a colación y reproducirse, en lo que a la naturaleza de este otro Impuesto local son aplicables, los argumentos apuntados por SIMÓN ACOSTA en relación a las técnicas de coordinación entre el IBI y los impuestos estatales³⁶.

Así pues, si nos fijamos en los argumentos apuntados por SIMÓN ACOSTA en favor del sistema que propone como solución de integración entre el IBI y los impuestos estatales³⁷, vemos que tales argumentos pueden en gran medida encontrar acomodo en la problemática de la integración del IAE con los impuestos estatales citados. Por ello un buen sistema de resolución de la doble imposición entre este último Impuesto local y el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades hubiese sido el de permitir la deducción en la cuota de estos impuestos estatales de la cuota mínima del IAE que según la norma estatal se debía exigir por los Ayuntamientos. Y por aquello en lo que las cuotas por este Impuesto local excediesen -obviamente, siempre dentro de los límites que marcase la norma estatal- de esas cuotas mínimas -exceso establecido por los Ayuntamientos-, se hubiese podido practicar una deducción en la base. Téngase en cuenta que con este sistema se habría conservado la responsabilidad política de las Corporaciones municipales por su posible influencia en el aumento de la carga fiscal por la citada doble imposición, dado que al deducirse el mencionado exceso en la base no se eliminaría totalmente la doble imposición en relación al mismo, sino que simplemente se atenuaría.

Eso sí, debemos precisar aquí que la deducción que se hubiese debido realizar en base, entendemos que lo más respetuoso con la lógica conceptual de los impuestos en juego habría sido practicarla en la base imponible para calcular la base liquidable y no en los rendimientos

un sistema de deducción del IAE en la cuota de los impuestos estatales sobre la renta, el siguiente: «Su configuración como deducción en la cuota, rompería el esquema general liquidatorio del IRPF e IS». La referencia a este punto la realizó la citada Comisión después de destacar la deducción del IAE «como gasto a efectos del cálculo del beneficio o rendimiento neto de la actividad». Pues bien, frente a esa pretendida ruptura del esquema general liquidatorio de esos impuestos, entendemos que la falta de coherencia se da con su deducción como gasto en base, en función de lo que exponemos. Además, las deducciones en la cuota líquida para determinar la cuota diferencial se dan en función de conceptos o pagos de naturaleza tributaria. Por todo ello, frente a lo argumentado por la mencionada Comisión, creemos que lo más acorde con la coherencia que debería presidir precisamente el esquema liquidatorio de los impuestos estatales sobre la renta sería el establecimiento de la deducción del IAE en la cuota de los mismos, tal y como exponemos, en los supuestos en que aún se tenga que pagar.

³⁶ La aplicación en relación al problema de la doble imposición entre el IAE y los impuestos estatales de la solución propuesta por SIMÓN ACOSTA con respecto a la doble imposición entre el IBI y estos últimos, es aceptada por GARCÍA LUIS, el cual reconoce que algunas de las razones apuntadas por aquel autor en relación a la problemática del IBI -en su integración con los impuestos estatales- serían trasladables a la que estamos analizando en relación al IAE -la de su integración con los impuestos estatales, obviamente- («Impuesto sobre Actividades Económicas», en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I, cit., págs. 455 y 456).

³⁷ Véanse tales argumentos en *El Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1988, págs. 45 a 48.

íntegros para calcular los rendimientos netos que se integran en la base imponible. Ello por las razones apuntadas al desarrollar la crítica a la inclusión del IAE dentro del antiguo concepto de gasto deducible en cuanto necesario para la obtención de los ingresos.

Lo que sí resulta altamente criticable es el sistema que se vino aplicando en relación a la atenuación de la doble imposición por el IAE, que podría haber creado en el ciudadano-contribuyente de no afianzada cultura tributaria la "ilusión" de que, al poder "restar" de alguna manera (en sede de base) las cuotas por este impuesto local al determinar la deuda tributaria del correspondiente impuesto estatal, sólo habría cargado económicamente una vez con la deuda tributaria -por el gravamen sobre la renta- que se corresponde con el montante de la cuota del impuesto local, lo cual, obviamente, sólo se habría producido si la deducción se hubiese podido practicar en cuota.

El legislador, lejos de recoger las propuestas que de *lege ferenda* había venido realizando la doctrina sobre la integración del IRPF con el IAE, optó por la vía de la referida exención, lo cual restó autonomía financiera a las Corporaciones Locales, a pesar de las correspondientes compensaciones a éstas.

VIII. Propuesta de mejora de la situación normativa actual en relación al Impuesto sobre Actividades Económicas.

Como hemos expuesto, en relación a las personas físicas, profesionales o empresarios individuales, se eliminó la doble imposición entre el IRPF y el IAE, al dejarlas exentas de éste. Pero, como también hemos visto *supra*, quedan supuestos en los que se sigue dando una doble imposición entre el IAE y la imposición estatal sobre la renta. Se trata de los casos de entidades que superan la referida cifra de negocios y que están sometidas al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes y de entidades sin personalidad jurídica que superen igualmente dicha cifra, dándose en este último supuesto la doble imposición con el impuesto estatal en el que tenga que tributar el comunero o partícipe de este último tipo de entidades en función de su condición: IRPF, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Pues bien, en todos esos supuestos en que se sigue pagando el IAE se debería permitir una deducción en la cuota de los citados impuestos estatales de las cuotas satisfechas por el analizado Impuesto local. Incluso en el supuesto de comuneros personas físicas residentes, cuya comunidad de bienes tenga que pagar el IAE, se les debería permitir deducir en la cuota del IRPF la parte, de la cuota del IAE satisfecha por la entidad, correspondiente a la participación del comunero en ésta.

En todos los supuestos en que entendemos que se debe permitir la deducción de la cuota del IAE en la cuota del Impuesto sobre Sociedades, en la cuota del Impuesto sobre la Renta de No Residentes o incluso, en los casos apuntados, en la cuota del IRPF, tal deducción se debería realizar en la cuota líquida para determinar la cuota diferencial, dado el carácter impositivo del concepto que debería dar derecho a la deducción.

Obviamente, en el caso de sujetos exentos del IAE no se debería dar ninguna deducción en la cuota de los citados impuestos estatales, pues eso supondría un doble beneficio fiscal no justificable, al no haberse soportado el citado Impuesto local.

De otro lado, cuando se tiene que pagar el IAE, es el Estado el que provoca la doble imposición, pues es éste el que ha creado el IAE, aunque su titularidad sea local. Para ello, su actuación debería centrarse en los impuestos estatales, a través del establecimiento de la deducción propuesta en la cuota de éstos. La deducción en base, como gasto, dentro de la contabilidad de la entidad, que sigue quedando para los sujetos pasivos que continúan tributando en el IAE, no elimina la doble imposición de este Impuesto local con el correspondiente impuesto estatal, por lo que se debería avanzar en el sentido de la deducción en cuota que se propone.

Para aquellos supuestos en los que, por ausencia de cuota (positiva) en el correspondiente impuesto estatal sobre la renta, no se pudiese absorber tal deducción, entendemos que tal problema podría salvarse articulando el legislador la citada deducción de forma que, si no se pudiese practicar en relación al correspondiente período impositivo, pudiese practicarse en los ejercicios siguientes, por ejemplo, apuntando un posible plazo, en los cuatro años posteriores. Al tratarse de la deducción de la cuota de un impuesto local en la de un impuesto estatal, no creemos que tal deducción debiese estructurarse de forma que pudiese determinar, por sí misma, una cuota diferencial negativa, en el sentido de que, practicándose antes de la deducción de los pagos a cuenta, pudiese determinar una cantidad negativa a devolver, que los pagos a cuenta, en su caso, vinieran a hacer más negativa, es decir, que éstos vendrían a acrecentar la cantidad negativa. Entendemos que, de estructurarse esta deducción, al practicarla, si nos diese una cantidad negativa, la cuota debería quedar a cero y, de ahí, poder restar los pagos a cuenta, que sí determinarían, por sí mismos, una cantidad a devolver. La parte que no hubiese podido deducirse quedaría pendiente de deducción para los ejercicios posteriores. Todo ello porque tratándose de la deducción de un impuesto de un ente público en la cuota de otro, darle el mismo tratamiento que a los pagos a cuenta podría resultar a primera vista excesivo.

De todos modos, no perdamos de vista que la deducción en cuota que proponemos para su articulación por el legislador, alcanzaría sólo a aquella cuota o porción de cuota que resultase de la cuantificación mínima derivada de la norma (estatal), mientras que de existir un exceso sobre ese mínimo, en función de que el correspondiente municipio hubiese aumentado los elementos de cuantificación del IAE dentro de lo que la normativa estatal le permite, en relación a tal exceso sólo se debería permitir su deducción en la base del correspondiente impuesto estatal como gasto. De esta forma, quedaría evidenciada la responsabilidad política de la correspondiente Corporación Local en el aumento de los efectos económicos de la referida doble imposición.

Pero todo esto por lo que atañe al problema de la doble imposición que sigue generando el IAE con respecto a la imposición estatal sobre la renta, en los supuestos descritos. Tal perspectiva no nos hace perder de vista el problema de la configuración del IAE como Impuesto que grava rentas potenciales o presuntas y que, por tanto, no se presenta como lo más acorde con los principios constitucionales de justicia tributaria³⁸.

³⁸ No mucho antes de la citada reforma del IAE, CHECA GONZÁLEZ señaló que «en una futura Ley reguladora del sistema tributario local este impuesto, en su configuración y estructura actual, debiera suprimirse en atención a las exigencias ínsitas en la propia noción de justicia tributaria, y sustituirse por otro que grave, en una u otra forma, la verdadera renta real del sujeto pasivo» («El Impuesto sobre Actividades Económicas: presente y futuro», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 5, 2002, pág. 46). De todos modos, aunque un impuesto sobre las rentas reales empresariales de las entidades sustituyese al criticable IAE actual, la problemática de su doble imposición con la imposición estatal sobre la renta seguiría existiendo y podría ser afrontada desde los

Por ello, en aquello para lo que queda el IAE, debería reformarse éste para convertirlo en un impuesto que sólo gravase rentas reales y sólo en función de la cuantía de éstas, pagándose hoy día incluso por entidades que no obtienen ninguna renta real, al poderse tratar de entidades que en el correspondiente ejercicio sólo hayan tenido pérdidas³⁹.

El hecho de que en el artículo 86 del TRLRHL se establezca que «sobre las cuotas municipales, provinciales o nacionales fijadas en las tarifas del impuesto se aplicará, en todo caso, un coeficiente de ponderación, determinado en función del importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo», no supone que el IAE se ajuste a la verdadera capacidad económica del sujeto pasivo. Téngase en cuenta que se parte de la cifra de negocios y no de la renta real generada por la actividad de la entidad, siendo evidente que no es lo más ajustado al principio constitucional de capacidad económica en materia tributaria⁴⁰ la toma en consideración del «importe neto de la cifra de negocios» dentro de la disciplina del IAE.

Frente a la utilización del expediente de la cifra de negocios, podemos encontrar, de forma aislada e insuficiente, alguna referencia expresa a la renta en la actual regulación del IAE. El artículo 88 del TRLRHL establece en el párrafo primero de la letra d) de su apartado 2 que, cuando las ordenanzas fiscales así lo establezcan en relación al IAE, se aplicará «una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y tengan una renta o rendimiento neto de la actividad económica negativos o inferiores a la cantidad que determine la ordenanza fiscal, la cual podrá fijar diferentes porcentajes de bonificación y límites en función de cuál sea la división, agrupación o grupo de las tarifas del impuesto en que se clasifique la actividad económica realizada».

A nuestro entender, en aquellos casos de pérdidas o resultados negativos en un determinado ejercicio, más que una bonificación de hasta un cincuenta por ciento de la cuota, debería establecerse una exención total del Impuesto, mientras no existan rentas positivas en la entidad. Es decir, entendemos que sólo una bonificación del cincuenta por ciento en los casos de rentas negativas es insuficiente. Al mismo tiempo, la citada bonificación del cincuenta por ciento se presenta como una medida que se deja en manos de las correspondientes ordenanzas fiscales, de forma que queda a elección de cada municipio el decidir si la aplica o no. Creemos que la aplicación de la misma no debería quedar a la elección de cada municipio, de manera que una medida como ésta debería establecerse en el TRLRHL de forma generalizada para todos los municipios, sin que las ordenanzas fiscales pudiesen establecer lo contrario. Es más, la exención que proponemos en caso de pérdidas en la entidad, en caso de establecerse algún día, también debería presentarse como preceptiva en cualquier municipio, sin que a través de las ordenanzas fiscales se pudiese establecer la no aplicación de la misma.

Todo lo expuesto nos deja ver una serie de problemas que siguen girando en torno al IAE y que van a hacer que este Impuesto local continúe siendo una de las figuras más criticables de nuestro Sistema tributario. Pero tales críticas se pueden hacer, no sólo en relación a la articulación en sí del IAE, sino también en relación a su falta de integración con los impuestos estatales sobre la renta. Y así, en este último sentido, la solución no vendría dada por la vía de la actuación sobre la normativa reguladora de este Impuesto local, sino que la actuación del

parámetros expuestos.

³⁹ Sin perjuicio de la bonificación de la que nos ocupamos en este apartado.

⁴⁰ Artículo 31.1 de la Constitución.

legislador se debería dar sobre la regulación de los citados impuestos estatales, de la forma expuesta.

IX. El actual panorama normativo y jurisprudencial de la imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, frente al Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Trece días antes de que se publicase oficialmente⁴¹ la actual Ley del IRPF - representada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio- se publicaba oficialmente⁴² la Sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006, de 11 de octubre. Esta última versa sobre la antigua normativa de los rendimientos del capital inmobiliario procedentes de inmuebles urbanos de uso propio, que pasaron a quedar incluidos posteriormente en el concepto de imputación de rentas inmobiliarias dentro de la disciplina del IRPF. Ley y Sentencia vinieron a consolidar aun más un régimen impositivo que podría recibir diversas críticas tanto en su consideración en sí mismo, como en su integración y coordinación dentro del conjunto de nuestro Sistema impositivo, si es que se quiere que éste sea verdaderamente eso, es decir, un Sistema. La actual Ley del IRPF volvió a recoger en lo esencial, en su artículo 85, la regulación de la imputación de rentas inmobiliarias que hasta ese momento se recogía en el artículo 87 del Texto Refundido de la Ley del IRPF, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, y al que vino a sustituir la citada actual Ley 35/2006. Por los inmuebles urbanos⁴³ que, sin ser su vivienda habitual o suelo no edificado, estén a disposición de su titular para su disfrute particular, en tanto que por ejemplo no están arrendados o no están afectos a su actividad económica, se computará una renta del 2 o del 1,1 por ciento del valor catastral, dependiendo del momento de revisión, modificación o determinación de éste, según sea anterior o no al 1 de enero de 1994. Pero estos inmuebles, a su vez, están tributando también en el IBI, con lo que, en función de cuál se entienda que es el objeto de gravamen de éste, podría cuestionarse hasta qué punto no sería conveniente que se articulase una deducción en la cuota del IRPF de las cuotas del IBI para eliminar la doble imposición que pudiese entenderse que existe entre ambos impuestos, estatal y local. Con ello se conseguiría una integración más armónica del gravamen de la imputación de rentas inmobiliarias dentro de nuestro Sistema impositivo, al coordinarse en tal sentido el IRPF con el IBI.

A esta situación normativa habría que añadir la rotundidad del citado pronunciamiento del Tribunal Constitucional, en contra de las posibles opiniones de aquellos que quisieran tener la tentación de plantearse hasta qué punto el gravamen de la imputación de rentas inmobiliarias pudiese representar un gravamen de rentas ficticias. Frente a esa posible interpretación y hablando de los antiguos rendimientos del capital inmobiliario por inmuebles urbanos de uso propio, equivalentes a la actual imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF, en el párrafo primero del fundamento jurídico 6 de la citada Sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006 se señala que «los rendimientos de los inmuebles urbanos que contempla el precepto cuestionado integran la manifestación de una capacidad económica que si bien no deriva de una renta real –no hay un ingreso efectivamente producido- sí conecta

⁴¹ BOE de 29 de noviembre de 2006.

⁴² Suplemento del BOE de 16 de noviembre de 2006.

⁴³ «así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales» (artículo 85 de la actual Ley).

con una renta potencial: cabe razonadamente entender que, en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que “renuncia” su titular –el que podría obtenerse mediante su arrendamiento- estamos ante una “renta potencial” susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, de la misma manera que –en relación con el impuesto andaluz de tierras infrutilizadas- hemos afirmado que la renuncia a obtener el rendimiento óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas “es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial” (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13)».

De esta manera, en el fondo, parece centrarse desde el Tribunal Constitucional la justificación del gravamen de la imputación de rentas inmobiliarias en la función social de la vivienda; en este caso, en concreto actualmente, de la segunda vivienda. Así ésta, o se disfruta su utilidad y se tributa por ello, o se pone en circulación en el mercado en busca de un rendimiento del capital inmobiliario tributando por éste, sin perjuicio de la posible utilización del inmueble en una actividad económica, al margen del cómputo de una tributación específica por el mismo.

El principal problema que aborda el Tribunal Constitucional en su Sentencia 295/2006 consiste en determinar si, en esa antigua regulación del IRPF, por los entonces aún denominados rendimientos del capital inmobiliario, por inmuebles urbanos de uso propio, la remisión a la valoración establecida en el artículo 10 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del desaparecido Impuesto sobre el Patrimonio, que partía del mayor de tres valores, catastral, comprobado o de adquisición, podía implicar una violación del principio de igualdad. Y así lo estimó el Tribunal Constitucional, entendiendo que esos diferentes criterios de valoración, recurriendo al que generaba el resultado más alto, podía suponer una violación del principio de igualdad en materia tributaria. Una igualdad ante similares situaciones objetivas de capacidad económica puestas de manifiesto a partir de la renta del inmueble y, por tanto, contemplable desde el artículo 31.1 de nuestra Constitución y no desde el artículo 14 de ésta, dado que no es una discriminación en función de las características subjetivas del contribuyente.

De todos modos, estamos hablando de una legislación ya derogada, pues la Ley pasó a hacer referencia directa al valor catastral, referencia que es la que existe en la actualidad, salvo que no se haya fijado aún aquél.

Pero debemos detenernos en un tema, muy importante en nuestra opinión, en el que entiende el Tribunal Constitucional que no tiene que entrar para poder llegar a declarar la inconstitucionalidad de la remisión del párrafo primero del apartado b) del artículo 34 de la Ley 18/1991, de 6 de junio⁴⁴, al valor a efectos del desaparecido Impuesto sobre el Patrimonio. El abogado del Estado entendía que la cuestión de inconstitucionalidad que había dado lugar a esta Sentencia debería haberse planteado también contra el artículo 10 de la Ley del desaparecido Impuesto sobre el Patrimonio, que es el que, estableciendo las reglas de valoración de los inmuebles a efectos de este Impuesto, venía a concretar el contenido de la remisión que efectuaba ese antiguo artículo 34. Según el abogado del Estado la declaración de inconstitucionalidad del artículo 10 de la Ley 19/1991 era la única que podría haber conllevado la inconstitucionalidad de la referida norma del artículo 34 de la Ley 18/1991. A ello añadía el abogado del Estado que esas diferentes valoraciones del citado artículo 10

⁴⁴ Antigua Ley del IRPF.

estarían justificadas y, dada la constitucionalidad de este precepto, no cabría entender la inconstitucionalidad de la citada remisión efectuada por el referido antiguo artículo 34.

De todos modos, el Tribunal Constitucional, partiendo de que el objeto de gravamen del IRPF y el objeto de gravamen del desaparecido Impuesto sobre el Patrimonio eran distintos, señaló que se podía declarar la referida inconstitucionalidad a efectos del IRPF, sin tener que entrar a cuestionar si las diferentes valoraciones que se aplicaban a efectos del gravamen del patrimonio resultaban o no legítimas constitucionalmente.

Pues bien, dejando ya a un lado la referencia a la citada Sentencia del Tribunal Constitucional, que supuso uno de los datos más llamativos en la problemática de la evolución del tema que analizamos, nos tocará a continuación centrarnos en cómo afrontar la falta de coordinación del gravamen de la imputación de rentas inmobiliarias con la imposición local sobre los inmuebles, problema en relación al cual, con la citada actual Ley del IRPF, se perdió una buena oportunidad para establecer legalmente una solución.

Junto a ello, debemos mencionar al menos el sector de la imputación de rentas inmobiliarias más olvidado por la doctrina, como es el relativo al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, Impuesto en cuya disciplina también se contempla la imputación de rentas inmobiliarias cuando el titular del inmueble es una persona física no residente, que no obtenga otra renta por el mismo. En relación a este otro Impuesto deberían arbitrarse soluciones similares a las que proponemos más adelante con respecto al IRPF.

X. La doble imposición entre el gravamen de la imputación de rentas inmobiliarias y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

A. Delimitación del problema.

En el supuesto de imputación de rentas inmobiliarias, en el IRPF no se puede deducir lo pagado por el IBI. No se trata sólo de que no pueda deducirse en cuota, sino que, en la regulación actual del IRPF, no puede ya ni siquiera deducirse en base. Y, como intentaremos explicar seguidamente, cierta confluencia entre el IBI y el gravamen de las rentas inmobiliarias en el IRPF sí se puede reconocer.

Es necesario destacar, ante la inclusión de las rentas procedentes de aplicar un tanto por ciento sobre el valor catastral del inmueble en el concepto de imputación de rentas inmobiliarias, que estamos ante auténticos casos de imputación de rentas y que encaja con ellos ese término de imputación que los califica. Y ello porque puede tratarse de inmuebles que en la práctica no reporten al contribuyente ninguna renta real, sino simplemente potencial, de forma que habrá casos en los que éste, no obteniendo ninguna utilidad real del inmueble, no habiéndolo utilizado, tenga de todas formas que tributar por esa imputación de rentas inmobiliarias.

Al plantearnos aquí la confluencia entre el IBI y el IRPF, debemos partir de que se trata de un problema que sufrió ciertas variaciones a raíz de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, antigua Ley reguladora del IRPF. Pero es un problema que se ha ido dando igualmente en base a leyes anteriores que afectaban al mismo. Así pues, debemos detenernos en los precedentes normativos del problema. Y esto porque casi toda la construcción doctrinal del mismo, con sus

posibles vías de solución, se ha desarrollado en base a esa normativa precedente, normativa que ha ido consolidando un problema ya tradicional en nuestro Ordenamiento tributario.

Debemos partir necesariamente de la normativa anterior que afectaba al mismo. Esto nos permitirá, de un lado, comprobar el carácter persistente que, en parte, este problema ha adquirido en nuestro Derecho y, de otro, cómo el legislador, en vez de seguir las soluciones que de *lege ferenda* apuntaba la doctrina, ha agravado en ciertos casos el problema, aunque en materia de vivienda habitual lo haya eliminado.

En el apartado Uno del artículo 1 de la ya citada Ley 18/1991, de 6 de junio, antigua Ley reguladora del IRPF⁴⁵, se disponía que este Impuesto era «un tributo de carácter directo y naturaleza personal y subjetiva que grava la renta de las personas físicas en los términos previstos en esta Ley». Por otra parte, en el apartado Uno del artículo 5 de esa misma Ley se establecía que constituía «el hecho imponible la obtención de renta por el sujeto pasivo», presentándose en la letra b) del apartado Cuatro de este artículo 5 como componentes de la renta del sujeto pasivo «los rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto de manera exclusiva a las actividades señaladas en la letra siguiente», letra siguiente que era la letra c) en la que se presentaban como componentes de la renta «los rendimientos de las actividades empresariales o profesionales que ejerza».

En el apartado Uno del artículo 31 de la Ley 18/1991 se establecía que tenían «la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen afectos a actividades empresariales o profesionales realizadas por el mismo». Y en el apartado Dos, letra a), de ese mismo artículo se disponía que, en todo caso, se debían incluir como rendimientos del capital «los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades empresariales o profesionales realizadas por el sujeto pasivo», especificándose en el último párrafo de este mismo apartado Dos del artículo 31 que «los rendimientos íntegros correspondientes a elementos patrimoniales, bienes o derechos, que se hallen afectos de manera exclusiva a actividades empresariales o profesionales realizadas por el sujeto pasivo se considerarán ingresos de las indicadas actividades».

Frente a la redacción originaria de la Ley 18/1991 analizada por el Tribunal Constitucional en la Sentencia citada *supra*, el artículo 34 de la Ley 18/1991 adquirió una nueva redacción tras la reforma operada en su letra b) por el Real Decreto Ley 12/1995, de 28 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera. Para empezar, el artículo 34 de la Ley 18/1991 disponía que tenían la consideración de rendimientos íntegros del capital inmobiliario «en el supuesto de inmuebles arrendados o subarrendados, el importe que por todos los conceptos se reciba del arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido» [primer párrafo de su apartado a)]⁴⁶, y en el supuesto de los restantes inmuebles urbanos -excluido el suelo no edificado-, o sea, en relación a los inmuebles no

⁴⁵ Ley derogada por la citada Ley 40/1998.

⁴⁶ En el párrafo segundo del apartado a) del citado artículo 34 se establecía que «si el propietario o el titular del derecho real se reservase algún aprovechamiento, se computarán también como ingresos las cantidades que correspondan al mismo, siempre que dicho aprovechamiento no constituya en sí mismo una actividad empresarial, en cuyo caso se incluirán entre los ingresos de la mencionada actividad».

arrendados, se establecía el deber de computar como rendimientos íntegros del capital inmobiliario el 2% del valor catastral del inmueble, con carácter general, y cuando se tratase de inmuebles cuyos valores catastrales hubieran sido revisados o modificados y hubiesen entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1994 había que computar por tal tipo de rendimientos el 1'1% del valor catastral⁴⁷ del inmueble [primer párrafo de su apartado b)]. Así pues, los rendimientos de inmuebles de naturaleza rústica podían ser considerados como rendimientos de las actividades empresariales agrícolas a las que estuviesen afectos o bien como rendimientos del capital cuando se tratase de rendimientos procedentes del arrendamiento o subarriendo de tales bienes, no considerándose producido ningún rendimiento del capital por los bienes inmuebles de naturaleza rústica fuera de estas situaciones.

Como hemos podido ver, el hecho imponible del IRPF era y es la obtención de renta por el sujeto pasivo, y su objeto de gravamen era y es la renta misma. Habría que preguntarse si podía y puede hablarse, en relación al gravamen por este Impuesto de la imputación de rentas inmobiliarias y de los, en su antigua y actual denominación, rendimientos del capital inmobiliario⁴⁸, de una doble imposición del mismo con el IBI. De aceptarse que se pudiese aquí hablar de doble imposición lo sería siempre limitándonos, en este caso, de un lado, claro está, al ámbito inmobiliario, y, de otro, al ámbito subjetivo de las personas físicas, que son las únicas que pueden realizar el hecho imponible del IRPF.

Este Impuesto gravaba y grava la renta y el IBI grava tales elementos patrimoniales, constituyendo, en general, el hecho imponible de este último el ser titular de los mismos. Renta y patrimonio se distinguen como dos conceptos esenciales si se quieren diferenciar los índices de capacidad económica que gravan los impuestos directos. Han venido siendo, además, hasta que se dejó de aplicar el Impuesto sobre el Patrimonio en nuestro Ordenamiento tributario, los dos genéricos objetos de gravamen de los impuestos directos, con independencia de que luego se limitasen o especificasen en los impuestos de naturaleza real. Si el IRPF grava la renta y el IBI el patrimonio, en principio, no podría hablarse de una doble imposición entre ambos impuestos.

No obstante, como hemos podido observar, la riqueza inmobiliaria puede generar rentas gravadas por el Sistema tributario, mientras éste grava también la simple titularidad de tal riqueza. Es más, la simple titularidad de un bien inmueble de naturaleza urbana, como hemos visto, obligaba a computar en favor de su titular un rendimiento -en la actualidad, recordemos, se da una imputación de rentas inmobiliarias- gravable por el IRPF. Esto nos hace ver la íntima conexión de estos dos impuestos con la titularidad de la riqueza inmobiliaria. Debemos recordar que SAINZ DE BUJANDA hablaba de la superposición del impuesto local que grave la propiedad de los bienes inmuebles, no sólo «al gravamen sobre el valor efectivo del patrimonio global»⁴⁹ del propietario, sino también «al gravamen sobre la renta global» de éste⁵⁰.

Ahora bien, todo esto se estructuraría simplemente así si nos moviésemos sólo en el plano del objeto material del IBI. Ya hemos visto la distinción que introduce FERREIRO entre

⁴⁷ En el párrafo segundo del artículo 34.b) de la Ley 18/1991 pasó ya a establecerse que «si a la fecha de devengo del Impuesto los inmuebles a que se refiere esta letra carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como valor de los mismos el 50 por 100 de aquel por el que deban computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. En estos casos, el porcentaje aplicable será el 1'10 por 100».

⁴⁸ Y esto sin perjuicio obviamente de las consideraciones que realizamos más adelante sobre la imputación de rentas inmobiliarias según la Ley 40/1998 y la Ley 35/2006.

⁴⁹ En función del tiempo en que escribía.

⁵⁰ *La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*, cit., pág. 33.

«objeto material» y «objeto-fin» del tributo, situando el primero en la riqueza efectivamente gravada por cada tributo y situando el segundo en la riqueza que se quiere gravar, entendida como fin o fines del tributo⁵¹. El patrimonio inmobiliario representa el objeto material de este Impuesto local. Pero habría que preguntarse si lo que realmente quiere gravar (objeto-fin) el IBI es la renta⁵² que se pueda entender que generarían tal tipo de bienes. Y así, apunta SIMÓN ACOSTA que «aunque el Impuesto sobre Bienes Inmuebles es nominalmente un impuesto sobre la propiedad, grava indirectamente la renta de los inmuebles, por lo que su coordinación debe efectuarse principalmente con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre Sociedades»⁵³. Se trataría ahora de analizar los mecanismos a través de los cuales se ha venido articulando la confluencia entre los citados impuestos⁵⁴.

⁵¹ «El objeto del tributo», *cit.*, págs. 229 y ss., y, del mismo autor, «Contribución Territorial Urbana: El objeto del tributo», *cit.*, págs. 24 y ss.

⁵² En relación al impuesto local sobre las fincas rústicas y urbanas que podría incluirse dentro de un esquema ideal propuesto sobre imposición local, FERREIRO señala que «se trata de un impuesto que quiere gravar rendimientos medios. Que intenta recuperar para la imposición local las virtudes del catastro milanés tan excelentemente expuestas en su día por el profesor Einaudi. Un impuesto que al gravar rentas promedios prima al contribuyente activo y castiga a quien no utiliza adecuadamente sus bienes» (en la obra colectiva *El Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales*, *cit.*, págs. 24 y 25). En otra obra, señala igualmente FERREIRO que en el IBI «el legislador quiere gravar la renta que deriva de estos bienes, pero el gravamen se exige se produzca o no dicha renta» (*Curso de Derecho Financiero Español*, 13ª edición, Madrid, 1991, pág. 354).

⁵³ Añade a continuación de lo anterior este autor que «el Impuesto sobre el Patrimonio (IEPPF) -siglas que se corresponden con la denominación del desaparecido Impuesto en el momento en que escribía- también debe ser tenido en cuenta, puesto que se trata igualmente de un impuesto nominal sobre el patrimonio y efectivo sobre la renta». Analizando el paso de las Contribuciones Territoriales -vigentes en el momento en que escribía- al IBI -entonces sólo plasmado en el Proyecto de Ley de Haciendas Locales, todavía no aprobado en aquel momento-, o sea, fijándose en la evolución del impuesto local que habría de gravar la riqueza inmobiliaria, señala SIMÓN ACOSTA que «el supuesto cambio de naturaleza del impuesto no tiene otra trascendencia que la modificación de la magnitud que constituye la base imponible: en el nuevo impuesto es el valor de los bienes, y en los impuestos actuales es su renta potencial. De todos modos, como la renta se determina de manera objetiva y, en el caso de la Contribución Territorial Urbana, es proporcional al valor catastral, no hay diferencia sustancial entre el gravamen de la propiedad y el gravamen de la renta, si se realizan en el tipo de gravamen los ajustes cuantitativos necesarios para que se obtenga la misma cuota». Llega este autor a la conclusión de que el IBI «no difiere sustancialmente de la naturaleza que ya tenían la Contribución Territorial Rústica y la Contribución Territorial Urbana. En ambos casos puede decirse que el hecho imponible es la propiedad de los inmuebles y el objeto o materia imponible, su renta: son impuestos nominales sobre la propiedad y efectivos sobre la renta de los inmuebles. Por este motivo debe concederse importancia al estudio de su coordinación con los impuestos estatales sobre la renta y el patrimonio, con el fin de evitar los efectos perversos de una doble imposición mal prevista» (*El Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales*, *cit.*, pág. 43).

⁵⁴ Así pues, en ocasiones los elementos renta y patrimonio se mezclan en la configuración de algún Impuesto, centrandolo el hecho imponible en la titularidad de un elemento patrimonial y subyaciendo un objeto de gravamen basado en la renta. Tómese como ejemplo de esto la articulación del IBI. Como expone MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, el IBI puede ser presentado como un «impuesto nominal sobre el patrimonio y efectivo sobre la renta». Señala este autor, en relación al referido Impuesto local, que «aunque el hecho imponible como lo regula la Ley, grava la propiedad o situaciones jurídicas análogas, el objeto imponible es la renta» («El nuevo Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles», en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I, *cit.*, págs. 285 y 286). Esta disociación entre lo directamente contemplado y el trasfondo de lo que se grava, en la articulación del IBI, también la podemos encontrar expresada en otros términos. Así, CORS MEYA parte señalando que «nos encontramos a veces, como sucede con la antigua CTU, que el legislador vincula la base al objeto del tributo, el cual no coincide exactamente, aun estando ciertamente relacionado, con el del objeto del hecho imponible. Así, cuando se presume que un hecho implica otro, como en los impuestos de producto, en donde se grava la renta producida a través de la fuente de su producción, es decir, la titularidad de la fuente patrimonial de renta se configura como hecho imponible, en lugar de contemplar directamente la renta producida». Junto a ello, señala este autor que «también la base puede mantener la ligazón con el hecho y entonces es ella la que junto al hecho imponible mantienen una relación indirecta con el objeto del tributo, como sucede con el actual IBI. De una u

Si nos fijamos en los gastos deducibles en relación a los rendimientos del capital inmobiliario en el antiguo IRPF, nos encontramos con que en el apartado A) del artículo 35 de la Ley 18/1991 se disponía que tenían la consideración de gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto procedente de inmuebles arrendados o subarrendados «los gastos necesarios para su obtención». Y según el artículo 7.Uno.A.b) del antiguo Reglamento del IRPF que desarrollaba esa Ley había que considerar incluidos entre los gastos necesarios para la obtención de tales rendimientos «los tributos y recargos no estatales, así como las tasas, recargos y contribuciones especiales estatales, no repercutibles legalmente, cualquiera que sea su denominación siempre que incidan sobre los rendimientos computados o sobre los bienes o derechos productores de los mismos y no tengan carácter sancionador». Entre los tributos que inciden sobre los bienes o derechos productores de tales rendimientos está claro que se encontraba y se encuentra el IBI. Y en relación a los rendimientos de bienes inmuebles de naturaleza urbana no arrendados ni subarrendados se contemplaban expresamente en el apartado B) del artículo 35 de la Ley 18/1991 como gastos deducibles para la determinación de los rendimientos netos de este tipo de inmuebles «las cuotas y recargos, salvo el de apremio, devengados por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles». Se veía así el reconocimiento por parte del mismo legislador tributario de la conexión entre el gravamen por el IRPF y el gravamen por el IBI en relación a la riqueza inmobiliaria⁵⁵. Se trataba, en definitiva, de un reconocimiento legal de la doble imposición entre el IRPF y el IBI en este punto, poniéndose así de manifiesto que el objeto-fin de este segundo Impuesto es el gravamen de la renta inmobiliaria, a través del mecanismo consistente en articular un objeto material estructurado sobre el patrimonio inmobiliario⁵⁶.

otra forma, se está gravando un hecho a través de otro, con el que razonablemente se puede establecer un valor de relación» («La base imponible», en la *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 72, 1991, pág. 498).

⁵⁵ Fijándose en el tema de la fiscalidad de la vivienda, POVEDA BLANCO señaló, a la vista de los distintos impuestos que recaían sobre la misma, «la sobreimposición de que es objeto tanto a nivel estatal cuanto autonómico y local, ya que somete cualquier acción que lleve a comprar, heredar, donar, poseer, arrendar, usar, construir, promover, reparar y tantas otras acepciones verbales relacionadas con los bienes inmuebles». Destaca este autor que «el exceso de fiscalidad que soporta la vivienda no parece que pueda servir como señera de complacencia si se tiene en cuenta que importantes preceptos constitucionales avalan la necesidad de una moderación tributaria, desde el artículo 39, que proclama la necesaria intervención de los poderes públicos que "aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia", hasta el artículo 47, que practica el derecho de todos los españoles "a disfrutar de una vivienda digna y adecuada"». Habló este autor de «la discriminación tributaria que sufren los bienes inmuebles, y entre ellos la vivienda», señalando que tal situación «atenta de lleno contra la necesaria armonía que debe primar en el sistema tributario, en el que es exigible el principio de igualdad de imposición objetiva, así como los de no discrecionalidad y no arbitrariedad», añadiendo que «la imposición debe eliminar el "dirigismo fiscal" y no debe perjudicar ni favorecer a bienes ni a sectores económicos». Dicho lo anterior -y con un cierto desliz de la pluma al utilizar el concepto de hecho imponible- POVEDA BLANCO señaló que «la supresión de la doble y hasta triple imposición que se produce en la vivienda por la superposición de varios tributos sobre un mismo hecho imponible - IRPF, IEPPF, IBI- aconseja la adopción de medidas que eliminen tal problema mediante la deducción de unas cuotas en otras, lo que permitiría acabar con un régimen tributario netamente penalizador de la propiedad urbana» («La fiscalidad de la vivienda», en *Impuestos*, núm. 22, 1991, págs. 41 a 44).

⁵⁶ Y fijándose en tales mecanismos de coordinación entre estos impuestos tal y como se plasmaban, de forma similar, en la normativa vigente en el momento en que escribía, SIMÓN ACOSTA destacaba que los mismos implicaban una aceptación consciente de la doble imposición sobre la renta de los bienes inmuebles. Tales normas del IRPF y las aplicables en este punto en relación al Impuesto sobre Sociedades confirmaban, según este autor, que «existe doble imposición de la renta de los bienes inmuebles, la cual tributa en el IRPF o Impuesto sobre Sociedades y además soportará el impuesto municipal», o sea, el IBI, sucesor de las antiguas Contribuciones Territoriales (*El Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales*, cit., págs. 44 y 45).

Pues bien, visto todo lo anterior, debemos detenernos en la consideración de las cuotas pagadas por el IBI como gasto deducible. Si un sujeto aparecía gravado en el antiguo IRPF por el rendimiento potencial que le hubiese podido generar la titularidad de un inmueble, en ese caso para obtener el rendimiento tenía que ser titular del inmueble; y al ser titular del inmueble debía pagar también el IBI. Este Impuesto no se paga "para" poder ser titular de un inmueble, sino "por" ser titular del mismo. Por ello, no encajaba fácilmente en el concepto de gasto deducible la cuota pagada por el IBI. No sería conceptualmente un gasto *necesario* "para"⁵⁷ la obtención del rendimiento que genera el inmueble sino una carga económica "por" la titularidad del mismo, titularidad que generaba el rendimiento. Ahora bien, en el caso de inmuebles urbanos de uso propio, el problema se resolvía expresamente en el artículo 35.B) de la Ley 18/1991 como hemos visto, estableciendo la deducibilidad del IBI, sin recurrir para ello al concepto de gasto necesario para la obtención de la renta.

En definitiva, el IBI no es un Impuesto que se pague "para" poder ser titular de un inmueble, sino "por" ser titular del mismo. Por ello no se podía afirmar que fuese un gasto necesario para la obtención del rendimiento generado por el inmueble. También se podría decir que el inmueble es necesario para obtener el rendimiento, pero al razonar así lo único que se conseguiría es confundir en la comprensión de la verdadera realidad jurídica: debemos tener en cuenta que el objeto-fin del IBI es el gravamen de los rendimientos de los inmuebles, o sea, el objeto-fin sería la renta inmobiliaria. Por ello no se podía decir que este Impuesto sea algo necesario para obtener esa riqueza.

Pues bien, éstas son simplemente consideraciones sobre la delimitación conceptual del IBI como gasto deducible al haber sido presentado como gasto necesario para la obtención de ingresos, delimitación conceptual que vemos poco lógica e incoherente. De todas formas, es la vía de salida que nuestro Derecho venía otorgando a la doble imposición entre el IBI y el IRPF.

Resumiendo, si un impuesto quiere gravar la renta que produce o puede producir un inmueble, no se le puede considerar en principio como gasto necesario para obtener esa renta. Incluso en el caso en el que un sujeto utilice un inmueble de su propiedad para desarrollar en el mismo una actividad económica, el IBI querría gravar el rendimiento o utilidad que pueda generar ese inmueble a la actividad del sujeto pasivo, y así a éste, rendimiento integrado dentro del resultado global de la actividad económica y que, como parte de ese resultado global -aunque no sea susceptible de individualización o de gravamen individualizado-, es gravado en el correspondiente impuesto estatal: IRPF o Impuesto sobre Sociedades.

De todos modos, volvemos a reiterar, el concepto de gasto necesario para obtener los rendimientos siguió apareciendo, en relación a los rendimientos de inmuebles arrendados, en el artículo 35.A) de la Ley 18/1991, sin perjuicio de su concreción reglamentaria que ya hemos visto. Y en relación a los rendimientos procedentes de inmuebles arrendados, la solución siguió siendo la misma con la Ley 40/1998 y sigue siendo la misma con la Ley 35/2006, continuando con la deducción del IBI de los rendimientos íntegros para calcular los rendimientos netos.

Así pues, es la consideración de la cuota del IBI como gasto deducible para el cálculo de los rendimientos netos en los impuestos estatales el mecanismo que nuestro Derecho ha venido arbitrando para atenuar la doble imposición entre los mismos. Ya hemos hecho referencia a la incoherencia conceptual de tal solución. De todas formas, no es una medida que pueda servir

⁵⁷ Cfr. el ya mencionado artículo 35.A) de la Ley 18/1991.

para eliminar la doble imposición entre los mencionados impuestos, sino simplemente una medida que sirve para atenuarla.

Pero esa posibilidad de deducción del IBI como gasto (en base) en el IRPF que existía con la Ley 18/1991, desapareció para la imputación de rentas inmobiliarias con la Ley 40/1998 y tampoco se contempla en la Ley 35/2006, si bien es cierto que el referido problema de la doble imposición quedó sólo para la segunda vivienda, ya que desde el 1 de enero de 1999 por la vivienda habitual no se computa imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF.

B. Propuesta de solución.

Desaparecería la doble imposición a que venimos haciendo referencia si el gravamen de la riqueza inmobiliaria se atribuyese con carácter exclusivo sólo al Estado o solamente a las Corporaciones Locales. Lo primero significaría la desaparición del IBI, lo cual, dado que éste constituye uno de los elementos esenciales del sistema de financiación municipal, parece en principio rechazable. Lo segundo rompería la unidad del concepto de renta en los impuestos estatales, perdiéndose con ello la consideración global sobre la renta en unos impuestos globales, generales y personales⁵⁸ con los que se pretende precisamente medir la total capacidad económica que tales manifestaciones revelan en el sujeto pasivo; por ello, a primera vista, parece también rechazable.

Por otra parte, si se arbitrara la deducción de la cuota del IBI en la cuota del IRPF se eliminaría totalmente la doble imposición. Ahora bien, se ha discutido sobre si esta medida sería la más conveniente para actuar contra la citada doble imposición; y es más, en definitiva, se ha discutido sobre si está justificada la existencia de tal doble imposición.

Así, ante la forma en que se ha venido deduciendo el IBI, en sede de rendimientos, en los mencionados impuestos estatales, y que de esa manera la citada doble imposición no quedase eliminada, sino sólo «ligeramente mitigada», ha señalado SIMÓN ACOSTA que «este sistema tiene una ventaja para el Estado: que no pierde la materia imponible, sino que se limita a compartirla con los municipios. Si el impuesto municipal fuera deducible de la cuota del impuesto estatal, los municipios podrían vaciar la recaudación que el Estado obtiene por estos conceptos. Es más, de este modo se induciría a los municipios a hacer uso de todas sus facultades impositivas, estableciendo el tipo de gravamen máximo posible, porque la mayor recaudación no se traduciría en un aumento efectivo de las cuotas a pagar por los electores contribuyentes, sino en una simple disminución de la recaudación estatal»⁵⁹. Añade al respecto este autor que la deducción del IBI en la cuota de los impuestos estatales eliminaría «la responsabilidad del municipio frente al contribuyente, pues quien acaba soportando la carga del impuesto local es el presupuesto del Estado». De otro lado, señala este autor que «el que los inmuebles (o su renta) soporten una cuota suplementaria se justifica por el principio del beneficio pues, como hemos dicho, en el fundamento de la tributación local de los bienes inmuebles y muy especialmente en el de los bienes inmuebles urbanos, se encuentran los gastos realizados por los Ayuntamientos,

⁵⁸ A excepción del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, Impuesto esencialmente de naturaleza real.

⁵⁹ Hay que tener en cuenta que, más allá del tiempo en que el citado autor escribía, con el actual sistema de financiación autonómica, en el que una parte de la cuota del IRPF se encuentra cedida a la Comunidad Autónoma en la que el sujeto pasivo tiene su residencia, si se permitiese la deducción de la cuota del IBI en la cuota del IRPF podrían perder ingresos por este concepto tanto el Estado, como las Comunidades Autónomas, salvo que el IBI sólo se dedujese de la cuota estatal y no de la cuota autonómica.

de los que se benefician los propietarios de bienes radicados en el término municipal». Como razón de peso contra la mencionada deducción en cuota destaca SIMÓN ACOSTA que «si el Impuesto sobre Bienes Inmuebles se dedujera de la cuota del IRPF, sólo se beneficiarían de la deducción quienes tuvieran en el impuesto estatal cuota de cuantía suficiente para absorber el impuesto municipal. Las personas de baja renta y las no obligadas a pagar (*de facto*, las no obligadas a declarar) el IRPF no podrían deducir el Impuesto sobre Bienes Inmuebles». Y por último, como argumento en contra de tal deducción en cuota señala este autor que «si la cuota deducible no pudiera exceder de la parte de cuota íntegra del IRPF imputable a las rentas procedentes de los bienes inmuebles, esta condición dificultaría la práctica de las deducciones, pues si bien sería posible conocer la parte de cuota del IRPF imputable a los rendimientos de capital, no sería posible desglosar la correspondiente a las rentas imputables a inmuebles afectos a actividades económicas, dado que en tales casos la renta del bien inmueble está integrada y es inseparable de la renta empresarial». Por todas estas razones este autor ve en principio desaconsejable la citada deducción en cuota. Ahora bien, señala SIMÓN ACOSTA que tales razones «no la desaconsejan radical y absolutamente», añadiendo que «podría llegarse a una solución intermedia que conjugase mejor los factores que militan en pro y en contra de la deducción en cuota y no en base». Exponemos a continuación la solución que propone y los argumentos que utiliza este autor⁶⁰.

La solución que propone SIMÓN ACOSTA es «la de permitir la deducción en la cuota del IRPF de la cuota del Impuesto sobre Bienes Inmuebles resultante de la aplicación de los tipos impositivos mínimos, obligatorios en todo el territorio nacional. El exceso, es decir, la parte del impuesto de la que es responsable el Ayuntamiento frente a sus electores, sólo sería deducible en base». Frente al argumento en contra de la deducción en cuota que hemos visto que representaría «la eliminación del incentivo de responsabilidad del Ayuntamiento ante sus electores», destaca este autor que «este argumento no es obstáculo frente a la deducción que proponemos pues la cuota deducible sería sólo la que ha sido ordenada y dispuesta por el Estado con carácter general. La cuota establecida por el Ayuntamiento se deduciría sólo de la base imponible del IRPF».

A continuación señala SIMÓN ACOSTA que «la sobreimposición de los bienes inmuebles -especialmente los urbanos- se justifica por los especiales gastos del municipio en beneficio de la propiedad. Ahora bien, este argumento encuentra toda su razón de ser en la parte de cuota que es impuesta por el Ayuntamiento, pero no para la que con carácter general se paga en todos los municipios españoles por decisión estatal. Lo lógico es justamente lo contrario: para esa cuota general debería evitarse la doble imposición, consintiendo a los contribuyentes rebajar la cuota del impuesto estatal con la que todos pagan a nivel municipal, cualquiera que sea el lugar donde estén ubicados los inmuebles. De este modo se logra un mayor grado de personalización del impuesto, permaneciendo sólo como impuesto real o de producto la parte de cuota que el Ayuntamiento establece mediante elevaciones de los tipos mínimos previstos en la Ley. La sobreimposición de los bienes inmuebles quedaría reducida a la cuota que es de responsabilidad municipal: esta sobrecuota es justamente la que tiene por causa los mayores gastos que el Ayuntamiento pueda realizar sobre el nivel ordinario de gastos que le permita efectuar la financiación de la que no responde directamente ante su electorado».

Seguidamente, SIMÓN ACOSTA, en relación al argumento consistente en que los contribuyentes sin suficiente cuota en el IRPF no podrían beneficiarse de la citada deducción,

⁶⁰ Las razones vistas y la solución y argumentos que a continuación se reproducen, son expuestos por SIMÓN ACOSTA en la obra colectiva *El Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales*, cit., págs. 45 a 48.

señala que el mismo «sólo es relativamente cierto». Señala este autor que «el que lo sea o no, depende de que la deducción que se consienta esté o no limitada por el importe de la parte de cuota del impuesto estatal imputable a los bienes inmuebles. Para resolver la cuestión podría concederse el derecho a la devolución del exceso de cuota municipal sobre la cuota estatal, de forma que la cantidad deducible recibiera el mismo tratamiento que tiene la deducción de las retenciones y los pagos a cuenta. Si la cuota deducible se configurase como un pago a cuenta del impuesto estatal, esta dificultad habría desaparecido. Si no se hiciera así, el impuesto municipal sería una especie de cuota mínima a la que quedaría sujeta la renta de bienes inmuebles. El configurar el impuesto de una u otra forma -ambas serían admisibles- dependería de la voluntad del legislador».

Por último, señala a este respecto SIMÓN ACOSTA que «sería difícil desglosar la cuota correspondiente a los bienes inmuebles en el IRPF, por desconocerse la renta atribuible a los inmuebles afectos a explotaciones. Esta dificultad podría salvarse imputando a tales bienes, a efectos de este cálculo, una cantidad de renta objetivamente determinada, del mismo modo que en el IRPF se imputa renta con criterios objetivos a los inmuebles no arrendados ni subarrendados».

Así pues, ante tales argumentos –que hemos reproducido literalmente, dada la profundidad e importancia en este tema del estudio del citado autor-, no podemos sino adherirnos a esta posición, en base a la cual, de *lege ferenda*, sería deseable que en relación a los impuestos estatales sobre la renta se permita la deducción de las cuotas del IBI en la cuota de aquéllos (entendemos que en la cuota líquida para calcular la cuota diferencial⁶¹, según lo expuesto *supra*, dada la naturaleza impositiva del IBI) sólo hasta el límite mínimo que fija el TRLRHL y en lo que excedan del mismo entendemos que la deducción debería realizarse en la base por las razones apuntadas.

Eso sí, dadas las razones que hemos expuesto criticando la consideración de las cuotas por el mencionado Impuesto local como gasto necesario para la obtención de los ingresos y así deducibles por este concepto, entendemos que la deducción del mencionado exceso -establecido por los Ayuntamientos, aunque dentro de los límites que fija el TRLRHL- sobre la cuota mínima -resultante del tipo de gravamen mínimo establecido por el citado TRLRHL- debería deducirse de la base imponible para calcular la base liquidable y no directamente del importe imputado. Se trataría con ello de respetar la lógica conceptual apuntada *supra*.

Recapitulando, lo que ocurrió con la Ley 40/1998 y se ha mantenido en la Ley 35/2006, es que para esta imputación de rentas inmobiliarias, frente a lo que sucedía con la Ley 18/1991 en relación a los rendimientos del capital inmobiliario procedentes de inmuebles urbanos de uso propio, ha desaparecido la previsión de la deducción de las cuotas del IBI para determinar el importe de la renta imputada a incluir en la base imponible, lo cual resulta bastante criticable dado que agrava la confluencia de este Impuesto con el IRPF en tales casos. De todas formas, hay que resaltar que, como hemos visto, la vivienda habitual dejó de generar las citadas rentas potenciales, o sea, no va a generar esa imputación de rentas, quedando ya al margen de la citada problemática de la confluencia de los gravámenes mencionados. Es decir, desapareció la citada doble imposición en materia de vivienda habitual, dado que por ésta no se va a dar una

⁶¹ Aunque no diese derecho a devolución por sí misma, como tampoco sucede, por ejemplo, con la deducción para evitar la doble imposición internacional, a diferencia de lo que ocurre con los pagos a cuenta.

imputación de rentas inmobiliarias⁶², pero se agravó tal doble imposición en los casos en que sí se dé esa imputación, puesto que ya no se permite, en relación a los inmuebles que la generan, la deducción del IBI ni siquiera para determinar la renta gravable en el IRPF. Así, nos encontramos con un panorama muy diferente del que supondría la existencia de la deducción en cuota que proponemos.

XI. Consideraciones sobre otro tipo de rentas u otros impuestos.

Aunque con ciertas diferencias, un problema parecido al que hemos visto en el IRPF en relación a la imputación de rentas inmobiliarias, se daría también en relación a los rendimientos del capital inmobiliario e incluso con respecto a los inmuebles afectos al desarrollo de actividades económicas. Entendemos que en estos otros casos también se debería permitir la deducción de las cuotas del IBI en la cuota del IRPF, al menos hasta el límite que proponemos y ello a pesar de que en estos casos quepa la deducción de las cuotas de este Impuesto local como gasto en la base del IRPF; aquello en lo que la cuota del Impuesto local superase el mínimo expuesto derivado de la norma estatal, se podría seguir deduciendo dicho exceso de esa misma forma en la base del impuesto estatal.

Ahora bien, fijándonos en otros impuestos, en el caso de la imputación de rentas inmobiliarias, ésta no existe en el Impuesto sobre Sociedades, pero en relación a inmuebles arrendados o afectos a la actividad de la entidad, se podrían arbitrar también en este otro Impuesto estatal soluciones similares a las que proponemos para el IRPF sobre la deducción en la cuota del impuesto estatal de la cuota del impuesto local, aunque limitada en su importe. Sí existe la imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, pero sólo para las personas físicas, supuesto en el cual se deberían establecer las mismas medidas que hemos propuesto en relación al IRPF.

XII. Conclusión.

Ante la crisis económica que afecta a los distintos tipos de entes públicos, éstos haciendo uso de su autonomía financiera y con corresponsabilidad fiscal, deberán asumir en muchos casos la elevación de tipos de gravamen. Es el caso de los municipios en relación al IBI, pues en la mayoría de aquéllos se está bastante por debajo del tipo máximo que permite el TRLRHL. Ahora bien, cuando una Corporación Local intenta incrementar el tipo de gravamen del IBI dentro de los límites recogidos en el TRLRHL, se encuentra con que tal subida impositiva suele producir en la población un impacto más acusado de lo habitual, en atención a que la riqueza inmobiliaria, como hemos visto, está sometida a una importante plurimposición, que determina una gran carga impositiva.

Tengamos presente que resulta muy fácil para los entes públicos cargar impositivamente los inmuebles, pues, por muy elevada que sea su presión fiscal, al menos los terrenos no pueden desaparecer.

Por todo ello, resulta más evidente la necesidad de solucionar la doble imposición entre el IBI y la imposición estatal sobre la renta de la manera expuesta. Con ello, las

⁶² Obviamente, en función de ello, no tendría sentido extender la deducción del IBI a los supuestos de vivienda habitual.

Corporaciones Locales podrían asumir con mayor convencimiento ante la población la decisión de incrementar, en su caso, los tipos de gravamen del IBI, dentro de los límites marcados por el TRLRHL.

Más aun, el incremento extraordinario establecido por el Estado en el gravamen por el IBI en relación a un sector de los inmuebles, ante la crisis económica y la necesidad de corrección del déficit público local, pone de manifiesto cómo ha tenido que ser la responsabilidad estatal la que ha propiciado esos mayores ingresos públicos para los municipios españoles.