

El impuesto sobre bienes inmuebles: oportunidades y problemas

JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN
Letrado del Tribunal Constitucional

- 1. Introducción**
- 2. El IBI como recurso de las haciendas locales**
- 3. Ventajas e inconvenientes del IBI**
- 4. Propuestas de los informes de reforma tributaria en relación con el IBI**
- 5. Algunos problemas de la configuración actual del IBI**
 - 5.1. Hecho imponible
 - 5.2. Sujeto pasivo
 - 5.3. Base imponible
 - 5.4. Tipos de gravamen
 - 5.5. Beneficios fiscales
 - 5.5.1. *La deseable racionalización de los beneficios fiscales en el IBI*
 - 5.5.2. *Algunas cuestiones sobre las exenciones y bonificaciones*
 - 5.6. Gestión tributaria
- 6. La competencia fiscal en el IBI**
- 7. Conclusiones**
- 8. Bibliografía**

Resumen

El IBI juega un papel central en la financiación local y está llamado a ganar protagonismo, debido a las ventajas que presenta, en términos de eficiencia, estabilidad y gestión, absorbiendo incluso a otras figuras tributarias más distorsionantes. El principal reto al que se enfrenta es la valoración, para lo que sería aconsejable la paulatina sustitución del valor catastral por el valor de referencia, más próximo al mercado y con una actualización más ágil y flexible. Se discute si deben fomentarse normas de personalización del gravamen y extrafiscales, pues su excesiva proliferación puede mermar la eficiencia y sencillez del IBI. En todo caso deben someterse a una evaluación más estricta que la actual. En este tributo no se aprecia un fenómeno preocupante de competencia fiscal desleal, pero sí un importante efecto imitación de los tipos efectivos de los municipios vecinos.

Artículo recibido el 16/01/2024; aceptado el 30/01/2024.

Palabras clave: *impuesto sobre bienes inmuebles; eficiencia; equidad; valor catastral; valor de referencia; tipos de gravamen; beneficios fiscales; viviendas desocupadas; familias numerosas; competencia fiscal.*

The property tax: challenges and opportunities

Abstract

The property tax stands as a cornerstone of local financing, boasting efficiency, stability, and low collection costs. Its significance warrants an increase in weight, potentially supplanting more distortionary taxes. However, its efficacy hinges on accurate property valuation, advocating for a shift from cadastral value to a regularly updated “reference value”. The consideration of personal circumstances and non-fiscal objectives in property taxation is debated, as they may compromise simplicity and efficiency, necessitating rigorous cost-benefit analysis. While harmful tax competition is not evident, yardstick competition emerges, where neighboring municipalities’ tax rates significantly shape fiscal policy.

Keywords: property tax; efficiency; equity; reference value; tax rates; tax reliefs; unoccupied dwellings; large families; fiscal competition.

1

Introducción

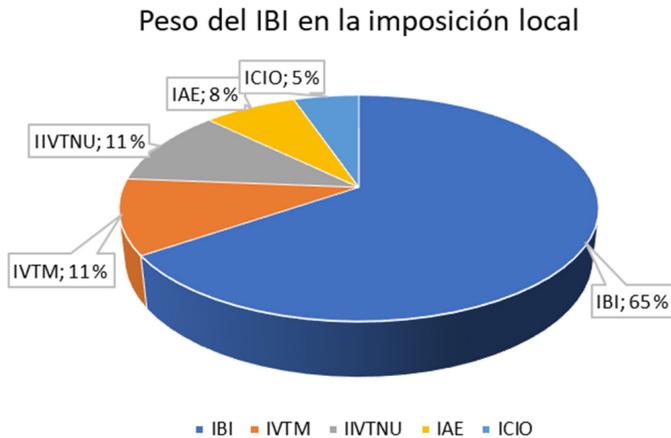
En este trabajo analizamos el papel del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) como recurso municipal, y damos cuenta de algunos problemas de su actual configuración. Comenzamos con unos datos sobre su peso relativo en la financiación local (2); a continuación, sintetizamos sus principales ventajas e inconvenientes (3); exponemos las recomendaciones de los expertos para este tributo (4); concretamos algunas propuestas específicas sobre sus distintos elementos (5); y terminamos con una referencia a la competencia fiscal intermunicipal (6).

2

El IBI como recurso de las haciendas locales

El IBI es indiscutiblemente el principal recurso financiero de las entidades locales en España. Supone cerca del 65 % de los ingresos impositivos muni-

cipales, y en torno a un 25 % del total de sus ingresos, por delante de la participación en los ingresos estatales (22,31 %) y de la comunidad autónoma (8,69 %)¹. Su peso en relación con el resto de los impuestos municipales se refleja en el gráfico siguiente²:



Con todo, este tributo tiene menos peso en España, como país que sigue el modelo fiscal “mediterráneo” o “latino”, que en los países anglosajones³. Así, el IBI supuso en 2021 en nuestro país en torno a un 3 % del total de ingresos tributarios (incluidas cotizaciones sociales), frente a más del 8 % y del 10 % en Reino Unido y Estados Unidos, respectivamente⁴. Como luego se indicará, las recomendaciones de los informes nacionales e internacionales para España apuestan por un mayor protagonismo del IBI, asumiendo la carga fiscal de otras figuras menos eficientes. En esta línea, el peso del IBI en el sistema tributario español ha sido creciente: hasta 2007 se mantenía por debajo del 2 % del total de recaudación tributaria, mientras que desde finales de la década de los 2000 viene superando el 3 %⁵. En términos de

1. Ministerio de Hacienda y Función Pública (2023a). La recaudación total del IBI fue de unos 14 500 millones de euros en 2021. En dicho año, la recaudación total por impuestos municipales fue de unos 24 000 millones, y por tributos municipales (incluyendo las tasas), de aproximadamente 30 500 millones. Los ingresos municipales (incluyendo transferencias estatales y autonómicas) fueron de cerca de 60 000 millones de euros. Según dicha publicación, donde el IBI representa un mayor porcentaje de la financiación tributaria municipal es en la Comunidad Valenciana (54,7 %), mientras que en Canarias es donde tiene menos peso (31,2 %), aunque este último dato viene condicionado por las singularidades de los tributos aplicados en esta última comunidad autónoma.

2. Fuente: Elaboración propia a partir de Ministerio de Hacienda y Función Pública (2023a).

3. Vid. Santodomingo González (2019).

4. OCDE (2024).

5. OCDE (2024). El peso sobre los ingresos tributarios totales en otros países de Europa continental es del 4,5 % en Francia, el 1,1 % en Alemania, el 2,1 % en Portugal y el 2,9 % en Italia.

PIB, históricamente su recaudación se mantenía en el entorno del 0,5 % del PIB, y en la actualidad ha superado el 1 %.

3

Ventajas e inconvenientes del IBI

3.1. Las principales virtudes de un impuesto sobre la propiedad inmobiliaria son las siguientes⁶:

- (i) Eficiencia. El suelo es un factor inmóvil y de oferta fija, por lo que el impuesto que grava el terreno es prácticamente capitalizado en el precio (disminuyendo su valor), lo que significa que la distorsión que produce en las decisiones de compra y venta —y, por tanto, en la asignación de recursos por el mercado— es mínima. Especialmente, en comparación con otras alternativas, como los impuestos que gravan la renta y el consumo, figuras que alteran las opciones de los agentes entre trabajo-ocio, ahorro-consumo, asunción de riesgos, etc.
- (ii) Es difícil de evadir y su gestión es relativamente sencilla, dejando aparte los problemas de valoración y la dualidad de gestión tributaria y catastral. Su eficacia recaudatoria⁷ se sitúa en un 90,75 % en media nacional⁸, la mayor de los cinco impuestos municipales⁹. Particularmente, presenta ventajas frente a los tributos que gravan propiedades móviles, como sucede, dentro del ámbito local, con el IVTM, más fácil de deslocalizar y que se presta, por tanto, a la competencia fiscal desleal.
- (iii) Al vincularse con el inmueble, se establece una conexión con el disfrute de los servicios públicos locales (principio de beneficio). Desde esta óptica, la titularidad de un inmueble es un indicador adecuado para financiar los servicios municipales “clásicos”, como el alumbrado, la recogida de residuos, el abastecimiento de agua, la limpieza de calles, la policía local, etc.

6. *Vid.* Suárez Pandiello (2020: 1), con cita de Slack (2006) y Slack y Bird (2014).

7. Definida como cociente entre la recaudación obtenida (lo que se cobra) y los derechos liquidados (lo que se debería cobrar).

8. Ministerio de Hacienda y Función Pública (2023a: 8, 55). Los municipios de Asturias (con el índice más alto, del 97,2 %), País Vasco, Navarra y Castilla y León son los que alcanzan porcentajes de recaudación más elevados. Por el contrario, los de Andalucía, La Rioja e Illes Balears (con el porcentaje más bajo, del 82,7 %) registran los menores porcentajes de recaudación del IBI.

9. Cuya eficacia recaudatoria es: IVTM: 83,94 %; IIVTNU: 84,55 %; IAE: 88,71 %, e ICIO: 87,01 %.

- (iv) Es fácilmente perceptible para los contribuyentes, que pueden conocer lo que aportan al municipio por este concepto con solo consultar el recibo del IBI. No obstante, la comparación con otros propietarios se puede complicar por las peculiaridades del valor catastral. Por su parte, las técnicas de domiciliación y fraccionamiento con bonificación¹⁰, aunque presentan ventajas de gestión, pueden reducir la visibilidad del IBI. Con todo, este tributo obtiene una buena nota en transparencia y corresponsabilidad entre ingresos y gastos, fomentando la rendición de cuentas de los responsables municipales (*accountability*)¹¹ y la autonomía local.
- (v) Es un impuesto de recaudación estable, ya que grava una variable *stock* como es el patrimonio inmobiliario. Y lo hace conforme a unos valores determinados por la Administración, menos volubles que los de mercado. Esto lo hace preferible frente a otros impuestos municipales de recaudación más volátil, como el ICIO y el IIVTNU.

3.2. Entre las desventajas del IBI se pueden destacar que no es un buen tributo desde el punto de vista del principio de capacidad económica. Al ser un impuesto real que grava cada inmueble por separado y no el conjunto de los que pertenecen a una persona, ofrece solo una medición parcial de la capacidad de pago. Y como grava el valor bruto de un inmueble, dos contribuyentes con un inmueble del mismo valor catastral pagarán la misma cuota aunque uno lo haya adquirido con un préstamo y el otro no, pese a que la riqueza neta del primero es inferior a la del segundo. En suma, es menos equitativo que los impuestos personales.

Además, aunque genera menos distorsiones que otros tributos, penaliza las inversiones inmobiliarias en relación con otras alternativas de materialización del ahorro (por ejemplo, activos financieros). A causa del IBI, un patrimonio del mismo valor tendrá una mayor carga fiscal según esté invertido en inmuebles o no.

Pero ningún tributo es perfecto en términos de equidad y eficiencia, objetivos entre los que, con frecuencia, hay que elegir en un *trade-off*. Pese a todo, el consenso de los hacendistas es que el IBI no solo debe ser la principal fuente de financiación tributaria de las entidades locales, sino que convendría incrementar su peso en países como España, en sustitución de otras figuras menos adecuadas. Así lo confirman los informes a que nos referimos en el siguiente apartado.

10. Art. 9.1 TRLRHL.

11. Vid. O'Sullivan *et al.* (1995).

4

Propuestas de los informes de reforma tributaria en relación con el IBI

4.1. El Informe que dirigió en el Reino Unido el Premio Nobel de Economía J. Mirrlees¹² otorga un papel muy importante a los tributos que recaen sobre la titularidad de inmuebles, y propone reorientarlos en la dirección de centrar el gravamen sobre el terreno y no sobre la construcción, especialmente en el caso de inmuebles de uso empresarial. En esta línea, el también Nobel de Economía W. Vickrey¹³ considera que el impuesto sobre inmuebles es, desde un punto de vista económico, una combinación de uno de los peores impuestos posibles —el que recae sobre la parte de la construcción— y de los mejores —el que se aplica sobre el terreno—, por lo que la reforma en este ámbito debe caminar en la dirección de trasvasar la carga fiscal desde el vuelo hacia el suelo. La razón es que, según la teoría económica, solo deben gravarse los bienes y servicios finales, no los *inputs* intermedios, como es un local de uso empresarial.

Por ello, el Informe *Mirrlees* defiende que se excluya de gravamen la construcción en los inmuebles empresariales, debido a que se trata de un *input* intermedio y al gravarlo se distorsionan las decisiones del empresario, desincentivando el uso intensivo de inmuebles. Por el contrario, las construcciones residenciales deben tributar, dado que son bienes de consumo (duradero) que proporcionan una corriente de servicios (vivienda) a quien las ocupa, cuyo consumo, como cualquier otro, debe estar sujeto a gravamen¹⁴.

Las recomendaciones incluidas en los informes o análisis elaborados por la OCDE¹⁵, tanto generales, como específicos para España, apuestan, en la línea del Informe *Mirrlees*, por un incremento sustancial del IBI, que debería además bascular hacia el terreno, aplicándole un tipo de gravamen

12. Mirrlees Review (2011).

13. Vickrey (1999).

14. En consecuencia, el Informe propone sustituir el impuesto que recae sobre los inmuebles empresariales (*business rates* en el Reino Unido) por un impuesto que recaiga exclusivamente el terreno. Los *business rates* recaudaron 25 000 millones de libras en 2023 (29 000 M € al cambio), frente a unos 36 000 millones de libras del *council tax* —IBI no empresarial— (41 860 M € al cambio). La propuesta es todavía más ambiciosa si tenemos en cuenta que con el nuevo impuesto sobre el terreno (*land value tax*) se pretende absorber también el *stamp duty land tax*, es decir, la figura que grava las transmisiones onerosas de inmuebles en el Reino Unido (el equivalente al ITPAJD en España). Por tanto, una vez valorados todos los terrenos, el tipo de gravamen debería fijarse a un nivel tal que su potencial recaudatorio equivalga al del *business rates* y el *stamp duty land tax* combinados. Esto conduce a los autores a sugerir para el Reino Unido un tipo de un 4% anual sobre el valor de cada terreno.

15. La OCDE aprecia una línea de política tributaria para sustituir los impuestos sobre transacciones por otros sobre la tenencia (<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/ae4be7e1-en/index.html?itemId=/content/component/ae4be7e1-en>).

más elevado que a la construcción, particularmente en los inmuebles empresariales. El incremento sustancial del IBI debería acompañarse de una reducción o supresión del IAE, al menos por lo que se refiere a la parte de este que recae sobre el local utilizado en la actividad. Igualmente, se insiste en la conveniencia de reducir los impuestos sobre transacciones inmobiliarias (en España, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados —ITPAJD—) a cambio de un IBI más elevado. El Informe *Mirrlees* sugiere incluso integrar en este IBI “reforzado” la tributación sobre el consumo de la vivienda¹⁶. Desde un punto de vista de eficiencia y sencillez, también sería aconsejable suplir por medio de un IBI “reforzado” la recaudación que se obtiene a través del IIVTNU, que, en el mejor de los casos, supone un gravamen de la plusvalía obtenida por el terreno que ya tributa en el IRPF o en el impuesto sobre sociedades. Es cierto que el IIVTNU, al recaer solo sobre el suelo urbano, contribuye al gravamen diferencial del terreno con relación a la construcción, pero según lo expuesto parece preferible hacerlo mediante un impuesto recurrente sobre la propiedad del suelo. Por último, sería recomendable que el IBI “reforzado” sustituyera a la recaudación generada por el ICIO, que, en la práctica, opera como una mayor tasa por las licencias de obras.

Por su parte, el Informe Lagares (Comisión de expertos para la reforma del Sistema Tributario Español, 2014: 124 y ss.) plantea también un IBI “reforzado” (que denomina “nuevo IBI”), basado en una valoración de los inmuebles más próxima al mercado. Al “nuevo IBI” le encomienda un mayor gravamen de los inmuebles que permita excluir del IRPF el gravamen de la imputación de rentas inmobiliarias¹⁷.

4.2. Estos cambios son profundos y su puesta en práctica se enfrenta a importantes obstáculos. En primer lugar, el desplazamiento de carga tributaria desde el ITPAJD hacia el IBI conllevaría modificaciones importantes en el sistema de financiación autonómica y local, ya que afectaría a un impuesto cedido a las comunidades autónomas, por lo que serían necesarios ajustes entre el nivel autonómico y local.

16. El Informe sostiene que el IVA de devengo único que se aplica en el momento de la venta de la vivienda nueva debería sustituirse por un IVA que grave periódicamente su valor, y hacerlo por vía del IBI.

17. Esta imputación se regula en el art. 85 de la Ley del IRPF para los inmuebles distintos de la vivienda habitual. Se calcula mediante la aplicación de un porcentaje sobre el valor catastral, que será del 1,1 o del 2 %, según haya sido o no revisado en los 10 años anteriores. De acuerdo con el Informe Lagares, la citada imputación representa el rendimiento potencial de los inmuebles, aunque no se perciba por ellos una renta monetaria (no están arrendados, sino a disposición del titular). Dado que el IRPF solo establece esta imputación para los inmuebles y no para otros bienes de consumo duradero, el Informe aconsejaba suprimir dicha vía de tributación de los inmuebles, integrándola en el IBI, siempre que este se modificara para ganar en potencia recaudatoria mediante una medición más adecuada del valor del inmueble.

En segundo término, debe contar con cierta aceptación por la opinión pública. Aunque no suponga una mayor presión fiscal, sino una redistribución de la actual, puede generar ganadores y perdedores, lo que exige un esfuerzo pedagógico. Supone, en cierta forma, caminar hacia un modelo de tributación local más en línea del anglosajón, en el que el IBI representaría un 80-90 % de la recaudación impositiva local, englobando parte de la fiscalidad inmobiliaria actualmente dispersa en varias figuras. Por más que el IBI no sea adecuado para la personalización de la carga tributaria, un uso limitado y transitorio de medidas de adaptación a las circunstancias personales podría facilitar la aceptación social de su incremento.

5

Algunos problemas de la configuración actual del IBI

A continuación reseñamos algunos aspectos de la configuración actual del IBI que son controvertidos o que, a nuestro juicio, pueden mejorarse:

5.1

Hecho imponible

Recordemos que los inmuebles se clasifican en urbanos, rústicos y de características especiales. En torno a un 93 % de la recaudación del IBI procede de los primeros, cuyos valores catastrales medios son muy superiores a los rústicos, razón por la que la clasificación en una u otra categoría afecta de modo importante al sujeto pasivo. Por su parte, los inmuebles con características especiales (BICE) proporcionan aproximadamente un 4 % de la recaudación del IBI, y los rústicos, el 3 % restante¹⁸.

La distinción urbano-rústico viene determinada por la normativa catastral, que no siempre sigue los mismos criterios que la legislación urbanística. Esto puede ser fuente de conflictos, por ejemplo, cuando el Catastro califica como urbano un terreno que no lo es desde el punto de vista urbanístico. Para ello es relevante lo dispuesto en el art. 7.2.b) TRLCI¹⁹, que otorga dicha condición a los terrenos para los que “los instrumentos de ordenación territorial y urbanística aprobados prevean o permitan su paso a la situación de

18. Dirección General de Tributos. Subdirección General de Política Tributaria (2021: 397 y ss.).

19. Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

suelo urbanizado, siempre que se incluyan en sectores o ámbitos espaciales delimitados y se hayan establecido para ellos las determinaciones de ordenación detallada o pormenorizada, de acuerdo con la legislación urbanística aplicable”²⁰.

Por otro lado, la jurisprudencia ha considerado que cuando se declara la nulidad de pleno derecho del plan general de ordenación urbana por el que se clasificaba una finca como urbana, se considera que esta no perdió en ningún momento su condición de rústica. Consecuentemente, el contribuyente tiene derecho a la devolución de todas las cantidades abonadas desde que la clasificación como urbana produjo sus efectos, mediante su acceso al Catastro inmobiliario²¹.

También suele ser problemática la clasificación de un inmueble como BICE, categoría introducida en 2002²² con el fin de poder valorar de forma más adecuada determinados bienes singulares, que están afectos a sectores estratégicos (bienes destinados a producción de energía eléctrica y gas, al refino de petróleo y las centrales nucleares) o al servicio público (presas, saltos de agua y embalses; autopistas, carreteras y túneles de peaje; aeropuertos y puertos comerciales). La titularidad de estos bienes por grandes empresas, su heterogeneidad y alto valor hacen que sean a menudo fuente de litigio.

El Informe de la Comisión de expertos para la revisión del sistema de financiación local de 2017²³ propuso articular un sistema de reparto de la recaudación de los BICE, debido a que las externalidades que generan suelen exceder del término municipal en el que radican. En concreto, se sugería articular un doble sistema de recaudación del impuesto, con una cuota municipal y una cuota provincial. La primera no podría superar un determinado porcentaje de la recaudación total del IBI de naturaleza urbana, mientras que el exceso integraría la cuota provincial. Esta última se podría determinar en función del número de municipios afectados por su ubicación, y se podría distribuir de forma similar a las cuotas provinciales del IAE.

La doctrina se ha mostrado, en general, favorable a esta propuesta²⁴, con diversas alternativas, como distribuir la cuota entre todos los municipios de la provincia y no solo los afectados por el BICE, aspecto este que puede ser complejo. Sin embargo, como en otros casos, el cambio de *statu quo* puede ser difícil en el plano político en el caso de que los municipios per-

20. Sobre esta cuestión, *vid.* SSTS 1327/2022, de 18 de octubre, y 847/2022, de 29 de junio.

21. STSJ de Madrid de 15 de febrero de 2022.

22. Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.

23. Comisión de expertos para la revisión del sistema de financiación local (2017: 29).

24. Suárez Pandiello (2020: 10).

dedores (actuales beneficiarios exclusivos de la recaudación) se opongan o soliciten compensaciones.

5.2 Sujeto pasivo

El sujeto pasivo del IBI es el titular de uno de los derechos siguientes: concesión administrativa (demanial o de servicio público al que esté afecto el inmueble); derecho real de superficie; derecho real de usufructo y derecho de propiedad, en el orden establecido, de modo que la realización del hecho imponible por uno de tales derechos determina la no sujeción de los posteriores²⁵.

A menudo se plantean conflictos en relación con las concesiones. En la otorgada por el ayuntamiento para la construcción y explotación de un aparcamiento, es sujeto pasivo la empresa concesionaria, aunque haya transmitido el derecho de uso privativo de las plazas de aparcamiento a los usuarios. La concesionaria podrá repercutir a estos el impuesto según las reglas de derecho común²⁶. Si posteriormente la concesión se transmite a la comunidad de propietarios, esta pasará a ser el sujeto pasivo del IBI.

La jurisprudencia ha analizado también casos como el de una concesión para la construcción de un hospital y la gestión de los servicios accesorios no asistenciales (limpieza, seguridad, lavandería, cafetería, etc.), que se ha calificado como demanial, diferenciándola del supuesto en el que la entidad fuera también concesionaria de la gestión integral del hospital (concesión de servicio público). En el primer caso, el concesionario es sujeto pasivo del IBI, pero solo respecto de la parte del inmueble que explota, realizando las actividades encomendadas (cafetería, etc.). En cambio, si la concesión fuera integral, incluyendo la asistencia hospitalaria, la empresa sería sujeto pasivo respecto del total²⁷.

También se ha examinado el caso de un suelo propiedad de la comunidad autónoma que ha encargado a una empresa la construcción de un centro penitenciario. Para ello constituye un derecho de superficie en favor de la empresa, quedando esta obligada a arrendar el centro penitenciario a la comunidad durante el plazo de duración del derecho, a la extinción del cual el suelo revertirá en favor de la Administración. Pues bien, la entidad mercantil será su-

25. Arts. 61 y 63 TRLRHL.

26. Art. 63.2 TRLRHL. *Vid.* Consulta de la DGT V0247-10, de 11 de febrero.

27. STS de 4 de diciembre de 2017.

jeto pasivo del IBI solo por el vuelo, mientras que el suelo, al ser de propiedad autonómica, estará exento [art. 62.1.a) TRLRHL]²⁸. Alonso Gil (2019: 25) discrepa de esta solución, porque entiende que la ley no permite que dos derechos diferentes recaigan sobre el mismo inmueble, salvo la previsión expresa del art. 61.2 TRLRHL²⁹. Sin embargo, parece razonable que el Tribunal Supremo haya resuelto el caso con la misma *ratio* que el citado precepto legal.

Por último, según el criterio administrativo³⁰, cuando un usufructo no se extiende sobre la totalidad de un bien inmueble, sino únicamente sobre una parte de este, el usufructuario, en su condición de sujeto pasivo, debía hacer frente a toda la deuda tributaria por el IBI. Sin embargo, la STS de 12 de diciembre de 2022³¹ ha corregido este criterio, señalando que solo deberá asumir el IBI en proporción a su cuota de participación en el usufructo sobre el inmueble.

5.3 Base imponible

La determinación de la base imponible, a partir del valor catastral, es el aspecto más importante del IBI. Es el parámetro clave desde el punto de vista de la equidad, ya que es la medida de la capacidad económica gravada por el tributo. Debido al procedimiento de determinación que establece la normativa catastral, y al retraso en la revisión de los valores, pueden generarse importantes inequidades.

En el derecho comparado hay una amplia casuística en los modelos de valoración. Los países donde el impuesto tiene un mayor peso suelen decantarse por el valor de mercado (por ejemplo, Australia, Canadá y Estados Unidos), como también lo hacen los distintos informes de reforma tributaria. Según la Comisión de expertos para la revisión del sistema de financiación local (2017: 27), el valor catastral no está cumpliendo su función de medición de la capacidad económica³², debido a que las revisiones catastrales no han alcanzado una cadencia temporal suficiente y, además, su despliegue completo se extiende durante un periodo de tiempo³³. Este retraso, debido a que la volun-

28. STS de 12 de diciembre de 2017.

29. Para BICE en los que la concesión no agote la extensión superficial, supuesto en el que la norma prevé que también se realizará el hecho imponible por el derecho de propiedad sobre la parte del inmueble no afectada por una concesión del BICE.

30. Consulta de la DGT V0475-18, de 21 de febrero.

31. Rec. núm. 7224/2020.

32. En este sentido, *vid.* Lasarte López (2019: 256).

33. Debido a la Ley 53/1997, de 27 de noviembre, en la que se estableció una reducción en la base imponible del tributo, con el objetivo de aplazar en el tiempo el impacto derivado de las revisiones catastrales, prevista actualmente en el art. 67 TRLRHL.

tad municipal juega un importante papel en la aprobación de las ponencias de valores, y a que estas son costosas de llevar a cabo, provoca una gran heterogeneidad entre municipios, y hace que los valores catastrales tengan una antigüedad muy distinta según los casos, en perjuicio de la equidad.

En el Informe Lagares (Comisión de expertos para la reforma del Sistema Tributario Español, 2014: 116) se constataba que el periodo medio de rotación de las ponencias de valores, en la práctica, supera los veintiún años, con el consiguiente alejamiento de la realidad del mercado. Por ello, tanto dicho Informe Lagares (Comisión de expertos para la reforma del Sistema Tributario Español, 2014: 124) como la Comisión de expertos para la revisión del sistema de financiación local (2017: 28) aconsejaban una revisión del método de determinación y valoración de los inmuebles que tuviera como referencia el valor de mercado, y que podría ser común a varios impuestos. Como alternativa, si se mantuviera la vigente metodología de determinación del valor catastral, se debería precisar su actualización recurrente, en periodos de tiempo inferiores a los actuales.

La cuestión de la unicidad o estanqueidad valorativa es un debate clásico en materia tributaria³⁴. Aunque no es fácil llegar a un valor común a varios tributos, ni hay acuerdo en la doctrina acerca de que sea deseable, un primer paso se ha dado con la introducción por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, del “valor de referencia” determinado por la Dirección General del Catastro como base imponible para el ITPAJD y el impuesto sobre sucesiones y donaciones, con posibles efectos también para el impuesto sobre el patrimonio y sobre las grandes fortunas.

Así las cosas, el reto en materia de valoración sería iniciar una transición paulatina que sustituya el valor catastral por el valor de referencia como base imponible del IBI. Esto debería ser gradual, pues los valores de referencia están muy por encima de los catastrales³⁵, por lo que habría que introducir medidas transitorias, pero sería —a mi juicio— la evolución más razonable para suplir las carencias intrínsecas al sistema de valoración catastral, dadas las ventajas del valor de referencia en términos de flexibilidad y agilidad de actualización. Por un lado, este se determina mediante el análisis de los precios comunicados por los notarios en las compraventas inmobiliarias, que sirven de base a unos “mapas de valores” y a unos “módulos de valor” que, a través de la metodología que publica el Catastro, se concretan en el valor

34. Vid. Espejo Poyato (1990) y Huesca Boadilla (2015).

35. El valor de referencia tiene un factor de minoración del 0,9 respecto del valor de mercado, mientras que el valor catastral tiene un coeficiente de relación al mercado de 0,5 (Orden de 14 de octubre de 1998 sobre aprobación del módulo de valor M y del coeficiente RM y sobre modificación de Ponencias de valores).

de referencia de cada inmueble. Con todo, plantea el problema de que hay ciertos inmuebles (por ejemplo, muchos rústicos) en los que no hay un mercado suficientemente amplio como para poder calcular valores medios.

Como apunta Suárez Pandiello³⁶, el problema de la valoración de inmuebles es común a todos los países. Dicho autor sistematiza las distintas técnicas seguidas según los modelos tributarios³⁷, que son muy variadas. Desde las centradas en valores de mercado, hasta las que se basan en el valor en uso del inmueble (capitalizando la renta de alquiler), pasando por las que priman aspectos físicos de localización, calidad, etc. (en estos se inscribiría el valor catastral), e incluso las llamadas de “autovaloración”, en las que el contribuyente es quien libremente determina valor al bien³⁸. Asimismo, se trata de una cuestión permanente en la agenda de organizaciones internacionales y *think tanks*, que promueven periódicamente estudios y análisis a fin de compartir experiencias y buenas prácticas sobre las técnicas de valoración³⁹.

5.4 Tipos de gravamen

El IBI permite a los municipios ejercer su autonomía y corresponsabilidad fiscal mediante la determinación de los tipos de gravamen, dentro de las horquillas fijadas por la ley⁴⁰, que establece unos mínimos, con autorización para elevarlos más o menos dependiendo de diversos factores⁴¹. Una primera observación es que el tipo de gravamen no distingue entre suelo y vuelo, aunque ya hemos indicado que, desde el punto de vista de la teoría económica, el gravamen debería enfocarse más en el primero que en el segundo.

5.4.1. Se debe destacar la posibilidad prevista en el art. 72.4 TRLRHL de establecer tipos diferenciados para los inmuebles urbanos, excluidos los de

36. Suárez Pandiello (2020: 8).

37. *Vid.* Suárez Pandiello (2020: 5), con cita de Slack (2006).

38. Casos de Perú y Turquía, según la fuente indicada. Como apunta el citado autor, estos últimos solo serán eficaces en la medida en que se prevea un derecho de tanteo de la Administración de ejercicio verosímil.

39. *Vid.* Bonet *et al.* (2014), De Cesare (2016), y Eguino y Erba (2020).

40. Se concilian así los principios de reserva de ley y autonomía y suficiencia (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 26).

41. El art. 72, apdos. 1 a 3, TRLRHL, establece una horquilla del 0,4 al 1,1 % para inmuebles urbanos; del 0,3 al 0,9 % para rústicos. Los máximos pueden aumentarse en función de las siguientes circunstancias: (i) ser capital provincial o autonómica; (ii) prestar servicio de transporte público colectivo de superficie; (iii) prestar más servicios de los exigidos según la legislación de régimen local; y (iv) ser un municipio en que los bienes rústicos tengan un peso de más del 80 % de la superficie total (solo respecto de estos). El tipo para BICE es del 0,6 %, pudiendo establecer para cada grupo de BICE existentes en el municipio un tipo diferenciado que, en ningún caso, será inferior al 0,4 % ni superior al 1,3 %.

uso residencial, en función de los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones. Estos son aplicables, como máximo, al 10 % de los bienes inmuebles urbanos del término municipal que, para cada uso, tengan mayor valor catastral⁴². Algunos autores proponen eliminar este límite con el fin de aumentar la autonomía local y, al mismo tiempo, solventar el problema de que las ordenanzas municipales han de fijar los umbrales de valor antes de conocerse el padrón (que se cierra a 1 de enero de cada año, cuando la ordenanza ya está aprobada), por lo que no se puede garantizar *a priori* que el límite se observe.

Por otro lado, la Comisión de expertos para la revisión del sistema de financiación local (2017: 29) sugería que las ordenanzas en las que se prevén los tipos incrementados vengan sustentadas en los estudios económicos e informes que sirven de base a su aplicación. A mi juicio, esto trasladaría a tales informes o memorias la conflictividad existente en las tasas, cuando realmente estas sí quedan sujetas al criterio legal del coste del servicio, mientras que el tipo cualificado por usos es una decisión libre de política tributaria.

La casuística entre municipios sobre el tipo diferenciado es amplia. Mientras que algunos prevén un tipo único para todos los inmuebles de mayor valor catastral (por ejemplo, Barcelona, que les aplica un tipo del 1 %, frente al general del 0,66 % para inmuebles urbanos)⁴³, en otros se establecen tipos diferentes para cada uso (caso de Madrid, que establece tipos distintos de entre el 0,931 % y el 1,294 %, frente al general del 0,456 % de los inmuebles urbanos)⁴⁴.

Recientemente, la STS de 31 de enero de 2023⁴⁵ ha zanjado una controversia acerca de la consideración como uso distinto de los garajes-estacionamientos. Frente a la pretensión municipal de aplicarles un tipo diferenciado, el Tribunal Supremo interpreta que esto solo cabe para los usos taxativamente establecidos⁴⁶, entre los que no se encuentra el uso “almacén-estacionamiento”, que es una subcategoría dentro del industrial.

42. Esta medida fue examinada en el ATC 123/2009, de 30 de abril, FFJJ 3 a 5, y se concluyó que no merecía ninguna tacha desde el punto de vista constitucional.

43. Art. 7 de la Ordenanza municipal reguladora del IBI de Barcelona. <https://ajuntament.barcelona.cat/hisenda/sites/default/files/normativa/2023-03/1.1-ordenanza-ibi.pdf?profile=1>.

44. Art. 8 de la Ordenanza municipal reguladora del IBI de Madrid. <https://sede.madrid.es/portal/site/tramites/menuitem.5dd4485239c96e10f7a72106a8a409a0/?vgnnextoid=15ba2fd2e9d710VgnVCM1000001d4a900aRCRD&vgnnextchannel=6b3d814231ede410VgnVCM1000000b205a0aRCRD&vgnnextfmt=default>.

45. Rec. núm. 2265/2021. A fin de facilitar la aplicación de esta sentencia por los ayuntamientos, la Dirección General del Catastro ha aprobado la Resolución de 8 de enero de 2024 (BOE de 11 de enero) sobre codificación de los inmuebles a efectos del IBI.

46. DT 15.º TRLRHL, por remisión a la norma 20 del anexo al Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de

Los indicados tipos diferenciados permiten a los ayuntamientos aumentar la tributación de los inmuebles urbanos afectos a actividades económicas. Sin embargo, como hemos señalado en el apartado 4, desde una óptica de eficiencia económica, no está justificado gravar más en el IBI las construcciones (no habría objeción en hacerlo respecto del suelo) afectas a usos empresariales. Una vez más, se manifiesta un *trade-off* eficiencia-equidad.

5.4.2. La diferenciación del gravamen según el uso también se plantea respecto de los inmuebles residenciales. En concreto, se discute si dar un trato más favorable en el IBI a la vivienda habitual y, por el contrario, “castigar” las viviendas desocupadas.

La aplicación de un tipo “preferencial” para la vivienda habitual es una propuesta que cuenta con partidarios y detractores. A favor, se aducen razones de equidad y el precedente de la no imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF por la vivienda habitual. En contra, que introduce un sesgo a favor de quien habita una vivienda en propiedad (y pagaría un menor IBI) frente a quien vive de alquiler y paga una renta en la que el propietario puede repercutir el IBI al tipo general (salvo que se aplicara el tipo reducido en función del destino a vivienda habitual, aunque sea por un arrendatario, con el consiguiente aumento del coste de gestión).

Por lo que se refiere a las viviendas desocupadas, la posibilidad de que los municipios establezcan un tipo de gravamen diferenciado para inmuebles de “uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente” se introdujo por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre⁴⁷. Sin embargo, este tipo especial se ha mantenido “en letargo” —en expresión de Varona Alabern (2020)— como consecuencia de la falta de desarrollo reglamentario de qué debe entenderse por “desocupado con carácter permanente”. Aunque algunas ordenanzas municipales abordaron dicha definición, los tribunales concluyeron que solo podía hacerlo el Estado⁴⁸.

La Comisión de expertos para la revisión del sistema de financiación local (2017: 30), en general, era contraria a esta diferenciación. No obstante, una parte minoritaria de sus miembros consideraban que el recargo debía mantenerse. Tras un primer intento de definir la vivienda “desocupada con carácter permanente” por el Real Decreto-ley 7/2019, de 1 de marzo, más recientemente la Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda,

naturaleza urbana. Tales usos son: residencial, industrial, oficinas, comercial, deportes, espectáculos, ocio y hostelería, sanidad y beneficencia, culturales y religiosos, y edificios singulares.

47. Seguía con ello una recomendación de la Comisión de expertos que se constituyó para la reforma de las haciendas locales que luego se instrumentó por medio de dicha ley.

48. Por ejemplo, SSTSJ de Cataluña de 22 de julio de 2011; de Asturias de 16 de febrero de 2015, y de Madrid de 27 de abril de 2016.

ha modificado el art. 72.4 TRLRHL, que recoge el recargo, concretando que tendrá la consideración de inmueble desocupado con carácter permanente aquel que permanezca desocupado, “de forma continuada y sin causa justificada, por un plazo superior a dos años”, y pertenezca a titulares de cuatro o más inmuebles de uso residencial. Para constatar la desocupación, se aplicarán los requisitos, medios de prueba y procedimiento que establezca la ordenanza fiscal. El tipo del recargo será, en general, de hasta el 50 % de la cuota líquida, que podrá llegar hasta el 100 % cuando el periodo de desocupación sea superior a tres años, pudiendo modularse en función del periodo de tiempo de desocupación. Además, podrá aumentarse en hasta 50 puntos porcentuales adicionales en caso de inmuebles pertenecientes a titulares de dos o más inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados en el mismo término municipal. Esta regulación ya hace posible la aplicación del recargo, aunque parece previsible que tendrá un importante coste de gestión. Lo que carecía de sentido era mantener la previsión sin posibilidad de aplicación práctica.

Interesa mencionar el precedente de las normas forales vascas de haciendas locales, en las que se establece que los municipios podrán aplicar un recargo sobre la cuota para inmuebles de uso residencial que no constituyan la residencia habitual del sujeto pasivo o de terceros (por arrendamiento o análogo)⁴⁹. En la práctica, se podrá aplicar a viviendas desocupadas o que constituyan segundas residencias. Contra esta medida, el TSJ del País Vasco planteó una cuestión de inconstitucionalidad que no prosperó, descartando el Tribunal Constitucional que la medida vulnerara el principio de seguridad jurídica o el de capacidad económica⁵⁰.

El Tribunal Constitucional también tuvo ocasión de pronunciarse sobre el mayor gravamen de las viviendas desocupadas, en esta ocasión a raíz del impuesto sobre las viviendas vacías de Cataluña (Ley del Parlamento de

49. DFN Araba 2/2021, art. 15.13; NF Bizkaia 4/2016, art. 10.8; NF Gipuzkoa 12/1989, art. 14.5. Este recargo es de hasta el 150 % en Gipuzkoa, y de hasta el 50 % en Bizkaia y Álava/Araba.

50. La cuestión fue considerada por el TC “notoriamente infundada” (ATC 109/2017, de 18 de julio). El TC recuerda que la reserva de ley tributaria es relativa, precisamente para facilitar la autonomía financiera local; y en cuanto al principio de seguridad jurídica, que no impide el uso de conceptos jurídicos indeterminados, como sería en este caso el “residencia habitual”. Para interpretarlo, el aplicador podrá acudir a otras normas del ordenamiento tributario o general, por lo que no es motivo de inconstitucionalidad el que la norma foral no contenga un concepto propio de “residencia habitual” (FJ 4). Nótese que la diferencia con la regulación del TRLRHL, hasta su reciente reforma por la citada Ley 12/2023, es que la propia norma llamaba a su desarrollo reglamentario, el cual no llegó a hacerse. Por lo que se refiere al principio de capacidad económica, el TC se remite a su clásica STC 37/1987, de 26 de marzo, referida al impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas, considerando que la no utilización de un bien o su uso no habitual ponen de manifiesto una riqueza real o potencial cuyo gravamen, en lo que aquí interesa a través de un recargo en el IBI foral, es coherente con el principio de capacidad económica, sin que tampoco vulnere el principio de igualdad (FJ 5).

Cataluña 14/2015, de 21 de julio), desestimando el recurso interpuesto por el Gobierno contra el mismo por solaparse con el IBI (STC 4/2019, de 17 de enero). Se consideró que entre ambos impuestos existían diferencias suficientes como para descartar que se produjera la duplicidad prohibida por el art. 6.3 LOFCA⁵¹, dado que el objetivo es predominantemente fiscal en el IBI y mayormente extrafiscal en el impuesto autonómico (FJ 5). Asimismo, se analizó la posible duplicidad con el recargo para viviendas desocupadas del IBI, que no se apreció, por entender el Tribunal Constitucional que el recargo no es un impuesto independiente, sino un elemento más de cuantificación del IBI (FJ 6)⁵².

5.4.3. Otra cuestión de debate es si los tipos de gravamen del IBI, tradicionalmente proporcionales, deben hacerse progresivos por tramos de base. Este problema se puso de manifiesto en el Informe de la Comisión de expertos para la revisión del sistema de financiación local (2017: 28), una mayoría de cuyos miembros sostuvo que la estructura y los objetivos del IBI no se adaptaban a la utilización de tipos progresivos, mientras que una parte minoritaria sí era favorable a la progresividad, en atención a la capacidad económica del contribuyente. En la línea mayoritaria, Suárez Pandiello (2020: 6) subraya que el uso de escalas progresivas agravaría la discriminación sufrida por los inmuebles respecto a otros activos, provocando mayores inequidades, además de ineficiencias por alteración de incentivos. De acuerdo con lo que proponía el Informe *Mirrlees*, cuantas más diferencias de gravamen se establezcan según los inmuebles (particularmente, sobre el vuelo), mayores distorsiones se generan en la asignación de recursos y más pérdidas de eficiencia para la economía.

Conviene recordar que la totalidad de los bienes, incluidos los inmuebles, que sean titularidad de una persona (física, dado que no existe en España un impuesto personal sobre el patrimonio de las personas jurídicas), tributarán de forma agregada en el impuesto sobre el patrimonio y, en su caso, en el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas⁵³; figuras en las que sí cobra sentido una escala progresiva de tipos, pues se aplica sobre todo el patrimonio del titular. A este respecto, el Comité de personas

51. Según el cual: "Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro".

52. En contra de esta visión, *vid.* Varona Alabern (2020).

53. Regulado en el art. 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

expertas de 2022⁵⁴ prevenía contra una posible superposición de los inmuebles como resultado del solapamiento del impuesto sobre el patrimonio (y, en su caso, del de grandes fortunas) y el IBI, a lo que añade la imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF.

5.4.4. Asimismo, parece haber consenso en dar un tratamiento específico a la figura de las áreas de promoción económica urbana o *Business Improvement Districts*⁵⁵. Para financiar el componente público del desarrollo de estas áreas, ya el Informe de la Comisión de expertos para la revisión del sistema de financiación local (2017: 29) sugirió que podría otorgarse la posibilidad de establecer un recargo en el IBI sobre aquellos bienes inmuebles directamente beneficiados o bien, de forma alternativa o complementaria, contribuciones especiales (2017: 77).

En nuestro país estas figuras han tenido reconocimiento en el derecho positivo autonómico. En concreto, en Cataluña (Ley 15/2020, de 22 de diciembre, de las áreas de promoción económica urbana), aunque también hay proyectos en otras comunidades autónomas, e incluso un incipiente anteproyecto a nivel estatal. La ley catalana prevé que se financien mediante las cuotas obligatorias de los miembros, que califica como prestaciones patrimoniales públicas no tributarias del art. 31.3 CE, y con las figuras tributarias que pueda establecer la legislación de las haciendas locales, además de mediante subvenciones e ingresos patrimoniales⁵⁶.

Habrà que esperar a una eventual reforma del TRLRHL para comprobar si acoge la propuesta de la Comisión de expertos de crear un recargo en el IBI. Respecto de esta figura, se debe citar la reciente STS de 19 de junio de 2023⁵⁷ que, en relación con el recargo previsto en favor de las áreas metropolitanas (art. 153 TRLRHL), concluye que estas no pueden modificar los términos del recargo para establecer una exención o reducción para ciertos bienes. Con ello abunda en la idea del recargo como parte indisoluble de otro tributo, no como una figura independiente, tal y como hizo la STC 4/2019, FJ 6, antes citada, al examinar el impuesto catalán sobre las viviendas vacías.

54. Comité de personas expertas (2022: 693). Propuesta n.º 108.

55. Son entidades asociativas con origen en el mundo anglosajón que nacen para dinamizar o revitalizar, mediante la colaboración público-privada (con predominio de esta última), espacios en los que se concentran actividades empresariales. Los propietarios de locales, empresarios, profesionales establecidos en el área, se obligan a hacer una aportación económica colectiva con el objetivo de mantener, desarrollar y promocionar su distrito mediante actuaciones que ellos mismos deciden, aunque bajo una supervisión pública. *Vid.* Quintana Ferrer (2017).

56. Arts. 2 y 25.

57. Rec. núm. 8741/2021.

5.5 Beneficios fiscales

5.5.1 La deseable racionalización de los beneficios fiscales en el IBI

Al igual que en los tipos de gravamen, al examinar los beneficios fiscales en el IBI se plantean dos posturas opuestas, como puso también de manifiesto el Informe de la Comisión de expertos para la revisión del sistema de financiación local (2017: 27). Por un lado, están quienes apuestan por mantener la ortodoxia de un impuesto real, objetivo y de producto, poco apto para la personalización de la carga tributaria o para alcanzar fines extrafiscales. Tales objetivos deben lograrse —según esta primera corriente— por vías alternativas. De otro modo, aumenta el efecto distorsionante del tributo, se menoscaba su potencial recaudatorio y se complica la gestión municipal. Frente a ella, una posición minoritaria sostiene que los beneficios fiscales deben racionalizarse y no seguir multiplicándose, pero manteniendo los actuales, pues con ellos se da cumplimiento al mandato constitucional de justicia tributaria (art. 31.1 CE) y se persiguen, además, ciertos objetivos extrafiscales.

En la línea de la primera posición, Suárez Pandiello (2019) hace una interesante reflexión sobre la lógica de los beneficios fiscales en el ámbito local, que suscribimos. Por un lado, recuerda que con ellos se renuncia a una recaudación a cambio de lograr determinados objetivos de política económica o social que son deseables (el fomento del empleo, la innovación, el respeto al medio ambiente, etc.). Desde una perspectiva económica, la cuestión es si dichos fines se logran mejor mediante beneficios fiscales o existen alternativas preferibles para conseguirlos, como el gasto público o la vía regulatoria.

Junto al plano económico, en este punto juega un papel decisivo el enfoque político. La cada vez mayor complejidad de la normativa tributaria hace que resulte difícil calcular y evaluar los efectos, en clave de eficiencia y equidad, de las medidas adoptadas. El autor citado califica de “*ma-remágnum*” las deducciones, desgravaciones, bonificaciones o exenciones parciales vigentes a nivel local, cuya *ratio* resulta muchas veces difícilmente explicable, pero cuyo mantenimiento parece asegurado ante la impopularidad de suprimirlas. Argumenta que, de las funciones clásicas de la hacienda pública que identificó Musgrave (1959), los Gobiernos locales se deben enfocar fundamentalmente en la provisión de bienes y servicios, y solo marginalmente en las funciones de redistribución y estabilización, como ya apuntó Oates (1972). Esto, unido a los rasgos de los tributos municipales y, en

concreto, el IBI, le lleva a proponer, en la línea apuntada por la Comisión de 2017, que se reevalúe y reduzca el amplio despliegue de beneficios fiscales existente.

Lo anterior debe conectarse con los principios de *smart regulation* incorporados a través de los arts. 129 y 130 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas –LPAC–⁵⁸, en respuesta a las recomendaciones procedentes de la OCDE⁵⁹ y la Unión Europea⁶⁰. Por un lado, el art. 129 LPAC recoge los denominados *principios de buena regulación*, entre ellos los de necesidad, eficacia⁶¹ y eficiencia⁶². Por otro, el art. 130 LPAC⁶³ incorpora a nivel legal la obligación de *evaluación normativa*, es decir, al análisis *ex ante* y *ex post* de la eficacia y eficiencia de las normas aprobadas en relación con el logro de los objetivos pretendidos.

Desde esta óptica, es necesario que los beneficios fiscales se sometan a un análisis de eficacia (si consiguen lo que pretenden) y eficiencia (a qué coste lo hacen), considerando siempre las alternativas. Para este examen es fundamental el *presupuesto de beneficios fiscales*⁶⁴, en el que debería estimarse el impacto cuantitativo de dichas medidas, tanto en número de contribuyentes que las aplican, como en importe total. Estudio que debería completarse *a posteriori* con los datos de la liquidación presupuestaria, lo que podría arrojar resultados llamativos en no pocos casos sobre el impacto real de los incentivos. Solo con base en dicha información se estaría en condiciones de valorar su mantenimiento, modificación o supresión.

58. Dichos preceptos culminan una línea iniciada con la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio; la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de economía sostenible (art. 4); y la Ley 20/2013, de 9 de diciembre, de garantía de la unidad de mercado (arts. 3 a 9).

59. <https://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/>.

60. La Unión Europea también ha reconocido la importancia de mejorar la práctica regulatoria de los Estados miembros, impulsando proyectos para implementar buenas prácticas en este ámbito. Se puede acceder a una amplia documentación sobre esta materia en <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0543:FIN:EN:PDF>.

61. El art. 129.2 de la Ley 39/2015 dispone: “la iniciativa normativa debe estar justificada por una razón de interés general, basarse en una identificación clara de los fines perseguidos y ser el instrumento más adecuado para garantizar su consecución”.

62. El art. 129.6 de la Ley 39/2015 dispone: “la iniciativa normativa debe evitar cargas administrativas innecesarias o accesorias y racionalizar, en su aplicación, la gestión de los recursos públicos”.

63. El art. 130 establece lo siguiente: “las Administraciones Públicas revisarán periódicamente su normativa vigente para adaptarla a los principios de buena regulación y para comprobar la medida en que las normas en vigor han conseguido los objetivos previstos y si estaba justificado y correctamente cuantificado el coste y las cargas impuestas en ellas”.

64. En los últimos años se ha hecho un esfuerzo de mejora de la información ofrecida en este aspecto, en parte debido a la aprobación de la Directiva 2011/85/UE del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros, que establece en su art. 14.2 que “los Estados miembros publicarán información detallada sobre la incidencia de los beneficios fiscales en los ingresos”.

El Ministerio de Hacienda ofrece información bastante detallada sobre el presupuesto de beneficios fiscales del Estado, a la que, más recientemente, se ha incorporado la suministrada por comunidades autónomas⁶⁵. Sin embargo, pese a que el art. 168.1.e) TRLRHL⁶⁶ también establece dicha obligación para las entidades locales, la información ofrecida por estas, en general, es poco detallada, incluso en grandes municipios como Madrid y Barcelona. En este sentido, sería importante fomentar el uso de esta información para una mayor transparencia, y como herramienta para decidir sobre el mantenimiento, la supresión o la reforma de los beneficios fiscales en el IBI.

5.5.2

Algunas cuestiones sobre las exenciones y bonificaciones

Comenzando por las exenciones, el siguiente cuadro sintetiza las vigentes:

Obligatorias (art. 62.1 y 2 TRLRHL)	Obligatorias	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Inmuebles de titularidad pública afectos a la seguridad ciudadana, servicios educativos, penitenciarios o defensa; ▪ bienes comunales y montes vecinales en mano común; ▪ de la Iglesia y resto de confesiones religiosas; ▪ de la Cruz Roja; ▪ sedes diplomáticas y consulares y OOII (convenios); ▪ montes con árboles de crecimiento lento madera/corcho; ▪ infraestructuras ferroviarias.
	Rogadas	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Centros educativos concertados; ▪ bienes patrimonio histórico español; ▪ bienes de las entidades sin fines lucrativos (Ley 49/2002); ▪ montes repoblados (durante 15 años); ▪ inmuebles afectados por catástrofes naturales; ▪ otros: afectados por volcán La Palma⁶⁷, sequía⁶⁸, etc.
Potestativas (art. 62.3 y 4)		<ul style="list-style-type: none"> ▪ Centros sanitarios de titularidad pública; ▪ inmuebles de cuota inferior a la establecida por ordenanza

La casuística de las diversas exenciones es muy amplia y excede naturalmente el objeto de este trabajo⁶⁹. Baste indicar que ha generado debate la aplicable a la Iglesia, para la que el margen del legislador viene marcado por el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979,

65. <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/CDI/Paginas/InformacionPresupuestaria/InformacionBeneficiosFiscales/Presupuestosdebeneficiosfiscales.aspx>.

66. Los presupuestos de la entidad local deben acompañarse de un anexo con "información detallada de los beneficios fiscales y su incidencia en los ingresos de cada Entidad Local".

67. Real Decreto-ley 20/2021, de 5 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma.

68. Real Decreto-ley 4/2023, de 11 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia agraria y de aguas en respuesta a la sequía.

69. Se puede consultar Calvo Vérguez (2020).

sobre asuntos económicos⁷⁰, en los términos en que han interpretado los tribunales, a lo que deben ajustarse los ayuntamientos correspondientes⁷¹.

Respecto de la exención para inmuebles de entidades no lucrativas⁷², una reciente STS de 4 de octubre de 2022⁷³ señala que será aplicable respecto a todo el período impositivo en que se produce la comunicación de dicho régimen al ayuntamiento correspondiente, y ello aunque tanto la inscripción en el Registro de Fundaciones como la comunicación a aquel fueran posteriores al devengo del impuesto.

En lo concerniente a las bonificaciones, un primer problema sería la —a mi juicio— excesiva proliferación de las potestativas. Sin negar su importancia para la autonomía municipal, antes de implementarlas el ayuntamiento correspondiente debería valorar aspectos como su coste recaudatorio y de gestión, su utilidad para el logro de los objetivos pretendidos y si estos deben perseguirse a nivel local. Las bonificaciones actuales son las siguientes:

Obligatorias (art. 73 TRLRHL)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 50-90 % existencias de empresas inmobiliarias durante 3 años ▪ 50 % VPO, durante 3 años, ampliables potestativamente por el ayto.* ▪ 95 % bienes rústicos de coop. agrarias y de explotación comunitaria de la tierra ▪ 50 % bienes en Ceuta y Melilla
Potestativas (art. 74)	<ul style="list-style-type: none"> ≤ 5 % por domiciliación bancaria (art. 9.1 TRLRHL) ≤ 50 % prolongación de la bonificación de VPO (art. 73.2)* ≤ 90 % por infradotación de servicios en áreas de actividad primaria ≤ 90 % BICE ≤ 90 % familias numerosas ≤ 50 % placas solares y puntos de recarga de vehículos eléctricos ≤ 95 % organismos públicos de investigación y enseñanza universitaria ≤ 95 % bienes excluidos de la exención de patrimonio histórico español ≤ 95 % por actividades declaradas de especial interés o utilidad municipal ≤ 95 % viviendas destinadas a alquiler con renta limitada ▪ Para limitar el incremento de cuota por revisión catastral

Nos detendremos en dos de las citadas, ya que han generado cierto debate. En primer lugar, la bonificación para titulares de familias numerosas (art. 74.4 TRLRHL, procedente de la Ley 51/2002), que Suárez Pandiello (2020: 6) cuestiona en unos términos que compartimos. *A priori*, con ella se pretende moderar la carga fiscal de estas familias. Sin embargo, dicho autor

⁷⁰. La STC 207/2013, de 5 de diciembre, FJ 5, señaló que la Comunidad Foral de Navarra no puede limitar en su ley foral de haciendas locales la exención de los bienes de la Iglesia Católica “que estén destinados al culto”, pues ha de ajustarse al tenor del Acuerdo Iglesia-Estado.

⁷¹. La interpretación de qué bienes están exentos se recoge en la consulta de la DGT V2685-09 de 4 de diciembre y en la STS de 4 de abril de 2014.

⁷². Art. 15.1 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

⁷³. Rec. núm. 3075/2020.

compara el caso de dos viviendas: una es un chalet unifamiliar, radicado en un entorno urbano de alto *standing* y propiedad de una familia de cinco miembros (pareja con tres hijos), altos ejecutivos de empresas, que son quienes lo habitan; la otra es un piso de 90 metros cuadrados, situado en una barriada en los extrarradios de la misma ciudad, propiedad de un profesional soltero y sin hijos y en el que reside, mediante contrato de alquiler, otra familia de cinco miembros (también pareja con tres hijos) en la que la única renta es la del padre, que cobra el salario mínimo interprofesional. Parece claro que la bonificación indicada tendría aquí un efecto regresivo, porque la familia de alta renta podría aprovecharla y ver reducida su carga fiscal por IBI hasta un 90 %, mientras que la que cobra el SMI no podría hacerlo, al no ser familia numerosa el titular de la vivienda y repercutírsele la cuota del impuesto en la renta.

Aunque es frecuente que los municipios modulen esta bonificación en función de aspectos como el valor catastral de la vivienda (Madrid⁷⁴ y Sevilla⁷⁵) o la renta de la unidad familiar (Barcelona)⁷⁶, esto no elimina el sesgo que pone de manifiesto el citado autor, al tiempo que aumenta el coste de gestión de la bonificación. Nótese, además, que el TRLRHL no acota la bonificación a la vivienda habitual de familia numerosa, por lo que un ayuntamiento podría aplicarla para otras propiedades del titular (aunque la mayoría de las ordenanzas lo excluyen).

En segundo lugar, la doctrina ha prestado atención a la bonificación de hasta el 95 % para “inmuebles en los que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración”; añadiéndose que “corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros” (art. 74.2 quáter TRLRHL)⁷⁷.

Esta bonificación se introdujo de forma simultánea en el IBI y en el IAE⁷⁸ por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, tomando como referencia el

74. Art. 12 de la Ordenanza municipal reguladora del IBI de Madrid.

75. Art. 16.6 de la Ordenanza municipal reguladora del IBI de Sevilla.

76. Art. 9.4 de la Ordenanza municipal reguladora del IBI de Barcelona.

77. La jurisprudencia ha aclarado que la declaración de especial interés o utilidad municipal se tramitará como un procedimiento administrativo común, no de naturaleza tributaria, conforme a la LPAC (STSJ de Madrid de 30 de octubre de 2013, rec. núm. 1504/2012). Sobre esta bonificación, la consulta de la DGT 0377-19, de 21 de febrero, ha señalado que no se puede aplicar a los inmuebles de entidades públicas o privadas cuyo objeto social sea el arrendamiento social de viviendas, al no ser los inmuebles en los que esas entidades desarrollan su actividad económica, sino los inmuebles objeto de la actividad económica. Sin embargo, la Ordenanza fiscal del IBI de Sevilla (art. 14) no excluye las viviendas de la bonificación.

78. Art. 88.2.e) TRLRHL.

precedente del ICIO. Poco más tarde, también se incorporó al IIVTNU⁷⁹. Con ella se incrementa la autonomía local, de forma que puede servir para captar inversiones, haciendo más atractivo, desde el punto de vista fiscal, un municipio frente a otros. De hecho, según Martín Rodríguez (2014b: 429), el origen de su introducción en el IBI y en el IAE está en el fallido proyecto para la implantación de “Eurovegas” en la Comunidad de Madrid.

Algunos autores, como Quintana Ferrer (2014: 1191), han cuestionado su adecuación a los principios de legalidad y seguridad jurídica, debido a lo amplio del supuesto de hecho de la bonificación. Dicho autor la califica como “cheque en blanco” por el alto grado de discrecionalidad que otorga al pleno municipal, dado que es difícil concebir una actividad en la que no concurren circunstancias “sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo” que la hagan “de especial interés o utilidad municipal”, si así lo decide libremente el pleno municipal. Para dicho autor, esta medida abre la posibilidad para que una empresa “negocie” con las autoridades municipales su ubicación en ese u otro municipio en función de que se le otorgue el beneficio fiscal.

Sin embargo, hay que matizar que la discrecionalidad del ayuntamiento no es tal, como ha tenido ocasión de resaltar la jurisprudencia recaída fundamentalmente sobre la bonificación prevista para el ICIO, pero que es trasladable al IBI. Por tanto, el ayuntamiento puede establecer o no la bonificación y fijar su cuantía y condiciones. Pero una vez que la ha regulado, la aplicación a cada caso es reglada y sujeta a control jurisdiccional⁸⁰. Prueba de esto son las sentencias que han reconocido el “especial interés o utilidad municipal” de algunas actividades económicas a las que el ayuntamiento se lo había negado. Según Marín-Barnuevo Fabo (2019) casi todos los supuestos recogidos en la jurisprudencia (sobre la misma bonificación en el ICIO) se refieren a obras de construcción de hospitales, centros de salud, universidades, centros geriátricos, etc. Así, por ejemplo, una STSJ de la Comunidad Valenciana de 24 de julio de 2013⁸¹ reconoció

79. Art. 108.5 TRLRHL, redacción dada por la Ley 16/2013, de 29 de octubre.

80. Así, la Sentencia del TSJ de Madrid de 14 de junio de 2012, rec. núm. 24/2012, señala que “la discrecionalidad municipal respecto de la bonificación discutida sólo existe para su establecimiento, regulación y cuantificación en la correspondiente Ordenanza, pero una vez regulada la bonificación en dicha norma municipal, la aplicación de la misma al caso concreto por el Ayuntamiento no supone el ejercicio de potestad discrecional alguna, sino eminentemente reglada, pues consiste en la subsunción del hecho en el concepto definido en la norma, concepto normativo que puede ser un concepto jurídico indeterminado, pero ello no varía el carácter reglado, y no discrecional, de la potestad ejercitada de aplicación de la Ordenanza. [...] Por tanto, la discrecionalidad municipal se agota con la regulación normativa de la bonificación en la Ordenanza, con los límites legales expuestos, pero una vez establecida la regulación en la Ordenanza, el Ayuntamiento debe limitarse a aplicarla sin discrecionalidad alguna”.

81. Rec. núm. 46/2012.

el especial interés o utilidad municipal de la construcción de un hospital⁸². Igualmente, una STSJ de Murcia de 3 de mayo de 2013⁸³ corrigió la decisión del ayuntamiento, y calificó de especial interés o utilidad municipal la creación de un centro de salud⁸⁴.

5.6 Gestión tributaria

En el ámbito de la gestión tributaria, el Informe de la Comisión de expertos para la revisión del sistema de financiación local (2017: 30) apostaba por reforzar la unificación de criterios, la coordinación y el intercambio efectivo de información para solventar las disfunciones que resultan de la dualidad de gestión, catastral y tributaria.

Ciertamente, la división entre gestión catastral y gestión tributaria ha sido tradicionalmente fuente de conflictos en este tributo. Un buen ejemplo de esto es la dificultad para impugnar el valor catastral con ocasión de las liquidaciones del tributo. La tesis tradicional es que para discutir el valor catastral hace falta impugnarlo en el momento en que se determina. Sin embargo, esta regla debe ceder en determinadas situaciones, por ejemplo cuando no se ha notificado individualmente el valor catastral⁸⁵ o cuando no se ha recurrido su asignación individualizada, pero sí la ponencia de valores de que este trae causa⁸⁶.

La STS de 19 de febrero de 2019⁸⁷ analiza un supuesto en el que también se admite que se impugne el valor catastral con ocasión de la liquidación. En concreto, enjuicia el caso de un inmueble valorado como urbano por el Catastro, pero que era “no consolidado” según el planeamiento, por lo que

82. Según la Sala, el Ayuntamiento “hubiera debido declarar la obra como de interés o utilidad municipal [...] La Sala no tiene duda de que, aparte de circunstancias de fomento de empleo en el municipio, concurren —sobre todo— circunstancias sociales que determinan la declaración de las obras por parte del Ayuntamiento como de especial interés o utilidad municipal; y ello desde el momento en que —de un lado— la prevención, protección y restablecimiento de la salud (que es un derecho individual constitucionalmente consagrado, ex art. 43 CE) ha de ser reputado como de marcado interés social, y —de otro, y como ya se ha anticipado— el mayor número de personas que van a poder beneficiarse de la ampliación o mejora de los servicios sanitarios del hospital [...]”.

83. Rec. núm. 355/2012.

84. Considerando que “los centros de salud construidos en un barrio o zona donde antes no existía son claramente de interés social, atendiendo al servicio sanitario que su construcción supone para los vecinos de esa zona”. Para la Sala no es obstáculo el que a otros centros de salud anteriores no se les reconociera.

85. STS de 19 de noviembre de 2003. Rec. núm. 6917/1998.

86. STS de 31 de octubre de 2006. Rec. núm. 41/2005.

87. Rec. núm. 128/2016.

debía calificarse catastralmente de rústico con base en el art. 7.2.b) TRLCI antes citado. Además, el TSJ de Extremadura, en sentencia de 13 de diciembre de 2018, revisando el acto de gestión catastral, había determinado que el inmueble era rústico. Pues bien, el Tribunal Supremo concluye que, aunque no se haya impugnado la asignación del valor catastral, al existir ya un pronunciamiento judicial según el cual el inmueble debe calificarse a efectos catastrales como rústico, las liquidaciones del IBI, que no son firmes, se han de anular. La STS llama la atención sobre “los desajustes” que puede producir la división en gestión catastral y tributaria, e invoca también el principio de “buena administración” en línea con la reciente jurisprudencia del alto tribunal. Al hilo de esta sentencia, conviene citar de nuevo el Informe de la Comisión de expertos para la revisión del sistema de financiación local (2017: 30), que propugnaba aumentar las competencias municipales para facilitar una impugnación más efectiva del valor catastral por los contribuyentes y reducir estas y otras consecuencias negativas que se derivan de dicho modelo de gestión, en aspectos como la prescripción y la suspensión de los actos dictados en cada vía o de concurrencia de sanciones en el ámbito catastral y tributario. Por su parte, Alonso Gil (2019: 18, 49) también se posiciona a favor de aumentar el papel de la Administración municipal para determinar el sujeto pasivo del IBI en casos de discrepancia con el Catastro, al tiempo que subraya la importancia de que los ayuntamientos refuercen su actividad de inspección catastral.

Por otro lado, la reciente STS de 19 de diciembre de 2023⁸⁸, partiendo de lo resuelto en la STS de 18 de mayo de 2020⁸⁹, analiza otro problema derivado de la dualidad gestión catastral — gestión tributaria, en concreto si cabe solicitar la devolución del IBI pagado en exceso cuando posteriormente se reduce el valor catastral⁹⁰. El Tribunal Supremo responde afirmativamente, argumentando que, pese a que sería deseable que ambas facetas de la gestión marcharan en paralelo y coordinadamente, lo cierto es que no siempre es así. La Sala considera que, del mismo modo que cuando se impugna el valor catastral no se suspende el cobro del IBI, sería absurdo exigir la impugnación de las liquidaciones para evitar que ganen firmeza, ya que el ayuntamiento debe aplicar el valor catastral establecido mientras no sea modificado. En justa correspondencia, si posteriormente el valor catastral se rectificara, lo procedente es ajustar las liquidaciones al valor catastral corre-

88. Rec. núm. 5519/2022.

89. Rec. núm. 6950/2020.

90. La STS de 19 de diciembre de 2023 se refiere a un caso de subsanación de errores del art. 18 TRLCI, pero la STS de 18 de mayo de 2020 aludía a un caso de impugnación del valor catastral por el contribuyente. Por tanto, parece que la regla es aplicable con independencia de la vía por la que se haya modificado el valor catastral.

gido, con devolución de ingresos, sin que la Administración pueda oponer su firmeza por no haber sido impugnadas.

Los anteriores pronunciamientos apuntan —a mi juicio en la línea adecuada— a una flexibilización de la rígida separación entre la gestión catastral y la tributaria, que es origen de disfunciones cuyo análisis excede del objeto de este trabajo.

6

La competencia fiscal en el IBI

Por competencia fiscal se puede entender “el proceso por el cual un grupo de jurisdicciones adoptan un conjunto de medidas tributarias para mejorar su posición competitiva con el fin de atraer o retener las bases imponibles móviles”⁹¹. Esta competencia fiscal generalmente se valora de forma negativa, y por eso se denomina “desleal”, “dañina” o “perjudicial” (*harmful tax competition*), ya que suele desembocar en una carrera fiscal a la baja (*race to the bottom*) con peligro para la suficiencia financiera. Esto es lo que se puede apreciar, a nivel internacional, en tributos como el impuesto sobre sociedades y el IRPF aplicable a las rentas del capital; y, a nivel interno, en el impuesto sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones entre comunidades autónomas. Por sus características, creemos que el IBI es relativamente inmune a esta forma de competencia fiscal desleal.

Junto a la modalidad expuesta, la doctrina también ha identificado la competencia fiscal referencial o de imitación (*yardstick competition*)⁹², más común en el IBI. Los estudios confirman este efecto de imitación de las políticas fiscales. En un estudio específico sobre el IBI en el periodo 1991-2003, Bosch y Solé-Ollé (2007) identificaron un efecto de pérdida importante de votos en los municipios que adoptaban un incremento tributario superior al de los municipios vecinos. También se ha evidenciado un efecto de imitación fiscal en Delgado *et al.* (2015a, 2015b). En este sentido, Pedraja Chaparro (2019) subraya que los procesos de imitación fiscal entre los municipios vecinos no se explican solo por el tipo de gravamen nominal, sino que alcanzan también al conjunto de beneficios fiscales sobre los que los municipios pueden ejercer su autonomía (determinantes del tipo efectivo). Por esto, dicho autor llama a la cautela sobre la posibilidad de ampliar la autonomía local en ese ámbito.

91. Martín Rodríguez (2014a: 87).

92. Delgado y Mayor (2015: 78).

Pero no es el único factor que explica la política fiscal en el IBI. Solé-Ollé (2003), respecto del conjunto de tributos locales, concluyó que los tipos impositivos son más elevados con Gobiernos locales más fuertes (mayoría más sólida), con alcaldes de izquierdas y en años no electorales. Por su parte, el trabajo de Benito *et al.* (2010: 267-268) investigó las posibles causas que explican la presión fiscal municipal. Partiendo de una muestra nacional de municipios desde 2001 hasta 2006, concluyó lo siguiente: (i) a diferencia de otros estudios [el citado de Solé-Ollé (2003)], los resultados obtenidos no permiten concluir que el signo político del Gobierno influya en la presión fiscal del municipio (esto confirmaría que, a nivel municipal, el factor personal y la cercanía de los ciudadanos difuminan las diferencias políticas por razón ideológica); (ii) sí hay evidencia, en cambio, de los factores de fortaleza política (a mayor respaldo de un Gobierno municipal, mayor presión fiscal) y de ciclo electoral (en el año electoral disminuyen los tipos efectivos); (iii) la inmigración y el paro presentan una correlación positiva sobre la presión fiscal (cabe pensar que por el mayor nivel de gasto que requieren y, consiguientemente, la mayor necesidad de ingresos); por último (iv), respecto a la relación entre la renta por habitante y la presión fiscal, dicho trabajo apreció una correlación negativa, cuando lo previsible es lo contrario (a mayor renta, mayor presión fiscal), como sí confirman otros estudios⁹³.

Quintana Ferrer (2015) sí parece sostener que el vigente marco normativo del IBI se presta a cierta competencia fiscal perjudicial. En concreto, apunta a la regulación mediante ordenanza de algunas exenciones, ampliando o reduciendo su ámbito, o bien mediante criterios de aplicación más laxos, allí donde la redacción legal no es suficientemente taxativa y deja un margen de interpretación. No obstante, debe recordarse que las remisiones del TRLRHL a las ordenanzas fiscales para la concreción de las bonificaciones potestativas recogen límites imperativos y no pueden significar autorizaciones en blanco para establecer bonificaciones discriminatorias⁹⁴.

Por otro lado, se ha planteado el posible uso de la bonificación para inmuebles donde se desarrollen actividades de especial interés o utilidad municipal (art. 74.2 quáter TRLRHL) como una vía de competencia fiscal desleal. Una empresa inversora podría negociar con el Gobierno municipal a la hora de decidir su ubicación, o incluso “amenazar” con una deslocalización en caso de no obtener la bonificación (ya que la norma no reserva la bonificación solo para actividades nuevas). Sin embargo, considero que los factores para que una inversión se ubique en un lugar o en otro son múltiples, y los

93. Solé-Ollé (2003).

94. Vid. STSJ de Cataluña de 12 de noviembre de 2010.

de índole tributaria —y, en concreto, los tributos locales— no serán, por regla general, la razón determinante.

Además, es frecuente que las ordenanzas municipales reguladoras del IBI que establecen esta bonificación la acoten a tipos concretos de actividades. Así, en las ordenanzas de IBI de Madrid⁹⁵ y Barcelona⁹⁶, tan solo se prevé para inmuebles de propiedad municipal en régimen de concesión (supuesto en el que el concesionario debe soportar la carga tributaria), y solo si están destinados a ciertas actividades (mercados en el caso de Madrid o centros deportivos en Barcelona). En la ordenanza de Valencia solo se prevé para terrenos destinados a ciertas actividades agrícolas o inmuebles en los que se desarrollen determinadas artes escénicas⁹⁷. En Sevilla se prevé para un conjunto más amplio de actividades⁹⁸, pero, en la práctica, el coste fiscal de la bonificación en dicho ayuntamiento es muy reducido⁹⁹, lo que permite inferir que, en realidad, se ha aplicado muy restrictivamente. Así pues, de los datos disponibles no cabe concluir que la bonificación del art. 74.2 quáter esté operando como vía de competencia fiscal desleal.

7

Conclusiones

De lo expuesto en este trabajo se pueden extraer las siguientes conclusiones:

1. El IBI no solo debe seguir jugando un papel central en la financiación local, sino que hay cierto consenso en que debe ganar protagonismo, en la línea del modelo anglosajón, por las ventajas que presenta, en términos de eficiencia, estabilidad y gestión. Incluso se ha propuesto (Informe Mirrlees, Informe Lagares) que absorba otras figuras de la fiscalidad inmobiliaria, tanto local (el IIVTNU y el ICIO) como autonómica (el ITPAJD), e incluso estatal (la imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF y el gravamen sobre el

95. Art. 15.

96. Art. 9.7.

97. <https://www.zaragoza.es/sede/servicio/normativa/3444>.

98. Para viviendas de alquiler social, para actividades en la Zona Franca, por fomento del empleo, por implantación en parques empresariales. *Vid.* <https://www.sevilla.org/servicios/agencia-tributaria-de-sevilla/ordenanzas-fiscales/2024/1-1-impuesto-sobre-bienes-inmuebles.pdf>.

99. El coste fue de poco más de 30 000 euros en 2023 (para una recaudación prevista del IBI que supera los 175 millones de euros), mucho más bajo, por ejemplo, que el coste de la bonificación de familias numerosas (721 000 euros). *Vid.* <https://www.sevilla.org/ayuntamiento/unidad-organica/servicio-de-gestion-presupuestaria/presupuestos-municipales/presupuesto-2023/archivos/15-informe-beneficios-fiscales.pdf>, p. 4.

consumo del servicio de vivienda en el IVA). Cualquier cambio en el sentido apuntado debe ser gradual, pues implica transformaciones profundas del sistema tributario y de financiación territorial.

2. Conforme a las reglas de la imposición óptima, el IBI debería centrarse más en el suelo que en el vuelo, particularmente en el caso de inmuebles afectos a actividades económicas. El principal reto al que se enfrenta el IBI es la valoración. Los retrasos en las revisiones conforme al sistema vigente impiden que el valor catastral cumpla bien con su función de medir la capacidad económica. Por ello, se propone sustituirlo de forma gradual por el valor de referencia, con las adaptaciones y medidas transitorias que sean pertinentes, a fin de promover una valoración más próxima al mercado y con una actualización más ágil y flexible.
3. No hay consenso, en cambio, sobre si en el IBI deben fomentarse normas de personalización del gravamen (tipos progresivos, diferenciación por usos, bonificaciones para familias numerosas, etc.) y medidas extrafiscales (medioambientales, económicas, educativas, etc.). Hay una excesiva proliferación de normas en esta dirección que una parte importante de los expertos considera inadecuada, porque va en detrimento de la eficiencia y sencillez de este impuesto. Además, tienen un importante coste recaudatorio y de gestión, por lo que se debe valorar si tales objetivos no podrían lograrse mejor a través de vías alternativas (impuestos personales, subvenciones o regulación). Es necesaria una evaluación de los beneficios fiscales actuales conforme a los principios de buena regulación, para lo que es preciso mejorar el detalle del anexo de cuantificación de los beneficios fiscales que debe acompañar a los presupuestos municipales.
4. Dada su naturaleza, en el IBI no se aprecia un fenómeno preocupante de competencia fiscal desleal. En particular, no parece que la bonificación para actividades de especial interés o utilidad municipal del art. 74.2 quáter TRLRHL se esté utilizando, en la práctica, como instrumento de atracción de inversiones, en vista de las actividades que se acotan en las ordenanzas y del escaso coste recaudatorio que tienen en los municipios que publican este dato. Sí existe, en cambio, un importante efecto de imitación. Diversos estudios confirman que las decisiones sobre este tributo están correlacionadas con los tipos efectivos de gravamen en los municipios vecinos, la mayor o menor fortaleza de los Gobiernos locales y el ciclo electoral.

8 Bibliografía

- Alonso Gil, M. (2019). Propuestas de reforma en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En P. Chico de la Cámara (dir.), *Aspectos de interés para una futura reforma de las Haciendas Locales* (pp. 11-54). Valencia: Tirant lo Blanch.
- Benito, B., Bastida, F. y Muñoz, M.^a J. (2010). Factores explicativos de la presión fiscal municipal. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 13 (2), 239-283.
- Bonet, J., Muñoz, A. y Pineda, C. (eds.). (2014). *El potencial oculto. Factores determinantes y oportunidades del impuesto a la propiedad inmobiliaria en América Latina*. Washington DC: BID.
- Bosch, N. y Solé-Ollé, A. (2007). Yardstick competition and the political costs of raising taxes: An empirical analysis of Spanish municipalities. *International Tax and Public Finance*, 14 (1), 71-92.
- Calvo Vérguez, J. (2020). *Los supuestos de exención en el IBI* (1.^a ed.). Madrid: Cinca.
- Comisión de expertos para la reforma del Sistema Tributario Español. (2014). *Informe*. Disponible en https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Paginas/20140313_CE.aspx.
- Comisión de expertos para la revisión del sistema de financiación local. (2017). *Análisis de propuestas de reforma del sistema de financiación local*. Disponible en https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informacioneells/2017/informe_final_comisi%C3%B3n_reforma_sfl.pdf.
- Comité de personas expertas. (2022). *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Función Pública. Disponible en https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf.
- Cordero Ferrera, J., Jerez Barroso, L., Pedraja-Chaparro, F. y Ramajo, J. (2019). La presión fiscal municipal y sus factores determinantes en los municipios de Extremadura. *XXVI Encuentro de Economía Pública* (Oviedo, 24 y 25 de enero de 2019).
- De Cesare, C. M. (ed.). (2016). *Sistemas del impuesto predial en América Latina y el Caribe*. Cambridge, Massachusetts: Lincoln Institute of Land Policy.
- Delgado, F. J., Lago-Peñas, S. y Mayor, M. (2015a). On the determinants of local tax rates: new evidence from Spain. *Contemporary Economic Policy*, 33 (2), 351-368.
- (2015b). Strategic local tax interactions: does quality of life matter? *Papeles de Trabajo* 1/2015, 7-33.

- Delgado Rivero, F. J. y Mayor Fernández, M. (2015). Imitación y competencia en la política fiscal local: una revisión para España. *Presupuesto y Gasto Público*, 81, 77-92.
- Dirección General de Tributos. Subdirección General de Política Tributaria. (2021). *Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español 2011-2021*. Madrid: Ministerio de Hacienda y Función Pública. Disponible en <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/Recaudacion/2021/Analisis-estadistico-recaudacion-2021.pdf>.
- Eguino, H. y Erba, D. (eds.). (2020). *Catastro, valoración inmobiliaria y tributación municipal: Experiencias para mejorar su articulación y efectividad*. Washington DC: BID.
- Espejo Poyato, I. (1990). Valoración unitaria o estanqueidad de valoraciones: ¿Es esta la cuestión? *Carta tributaria. Monografías*, 109, 1-14.
- Esteve Pardo, M.^a L. (2022). Las áreas de promoción económica: un nuevo instrumento de regeneración para los Gobiernos locales. *Acento Local* [blog], 03/10/2022. Disponible en <https://www.gobiernolocal.org/acento-local/las-areas-de-promocion-economica-un-nuevo-instrumento-de-regeneracion-para-los-gobiernos-locales/>.
- Fernández Pavés, M.^a J. (2014). Autonomía local y competencia fiscal en tiempos de crisis. En J. Ramos Prieto (dir.). *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna* (pp. 1073-1089). Cizur Menor, Navarra: Aranzadi.
- Guasch Muñoz, J. M.^a (2020). El recargo sobre el impuesto sobre bienes inmuebles de las viviendas desocupadas. Análisis práctico. *El Consultor de los Ayuntamientos*, especial septiembre 2020, 115-130.
- Huesca Boadilla, R. (2015). A vueltas con la estanqueidad tributaria. *BITplus*, 183, 13-23.
- Lasarte López, R. (2019). Propuestas de reforma en el ámbito del impuesto sobre bienes inmuebles. En M.^a del C. Cámara Barroso y S. Aguado Manzanares (dirs.). *La financiación local en España. Especial referencia a la plusvalía municipal* (pp. 245-274). Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2019). La bonificación en el ICIO a favor de obras de especial interés o utilidad municipal. *El Consultor de los Ayuntamientos*, especial septiembre 2019, 149-157.
- Martín Rodríguez, J. M. (2014a). La competencia fiscal: aproximación general al problema. En J. Ramos Prieto (dir.). *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna* (pp. 87-110). Cizur Menor, Navarra: Aranzadi.
- (2014b). La Ley 16/2012. Un acicate para la competencia fiscal entre entidades locales. En M.^a del M. de la Peña Amorós (coord.). *La financiación de las entidades locales en tiempos de crisis* (pp. 421-437). Valencia: Tirant lo Blanch.

- Ministerio de Hacienda y Función Pública. (2023a). *Haciendas Locales en Cifras. Año 2021*. Disponible en <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/CDI/Paginas/SistemasFinanciacionDeuda/InformacionEELs/HaciendasLocalesencifras.aspx>.
- (2023b). *Información impositiva municipal*. Disponible en <https://servicios-telematicosexh.hacienda.gob.es/SGFAL/ConsultaTipos.aspx/descargaPDF.aspx?URLPDF=2023/REGIMEN%20COMUN/1-IBI-IAE.pdf>.
- Mirrlees Review. (2011). *Tax by design* (pp. 347-348). Londres: The Institute for Fiscal Studies. Disponible en <https://www.ifs.org.uk/publications/5353>.
- Musgrave, R. A. (1959). *Teoría de la Hacienda Pública*. Madrid: Aguilar.
- Oates, W. (1972). *Federalismo Fiscal*. Madrid: Instituto de Estudios de la Administración Local.
- OCDE (2024). *Revenue Statistics — OECD countries: Comparative tables*. Disponible en <https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV#>.
- O’Sullivan, A., Sexton, T. A. y Sheffrin, S. M. (1995). *Property taxes and tax revolts. The legacy of Proposition 13*. Cambridge: The Cambridge University Press.
- Pedraja Chaparro, F. (2019). Dime el tipo (de IBI) de tus vecinos y te diré el tuyo. *RIFDE* [blog], 09/07/2019. Disponible en <https://www.expansion.com/blogs/defueros-yhuevos/2019/07/09/dime-el-tipo-de-ibi-de-tus-vecinos-y-te.html>.
- Quintana Ferrer, E. (2014). Competencia tributaria y bonificaciones en el impuesto sobre bienes inmuebles. En J. Ramos Prieto (dir.). *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna* (pp. 1175-1195). Cizur Menor, Navarra: Aranzadi.
- (2015). La competencia fiscal dañina o perjudicial entre municipios mediante exenciones impositivas. *Quincena Fiscal*, 20, 23-56.
- (2017). La financiación de los *Business Improvement Districts*. En M.^a L. Esteve Pardo (dir.). *Impulso a la actividad económica en los municipios: cuestiones tributarias de interés* (pp. 43-66). Barcelona: Huygens.
- Ramos Prieto, J. (2014). La competencia fiscal en el ámbito interno. Planteamiento general. En J. Ramos Prieto (dir.). *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna* (pp. 617-714). Cizur Menor, Navarra: Aranzadi.
- Ruiz Garijo, M. (2005). La bonificación por pronto pago establecida en el ámbito de los tributos locales: cuestiones conflictivas. *Tributos Locales*, 57, 57-64.
- Santodomingo González, A. L. (2019). La financiación tributaria local española: una perspectiva comparada. *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, 55.

- Serrano Antón, F. (2006). Los tipos diferenciados en el IBI y el sistema especial de pago. El caso del Ayuntamiento de Madrid. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, 277.
- Slack, E. (2006). Alternative approaches to taxing land and property. En R. Bird y F. Vaillancourt (eds.). *Perspectives on Fiscal Federalism* (pp. 197-223). Washington DC: The World Bank.
- Slack, E. y Bird, R. (2014). The Political Economy of Property Tax Reform. *OECD Working Papers on Fiscal Federalism*, 18. Disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/5jz5pzvzv6r7-en>.
- Solé-Ollé, A. (2003). Electoral accountability and tax mimicking: the effects of electoral margins, coalition government, and ideology. *European Journal of Political Economy*, 19 (4), 685-713.
- Suárez Pandiello, J. (2019). Sobre los beneficios fiscales en los tributos locales. Una mirada desde la Economía. *El Consultor de los Ayuntamientos*, especial septiembre 2019.
- (2020). Repensando el IBI. *El Consultor de los Ayuntamientos*, especial septiembre 2020.
- Varona Alabern, J. E. (2020). El sedicente recargo del IBI sobre las viviendas desocupadas con carácter permanente. *Quincena Fiscal*, 18, 17-54.
- Vickrey, W. (1999). Simplifications, Progression, and a Level Playing Field. En K. Wenzler (ed.). *Land-Value Taxation: The Equitable and Efficient Source of Public Finance* (pp. 17-23). Armonk, NY: M.E. Sharpe.