ISSN 1825-9871

Università degli Studi di Napoli Federico II
Facoltà di Giurisprudenza

INNOVAZIONE E DIRITTO

Apuntes sobre fiscalidad inmobiliaria tras la crisis econòmica: caìda y perspectiva de un sector en España*

di Carlos María López Espadafor y Julio César Muñiz Pérez[1]

ABSTRACT

The housing crisis experienced in recent years, with an actual fall of prices of real estate, in most cases has not been properly taken by the tax authorities in their various forms of assessment. This has highlighted further the excess tax on buildings, caused mainly by the submission of housing wealth to various taxes at a time. This tax accumulation should be subject to a larger coordination and integration of the various taxes that affect real estate, so that such charges form a system more rational for the taxpayer.

SINTESI

La crisi immobiliare vissuta negli ultimi anni, con un calo effettivo dei prezzi degli immobili, nella maggior parte dei casi non è stata adeguatamente presa in considerazione dalle autorità fiscali nelle loro varie forme di valutazione. Ciò ha evidenziato ulteriormente l'eccesso di imposizione sugli edifici, causato principalmente dalla sottomissione della ricchezza immobiliare a diversi tributi alla volta. Questo accumulo fiscale dovrebbe essere soggetto ad un maggiore coordinamento mediante l'integrazione delle diverse imposte che colpiscono beni immobili, cosicché tali oneri formino un sistema più razionale per il contribuente.

SOMMARIO: 1. Introducción. La plurimposición como problema. Tipología – 2. La tributación inmobiliaria en tiempos de crisis económica. Aumento de Presión fiscal y plurimposición A) Imposición de Rentas Inmobiliarias, IRPF, e IBI B) Impuesto de Sociedades e IBI C) Impuesto sobre la Renta de No Residentes y Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles frente al IBI D) Impuesto sobre Actividades Económicas e IBI – 3. Respuestas ante la plurimposición inmobiliara. La tributación inmobiliaria como respuesta a la crisis

1. Introducción. La plurimposición como problema. Tipología

El gran crecimiento económico que tuvo España al final del siglo pasado y principios de éste, en gran medida fue fruto de un cierto espejismo que, llegado

[1] Reale Collegio di Spagna a Bologna.

Innovazione e Diritto

el momento, recrudeció los efectos de la crisis inmobiliaria, paralela a nuestra – de todos y global- crisis económica. Piénsese que en los momentos de mayor bonanza, por la inversión en vivienda habitual se permitieron deducciones en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que en algunos casos alcanzaban hasta el veinticinco por ciento de la inversión. Esto representó un impulso esencial para la economía, pero que, cuando se hizo presente la crisis, dejó más que en evidencia las carencias de nuestro tejido productivo. Pues bien, después de esta referencia inicial, difícil de desaparecer de la memoria de los operadores económicos, debemos sentar las bases de la imposición inmobiliaria.

SAINZ DE BUJANDA señalaba que «un impuesto sobre la propiedad de los bienes inmuebles sólo puede estar justificado y ser soportable en la esfera local si los valores gravados no son los valores reales, sino unos valores mínimos, es decir, unos valores fiscales convencionales, que puedan soportar el peso de un gravamen que se superpone al gravamen sobre el valor efectivo del patrimonio global y al gravamen sobre la renta global del propietario. De no ser por este camino, cabría buscar otras técnicas que hicieran muy leve la carga de esta figura tributaria local – v. gr. mínimos exentos amplios, imputables a todos los inmuebles, y sólo a partir de cuyo importe se inicie la imposición; tipos de gravamen casi irrelevantes; deducción de las cantidades satisfechas en los impuestos sobre la renta»[2]. Actualmente, si bien había dejado de aplicarse el Impuesto sobre el Patrimonio en nuestro Sistema tributario y en la mayor parte de Comunidades Autónomas sigue siendo así, su desaparición se resiste, incidiendo aún más en una importante plurimposición inmobiliaria, que incluso sin él resulta difícilmente justificable en su

[2] *La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*, Consejo General de Cámaras de la propiedad urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia, 1987, pág. 33.

Innovazione e Diritto

articulación actual.

Ante esta situación el legislador tributario ha regulado la confluencia entre los impuestos estatales y los impuestos autonómicos y la de estos últimos con los impuestos locales, estableciéndose en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas[3] los límites a ambos supuestos y las vías de posible coordinación y compensación en relación al segundo supuesto apuntado. Pero en los casos de colisión o de doble imposición entre impuestos estatales y locales no encontramos normas generales que la resuelvan, a diferencia de lo previsto en la LOFCA en relación con los tributos autonómicos y los locales.

La diferencia neta entre ambos casos estriba que la colisión del tributo autonómico tiene su base en el ejercicio de la potestad legislativa de las mismas, es decir, por leyes originadas por dos entes públicos distintos, mientras que en los casos de colisión de impuestos estatales y locales el ente que crea el conflicto es el mismo.

Existen diversos supuestos de colisión entre impuestos locales de exigencia facultativa y los impuestos nacionales, como el IRPF y el Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana[4], que se agravó con la supresión de la antigua deducción en cuota por tal concepto, con el paso de la Ley 18/1991 a la Ley 40/1998, antiguas leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas[5], supresión que se mantiene en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, actual Ley reguladora de este Impuesto.

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

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

[5] En adelante IRPF.

Innovazione e Diritto

No obstante, en los casos de impuestos facultativos los entes locales son responsables de esa doble imposición. En todo caso, la solución sólo podrá estar en la misma ley estatal[6].

Plurimposición como problema.

Concepto de plurimposición: La doble imposición es el fenómeno que se produce cuando sobre una misma manifestación de riqueza inciden dos impuestos en n mismo período impositivo y ante un mismo evento. Plurimposición[7] se puede usar ante la posibilidad de que ante una manifestación encontremos más de dos impuestos que inciden.

Este fenómeno no se reduce al hecho imponible, sino a la consideración del objeto del tributo, ya que reducir la plurimposición al hecho imponible sería demasiado restrictivo, ya que requeriría la coincidencia de todos sus elementos, es decir, dos impuestos en la práctica idénticos. Algo debe cambiar,

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

[7] No obstante, la utilización del término «plurimposición» la podemos encontrar en SAINZ DE BUJANDA, F., *La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*, cit., pág. 27.

Innovazione e Diritto

sea el sujeto activo, la cuantificación de la base, su ámbito de aplicación… cosa que no se produce en nuestro actual sistema tributario.

Por ello, sin ser demasiado estrictos, diremos que dos impuestos recaen sobre un mismo hecho imponible cuando coincidan, al menos parcialmente, los aspectos materiales del elemento objetivo de los hechos imponibles de los dos impuestos, aunque no coincidan los restantes elementos y aspectos de sus hechos imponibles.

Pero si los aspectos materiales del elemento objetivo de los hechos imponibles de dos impuestos son similares, probablemente que el objeto de gravamen de ambos sea casi el mismo, lo que vuelve al tema de la doble imposición desde el ámbito del hecho imponible al del objeto de gravamen.

Una distinción entre ambos conceptos la ofrece Sainz de Bujanda, para el que hablar del "objeto del echo imponible es una expresión equivalente a la de presupuesto objetivo de la obligación tributaria, es decir, la situación de hecho -eliminado su aspecto subjetivo, que forma parte del presupuesto de hecho, considerado en su totalidad, pero no, como es obvio, de su elemento objetivo- que hace nacer la obligación tributaria; el objeto del tributo es la manifestación de la realidad económica (…) los bienes gravados no son, en fin, sino una especie de riqueza imponible"[8].

Ferreiro distingue entre "objeto material", riqueza efectivamente gravada, y "objeto fin" del tributo, la riqueza que se quiere gravar, entendida como fin o fines del tributo[9]. Cada impuesto sólo grava una manifestación de riqueza, pero en ocasiones hay problemas para determinar cuál es ésta, y, para determinar lo que realmente grava, en ocasiones debemos acudir a la forma de cuantificar la base imponible.

[8] *Hacienda y Derecho*, IV, cit., pág. 336.

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

Innovazione e Diritto

En la delimitación de estos conceptos el TC respecto a la interpretación de la Ley Orgánica 8/1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas ha señalado que "Por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. Por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso "para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria", según reza el artículo 28 de la vigente Ley General Tributaria"[10].

El caso es que distintos hechos imponibles produzcan una doble imposición o plurimposición en relación a un mismo objeto impositivo o manifestación de riqueza gravada.

En definitiva, el fenómeno de la plurimposición se presenta en ciertos casos como inevitable, pero no debería sobrepasar ciertos límites. Las manifestaciones de riqueza u objetos de gravamen imaginables, aunque se especifiquen desde distintas perspectivas, en principio son limitados. Y para contemplar la capacidad económica global de un sujeto y conseguir que cobre actuación práctica la autonomía financiera de entes menores al Estado en su dimensión de entes con Poder Tributario, se presenta como necesario e inevitable y, en algún caso, a lo mejor hasta conveniente[11], que un mismo objeto de gravamen o manifestación de riqueza sirva para estructurar, desde distintas perspectivas, una diversidad de hechos imponibles, provocando situaciones de sujeción a varios impuestos. Lo que no se puede permitir es que se produzca una acumulación de impuestos, de tal forma estructurados

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

[11] Piénsese además en posibles motivaciones extrafiscales.

Innovazione e Diritto

individualmente y en su globalidad, que pueda llegar a extremos confiscatorios.

Existen tres-cuatro índices generales de capacidad económica: la renta, el patrimonio, el consumo y el tráfico de bienes. Un sistema impositivo podría imaginarse en base a cuatro impuestos, evitando se produzca doble imposición, pero es posible que las finalidades, objetivos y funciones no se cumpliesen, y fuese necesario aceptar la doble imposición, siempre que no se sobrepasen ciertos límites racionales, jurídicos y económicos.

Clasificaciones doble imposición.

1º. *Interna/ internacional.*

Una de las clasificaciones más frecuentes de doble imposición distingue la interna de la internacional[12].

La interna se produce en casos de conflicto entre poder tributario estatal y de poderes tributarios de entes integrados en ese territorio (como entidades locales, regiones, comunidades autónomas,...)

La internacional se produciría al confluir los poderes tributarios de dos Estados o sus entes de menor dimensión; o entre un Estado y una Organización Internacional, ya que éstas acostumbran a ser titulares de un impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos de sus funcionarios y agentes, usualmente exentos en los Estados. Además la Unión Europea tiene poder tributario en otros ámbitos, en los recursos propios, lo que puede ocasionar doble imposición internacional, si confluye el recurso propio con el del Estado; e incluso doble imposición interna entre impuestos armonizados y

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

Innovazione e Diritto

no armonizados, pero de titularidad estatal.

2º Material /formal.

La material no se presenta como expresamente deseada en un sistema fiscal que persiga el reparto justo y general de las cargas tributarias.

La formal es aquella voluntariamente aceptada y querida por el legislador. Es una técnica fiscal para obtener un mayor agravio del sujeto pasivo o para intentar lucha contra la excesiva disparidad de las riquezas. Tendría un doble objetivo, financiero y de justicia tributaria y otro socio-económico.

Un ejemplo, en el ámbito inmobiliario, son los impuestos de algunas Comunidades Autónomas sobre la titularidad de tierras infrautilizadas. De clara vocación extrafiscal. Consideramos necesario extender el concepto de doble imposición formal, a los casos de doble imposición por impuestos extrafiscales.

3º Poder tributario y Poderes tributarios

La Constitución Española otorga a las entidades locales y a las comunidades autónomas poderes tributarios, a partir de la constitucionalización de la autonomía para la gestión de sus respectivos intereses proclamada en el artículo 137.

La Constitución, así como el desarrollo postconstitucional de la misma, a conducido a una estructura territorial descentralizada donde Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales son titulares de un poder tributario para hacer frente a su autonomía financiera. Poderes tributarios que todos ellos vienen a ser originarios, a pesar del artículo 133. 1 CE, (que hace referencia a la "potestad originaria", ésta sólo se refiere a que el único límite del poder tributario del Estado es la propia Constitución, mientras que el de los entes menores puede limitarse o regularse por ley estatal), ya que la

Innovazione e Diritto

Constitución se presenta como fundamento jurídico de el poder tributario de todos estos entes (133. 2).

El 31. 3 proclama el principio de reserva de ley y de legalidad a la hora de crear tributos, correspondiendo a la comunidad autónoma o al Estado en función del principio de competencia. Mientras que las Corporaciones Locales son incapaces de crear leyes, necesitando de una ley que las habilite.

El 142 impone que «las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas». El 133.2, por su parte, da la posibilidad de establecer y exigir tributos. Pero todos ellos deben estar facultados por una ley previa, pudiendo desarrollar aquellos aspectos de los tributos que las leyes permitan.

En este contexto, la existencia de estos diferentes entes con poder tributario es la base de los problemas de doble imposición interna, a causa de la incidencia sobre una manifestación de riqueza por parte de tributos de estos entes, o incluso doble imposición ocasionada por impuestos de un mismo ente.

A pesar de la coordinación entre las administraciones, por el carácter limitado de las manifestaciones de capacidad económica, la voluntad de dotar de autonomía financiera tiende a conducir al fenómeno de la doble imposición[13], en tanto los objetos imponibles ya estén gravados por el Estado.

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

Innovazione e Diritto

Otra cuestión son las medidas que se pueden utilizar para amortiguar la doble imposición entre los distintos niveles impositivos. La primera solución es no dotar a los entes inferiores de impuestos que podrían entrar en colisión con uno estatal. El Estado debería compensar al ente menor por la pérdida de estos fondos.

Segunda solución es que la Ley estatal fuese la que estableciese el impuesto del ente menor, amortiguando la doble imposición reduciendo la presión en los impuestos en colisión; es decir, reduciendo los tipos de gravamen en uno o en los dos, o considerando a uno de ellos como gasto deducible en el cálculo de la base imponible del otro; del modo que señalan Due y Friedlander[14].

La existencia de varios poderes tributarios exige la creación de reglas para evitar la colisión de estos poderes entre sí, o que al menos transformarla en una confluencia armonizada.

En el plano internacional, si se produce entre Estados, como entes soberanos, es necesario el acuerdo entre los mismos para establecer criterios de confluencia o armonización. Y esto salvo que exista una tercera instancia, como la Unión Europea, creada bajo los esquemas de integración y supranacionalidad, con competencias soberanas, que la convierte en una tercera instancia capaz de establecer acuerdos.

El Estado, ante el carácter esencial de la Constitución que no puede delimitarlo todo, es el que debe determinar la confluencia entre los poderes de los entes menores. Sacrificando incluso su recaudación en aras de que esos entes alcancen la suficiencia financiera. Sin ese sacrificio no parece posible evitar una superposición de impuestos que atentaría contra la justicia tributaria. Además, la intervención estatal no puede anular totalmente la

Locales, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 37).

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

Innovazione e Diritto

iniciativa tributaria de las Comunidades Autónomas, aunque implique doble imposición sobre el mismo objeto de gravamen.

4º Unidad/ pluralidad de sujetos pasivos

El gravamen de una manifestación de riqueza puede producirse, además, sobre un mismo sujeto pasivo o sobre varios, en función de que se realice la imposición a través de una figura impositiva o varias.

De este modo podemos encontrar casos de doble imposición que afectan a un único sujeto pasivo y otros que afectan a varios.

Un ejemplo de doble imposición sobre un único sujeto son los inmuebles que son gravados por un impuesto real, sobre el titular, y que también tributa como impuesto general y personal.

Un ejemplo sobre varios sujetos es el caso de los beneficios societarios, gravados doblemente como beneficio de la sociedad y después como rentas de los socios. En el ámbito inmobiliario, un mismo bien será objeto del impuesto real sobre el titular, y además podrá ser gravado sobre el arrendatario en el caso del Gravamen Especial sobre bienes inmuebles con el objeto de evitar la elusión, luchar contra la evasión y el fraude a través de operaciones circulares, como señalamos en otro lugar[15].

2. La tributación inmobiliaria en momentos de crisis económica. Aumento de presión fiscal y plurimposición

X El panorama normativo vigente muestra distintas situaciones en las que puede apreciarse el fenómeno de la doble imposición. Especialmente en la actual crisis económica en la que una serie de Estados, en particular aquellos que han mostrado mayores problemas económico-financieros, han recurrido

[15] MUÑIZ PÉREZ, J. C., "La tributación de los inmuebles de extranjeros", *Ct Catastro*, Ministerio de Economía y Hacienda, Dirección General del Catastro, n. 71, Abril 2011, p. 55-95, p. 84 y ss.

Innovazione e Diritto

a la tributación de los bienes inmuebles como manifestación de riqueza estable, y que intensifican la presión fiscal y la plurimposición, y que evidencian la importancia que adquiere en determinadas situaciones la tributación inmobiliaria. Encontramos los casos de Irlanda, Grecia, Portugal, Italia y España. En Grecia, … , siguiendo a Papas[16], los impuestos esenciales sobre inmuebles son básicamente tres, el impuesto sobre inmuebles, un impuesto anual sobre la propiedad (calculado en función del valor objetivo de la propiedad) y los impuestos por transferencia de la propiedad.

A estos debemos añadir una serie de impuestos sobre los ingresos obtenidos de cualquier forma (procedentes por ejemplo de inmuebles) por sociedades o compañías extranjeras (al 35% del total de ingresos obtenidos en Grecia y o en establecimientos permanentes en Grecia), y también sobre las sociedades públicas o privadas incluidas en la Ley 1667/86. Igualmente los impuestos sobre la renta de residentes.

Podemos considerar que el más importante es el impuesto sobre la propiedad, que recae sobre los inmuebles localizados en Grecia, de carácter anual, ligeramente progresivo en el caso de individuos (entre el 0,5% al 2%) en función del valor de la propiedad, mientras que para las compañías es fijo, 1,5%.

Sin embargo, y como pone de manifiesto el proyecto piloto RO/05/B/P/PP175018[17], existe una amplia diversidad de tasas aplicadas a los bienes inmuebles, algunas gestionadas por el Estado central y otras por las autoridades locales. Un ejemplo es la tasa catastral, establecida por la Ley 3481/2006 con el objeto de financiar la elaboración del catastro. Financiación compartida con los propietarios que ya estaba prevista en la Ley 2308/1995,

[16] PAPAS, A A., *European Financial Reporting Greece*, Carnegie international, Routledge, London 1993, p. 47 y ss.

[17] AA.VV., Community action programm on vocational training, Pilot Projects, Language competences, transnational Networks, Real Estate Taxation: Issues and Practice in Greece, Hungary, Romania, and the United Kingdom, , 3 de julio de 2006.

Innovazione e Diritto

tasa que consiste en dos partes, una fija común a todos los propietarios (de 35 euros por derecho de propiedad declarado), y otra proporcional, un porcentaje del valor catastral. Además, por la expedición de certificados, extractos, procesamiento de objeciones y correcciones, equivalente a las tasas catastrales españolas.

Dejando aparte otros problemas, debemos añadir la reciente creación de una nueva "tasa especial sobre la propiedad inmobiliaria" "[18] que grava los metros cuadrados desde 50 céntimos en las zonas consideradas más pobres, y un máximo de 10 euros por metro en las más adineradas y que se ha propuesto como medida provisional para los siguientes dos años, medida que inicialmente estaba previsto que expirase en 2012 y recientemente ha sido prorrogada al menos hasta 2014[19]. Impuesto que, evidentemente, es resultado de las serias dificultades que Grecia está padeciendo en los últimos años. Impuesto que, ante la falta de un registro oficial donde figuren los inmuebles y su superficie, está siendo recaudado por la compañía eléctrica, que sí cuenta con esos datos, vinculando el cobro del impuesto con el pago de la luz, lo que puede plantear problemas en el ejercicio de esta potestad pública, especialmente si la compañía eléctrica es privada. Igualmente se plantean desde ciertos sectores la eliminación de exenciones, como la que disfrutaba la Iglesia Ortodoxa.

En Irlanda existe un impuesto sobre los bienes inmuebles que grava la propiedad de los inmuebles de uso comercial, pero que no afecta a las viviendas, con tipos progresivos en función de la valoración del inmueble, lo que es determinado por la entidad local. Sobre las residencias privadas no principales se impone un carga de 200 euros a la propiedad residencia no

[18]Noticia del 11 septiembre 2011, pore jemplo: http://www.elmundo.es/elmundo/2011/09/11/economia/1315746677.html

[19] Fuente: el economista, jueves 22 de septiembre de 2011, p. 25, *Atenas anuncia una andanada de recortes para ahorrar 6.000 millones de euros.*

Innovazione e Diritto

utilizada por el propietario como residencia principal, sin existir un impuesto general para todos los inmuebles. Sin embargo, en los últimos años, a causa de la crisis económica se han producido cambios legislativos, así *the guardian*[20] informa de la asunción de un nuevo impuesto sobre la propiedad de tipo plano, socialmente divisible y que es comparado con el polémico "*poll tax*" de Reino Unido. Polémico al no basarse en la capacidad económica del sujeto, al no depender de aspectos objetivos como el tamaño o la localización del inmueble. Este impuesto se creó con el objeto de reemplazar el impuesto sobre la propiedad basado en el valor del inmueble, y con el objeto de financiar los servicios locales, impuesto que entra en vigor el 1 de julio de 2013.

En Portugal, tal como señala el Centro de Estudios Fiscales[21], los principales impuestos que recaen sobre el patrimonio inmobiliario son el IMT y el IMI. Dejando al margen otros impuestos relacionados con el patrimonio inmobiliario, sustituyó en 2004 la antigua "contribución autárquica" por un impuesto inmobiliario asimilable al IBI español o al ICI italiano. El IMI, impuesto municipal sobre inmueble (Decreto Ley nº 287/2003, de 12 de noviembre). Como característica destaca la ausencia del concepto de parcela, utilizando el de predio, (que define deficientemente el objeto imponible, el bien inmueble), y sin asumir, en la distinción de urbanos y rústicos el planeamiento urbanístico. Éste impuesto ha experimentado incrementos como respuesta a la crisis económica, a pagar en 2013, con una revaloración de los inmuebles masiva, con incremento de los tipos, especialmente respecto aquellos inmuebles vacíos o desocupados que pasan a agravarse del mismo modo que aquellos en ruinas, permitiendo a los municipios exigir el triple del IMI a sus propietarios, como señala el artículo 112, apartado 3, del "Decreto-Lei 287/2003 de 12 novembro" tras la modificación de la Ley 64-B/2011 de 30 de diciembre (y

[20] O'CARROL, L., "New property taxi s Ireland's poll tax", *The Guardian,* 27-07-2011.
[21] AA. VV., *The Portuguese Tax System*, CEF, Lisboa 2009.

Innovazione e Diritto

la Ley 60-A/2011, de 30 de noviembre). Esta subida será gradual, persiguiendo alcanzar los valores reales de mercado, haciéndose plena en 2015.

En Italia, el principal impuesto relacionado con los bienes inmuebles y gestionado por la institución catastral italiana, la *Agenzia del territorio*, es el ICI, o impuesto local sobre bienes inmuebles. Impuesto analizado por Altobelli, Cianfrocca y Rotunno[22]. Estos autores señalan que hasta los años ochenta la financiación de los entes locales se realizaba a través del Estado, lo que incentivo la irresponsabilidad de los administradores locales y el incremento del déficit, y a la vez suponía un freno a la autonomía de los propios entes. Por ello en los años noventa, a partir de la ley 142 del año 1990, y con la ley 421 de 23 de octubre de 1992 se inicia un proceso de racionalización y de descentralización financiera, que afectaba a los tributos anteriores, como la tasa de eliminación de desechos sólidos urbanos (TARSU), la tasa por ocupación de espacios y áreas públicas (TOSAP) y el impuesto local sobre la publicidad y el derecho sobre la fijación de carteles, así como el impuesto introducido e este año el ICI.

Dejando a un lado la complejidad del proceso de descentralización fiscal italiano del que se han ocupado distintos autores[23], la imposición sobre los inmuebles apareció como la solución más efectiva para ser entregada a los entes locales. Se creó en 1992 el ICI otorgando al gobierno la posibilidad de delegar la institución y la disciplina del impuesto.

Altobelli, Cianfrocca y Rotunno[24]. Estos autores señalan que hasta los años

[22] ALTOBELLI, M., CIANFROCCA, S., ROTUNNO, C., *La disciplina dell'ICI Manuale completo con guida ai procedimenti*, aggionato alla legge 23 luglio 2009, n. 99, ed. Maggioli editore, San Marino 2009.
[23] MAGLIARO, A., (Coord.), *Verso quale federalismo? La fiscalità nei nuovi assetti istituzionali: Analisi e prospettive*, Università degli Studi di Trento, Trento 2010.
[24] ALTOBELLI, M., CIANFROCCA, S., ROTUNNO, C., *La disciplina dell'ICI Manuale completo con guida ai procedimenti*, aggionato alla legge 23 luglio 2009, n. 99, ed. Maggioli editore, San Marino 2009.

Innovazione e Diritto

ochenta la financiación de los entes locales se realizaba a través del Estado, lo que incentivo la irresponsabilidad de los administradores locales y el incremento del déficit, y a la vez suponía un freno a la autonomía de los propios entes. Por ello en los años noventa, a partir de la ley 142 del año 1990, y con la ley 421 de 23 de octubre de 1992 se inicia un proceso de racionalización y de descentralización financiera, que afectaba a los tributos anteriores, como la tasa de eliminación de desechos sólidos urbanos (TARSU), la tasa por ocupación de espacios y áreas públicas (TOSAP) y el impuesto local sobre la publicidad y el derecho sobre la fijación de carteles, así como el impuesto introducido e este año el ICI.

Dejando a un lado otros aspectos como el proceso de descentralización fiscal italiano destaca la ley de 24 de julio de 2008, n. 126, que convalida el decreto ley 93 de 27 de mayo de 2008, y que se dirige a incrementar el poder adquisitivo de las familias y la reactivación del desarrollo económico del país, se establece la exención del impuesto ICI destinada a ser habitación principal, excluyendo las casas señoriales, las villas los castillos y palacios de valor histórico artístico.

Esta medida, que supuso políticamente uno de los estandartes de la política de Berlusconi, ha sido derogada en los últimos tiempos por la crisis de financiación del Estado, ya durante el gobierno Monti, a través del Decreto Ley 201 de 6 diciembre 2011, convertido en la ley 214 de 22 diciembre 2011, que extiende el denominado "*imposta municipale propia*" del decreto legislativo 23 de 14 de marzo 2011, del gobierno Berlusconi, del el que se excluían las viviendas de residencia habitual y comenzando a tributar el resto a partir de 2014. La modificación del período Monti supuso la anticipación en 2 años en su aplicación y la extensión también a las residencias habituales.

España no es una excepción entre los países más afectados por la crisis económica. Dentro de las medidas adoptadas encontramos el incremento del

Innovazione e Diritto

IBI operado a través del Decreto Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, que en su artículo 8 establece un aumento para los tipos de gravamen del IBI, con efectos para los periodos impositivos 2012 y 2013. El aumento del 10% en los municipios con procedimiento de valoración colectiva de carácter general para inmuebles urbanos, con un gravamen mínimo del 0,5 en 2012 y 0,6 en 2013. El 6% para los bienes urbanos con ponencia de valores entre 2002 y 2004, con tipo mínimo del 0,5%, el 4% para los inmuebles de ponencias entre 2008 y 2011. Sólo afecta a los inmuebles de uso no residencial, los inmuebles de uso residencial con ponencia anterior al 2002, y a los de uso residencial con ponencia en 2002 o posterior que pertenezcan a la mitad con mayor valor catastral del conjunto de los inmuebles del municipio que tengan dicho uso. Es decir, tributarán todos los que tengan una ponencia de valores anterior a 2002 y, tampoco lo harán los que su ponencia se aprobase entre 2005 y 2007. Por el contrario tributarán aquellos que se encuentren en la mitad superior de los valores catastrales de los inmuebles del municipio. Esta medida creemos que puede plantear problemas de justicia tributaria, ya que dañará a sujetos con independencia de su renta, y sólo comparando los inmuebles a nivel municipal. Se corre el riesgo de perjudicar a aquellos sujetos que son propietarios de inmuebles en zonas deprimidas con valores catastrales bajos, que tributarán con independencia de la renta de dichos sujetos, mientras que otros sujetos con mayor capacidad económica real y con valores catastrales superiores podrán verse exentos por encontrarse en núcleos de población donde el valor catastral medio es mucho superior. Para una mayor justicia tributaria el ámbito de aplicación debería haber sido mucho mayor, con el objeto de no perjudicar a los habitantes de zonas con valores catastrales bajos, si bien, en todo caso, estos problemas se deberían verse solventados a través del IRPF.

Innovazione e Diritto

De este modo se observa con claridad cómo la tributación inmobiliaria, que en situaciones de normalidad suele ser considerada como un elemento menor, adquiere en momentos de crisis económica una relevancia mayor tanto por la imposible ocultación del objeto imponible, como la mayor facilidad de su recaudación, fortalecida por el carácter reipersecutorio del inmueble.

Esta incremento de la presión fiscal sobre la propiedad inmobiliaria se ve acentuada por la concurrencia y, en ocasiones, la colisión con otras figuras tributarias. Aspecto del que nos ocupamos a continuación centrándonos en el sistema tributario español.

Como señala Velasco[25], que existen un total de siete impuestos que utilizan la información catastral, fundamentalmente el valor catastral, 3 estatales, dos regionales y dos locales. De hecho, respecto al catastro ya la Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999 señala la vinculación del valor catastral con varios tributos, citando expresamente algunos como el IRPF, Sucesiones o transmisiones patrimoniales onerosas.

Así pues, pueden observarse confluencias entre varios impuestos:

A) La imputaciones de rentas inmobiliarias, en particular IRPF, con el IBI.

B) Las imputaciones del Impuesto de sociedades con el IBI.

C) El Impuesto de la Renta de No Residentes y el Gravamen Especial sobre bienes inmuebles frente al IBI.

D) El IAE frente al IBI.

A) IMPUTACIÓN DE RENTAS INMOBILIARIAS, IRPF, Y EL IBI

Introducción: Panorama normativo y jurisprudencial en imputación de rentas inmobiliarias en IRPF frente IBI.

[25] VELASCO MARTÍN-VARÉS, A., "The Cadastral system in Spain", en AA.VV., *Cadastral Information System a resource for the E.U. policies, overview on the cadastral systems*, Permanent committe on Cadastre in the European Union, part I., 2008, p. 198-245, p. 242.

Innovazione e Diritto

En el IRPF, en el cálculo del concepto de imputación de rentas inmobiliarias no es deducible lo pagado en concepto de IBI. De este modo vendría a eliminarse la doble imposición que existe entre ambos impuestos, con una integración más armónica al coordinar IRPF con IBI.

Esta situación se mantiene tanto en la Ley 3/2004 de 5 de marzo como en la actual Ley 35/2006, consolidada por la STC 297/2006 de 11 de octubre. El Tribunal constitucional, en el párrafo primero del fundamento jurídico sexto considera que "los rendimientos de los inmuebles urbanos que contempla el precepto cuestionado integran la manifestación de una capacidad económica que si bien no deriva de una renta real –no hay un ingreso efectivamente producido - sí conecta con una renta potencial: cabe razonadamente entender que, en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que "renuncia" su titular –el que podría obtenerse mediante su arrendamiento- estamos ante una "renta potencial" susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, de la misma manera que –en relación con el impuesto andaluz de tierras infrautilizadas- hemos afirmado que la renuncia a obtener el rendimiento óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas "es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial" (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13)".

De este modo el Tribunal constitucional viene a justificar la imputación de rentas inmobiliarias en la función social de la vivienda.

El principal problema que aborda el Tribunal en la sentencia 295/2006 es determinar si la remisión a la valoración del artículo 10 de la Ley 19/1991 de patrimonio (partía del mayor de tres valores, catastral, comprobado o de adquisición, podía implicar una violación del principio de igualdad, entendiendo que era contemplable en el 31.1 CE, y no en el 14, ya que no era una discriminación en función de las características subjetivas del contribuyente.

Innovazione e Diritto

Por ello la regulación pasó a hacer referencia directa al valor catastral, salvo que no estuviese fijado.

A pesar de la STC 295/2006 y las reformas legales, la falta de coordinación entre la imputación de rentas del IRPF con el impuesto local sobre inmuebles subsiste. A él se adjunta el sector de imputación de rentas inmobiliarias en relación con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, con el que deberían adoptarse soluciones similares.

Esta imputación de rentas procede de aplicar un porcentaje sobre el valor catastral del inmueble, siendo propiamente una imputación, ya que es indiferente que el inmueble reporte o no una renta real, bastando que ésta sea simplemente potencial.

Las posibles vías doctrinales de solución se han desarrollado en base a la normativa precedente, lo que además muestra la persistencia y consolidación del problema, aún cuando lo eliminó en materia de vivienda habitual.

El Artículo 1 de la antigua Ley 18/1991 del IRPF[26], disponía que era "un tributo de carácter directo y naturaleza personal y subjetiva que grava la renta de las personas físicas en los términos previstos en esta Ley". Por el apartado 1 del artículo 5 constituía "el hecho imponible la obtención de renta por el sujeto pasivo", presentándose en la letra b) del apartado Cuatro del art. 5 como componentes de la renta del sujeto pasivo "los rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto de manera exclusiva a las actividades señaladas en la letra siguiente", letra c), que presentaba como componentes de renta "los rendimientos de las actividades empresariales o profesionales que ejerza".

El apartado uno del articulo 31 de la Ley 18/1991 establecía que tenían "la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las

[26] Ley derogada por la citada Ley 40/1998.

Innovazione e Diritto

utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen afectos a actividades empresariales o profesionales realizadas por el mismo". Y en el apartado dos, letra a), se señalaba que, en todo caso, se debían incluir como rendimientos del capital "los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades empresariales o profesionales realizadas por el sujeto pasivo", especificándose en el último párrafo del art. 31 que "los rendimientos íntegros correspondientes a elementos patrimoniales, bienes o derechos, que se hallen afectos de manera exclusiva a actividades empresariales o profesionales realizadas por el sujeto pasivo se considerarán ingresos de las indicadas actividades".

Frente a la redacción originaria de la Ley 18/1991, que analiza la STC 295/2006, el artículo 34 fue modificado en su letra b) por el Real Decreto ley 12/1995 de 28 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera.

El art. 34 disponía que tenían la consideración de rendimientos íntegros del capital inmobiliario "en el supuesto de inmuebles arrendados o subarrendados, el importe que por todos los conceptos se reciba del arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido" [primer párrafo de su apartado a)][27], y en el caso de los restantes inmuebles urbanos (excluido el suelo no edificado), es decir, los inmuebles no arrendados, se establecía el deber de computar como rendimientos íntegros del capital

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

Innovazione e Diritto

inmobiliario el 2% del valor catastral del inmueble, con carácter general, y cuando se tratase de inmuebles cuyos valores catastrales hubieran sido revisados o modificados y en vigor a partir del 1 de enero de 1994, se computaría como tal el 1,1% del valor catastral[28] del inmueble (primer párrafo apartado b)). Así, los rendimientos de inmuebles de naturaleza rústica podrían ser considerados como rendimientos de las actividades empresariales agrícolas a las que estuviesen afectos o como rendimientos del capital en caso de arrendamiento o subarrendamiento de los mismos, no considerando producido ningún rendimiento del capital por inmuebles rústicos fuera de estas situaciones.

El hecho imponible del IRPF era y es la obtención de renta por el sujeto pasivo, y su objeto de gravamen era y es la renta misma. Por ello cabe plantear la doble imposición de la imputación de rentas inmobiliarias del IRPF con el IBI, limitándonos al ámbito inmobiliario y al subjetivo de las personas físicas, únicas que pueden realizar el hecho imponible del IRPF.

El IRPF grava la renta, y el IBI los elementos patrimoniales, constituyendo el hecho imponible la titularidad de los mismos. Renta y patrimonio se distinguen como dos conceptos esenciales si se quieren diferenciar los índices de capacidad económica que gravan los impuestos directos. Por ello, en principio no podría hablarse de doble imposición entre ambos.

Sin embargo, la riqueza inmobiliaria puede generar rentas gravadas por el sistema tributario, que además grava la titularidad de tal riqueza. La simple titularidad obligaba a computar un rendimiento a favor del titular, gravable por IRPF (la imputación de rentas inmobiliarias). Así se ve la íntima conexión

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

Innovazione e Diritto

entre los dos impuestos con la titularidad del inmueble. Sainz de Bujanda hablaba de la superposición del impuesto local que grave la propiedad, no sólo "al gravamen sobre el valor efectivo del patrimonio global" del propietario[29], sino también "al gravamen sobre la renta global" [30] de éste.

Ahora bien, siguiendo la distinción de Ferreiro, entre "objeto material" y "objeto fin" del tributo, el primero situado en la riqueza efectivamente gravada por cada tributo y el segundo en la riqueza que se quiere gravar, entendida como fin o fines del tributo[31]. El patrimonio inmobiliario es el objeto material, pero hay que plantearse el objeto-fin, lo que realmente se quiere gravar, si en el IBI se quiere gravar la renta[32]. Simón Acosta apunta que "aunque el Impuesto sobre Bienes Inmuebles es nominalmente un impuesto sobre la propiedad, grava indirectamente la renta de los inmuebles, por lo que su coordinación debe efectuarse principalmente con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre Sociedades"[33]. Se trataría ahora de analizar

[29] En función del tiempo en que escribía.

[30] *La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*, cit., pág. 33.

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

[32] En relación al impuesto local sobre las fincas rústicas y urbanas que podría incluirse dentro de un esquema ideal propuesto sobre imposición local, FERREIRO señala que «se trata de un impuesto que quiere gravar rendimientos medios. Que intenta recuperar para la imposición local las virtudes del catastro milanés tan excelentemente expuestas en su día por el profesor Einaudi. Un impuesto que al gravar rentas promedios prima al contribuyente activo y castiga a quien no utiliza adecuadamente sus bienes» (en la obra colectiva *El Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1988, págs. 24 y 25). En otra obra, señala igualmente FERREIRO que en el IBI «el legislador quiere gravar la renta que deriva de estos bienes, pero el gravamen se exige se produzca o no dicha renta» (*Curso de Derecho Financiero Español*, 13ª edición, Madrid, 1991, pág. 354).

[33] Añade a continuación de lo anterior este autor que «el Impuesto sobre el Patrimonio (IEPPF) -siglas que se corresponden con la denominación del desaparecido Impuesto en el momento en que escribía- también debe ser tenido en cuenta, puesto que se trata igualmente de un impuesto nominal sobre el patrimonio y efectivo sobre la renta». Analizando el paso de las Contribuciones Territoriales -vigentes en el momento en que escribía- al IBI -entonces sólo plasmado en el Proyecto de Ley de Haciendas Locales, todavía no aprobado en aquel momento-, o sea, fijándose en la evolución del impuesto local que habría de gravar la riqueza inmobiliaria, señala SIMÓN ACOSTA que «el supuesto cambio de naturaleza del impuesto no tiene otra trascendencia que la

Innovazione e Diritto

los mecanismos a través de los cuales se ha venido articulando la confluencia entre los citados impuestos[34].

En los gastos deducibles de los rendimientos del capital inmobiliario del antiguo IRPF encontramos (art. 35. a, 18/1991) "los gastos necesarios para su obtención", y el art. 7, 1. A. B) del antiguo Reglamento IRPF de desarrollo incluía "los tributos y recargos no estatales, así como las tasas, recargos y contribuciones especiales estatales, no repercutibles legalmente, cualquiera

modificación de la magnitud que constituye la base imponible: en el nuevo impuesto es el valor de los bienes, y en los impuestos actuales es su renta potencial. De todos modos, como la renta se determina de manera objetiva y, en el caso de la Contribución Territorial Urbana, es proporcional al valor catastral, no hay diferencia sustancial entre el gravamen de la propiedad y el gravamen de la renta, si se realizan en el tipo de gravamen los ajustes cuantitativos necesarios para que se obtenga la misma cuota». Llega este autor a la conclusión de que el IBI «no difiere sustancialmente de la naturaleza que ya tenían la Contribución Territorial Rústica y la Contribución Territorial Urbana. En ambos casos puede decirse que el hecho imponible es la propiedad de los inmuebles y el objeto o materia imponible, su renta: son impuestos nominales sobre la propiedad y efectivos sobre la renta de los inmuebles. Por este motivo debe concederse importancia al estudio de su coordinación con los impuestos estatales sobre la renta y el patrimonio, con el fin de evitar los efectos perversos de una doble imposición mal prevista» (*El Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales*, cit., pág. 43).

[34] Así pues, en ocasiones los elementos renta y patrimonio se mezclan en la configuración de algún Impuesto, centrando el hecho imponible en la titularidad de un elemento patrimonial y subyaciendo un objeto de gravamen basado en la renta. Tómese como ejemplo de esto la articulación del IBI. Como expone MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, el IBI puede ser presentado como un «impuesto nominal sobre el patrimonio y efectivo sobre la renta». Señala este autor, en relación al referido Impuesto local, que «aunque el hecho imponible como lo regula la Ley, grava la propiedad o situaciones jurídicas análogas, el objeto imponible es la renta» («El nuevo Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles», en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I, , págs. 285 y 286). Esta disociación entre lo directamente contemplado y el trasfondo de lo que se grava, en la articulación del IBI, también la podemos encontrar expresada en otros términos. Así, CORS MEYA parte señalando que «nos encontramos a veces, como sucede con la antigua CTU, que el legislador vincula la base al objeto del tributo, el cual no coincide exactamente, aun estando ciertamente relacionado, con el del objeto del hecho imponible. Así, cuando se presume que un hecho implica otro, como en los impuestos de producto, en donde se grava la renta producida a través de la fuente de su producción, es decir, la titularidad de la fuente patrimonial de renta se configura como hecho imponible, en lugar de contemplar directamente la renta producida». Junto a ello, señala este autor que «también la base puede mantener la ligazón con el hecho y entonces es ella la que junto al hecho imponible mantienen una relación indirecta con el objeto del tributo, como sucede con el actual IBI. De una u otra forma, se está gravando un hecho a través de otro, con el que razonablemente se puede establecer un valor de relación» («La base imponible», en la *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 72, 1991, pág. 498).

Innovazione e Diritto

que sea su denominación siempre que incidan sobre los rendimientos computados o sobre los bienes o derechos productores de los mismos y no tengan carácter sancionador". Entre ellos encontramos el IBI. Respecto los inmuebles urbanos no arrendados ni subarrendados, se contemplaban expresamente en art. 35 B ley 18/1991 "las cuotas y recargos, salvo el de apremio, devengados por le Impuesto sobre Bienes Inmuebles". Así el legislador venía a reconocer la conexión entre el gravamen por IRPF y el gravamen por IBI en relación a la riqueza inmobiliaria[35]. Reconocimiento legal de la doble imposición entre IRPF e IBI, que manifiesta que el objeto-fin del IBI es gravar la renta inmobiliaria, articulando un objeto material estructurado sobre el patrimonio inmobiliario[36].

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

[36] Y fijándose en tales mecanismos de coordinación entre estos impuestos tal y como se plasmaban, de forma similar, en la normativa vigente en el momento en que escribía, SIMÓN ACOSTA destacaba que los mismos implicaban una aceptación consciente de la doble imposición sobre la renta de los bienes inmuebles. Tales normas del IRPF y las aplicables en este punto en relación al Impuesto sobre Sociedades confirmaban, según este autor, que «existe doble imposición de la renta de los bienes inmuebles, la cual tributa en el IRPF o Impuesto sobre Sociedades y además soportará el impuesto municipal», o sea, el IBI, sucesor de las antiguas

Innovazione e Diritto

Respecto a las cuotas pagadas por el IBI debemos considerar que el sujeto gravado por IRPF tenía que ser titular del inmueble, y al ser titular debería pagar el IBI. El Ibi se paga "por" ser titular del bien, no "para" poder serlo. Por ello encaja fácilmente en el concepto de gasto deducible la cuota del IBI. Conceptualmente no sería un *gasto necesario* para obtener el rendimiento, sino una carga económica por la titularidad que genera el rendimiento. Ahora bien, respecto a los inmuebles urbanos lo resolvía expresamente el art. 35 B. Es la vía de salida a la doble imposición entre IBI e IRPF.

Pero si un impuestos, IBI, quiere gravar la renta que produce o puede producir un inmueble, no se le puede considerar en principio como gasto necesario para obtener esa renta. Incluso en el caso en que utilice un inmueble para desarrollar una actividad económica, el IBI querría gravar el rendimiento o utilidad que pueda generar ese inmueble, y que es gravado en IRPF o en Sociedades.

Pero el concepto de gasto necesario pervive, y sigue siendo el criterio vigente por la Ley 35/2006. La consideración de la cuota del IBI como gasto deducible para el cálculo de los rendimientos netos en los impuestos estatales es el mecanismo utilizado para atenuar la doble imposición, a pesar de que tal solución sea incoherente conceptualmente. Además no consigue eliminar la doble imposición, sino sólo atenuarla. La deducción del IBI como gasto (en base) en IRPF de la Ley 18/1991, desapareció para la imputación de rentas inmobiliarias con la Ley 40/1998, y tampoco se contempla en la Ley 35/2006, si bien es cierto que el referido problema quedó limitado para la segunda vivienda, ya que desde 1 enero 1999 la vivienda habitual no computa para imputar rentas inmobiliarias en IRPF.

Contribuciones Territoriales (*El Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales*, cit., págs. 44 y 45).

Innovazione e Diritto

Propuesta de solución

La doble imposición en materia inmobiliaria si el gravamen de la riqueza inmobiliaria se atribuyese con carácter exclusivo al Estado o a las Corporaciones Locales. Lo primero significaría la desaparición del IBI. El primer caso supondría la desaparición del IBI, que constituye la columna vertebral de los tributos de las administraciones locales, lo que condenaría a éstas a la insuficiencia financiera. La segunda opción (además de suponer una renuncia por parte del Estado a esos ingresos) rompería la unidad del concepto de renta en los impuestos estatales, perdiéndose la consideración global de la renta en los impuestos globales, generales y personales[37] en los que se pretende medir la total capacidad económica del contribuyente en base a tales manifestaciones de riqueza.

Apareciendo ambas soluciones como rechazables, puede plantearse arbitrar la deducción de la cuota del IBI en la cuota del IRPF, lo que eliminaría totalmente la doble imposición, aunque se discute su conveniencia así como la justificación de tal doble imposición.

La forma en que se viene deduciendo el IBI, en sede de rendimientos, produce que la doble imposición no se elimine, sino que quede "ligeramente mitigada", respecto a lo cual Simón Acosta ha señalado que "este sistema tiene una ventaja para el Estado: que no pierde la materia imponible, sino que se limita a compartirla con los municipios. Si el impuesto municipal fuera deducible de la cuota del impuesto estatal, los municipios podrían vaciar la recaudación que el Estado obtiene por estos conceptos. Es más, de este modo se induciría a los municipios a hacer uso de todas sus facultades impositivas, estableciendo el tipo de gravamen máximo posible, porque la mayor recaudación no se traduciría en un aumento efectivo de las cuotas a pagar por

[37] A excepción del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, Impuesto esencialmente de naturaleza real.

Innovazione e Diritto

los electores contribuyentes, sino en una simple disminución de la recaudación estatal" [38]. Añade este autor que produce un segundo problema, al eliminar "la responsabilidad del municipio frente al contribuyente, pues quien acaba soportando la carga del impuesto local es el presupuesto del Estado", y "que los inmuebles (o su renta) soporten una cuota suplementaria se justifica por el principio del beneficio pues, como hemos dicho, en el fundamento de la tributación local de los bienes inmuebles y muy especialmente en el de los bienes inmuebles urbanos, se encuentran los gastos realizados por los Ayuntamientos, de los que se benefician los propietarios de bienes radicados en el término municipal".

La razón principal contra la deducción, según Acosta, está en que "si el Impuesto sobre Bienes Inmuebles se dedujera de la cuota del IRPF, sólo se beneficiarían de la deducción quienes tuvieran en el impuesto estatal cuota de cuantía suficiente para absorber el impuesto municipal. Las personas de baja renta y las no obligadas a pagar (*de facto*, las no obligadas a declarar) el IRPF no podrían deducir el Impuesto sobre Bienes Inmuebles", lesionando precisamente a los sujetos de menores rentas. Otrosí, contra tal deducción señala que "si la cuota deducible no pudiera exceder de la parte de cuota íntegra del IRPF imputable a las rentas procedentes de los bienes inmuebles, esta condición dificultaría la práctica de las deducciones, pues si bien sería posible conocer la parte de cuota del IRPF imputable a los rendimientos de capital, no sería posible desglosar la correspondiente a las rentas imputables a inmuebles afectos a actividades económicas, dado que en tales casos la renta

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

Innovazione e Diritto

del bien inmueble está integrada y es inseparable de la renta empresarial". Por todo ello Acosta considera que la deducción "no la desaconsejan radical y absolutamente", considerando que "podría llegarse a una solución intermedia que conjugase mejor los factores que militan en pro y en contra de la deducción en cuota y no en base".

La solución que propone Simón Acosta[39] es "la de permitir la deducción en la cuota del IRPF de la cuota del Impuesto sobre Bienes Inmuebles resultante de la aplicación de los tipos impositivos mínimos, obligatorios en todo el territorio nacional. El exceso, es decir, la parte del impuesto de la que es responsable el Ayuntamiento frente a sus electores, sólo sería deducible en base". De este modo se evita "la eliminación del incentivo de responsabilidad del Ayuntamiento ante sus electores", destacando que "este argumento no es obstáculo frente a la deducción que proponemos pues la cuota deducible sería sólo la que ha sido ordenada y dispuesta por el Estado con carácter general. La cuota establecida por el Ayuntamiento se deduciría sólo de la base imponible del IRPF".

A continuación Simón Acosta señala que "la sobreimposición de los bienes inmuebles -especialmente los urbanos- se justifica por los especiales gastos del municipio en beneficio de la propiedad. Ahora bien, este argumento encuentra toda su razón de ser en la parte de cuota que es impuesta por el Ayuntamiento, pero no para la que con carácter general se paga en todos los municipios españoles por decisión estatal. Lo lógico es justamente lo contrario: para esa cuota general debería evitarse la doble imposición, consintiendo a los contribuyentes rebajar la cuota del impuesto estatal con la que todos pagan a nivel municipal, cualquiera que sea el lugar donde estén

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

Innovazione e Diritto

ubicados los inmuebles. De este modo se logra un mayor grado de personalización del impuesto, permaneciendo sólo como impuesto real o de producto la parte de cuota que el Ayuntamiento establece mediante elevaciones de los tipos mínimos previstos en la Ley. La sobreimposición de los bienes inmuebles quedaría reducida a la cuota que es de responsabilidad municipal: esta sobrecuota es justamente la que tiene por causa los mayores gastos que el Ayuntamiento pueda realizar sobre el nivel ordinario de gastos que le permita efectuar la financiación de la que no responde directamente ante su electorado".

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

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

Innovazione e Diritto

De este modo, esta posición de *lege ferenda* sería deseable en relación a los impuestos estatales, que permita la deducción de las cuotas del IBI en la cuota de aquéllos (entendemos que en la cuota líquida para calcular la cuota diferencial[40], según lo expuesto *supra*, dada la naturaleza impositiva del IBI) y sólo hasta el límite mínimo fijado en el TRLRHL, y lo que exceda en base imponible, y no directamente del importe imputado, en base a las críticas ya expuestas respecto a la consideración del IBI como gasto necesario.

En resumen, la Ley 40/1998, mantenido en la 35/1996, frente a la 18/1991, es la desaparición de la previsión de la deducción de cuotas del IBI para determinar el importe de la renta imputada a incluir en la base imponible, lo que resulta criticable al agravar la confluencia de IBI e IRPF. No obstante, hay que destacar, que esta doble imposición desapareció respecto a la vivienda habitual[41], pero se agravó en el resto de casos, ya que no se permite la deducción del IBI ni siquiera para determinar la renta gravable en IRPF.

B) Impuesto de Sociedades e IBI.

La imputación de rentas inmobiliarias no existe en el Impuesto de Sociedades, pero en relación con los inmuebles arrendados o afectos a la actividad de la entidad, se podría arbitrar también soluciones similares a las propuestas en IRPF, aunque limitadas en su importe.

C) Impuesto sobre la Renta de No Residentes y el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles frente al IBI.

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

[41] En función de ello, no tendría sentido extender la deducción del IBI propuesta, a los supuestos de vivienda habitual, en los que, como hemos apuntado, no se da una tributación por imputación de rentas inmobiliarias.

Innovazione e Diritto

Sí existe la imputación de rentas en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, pero sólo para las personas físicas, siendo trasladables las medidas en relación con IRPF.

Especial interés merece el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles. Creado por la disposición adicional 6º de la Ley 18/1991, en la actualidad incluida en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Es una figura que procede del derecho tributario francés con el objetivo de crear una norma antielusión, con la misión de luchar contra la evasión y el fraude fiscal a través de sociedades extrajeras. Se pretende atacar operaciones circulares en las que un residente español, persona física, se servía de sociedades instrumentales extranjeras, normalmente en paraísos fiscales, para adquirir inmuebles, con la finalidad de eludir los impuestos que gravarían la tenencia y transmisión de inmuebles si esa persona los hubiese adquirido directamente.

El artículo 40 IRNR dispone que "las entidades no residentes que sean propietarias o posean en España, por cualquier título, bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre éstos, estarán sujetas al impuesto mediante un gravamen especial".

Resalta la no vinculación del sujeto pasivo con el titular catastral, lo que supone un ampliación de los posibles obligados tributarios. La base imponible está constituida por el valor catastral, y en su ausencia, se calculará conforme a las normas de patrimonio. La Ley del IRNR y su Reglamento producen una serie de obligaciones entre las partes en caso de enajenaciones; el adquirente queda obligado a retener, debe proceder al pago desde la fecha de la transmisión de la declaración del modelo 211 y a ingresar el importe retenido. El transmitente no residente debe declarar e ingresar el impuesto definitivo, compensando en la cuota el importa retenido por el adquirente.

Estaríamos, pues, ante un caso de doble imposición sobre varios sujetos. Señalar que este impuesto puede crear problemas en relación con la

Innovazione e Diritto

normativa europea, fundamentalmente el respeto a la libre circulación de mercancías y capitales. Por ello, los No residentes, pero residentes en otros Estados Miembros (excepto los residentes en territorios considerados paraísos fiscales), tienen la posibilidad de tributar por IRPF si han obtenido como mínimo el 75% de la totalidad en España, en cuyo caso se gravaría la totalidad de rentas.

En relación a la posible incompatibilidad entre el gravamen especial sobre inmuebles debemos citar la STJCE de 11 de octubre de 2007, Sentencia ELISA (Européene et Luxembourgeoise d'investissements SA/Director géneral des impôts (TJCE 2007/26) en la que se ha inspirado el Gravamen Especial sobre bienes inmuebles de España, incidiendo especialmente en el sistema de exenciones.

D) Impuesto sobre Actividades Económicas e IBI.

El Impuesto de Actividades Económicas, como señala Poveda Blanco[42], se inscribe dentro del sistema impositivo municipal implantado con la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales. Dejando al margen otras cuestiones en este lugar queremos resaltar la importancia que en este impuesto tiene el concepto de local[43], ya que el inmueble (cuando existe) desempeña un papel esencial en la determinación del *quantum* de la obligación fiscal, en función de la extensión del mismo y de su localización, a partir de la cual se aplicará el índice de situación correspondiente sobre la cuota.

La Regla 6ª 1 de la Instrucción ofrece un concepto de local que lo asocia a cualquier tipo de edificaciones, construcciones, instalaciones y superficies

[42] POVEDA BLANCO, F., *Manual de fiscalidad local*, Instituto de Estudios Fiscales, Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid 2005, p. 364 y ss.
[43] POVEDA BLANCO, F., IDEM, p. 442 y ss.

Innovazione e Diritto

que, con independencia de estar o no cubiertas y de estar abiertas o cerradas al público, se destinen al ejercicio de cualquier actividad empresarial o profesional; señalando a continuación un conjunto de elementos que no son considerados locales (respecto a explotaciones mineras, de extracción de petróleo, gas natural y captación de aguas, producción de energía eléctrica, redes de suministros como oleoductos, inmuebles en los que se instalen máquinas o aparatos automáticos (como contadores de agua, electricidad,...), autopistas, carreteras, pistas de aterrizaje,...

Además, la regulación del impuesto incluye el supuesto en que concurra la actividad económica en un mismo inmueble destinado a vivienda, para lo que dispone se deberá computar la superficie efectivamente destinada a esa actividad económica. Sin embargo, ante la existencia de elementos de uso común, como pasillos o servicios, la solución será la distribución proporcional entre ambos destinos en función de la superficie ocupada exclusivamente por cada uno de ellos.

Así, aún cuando el IAE ha sufrido un notable detrimento con la exclusión, dentro de su ámbito subjetivo, de las personas físicas, pasando a sujetar sólo a las personas jurídicas y entidades del artículo 35.4 de la LGT que superen cierta cifra de negocio, lo que limita numéricamente estas situaciones, creemos observar una tendencia plurimpositiva, ya que si bien el hecho imponible del IAE (que por otra parte ha suscitado distintas posiciones doctrinales) se limita al "mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado", el peso que tiene en la determinación de su cuantía el inmueble y su superficie así como su localización (y la subsiguiente aplicación del correspondiente coeficiente de situación), conducen a una plurimposición, ya que si bien el objeto material es la actividad económica (su mera actividad, y no propiamente una manifestación de riqueza), su objeto-fin, o al fin, la riqueza efectivamente

Innovazione e Diritto

gravada, está en realidad ligada al inmueble donde se realiza, tributando en realidad, no tanto por esa actividad cuanto por el inmueble donde ésta se lleve a cabo. Por ello sería aconsejable una gestión conjunta con el IBI, ya que éste, en la valoración catastral, ya incluye elementos como la situación del bien.

Esta tendencia se incrementa en el caso de admitir el criterio administrativo de que no están exentos los profesionales que aun siendo personas físicas sean no residentes y cuenten con establecimiento permanente en territorio español, siempre que cumplan el importe neto de la cifra de negocios.

Así pues, también se produciría un problema parecido en relación con los rendimientos del capital inmobiliario e incluso con los inmuebles afectos al desarrollo de actividades económicas. En estos otros casos también debería permitirse la deducción de las cuotas del IBI en la cuota del IRPF, al menor hasta un límite y a pesar de que quepa la deducción de las cuotas de este impuesto local como gasto en la base del IRPF; El exceso sobre ese mínimo se deduciría en la base del impuesto.

3. Los incrementos de los tipos de gravamen del IBI por los municipios ante la plurimposición inmobiliaria. La tributación inmobiliaria como respuesta a la crisis

La posibilidad de incrementar los tipos por parte de ciertos entes públicos, en uso de su autonomía financiera y responsabilidad fiscal, así como la situación de crisis económica y los problemas de financiación conduce a que deban asumir la elevación de los tipos de gravamen. En relación con el IBI la mayor parte de los municipios presentan tipos notablemente inferiores al máximo permitido por el TRLRHL. Si bien, el incremento de estos tipos suele producir un impacto más acusado de lo habitual en la población, en atención a que la riqueza inmobiliaria está sometida, como hemos visto, a una

Innovazione e Diritto

importante plurimposición, es decir, una importante carga tributaria.

Como hemos visto, la facilidad de exprimir fiscalmente los inmuebles es muy elevada, ya que los terrenos no suelen desaparecer. Por ello resulta más evidente la necesidad de solucionar la doble imposición entre IBI y la imposición estatal. Así, las Corporaciones Locales podrían asumir ante la población la decisión de incrementar los tipos, dentro de los límites del TRLRHL, con un menor impacto sobre la carga fiscal global que deba soportar el contribuyente por un determinado inmueble.

De este modo, adaptar la tributación inmobiliaria a las necesidades actuales resulta indispensable para una salida de la crisis. En este punto no podemos olvidar, entre otras causas, la vinculación existente entre la crisis financiera con el ámbito inmobiliario, y en particular con el mercado inmobiliario y el estallido de una burbuja. Aquí encontramos el origen de la crisis (o al menos su principal punto de inflexión) con la declaración de quiebra de Lehman Brothers, muy vinculada al mercado hipotecario e inmobiliario.

Se da el caso que en países como España y Portugal se muestra una tendencia muy antigua en la que el inversor acostumbra a destinar sus recursos al ámbito inmobiliario, tradicionalmente considerado estable y seguro. En este sentido debemos estimar el papel que el catastro puede jugar para contrarrestar la crisis financiera, papel que no debe verse reducido al ámbito de la fiscalidad inmobiliaria, ante el carácter de instrumento transversal, cada vez en mayor medida, en multitud de políticas (desde la Política Agrícola Común y las subvenciones, a la protección del medio ambiente o del demanio público), que ha llevado a acuñar y consolidar la expresión de "catastro multipropósito" tanto a nivel nacional, como europeo e internacional. La racionalización de la tributación inmobiliaria.

Para un correcta salida de la crisis, así como para evitar debilidades estructurales de la economía en el futuro, no podemos olvidar el papel que la

Innovazione e Diritto

fiscalidad tiene como orientador de la inversión privada. Una correcta tributación inmobiliaria y un mercado inmobiliario estable supondrá un incentivo a la inversión y a la iniciativa privada, pero para alcanzar esa correcta tributación inmobiliaria es necesario superar estas tendencias plurimpositivas, así como intentar orientar la inversión privada, en lugar de hacia el ámbito inmobiliario, hacia ámbitos verdaderamente productivos. Para ello es necesario intentar reducir esa plurimposición y la presión fiscal inmobiliaria, ya que, además de un recurso rápido y de fácil exacción, la riqueza inmobiliaria es un elemento esencial para el desarrollo económico y la inversión privada, un elemento que constituye la base de múltiples ámbitos económicos y cuya importancia ha sido puesta de manifiesta por el Banco Mundial y Deininger[44].

Innovazione e Diritto

[44] DEININGER, K., *Land Policies for growth and poverty reduction, a World Bank Policy Report*, Oxford University Press, Oxford 2003.