



CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y  
Cooperativa, nº 23, octubre 1996, pp. 93-104

# Notas sobre fiscalidad local y economía social

Juan José López Hernando  
Economista

CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa  
ISSN: 0213-8093. © 1996 CIRIEC-España  
[www.ciriec.es](http://www.ciriec.es)    [www.uv.es/reciriec](http://www.uv.es/reciriec)

# **Notas sobre fiscalidad local y economía social**

**Juan José López Hernando**  
Economista

## RESUMEN

La fiscalidad local abarca el conjunto de tributos que el ordenamiento jurídico atribuye como ingresos de las Corporaciones Locales, básicamente Ayuntamientos y Diputaciones Provinciales.

Este conjunto de recursos comprende dos grandes grupos con características financieras notablemente distintas, los impuestos y el conjunto de tasas y contribuciones especiales, que estas administraciones pueden exigir con motivo de la prestación de servicios o la realización de obras de competencia local, y en los supuestos recogidos en las normas.

En este artículo el autor realiza un estudio del régimen fiscal de los agentes encuadrados en la economía social en los impuestos locales y del alcance de los beneficios así como las perspectivas de futuro de los impuestos locales.

## RÉSUMÉ

La fiscalité locale comprend l'ensemble d'impôts que la réglementation juridique considère comme revenus des Corporations Locales, fondamentalement des Mairies et des Conseils Généraux.

Cet ensemble de recours comprend deux grands groupes avec des caractéristiques financières remarquablement différentes, les impôts et l'ensemble de taux et contributions spéciales que ces administrations peuvent exiger à propos de la prestation de services ou la réalisation d'œuvres de compétence locale.

Dans cet article, l'auteur fait une étude du régime fiscal des agents encadrés dans l'économie sociale en ce qui concerne les impôts locaux ainsi que de la portée des bénéfices et les perspectives de futur des impôts locaux.

## ABSTRACT

The taxes that, according to the Law, constitute the income of Ayuntamientos (Town Halls) and Diputaciones Provinciales (Local Senates) are grouped together under the common denomination "local taxation". These monetary resources include two types of taxes: on the one hand, taxes; on the other hand, fees and special taxes that are paid to local administrations for services and works at the community.

In this article, the fiscal status of the agents that belong to the sector of Social Economy is studied as far as local taxes and benefits are concerned. The future prospects of local taxes are also analysed.

La fiscalidad local abarca el conjunto de tributos que el ordenamiento jurídico - Ley 7/1985, de 2 de Abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local y Ley 39/1988, de 28 de Diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales- atribuye como ingresos de las Corporaciones Locales, básicamente Ayuntamientos y Diputaciones Provinciales.

Este conjunto de recursos comprende dos grandes grupos con características financieras notoriamente distintas, los impuestos y el conjunto de tasas y contribuciones especiales, que estas administraciones pueden exigir con motivo de la prestación de servicios o la realización de obras de competencia local, y en los supuestos recogidos en las normas citadas.

El examen que sigue a continuación, aunque nominalmente abarca rendimientos de todo el espectro de CCLL, de hecho se refiere -especialmente al comentar los impuestos- a los municipios.

## **1.- Tasas y Contribuciones especiales**

Las tasas y contribuciones especiales son exacciones con una dilatada trayectoria en el campo de las haciendas locales, en cuyo seno surgen y se generalizan como ingresos públicos. Son tributos que presuponen una intervención de la administración local que afecta de modo específico a ciertos sujetos, o de la que se infiere un beneficio especial o un incremento de valor de sus bienes.

Esa relación entre actuación administrativa y su incidencia privada, entre beneficio y gravamen, y la proporción entre ambos, son las notas que esencialmente cualifican estas exacciones y las diferencian de los impuestos.

Desde una perspectiva financiera, las tasas y contribuciones especiales determinan su cuantía tomando como referencia el coste soportado por la Administración en la prestación del servicio o la ejecución de sus inversiones. Tienen como finalidad esencial, recuperar, en una proporción aleatoria, los recursos públicos aplicados.

De este planteamiento se infiere que tasas y contribuciones especiales sean indiferentes respecto a la naturaleza jurídica de los sujetos pasivos, a su nivel de renta, o cualquier otra consideración que pudiera afectar a la distribución de la carga tributaria, mas allá, de los parámetros derivados de la relación entre el sujeto pasivo y la propia prestación pública.

Las tasas no van asociadas a la existencia de un beneficio económico estrictamente cuantificado, ni las contribuciones especiales a la realización o materialización del incremento de valor inducido por las obras públicas. Aunque en ambos casos es una precondition la intervención administrativa, en las tasas basta que esta afecte o se refiera al sujeto pasivo, y en las contribuciones especiales que incida en los elementos de valor de su propiedad, para considerar la sujeción al tributo.

En otros términos, es indiferente que esta relación con la actuación de la administración se derive del ejercicio de una actividad económica, la posesión de un patrimonio o la circulación de bienes y servicios. La delimitación del hecho imponible en las tasas y contribuciones especiales remite al ejercicio de ciertas competencias locales -prestando servicios, realizando obras, etc- y afecta por tanto a todos los sujetos que dentro de su ámbito territorial estén afectados por el ejercicio de esas competencias, en los términos y con los límites que establecen las normas citadas.

De estas notas se infiere que en materia de tasas y contribuciones especiales de las CCLL, las entidades y organismos que componen la economía social no pueden tener un tratamiento específico y diferenciado del resto de agentes económicos y de simples receptores de servicios públicos, por cuanto que como tales, no existe diferencia alguna entre ellos.

## **2.- Impuestos locales**

Los impuestos, a diferencia de las tasas y contribuciones especiales, son tributos exigidos sin contraprestación, en cuya determinación se considera la capacidad económica del sujeto pasivo.

Responden a una pluralidad de funciones u objetivos -recaudatorias o financiadoras, redistributivas, de incentivo económico, etc-, que se manifiesta en la pluralidad de estructuras formales y materiales que adopta, según el diseño y ordenación de sus elementos constructivos.

Los impuestos de las CCLL en España se sitúan en una parcela del sistema tributario general claramente diferenciada, delimitando un conjunto de rendimientos que ha experimentado pocas variaciones desde hace muchos años :

### **2.1.- Impuestos sobre la propiedad de la tierra y las construcciones, gravando su renta o su valor, ya se trate de bienes de naturaleza rústica o urbana**

En este grupo, históricamente, las CCLL han participado de impuestos estatales -en un % de la cuota-, han establecido recargos sobre ellos, o han dispuesto de impuestos análogos propiamente locales. Las antiguas Contribuciones Territoriales y el actual Impuesto sobre Bienes Inmuebles se sitúan en este grupo.

Ocasionalmente, la posesión de ciertos terrenos urbanos ha generado una manifestación tributaria específica e independiente de los impuestos del grupo. El suelo que reunía las condiciones urbanísticas para ser calificado de solar, soportaba un impuesto municipal del mismo nombre, originalmente establecido para incentivar su edificación o penalizar su retención especulativa. Este tributo desaparece con la Ley 39/1988.

## **2.2.- Impuestos sobre el rendimiento presunto derivado del ejercicio de actividades económicas - industriales, comerciales, de servicios, etc- en el término municipal**

También en este grupo han sido diversas las formas que ha adoptado el tributo -participación, recargo o impuesto-. En este apartado se encuadran las antiguas Licencias Fiscales del Impuesto Industrial y el IRTP de Profesionales y Artistas, o el actual Impuesto sobre Actividades Económicas.

A partir de la Ley de Bases de Régimen Local de 1975 y el RD. 3250/1976 de 30 de Diciembre, que desarrolla aquella en materia financiera, aparece en el sistema tributario español un impuesto sobre la utilización de locales para el ejercicio de actividades económicas que toma como referencia la superficie del local, sus características y emplazamiento, y la categoría de la vía pública en que se sitúa.

Este impuesto directo, el Impuesto de Radicación, inicialmente pensado para paliar el desequilibrio financiero de las grandes ciudades, se ha integrado -generalizándose- en el IAE, introduciendo un peculiar tratamiento del rendimiento presunto de las actividades económicas en el ámbito municipal, al considerar en la determinación de la tarifas no solo elementos inherentes al proceso productivo -nº de trabajadores, potencia instalada, etc-, sino elementos físicos de su localización : la superficie del local.

## **2.3.- Impuestos que gravan la tenencia de vehículos de tracción mecánica, en sus diversos grupos y categorías, a partir de la generalización de este medio de transporte, que es pieza esencial en la movilidad urbana, en el funcionamiento de la ciudad, y a la vez**

## **una de las principales causas de disfunciones, deseconomías y necesidades de inversión pública en la misma**

Este impuesto, indistintamente calificado en las leyes financieras locales como directo o indirecto, grava la posesión del vehículo, presumiendo su utilización y por tanto, el “consumo de ciudad” asociado.

Sus tarifas se escalonan en razón a la potencia fiscal y capacidad.

### **2.4.- La peculiar revalorización del suelo urbano y la relación entre esta y el desenvolvimiento de la ciudad, alentada por la intervención de la administración local, explica un grupo de impuestos locales, también con gran tradición : los impuestos sobre incremento de valor de los terrenos urbanos**

Son impuestos independientes al gravamen de la renta generada por dichos terrenos. Su objetivo es el incremento de valor que experimentan en el tiempo, tomando como referencia el valor puesto de manifiesto en el momento de su trasmisión.

La evolución histórica que han experimentado como rendimientos propiamente locales, es decir, independientemente del tratamiento de estas plusvalías en los impuestos generales, ha dado pie a diversas modalidades según el titular de los bienes fuera una persona física o jurídica, a considerar índices de valores del suelo comunes a la CTU-IBI o propios del, y otros cambios menores que apenas si han alterado su fisonomía .

### **2.5.- La ley 39/1988 crea un nuevo tipo de impuesto local, el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, que grava la realización de estas, con independencia del tratamiento fiscal de la actividad en cuyo desempeño se realizan**

Es un impuesto cuyo destinatario es el titular, promotor o beneficiario de las obras y no el sujeto material que las realiza. No sustituye a la licencia de obras, la tasa que exigen los Ayuntamientos por sus actuaciones urbanísticas regladas, reconduciéndola a su concepción primitiva ligada al coste de la prestación.

El hecho imponible del impuesto, las obras y construcciones, son el elemento en que se concreta la transformación urbanística de la ciudad, exigiendo una intervención pública de control o tutela de esta actividad, y poniendo de manifiesto, en la inversión asociada a dichas obras, la materialización de las expectativas de ganancia derivadas del crecimiento urbano.

Del examen de estos grupos de impuestos se pueden deducir varias notas :

A.- Las CCLL carecen de impuestos sobre la renta y de impuestos sobre el consumo. Han quedado al margen de las grandes reformas del sistema tributario general. Es más, la evolución de unas modalidades de gravamen a otras, dentro de los grupos 1 y 2 antes citados, o la paulatina desaparición de impuestos sobre consumos específicos, son consecuencia directas de las reformas del sistema tributario general, ante el que la hacienda local ha sido tradicionalmente un espectador pasivo.

Ese quedarse al margen de los impuestos que surgen de las grandes reformas tributarias ha conducido a un sistema impositivo local "endogámico", vertebrado históricamente sobre las mismas figuras, con sucesivos retoques técnicos y cambios de denominación.

La última reforma de la Hacienda Local, la Ley 39/1988 insiste en la misma orientación. Su gran novedad de orden conceptual y financiero no es un cambio en la tendencia histórica descrita, sino la delimitación de márgenes en los tipos de gravamen, que otorga grados de libertad a las autoridades locales en la determinación del nivel de presión fiscal.

B.- Los impuestos locales son de naturaleza real y de carácter proporcional, que gravan hechos o manifestaciones de capacidad económica asociadas al crecimiento urbano, al desenvolvimiento de la ciudad, y por tanto se hallan relacionados con la propia contribución de la administración local a esos procesos.

Son impuestos cuya carga tributaria es difícilmente trasladable a otras jurisdicciones -coadyuvando al imperativo legal definido en el artículo 6º de la ley 39/1988-, y por ello, conceptualmente, son instrumentos idóneos para articular un sistema de financiación basado en el principio del beneficio, un criterio de ordenación financiera que desde la teoría del federalismo fiscal se considera especialmente idóneo para el gobierno local, considerando las funciones u objetivos que le son propios, y a diferencia de otros niveles de gobierno.

C.- Son impuestos que se caracterizan por una notoria falta de elasticidad y por contribuir en escasa medida a una mayor equidad fiscal.

Esa rigidez recaudatoria es inherente a su naturaleza real. En un contexto caracterizado por las crecientes necesidades de recursos financieros de los gobiernos locales, la inelasticidad se

resuelve en continuas actualizaciones de valores o tipos, con un coste político explícito considerable para los gobiernos locales, circunstancia que no tiene equivalencia en otros niveles de gobierno.

Pese a ello, algunos trabajos recientes, han puesto de manifiesto el aumento de los ingresos tributarios, y especialmente de los ingresos impositivos locales, desde la ley 39/1988, en relación al aumento de las transferencias del estado, como núcleo esencial de sus haciendas.

Este comportamiento subraya el interés que desde la perspectiva de la economía social suscita su regulación actual y las perspectivas sobre su futuro. Antes de plantear esta cuestión se comenta brevemente el tratamiento de los agentes encuadrados en la economía social dentro de los impuestos locales.

### **3.- Régimen fiscal de los agentes encuadrados en la economía social en los impuestos locales**

Se recoge en el artículo 33 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre sobre régimen fiscal de las cooperativas, que establece :

#### **\* Impuesto sobre Actividades Económicas :**

- Bonificación del 95% de la cuota en las cooperativas protegidas y especialmente protegidas (Cooperativas de Trabajo Asociado, Cooperativas Agrarias, Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra, Cooperativas del Mar y Cooperativas de Consumidores y Usuarios), y cooperativas de segundo y ulterior grado según lo dispuesto en el artículo 35.

- El artículo 40 de esta Ley extiende esta bonificación en la cuota del IAE a las Cooperativas de Crédito, que se adecúen a los criterios que establece el artículo 39 de esta norma.

- A su vez, la Disposición Adicional Primera de la ley 20/1990 amplía la bonificación del 95% de la cuota del IAE a las Sociedades Agrarias de Transformación

Materialmente la bonificación alcanza a la cuota municipal y al recargo que sobre la misma establecen las Diputaciones Provinciales.

#### **\* Impuesto sobre Bienes Inmuebles: Bonificación del 95% de la cuota correspondiente a los**

bienes de naturaleza rústica de las Cooperativas Agrarias y de las Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra.

Estos beneficios fiscales presentan las siguientes notas:

\* No existe un tratamiento general de este tipo de agentes económicos, solo los citados -y la exención de los bienes inmuebles pertenecientes a la Cruz Roja Española, a efectos del IBI-, quedando fuera entidades que se han encuadrado dentro de la economía social : Cajas de Ahorro, Entidades privadas sin ánimo de lucro, Sociedades Anónimas Laborales, Mutuas de Seguros, etc. (Ver Monzón, 1994).

\* Los beneficios fiscales se limitan prácticamente a las cuotas del IAE, ignorando el resto de impuestos municipales, que tienen un rendimiento individual -IBI- o conjunto superior al de aquel.

\* Son la versión actualizada de las bonificaciones establecidas anteriormente en la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial a favor de las cooperativas, extendidas a otros agentes de la economía social con motivo de la sistematización de su tratamiento fiscal en la Ley 20/1990.

En suma, proceden de la normativa fiscal de este sector, y no de las normas reguladoras de los tributos locales, arbitrándose mecanismos de compensación a los Ayuntamientos del rendimiento no percibido con la bonificación (art. 9.2 de la LRHL y 33.4 de la LRFC).

En este sentido, puede afirmarse, que los tributos locales ignoran, en su regulación, a los agentes de la economía social.

## **4.- Alcance material de los beneficios**

Algunos datos pueden servir para situar el alcance real de los beneficios fiscales comentados. Proceden del Ayuntamiento de Valencia y se refieren al Impuesto de Actividades Económicas del ejercicio 1994. Pero pueden ser ilustrativos de la situación general.

Las liquidaciones del IAE que gozan de este beneficio fiscal fueron 341, relativas a 159 cooperativas, sociedades agrarias de transformación, cooperativas de segundo grado, etc.

El importe de la cuota municipal generada por esas liquidaciones fue 49.844.360 pts y el recargo provincial (30%), 11.313.980 pts, con un importe total de 61.158.340 pts.

La cuota y recargo medios por liquidación eran 179.350 pts, y por entidad 384.643 pts. Esta última cifra está notablemente sesgada por la dispersión de las tarifas del impuesto, según epígrafes.

La cuota municipal, y prácticamente la bonificación, representaba una pequeña cifra del rendimiento del impuesto para el Ayuntamiento, solo el 1,1%.

Estos datos muestran que la cuantía económica de la bonificación es relativamente pequeña, aunque no despreciable tanto desde la perspectiva empresarial, como para el municipio. Tanto más, teniendo en cuenta que el mecanismo previsto de compensación de la bonificación, funciona con un considerable retraso (2-3 años) generando un efecto financiero adicional para las corporaciones afectadas.

## **5.- Perspectivas de futuro**

La reforma de los tributos locales de 1988 aunque no alteró sustancialmente su estructura, si avanzó en la perspectiva de acentuar la capacidad municipal de regular los tipos de gravamen para incrementar su rendimiento, como vía esencial -junto a las transferencias del estado- para mejorar sus ingresos.

La reforma definió nítidamente el ámbito de los recursos tributarios municipales, los impuestos anteriormente comentados, frente al modelo de cesión-participación en los impuestos generales, y especialmente en las grandes figuras surgidas de la reforma del sistema tributario español : el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre el valor añadido, etc.

Desde 1988 se aprecia la eclosión de algunas tendencias que venían manifestándose anteriormente y afectan al modelo tributario local. No solo tendencias relativas al "interior" de los municipios, como las ya comentadas -mantenimiento de la insuficiencia pese al crecimiento de los ingresos tributarios, etc.,- sino al conjunto del sector público.

Uno de estos fenómenos es la consolidación de los gobiernos autonómicos, el crecimiento espectacular de sus presupuestos y de la participación en el conjunto del sector público en detrimento de la Administración Central y de las CCLL.

Ese proceso se ha realizado a partir de un sistema de financiación basado esencialmente en la participación en tributos del estado y transferencias de la Administración Central, toda vez apenas si eran relevantes los recursos propios.

Las limitaciones del sistema, y otras circunstancias de orden político, han conducido a su revisión mediante la fórmula de cesión de un tramo de la tarifa del IRPF, que otorga un poder financiero importante a las CCAA. Esta vía supone de hecho la imposibilidad material de acceder en el futuro las CCLL al rendimiento del impuesto sobre la renta, la figura más importante del sistema, lo que conlleva a la pena de introducir una considerable complejidad en su gestión.

Al mismo tiempo, se aprecia un cierto agotamiento de la eficiencia -recaudatoria, redistributiva, etc- del sistema fiscal general, remitiendo a una revisión de los criterios que sustentan su ordenación. La estructura de las tarifas del impuesto sobre la renta de las personas físicas, la no neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, las limitaciones que impone a la política fiscal la peculiaridad de la crisis en España y el tipo de variaciones tributarias introducidas en los últimos años -impuestos sobre consumos específicos, aumento de tasas, etc-, manifiestan esta situación.

De esto se infiere que figuras tributarias aparentemente marginales en el conjunto del sistema -y los impuestos locales entran de lleno en esa caracterización- pueden pasar a jugar un papel de importancia creciente. A modo de ejemplo, la ley 39/1988 admitía la posibilidad de que las CCAA asumieran el impuesto municipal sobre circulación de vehículos, compensando a los Ayuntamientos por su rendimiento (Disposición Adicional Quinta). La competencia entre diversos niveles de gobierno por rendimientos en apariencia de segundo orden probablemente se acentuará en el futuro.

En suma, tanto las tendencias que se aprecian en el modelo de financiación de las diferentes administraciones públicas, como el agotamiento del sistema tributario que se ha ido construyendo en España desde la Reforma de 1977, parecen conducir a una nueva apreciación de los tributos locales tradicionales, y a una intensificación de su rendimiento.

Desde esta perspectiva cabe retomar la reflexión sobre el tratamiento de la economía social en los tributos locales.

Los planteamientos habituales que justifican una regulación fiscal peculiar de las cooperativas y otros agentes de la economía social abarcan dos grandes órdenes de consideraciones: Las características de estas entidades a nivel de organización y funcionamiento exigirían ajustes técnicos en la aplicación de ciertos impuestos. Por otro lado, consideraciones de orden social, amparadas en la Constitución, y que concitan un consenso social generalizado, justificarían medidas de incentivo especial vía beneficios fiscales.

El primero de estos dos argumentos no tiene efecto práctico a nivel de los impuestos municipales. El segundo, se materializa en el cuadro de bonificaciones antes citado. A la vista de su reducido alcance material, y de la importancia creciente que presumiblemente adquirirán en el futuro los impuestos municipales, cabe preguntarse si no debería ampliarse a todos ellos el régi-

men de beneficios hoy restringido al IAE, o incluso, la propuesta de Estatuto Fiscal que propugna el sector cooperativo, de exención total de los mismos.

## 6.- Referencias bibliográficas

JULIA IGUAL, J. F. y SERVER IZQUIERDO R.J. Fiscalidad de Cooperativas Teoría y Practica. Ed. Pirámide Madrid. 1992.

VICENT CHULIA F. Situación actual de las Cooperativas en el marco constitucional español : legalidad autonómica, estatal y fiscal, en AAVV Fiscalidad de las Cooperativas, Ciriec, 1987.

PONS ALBENTOSA, L. : Por un estatuto fiscal cooperativo : Una alternativa a planteamientos tradicionales. en AAVV Fiscalidad de las Cooperativas, Ciriec, 1987.

MONZON CAMPOS, J.L. : El campo de la economía social, en Datos de la Economía Social de la Comunidad Valenciana, Ciriec 1994.

GONZALEZ PUEYO, J.M. : Manual de ingresos locales tributarios y no tributarios. MAP 1990.

BARBERENA BELZUNCE I.: Sociedades Cooperativas, Anónimas Laborales y Agrarias de Transformación, Regimen Fiscal, Aranzadi Editorial 1992.

DIRECCION GENERAL DE COORDINACION CON LAS HACIENDAS TERRITORIALES : Presión Fiscal Municipal y Recargo Provincial del Impuesto de Actividades Económicas. MEH Madrid. 1996.

LAGARES CALVO, J.M. Hacia una nueva reforma del sistema tributario español. Hacienda Pública Española. IEF 1994.

CENTRE D'ESTUDIS DE PLANIFICACIO La financiación local en España : problemática y líneas de reforma. 1993.

AAVV. Informe sobre la financiación de las Corporaciones Locales Valencianas. IVIE. 1995.