

Evolución reciente de la tributación predial en Portugal

Profesor de Derecho de la
Universidad Católica de Oporto

Rui Duarte Morais

1. Introducción

Es lugar común que se afirme la pequeña importancia de la tributación de la propiedad inmobiliaria en el cuadro de los sistemas fiscales de los países desarrollados, como resultado de la desmaterialización de la riqueza que le dio importancia a la igualdad tradicional entre capacidad contributiva y propiedad de inmuebles¹.

¹ Se puede decir que los impuestos sobre el patrimonio no se revisten de una decisiva importancia financiera en ningún país, incluso entre los más ricos. Representaban, en 1991, los siguientes porcentajes de los rendimientos fiscales: en los Estados Unidos, 11,2%; en Australia, 9,8%; en Canadá, 9,5%; en Japón, 9,3%. En Europa ocupan las principales posiciones el Reino Unido, con el 8,2%; Suiza, con 7,2; Francia, con 5,8% y España, con 5,1%. En los demás países desarrollados continúa siendo muy secundario el peso de los impuestos sobre el patrimonio: en Bélgica, 2,5%; en Dinamarca, 3,7%, en Alemania, 2,8%; en los Países Bajos, 3,6% y en Noruega 2,9%. La tendencia general apunta hacia la disminución de la importancia financiera de tales impuestos. Entre

Es cierto que se ha venido asistiendo a una pérdida significativa del valor relativo de los suelos no urbanizables que no posean especiales cualidades agrícolas o forestales o en que la excesiva división de la propiedad a penas permita una agricultura de subsistencia, en especial los situados en zonas sujetas a procesos de desertificación humana, como es el caso general del interior de Portugal.

Si es verdad que los predios urbanos siguen teniendo un valor económico significativo, su tributación periódica tendrá que ser siempre moderada, atenta a su función social (vivienda), con el fin de no crear por esta vía un coste fiscal exagerado para las actividades empresariales y, aun, por preocupaciones de neutralidad con relación a la opción por la inversión en otros sectores².

Apenas las mayores cuantías obtenidas en la alienación de inmuebles podrán constituir unha fuente significativa de rendimientos fiscales³. Sólo que, obviamente, se trata de una tributación de carácter esporádico, dado que no parece obtenida de abstraer el principio de manera general que resulta de diferir la tributación de las demás cuantías para el momento de su realización.

los países de la OCDE sólo Francia, Islandia, Japón, Luxemburgo y Suecia ven valorizado el peso de sus impuestos sobre el patrimonio entre 1985 y 1991 (cfr. *Revenue statistics of OECD member countries*, París, 1993, pág. 85).

² Neutralidad, ésa, que está ausente del sistema fiscal portugués. Las rentas de los predios, líquidas, de gastos de conservación y manutención, están sujetas a una tasa que puede alcanzar cerca del 38%, en el caso de que el propietario sea una sociedad (por su inclusión en el cálculo del lucro tributable), pudiendo la tributación comprender igual nivel en el caso de personas particulares. El mayor valor obtenido por una sociedad en la venta de un inmueble también es tributado como componente del lucro, y puede la tributación alcanzar el 20% en el caso de personas particulares. Si comparamos con unha inversión alternativa en bienes inmobiliarios (p. ej. acciones u obligaciones), vemos que el rendimiento de éstas está sujeto a una tasa fija (liberatoria) del 25% y las demás cuantías exentas, siempre que la inversión se mantenga por un período mínimo de doce meses. Así, apenas razones psicológicas (las ideas de seguridad, amparo y simplicidad asociadas a la inversión inmobiliaria), el temor de la inflación (en retroceso por la continua reducción de ésta) y, en especial, el desequilibrio aún existente en el mercado de arrendamiento con una escasez de la oferta (que ya no se verifica en ciertos sectores, como el mercado de arrendamiento de despachos en las grandes ciudades), permitirán la obtención de rentas demasiado elevadas cuando, conferidas con el valor de los predios, pueden continuar justificando el interés en la inversión inmobiliaria.

³ Siempre teniendo presente el hecho bloqueador de la tributación de las transacciones sobre la normal dinámica del mercado. En el caso portugués, no se debe olvidar que una transacción inmobiliaria, además de la tributación del vendedor por la mayor cuantía eventualmente obtenida, según los términos indicados en la nota anterior, implica la incidencia sobre el comprador del impuesto sobre transferencia de propiedad, a una tasa del 10% en el caso de los predios urbanos.

Esta pérdida de importancia de la tributación predial sucede, a pesar de todo, solamente en términos macro-económicos. La concreta forma de tributación de la propiedad inmobiliaria continúa ocupando un lugar central en las preocupaciones fiscales de las familias. Lugar central ése que no es explicable únicamente en términos financieros pero, esencialmente, por razones sociales y, incluso, psicológicas. Para la gran mayoría de las familias, la gran inversión de sus vidas será la adquisición de casa propia⁴, como forma de concretización de su aspiración (y derecho) a la vivienda. Con tal objetivo una parte significativa de las familias portuguesas consagran una importante parte de sus rendimientos durante períodos correspondientes a gran parte de la vida activa de sus miembros. De ahí que la realización del sueño de ser propietario aparezca enormemente condicionado por los impuestos ligados a la propiedad de los inmuebles⁵. Por eso, también, hay una particular sensibilidad social para este tipo de impuestos, incluso porque son de los más directamente conocidos, debido a que en ellos sólo, raramente, están presentes ciertas formas de anestesia fiscal, como, por ejemplo, el cobro por retención en la fuente⁶.

2. La tributación predial y la autonomía local

Las cuestiones sociales y económicas inherentes a la tributación predial suponen, en Portugal, un componente de naturaleza directamente política.

⁴ En Portugal, la adquisición de casa propia sigue siendo la forma "impuesta" a la mayoría de las familias para la resolución de su problema de vivienda, dadas las distorsiones aún existentes en el mercado de arrendamiento de vivienda porque conducen a rentas anormalmente elevadas y los incentivos fiscales y otros (crédito bancario bonificado) de que pueden gozar los que hubiesen escogido la opción de la compra de vivienda.

⁵ La adquisición de inmueble para vivienda propia se estimula en Portugal, esencialmente, a través de los siguientes incentivos fiscales: la exención o reducción del impuesto sobre transferencias de propiedad, incidente sobre la compra; la exención de tributación de la mayor cuantía obtenida en la venta de vivienda propia, en la medida en que sea reinvertida en idéntica finalidad; la exención de contribución autonómica por un período que puede comprender hasta diez años; la deducción en I.R.S., dentro de los límites fijados, de las pagas totales en la amortización e intereses de préstamos contraídos para tal fin; el régimen fiscal favorable en lo que respecta a la tributación de los intereses de las llamadas "cuentas ahorro-vivienda".

⁶ Sólo existente, en Portugal, en los casos de arrendamientos en los que el arrendatario es un contribuyente que dispone o es legalmente obligado a disponer de contabilidad organizada (art. 94, n.º 1, del Código del I.R.S. y art. 75, n.º 1 c) del Código del I.R.C.).

La actual Constitución de la República Portuguesa proclama, en su artículo 237, el principio de la descentralización administrativa en la organización del Estado, lo que exige un reparto de cierto número de competencias entre la Administración central y las entidades autónomas representativas de intereses colectivos específicos, en concreto, las autonomías locales.

La descentralización administrativa pasa, según la Constitución, por dos vías posibles: la creación de regiones administrativas y la autonomía municipal⁷.

La primera de estas vías, la creación de regiones administrativas, no ha tenido hasta hoy concreción⁸.

Existe, en la sociedad portuguesa, una gran división en cuanto a la voluntad de una solución tal, de difícil justificación en términos de mayor eficiencia, atenta a la pequeña dimensión del país y al temor de que la creación de regiones administrativas pueda llevar a la profundización de divisiones locales, hoy prácticamente inexistentes⁹.

La autonomía municipal, por el contrario, es una realidad, corresponde a una tradición secular portuguesa, consolidada en la edad media, cuando el esfuerzo de la reconquista limitó el centralismo real y supuso la concesión, a través de fueros, de importante autonomía a las comunidades locales, sentimiento, éste que nunca se perdió y encontró su reafirmación doctrinal en los pensadores del romanticismo de finales del siglo pasado y, aun, del inicio de este siglo¹⁰. A pesar de contrariada por el centralismo autoritario de la II República (1926-1974), la tradición de la autonomía municipal fue claramente retomada después de

⁷ En Portugal existen dos regiones autónomas, correspondientes a los archipiélagos de las Azores y de Madeira. Su estatuto es más que el de una región administrativa, debido a que disponen de competencias políticas propias.

⁸ Está prevista la realización durante la presente legislatura de un referendo nacional para decidir la creación o no de regiones administrativas, cuya ley marco fue recientemente aprobada en el Parlamento.

⁹ Tal ley marco de la regionalización prevé la delimitación de las futuras regiones administrativas. No parece existir consenso sobre el número de las regiones que se crearán ni sobre la respectiva delimitación, siendo varios los municipios que pretenden integrar otra región que no es la prevista en dicha ley. Esto motivó que durante el debate parlamentario quedase consagrada la posibilidad de alteración de los límites de las regiones después del referendo. El Tribunal Constitucional vino a declarar inconstitucional tal solución, lo que implica la necesidad de un nuevo debate parlamentario para la aprobación de una "nueva" ley marco. Más problemática, aún, será la cuestión de la elección de las futuras capitales regionales.

¹⁰ Obras clásicas sobre el municipalismo portugués son la *História de Portugal* de Alexandre Herculano y la *História da Administração Pública* de Gama Barros. Para una síntesis, véase Marcello Caetano, *Manual de Direito Administrativo*, I, pág. 382 y sigs.

la Revolución de Abril de 1974, con la elección directa de los órganos del poder local.

La autonomía local comprende varias dimensiones¹¹, entre las cuales destaca, en lo que nos interesa, la autonomía financiera.

La autonomía financiera implica no sólo que la libertad de los órganos municipales aplicase sus rendimientos a las necesidades locales, sino, también, la posibilidad de que los municipios dispusiesen de rendimientos propios.

Como indican Gomes Canotilho y Vital Moreira, "a autonomía financeira requer a autodeterminação financeira, de modo a que a vida financeira das autarquias não fique dependente de actos discricionários do poder central. Consequentemente afastam-se, em princípio, os subsídios e as comparticipações, considerados como instrumentos de dependência das autarquias relativamente ao poder central e fonte de discriminação entre elas".¹²

Como se sabe, dada la irrelevancia global de los rendimientos patrimoniales, los rendimientos efectivos de los entes públicos corresponden, prácticamente, a los rendimientos tributarios.

Los municipios portugueses reciben hoy, además de la cuantía correspondiente al cobro hecho en la respectiva área territorial de ciertos impuestos menores, comunmente designados como impuestos locales¹³, unha parte significativa de los rendimientos del Presupuesto General del Estado, a través de transferencias calculadas en los términos de la Ley 1/87, de 6 de enero, el llamado Fondo de Equilibrio Financiero.

Esta ley define las reglas de reparto entre los varios municipios de determinados porcentajes de los rendimientos fiscales del Estado según criterios de gran complejidad que tienden a alcanzar, simultáneamente, dos objetivos, muchas veces de signo contrario: la satisfacción de las necesidades de cada municipio, naturalmente variables desde luego en función de su dimensión y población, y la concretización de un principio de solidaridad nacional, a implicar un tratamiento más privilegiado de los municipios más desfavorecidos¹⁴.

Con todo, aun con esta garantía legal de percepción anual de un cierto volumen de rendimientos fiscales, la autonomía financiera municipal sigue siendo limitada.

Al contrario que el Estado (poder central), los municipios portugueses no tienen poder tributario propio, no pueden "crear", por la vía de impuesto, los rendimientos que necesiten para hacerles frente a los gastos que consideren necesario realizar en la ejecución del interés público.¹⁵

¹¹ La autonomía normativa, la autonomía administrativa y la autonomía financiera. Sobre el tema en derecho portugués, recientemente, Casalta Nabais, *A Autonomia local*, Coimbra, 1996.

¹² Gomes Canotilho y Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3ª ed., Coimbra, 1993, pág. 889.

¹³ La contribución autonómica, el impuesto sobre transferencias de propiedad, el impuesto municipal sobre vehículos automóviles, la derrama y el impuesto para el Servicio de Bomberos.

¹⁴ Sobre el tema, Pedroso de Almeida *La perequation financière et les subventions*, D.G.A.A., 1990; Antonio Balsa *Regime financeiro das Autarquias Locais*, D.G.A.A., 1991, Valdez Matias *Contributo para o estudo das finanças municipais*, C.C.R.C., Coimbra, 1987.

¹⁵ En la última revisión constitucional (Ley Constitucional 1/97, de 20 de septiembre) se modificó el artículo 238 que, en su n.º 4, pasó a establecer que "las autonomías locales pueden disponer de poderes tributarios, en los casos y en los términos previstos en la ley". Sólo que como tal ley continúa sin existir, se mantiene la situación descrita en el texto.

Los diferentes programas de gobierno municipal se ciñen, así, a oposiciones sobre la mejor presunción de un determinado volumen de recursos predeterminado, con la exclusión de la posibilidad de presentación de diferentes propuestas de realizaciones que suponen distintas exigencias fiscales para los contribuyentes.

La concretización de un ideal de autonomía financiera municipal parece, así, pasar por la creación de un subsistema de impuestos locales, teniendo por sujeto activo los municipios, cuyos órganos deliberativos tendrían competencia para intervenir en la configuración de los respectivos elementos esenciales, que la Administración pública local, eventualmente, recaudaría¹⁶.

Sólo que tal objetivo es contrariado por varios factores, técnicos y políticos.

Como obstáculos técnicos tenemos, en primer lugar, la tendencia de los modernos sistemas fiscales a la globalización.

La personalización de la tributación de las personas físicas lleva a la necesidad de la consideración unitaria de todos los diferentes tipos de rendimiento del grupo familiar y su sujeción a un sólo impuesto, lo que origina una cotización única; algo semejante sucede con la tributación de las personas colectivas, en especial de las sociedades: los diferentes tipos de rendimientos, aunque no directamente resultantes de la actividad empresarial, se consideran componentes positivos (provechos) en el cálculo del lucro, lo cual es tributado de forma global en un único impuesto, en el caso portugués el IRC (Impuesto sobre el rendimiento de las personas colectivas).

Como segunda dificultad técnica en la creación de un sistema de impuestos locales surge la cuestión de la localización de los rendimientos, con respecto a su imputación en un determinado espacio geográfico, el establecimiento de un nexo que justifique su atribución a un determinado municipio¹⁷.

Se suma, por último, en contra de la idea de la creación de un verdadero sistema de impuestos locales, el recelo de que se creen grandes desigualdades en la carga fiscal a la que estarían sujetos los contribuyentes en los diferentes municipios (lo que parece ser poco razonable en un país de reducidas dimensiones) y el temor de que, en pequeños municipios en que la propiedad se concentra en la mano de un pequeño número de ciudadanos (desde luego la tierra, pero también las unidades industriales), la mayoría de electores diese su aprobación a normas fiscales que constituirían, en la práctica, auténticas formas de confisco por la vía fiscal.

¹⁶ Sobre el tema, Manuel Lopes Porto, "A Reforma fiscal portuguesa e a tributação local", en *Estudos em Homenagem a Eduardo Correia*, Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, 1994; Rui Duarte Morais "Notas sobre a Contribuição Autárquica" en *Fisco*, n.º 7, 1989.

¹⁷ El problema fue particularmente sentido en Portugal a propósito de la afectación de los rendimientos de la derrama, un impuesto adicional relativo al IRC. El rendimiento se había, inicialmente, atribuido al municipio de la sede de la sociedad, lo que originó legítimas protestas de los municipios por la situación de los diferentes establecimientos comerciales e industriales. Esto obligó al establecimiento, por el D.L. 37/93, de 13 de febrero, que modificaba la Lei de las finanzas locales, de criterios legales de reparto del rendimiento de tal impuesto entre los varios municipios en los que se sitúan los diversos establecimientos de una sociedad en base a índices externos como puede ser el importe de salarios pagados por cada uno de esos establecimientos en el cómputo general de la sociedad.

Completando como ninguna otra las exigencias del criterio de localización espacial (por la evidente "localización" del bien productor de la manifestación de la capacidad contributiva tributable), la tributación predial es la que mejor permite construir figuras tributarias autónomas de tributación capaces de generar un rendimiento fiscal propio de los municipios¹⁸.

Los impuestos locales (municipales) son, ya hoy, esencialmente, los impuestos patrimoniales sobre bienes inmobiliarios¹⁹.

Por último, las preocupaciones ambientales, ecológicas, de preservación del patrimonio y de estímulo para un correcto urbanismo, dominantes en las sociedades de hoy, le han concedido una elevada importancia a la posibilidad del uso extra-fiscal de los impuestos sobre el patrimonio inmobiliario como una de las formas posibles de lograr, por vía indirecta, un cierto control público del comportamiento de los ciudadanos con respecto a los predios de los que son titulares, lo que corrobora la conveniencia de un refuerzo del margen de intervención municipal en la definición de sus elementos esenciales, dada su competencia propia en tales materias.

En resumen, aunque la tributación de los predios sea hoy una realidad fiscal "menor", su importancia política y social ha, algo paradójicamente, sufrido un importante refuerzo en los últimos tiempos.

No es, pues, casualidad, que este tema sea hoy central en el debate fiscal que, con gran impacto público, tiene lugar en este momento en Portugal. Tal justificaría sólo por sí mismo, creemos, la oportunidad de la elección del objetivo de las presentes consideraciones.

¹⁸ Cfr., David King, *Tax Reform and local government finance in Portugal*, Stirling, 1986; M. Casanegra M. e outros, *Reform of income taxation in Portugal*, F.M.I., 1985.

¹⁹ Lo que se justifica no sólo por el fácil establecimiento de la conexión geográfica sino también por el hecho de estar ante una tributación que se ajusta al principio de beneficio y que las competencias municipales se tradujesen, en gran medida, en la prestación de servicios directamente relacionados con posesión o la ocupación de predios. (Cfr., Lopes Porto e Duarte Morais, cit. nota 16).

²⁰ Incidente sobre el valor de la transacción gravosa de inmuebles *inter vivos*. El impuesto (tasa normal de 10%, en el caso de predios urbanos, y 8% en el caso de predios rústicos) le corresponde al comprador.

2. La evolución reciente de la tributación predial en Portugal

Ya que es motivo de estudio de este trabajo la problemática actual de la tributación predial en Portugal, creemos que es indispensable situar primero al lector, desconocedor de esta realidad, en lo que respecta a los antecedentes de la cuestión.

Para centrarnos en el tema objeto de este estudio, apenas nos referiremos a las formas de tributación del rendimiento y del valor de los predios (las cuales, como veremos, tienen una íntima conexión en el fiscal portugués).

Al margen quedarán otras formas de tributación de los bienes inmobiliarios, principalmente las resultantes de su transmisión gravosa (impuesto sobre transferencias de propiedad²⁰

y tributación de las demás cuantías²¹) y gratuita (impuesto sobre sucesiones y donaciones).

No queremos, por lo tanto, dejar de hacer referencia a que mucho de lo que se dirá en lo que respecta a la cuantificación del valor imponible de los predios es aplicable, con las necesarias adaptaciones, a estas formas tributarias.

3. La reforma fiscal de los años sesenta

El sistema fiscal portugués de tributación del rendimiento de los inmuebles tiene sus raíces en el marco legislativo creado por la reforma fiscal de 1958-65²², en especial el Código de la contribución predial y del impuesto sobre la industria agrícola aprobado por el D.L. 45.104, de 1 de junio de 1963.

Como trazos esenciales de este marco legislativo indicaremos los siguientes:

■ el predominio de una tributación cedular, de índole esencialmente real, en que cada tipo de rendimiento, definido por su origen o fuente, estaba sujeto a un distinto impuesto.

■ una tributación dirigida al rendimiento, el cual podría ser, según los casos, rendimiento real, normal o potencial:

a) Rendimiento real, en el caso de los predios (urbanos, construidos o no construidos) destinados a arrendamiento. En este caso, el rendimiento imponible lo constituía el valor de las rentas efectivamente recibidas por el propietario, líquidas de determinados porcentajes que, legalmente, se presumía que correspondiesen a los gastos de conservación y manutención de los predios²³.

b) Rendimiento potencial, en el caso de los predios urbanos (construidos o no) sometidos al uso de su propietario. En este caso, la tributación incidía sobre la renta presumida (potencial), correspondiente a la renta (líquida, en los términos expuestos en el párrafo anterior) que sería normalmente posible obtener en el caso de que el predio se estableciese en el mercado de arrendamiento, para ser determinado por evaluación.

c) Renta normal (renta agraria), en el supuesto de los predios rústicos (de aplicación agrícola).

El valor imponible le correspondería, en este caso, al rendimiento atribuible a aquel capital-tierra en cuanto factor de producción, en el marco de una actividad empresarial agrícola. Dicho rendimiento se determinaba por estimación. Para esto, se partía del esbozo de una exploración agrícola normal (por re-

²¹ Cfr., *supra* nota 2.

²² Sobre esta reforma ver, de su principal responsable, Teixeira Ribeiro, *A Reforma fiscal*, Coimbra, 1965.

²³ Presunción, ésta, que se mantiene en la versión original del Código del IRS (en vigor desde el 1 de enero de 1989) hasta 1994. Su objetivo era el de evitarles a los pequeños propietarios la necesidad de mantener el registro documental de tales gastos y, mismo, estimular la auto-realización de tareas de manutención y conservación por los propietarios. De ahí que, funcionando como presunción a favor del propietario, pudiese ser elidida por éste mediante la prueba de la realización de gastos de suma superior. Una escasa prevención de rendimiento supuso la abo- lición de esta norma.

ferencia al tipo de culturas normalmente practicados en la zona); se calculaba, después, con referencia a diferentes parcelas-tipo (distintas por la diferente capacidad de los suelos) los provechos y los costes normales de la explotación agrícola, llegándose (por exclusión de partes, y después de haber sido abatido el lucro normal del empresario agrícola) al rendimiento imputable al capital predial, al capital-tierra.

Este proceso de estimación (que implica una previa valoración catastral para la delimitación de cada predio e identificación de las diferentes parcelas correspondientes a diferentes tipos de suelos destinados para diferentes tipos de cultivos que lo constituyen) se caracteriza por un extremo rigor y, en consecuencia, por una extrema lentitud.

Por eso, aún hoy, apenas una parte del país (en lo esencial, las zonas en donde no predomina el minifundio) ha sido objeto de estimación catastral.

Los resultados obtenidos, a pesar del rigor en su determinación, quedan rápidamente desactualizados (a veces, incluso antes de que terminara el proceso de estimación) por la evolución en el aprovechamiento agrícola de los terrenos (p. ej. introducción de nuevos cultivos) o por la alteración de los valores de mercado que se habían tenido en cuenta en la determinación de la renta agraria.

4. La reforma de 1989

La reforma global de la tributación del rendimiento en Portugal, que entró en vigor, con la publicación de los diferentes códigos que la integran, el 1 de enero de 1989, alteró radicalmente la filosofía de la tributación predial, pero dejó intactas las formas de determinación de la base de tributación del valor de los predios.

La característica más importante de dicha reforma fue, en lo que corresponde a la tributación de las personas físicas, el paso de un sistema de tributación cedular (ya entonces un arcaísmo único en los países de la OCDE) a un sistema de tributación "unitaria", caracterizado por el conjunto de los diferentes tipos de rendimiento y su sujeción, después de la consideración de varios tipos de deducciones de carácter personalizante, a una tasa, lo que origina, por lo tanto, una única deuda de impuesto²⁴.

En lo que respecta a los predios arrendados, en que estaban sujetos a impuesto las rentas líquidas efectivamente recibidas por el señorío, no presentaban ninguna dificultad de mayor

²⁴ Sobre la Reforma de la tributación directa del rendimiento en 1989, *vid.*, Pitta e Cunha, *A Reforma Fiscal*, Lisboa, 1989, y Saldanha Sanches, *Princípios Estruturantes da Reforma Fiscal*, Lisboa, 1991.

envergadura su integración en un impuesto global sobre el rendimiento.

Ya no es así en lo que corresponde a los predios no arrendados: su inclusión en la tributación global del rendimiento colinda frontalmente con algunos de los principios que habían presidido la elaboración de esta nueva forma de tributación, especialmente el de que sólo deberían ser tributados rendimientos reales y efectivos excluyéndose, por lo tanto, la tributación de rendimientos normales o presumidos (la renta potencial determinada pro valoración que, como vimos, era objeto de tributación por el antiguo Código de la contribución predial).

La solución obvia parecía ser así la de la tributación de los predios arrendados en IRS o IRC, según el respectivo titular fuese una persona física o una persona jurídica, y la sujeción, en caso de que así se entendiese²⁵, a una forma autónoma de tributación, de efecto económico equivalente, de los predios no arrendados.

No fue, no obstante, ésta la vía escogida por el legislador: más allá del dualismo, tal vez indeseable, que así se introduciría en la tributación predial, según la situación de arrendamiento o de no arrendamiento de los predios (con todos los problemas implicados por la alteración de la situación del predio, de las situaciones de predios parcialmente arrendados o arrendados apenas durante parte del año), se quiso dar satisfacción a las exigencias de autonomía financiera de los municipios, a la "reserva" para éstos de las formas de tributación más adecuadas a las exigencias de una financiación autónoma por la vía fiscal, funciones a las que particularmente se adecúan, como ya dijimos, los impuestos sobre los inmuebles.

Los rasgos generales del sistema, trazados por la reforma actualmente en vigor habían sido los siguientes:²⁶

■ creación de una nueva figura tributaria, la contribución autónoma, a la que quedarían sujetos todos los predios, arrendados o no.

Tal impuesto es un impuesto sobre el valor patrimonial de los bienes y no sobre su rendimiento, por lo que su existencia no coincide con el principio de la tributación unitaria de los rendimientos.

■ sujeción a las formas globales de tributación (IRS o IRC, según su titular sea persona física o colectiva) de los rendimientos reales líquidos originados por los predios en situación de arrendamiento.

■ eliminación, por principio, de la *dupla tributación económica* que así resulta para los propietarios de predios prescriptos a arrendamiento (sujetos a C.A. por el valor del predio y el

²⁵ Dado que no existe en el sistema fiscal portugués una tributación del patrimonio con carácter generalizado. Sólo los inmuebles y, en cierta medida, los vehículos automóviles están sujetos a tributación independientemente de la producción de un rendimiento real. Una de las propuestas del actual Gobierno está en el sentido de la creación de un impuesto "general" sobre el patrimonio. Cfr., Medina Carreira, *Reforma da Tributação do Património*, mimeografiado, Lisboa, 1997.

²⁶ Lopes Porto y Duarte Morais, cit. nota 16.

impuesto sobre el rendimiento por las rentas obtenidas) a través de la posibilidad de deducción de las sumas pagadas en contribuciones autonómicas en el respectivo impuesto sobre el rendimiento.

En el caso de predios establecidos para arrendamiento, el pago de la contribución autonómica funciona así, en términos económicos, como un adelanto, un pago a cargo, del impuesto sobre el rendimiento, por lo que la carga fiscal de cada propietario acabará por ser determinada por la tasa a la que quede sujeta la totalidad de los rendimientos de cada contribuyente.

A pesar de tan substanciales modificaciones en la filosofía del impuesto, las alteraciones legislativas introducidas por la reforma de 1989 no habían sido, por razones de mera oportunidad política, acompañadas por la revisión de las reglas de cuantificación del valor patrimonial de los predios sujeto a contribución autonómica.

Se habían mantenido en vigor, como solución "transitoria" de recurso, las normas pertinentes del Código de 1963, el Código de la contribución predial.

Dado que las reglas de determinación de la materia tributaria se dirigían, en dicho código, a la determinación del rendimiento de los predios, en los términos que, aunque brevemente, dejamos atrás expuestos y la contribución autonómica incide sobre el valor de los predios, la solución encontrada (se repite, considerada como meramente transitoria) fue la de multiplicar el rendimiento así establecido por aplicación de factores de capitalización legalmente determinados (en orden al factor 15) para estipular el valor patrimonial objeto de tributación en C.A.

5. La polémica sobre la creación de la contribución autonómica

La creación de la contribución autonómica no estuvo exenta de crítica²⁷, incluso en el plano de su constitucionalidad, no obstante, aunque me identifique (hasta por la participación que he sustentado en el proceso técnico que condujo a su creación) con soluciones encontradas, creo que sería oportuno dar una noticia sucinta, acerca de esa polémica, aunque sólo a nivel constitucional.

Después de su entrada en vigor, numerosos preceptos de los diferentes códigos que habían integrado la reforma fiscal de 1989 habían sido objeto de un proceso tendente a la declaración de su inconstitucionalidad por el Tribunal Constitucional. En-

²⁷ En una crítica vehemente a la opción legislativa de la creación de la contribución autonómica y de algunas de las concretas soluciones legislativas, Nuno de Sá Gomes, "Considerações em torno da Contribuição Predial Autárquica", en *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 365, 1992.

tre ellos, algunos de los artículos del Código de la contribución autonómica.

En lo referente a ésta, más allá de cuestiones "menores", esencialmente relativas a normas transitorias, se puso en crisis el art. 17 del respectivo código, el cual permite la intervención autónoma de las asambleas municipales en la concreta definición de la tasa del impuesto que incide sobre los predios urbanos, entre los límites máximo y mínimo definidos por el Parlamento.

Alegaba el autor del recurso de inconstitucionalidad, el defensor del pueblo²⁸, que dicho artículo choca con el *principio de igualdad* al "permitir, una intervención administrativa de carácter discrecional en el ámbito del contenido esencial del acto tributario, es decir, en la fijación de la tasa de impuesto", y, además, que tal precepto implicaba una *violación del principio de la reserva de ley parlamentaria* en la creación de los impuestos²⁹.

Numerosos juristas, entre ellos algunos de los más conocidos fiscalistas portugueses, habían sido llamados a dar su opinión, y su conclusión fue unánime por lo infundado de tales argumentos de inconstitucionalidad.

En lo que respecta a la supuesta violación del principio de igualdad, se discutió, en definitiva, que se debería hacer una lectura substantiva y no meramente formal o matemática de tal normativa constitucional. Igualdad será, en suma, tratar de distinta forma lo que es diferente, en la medida exigida por tal diferencia. Transportado este entendimiento para el caso concreto, hubo una particular llamada de atención al fundamento del impuesto, claramente expreso en el preámbulo del respectivo código.

La contribución autonómica es un impuesto dominado por el principio de beneficio³⁰: su cotización le corresponde, más que al reconocimiento de una concreta capacidad contributiva, a una contrapartida pagada por los titulares de los predios por la actividad municipal, la cual, en lo esencial, se traduce en la prestación de servicios (calles, infraestructuras de saneamiento, recogida de basura doméstica, etc.) que les son útiles directamente a los propietarios de los predios situados en una determinada circunscripción territorial³¹. Ya que son diferentes, de municipio a municipio, los costes de la prestación de tales servicios y, en la mayoría de los casos, las inversiones necesarias para la satisfacción en un grado mínimo de tales necesidades -lo que mejor que nadie pueden apreciar los órganos del poder local- resulta evidente que para satisfacer el principio de igualdad en el acceso a tales servicios podrá ser exigible un diferente esfuerzo financiero y, por lo tanto, un diferente esfuerzo tributario.

²⁸ La ley portuguesa no permite la interposición directa por particulares de recursos para el Tribunal Constitucional tendentes a la apreciación en abstracto de la constitucionalidad de una norma. De ahí que el defensor del pueblo, que goza de tal legitimidad, haya sido el "portavoz" de las "preocupaciones que le habían manifestado por un grupo de ciudadanos".

²⁹ Sobre el principio de la legalidad en el derecho fiscal portugués, Casalta Nabais, *Os contratos fiscais*, Coimbra, 1994, págs. 215 y sigs.

³⁰ Sobre el principio del beneficio como legitimador de la tributación, Moreno Seijas, *El principio del beneficio de la imposición: teoría y aplicación actual*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995.

³¹ Rigurosamente, no son propietarios pero sí los ocupantes. De ahí que, en ciertos países, como Francia, sean éstos y no los propietarios los sujetos pasivos de formas semejantes de imposición. En Portugal, razones políticas (el deseo de no agravar a los inquilinos) y de naturaleza práctica (la fácil determinabilidad por el registro de la identidad del propietario, y la garantía del pago de la deuda de impuesto del propietario que es el propio predio) conllevarán a mantener la solución tradicional de configurar el propietario como sujeto pasivo del impuesto.

La existencia de diferentes tasas del impuesto en las diferentes zonas geográficas (que, de otro modo, y como se destacó, es una característica casi "universal" de los diferentes impuestos locales en los varios países occidentales) no puede así considerarse como violación del principio de igualdad.

Con respecto a la violación del principio de reserva parlamentaria, la cuestión, en lo esencial, era saber si la exigencia del entonces artículo 106, n.º 2 del CRP³² implicaba o no una definición de la tasa en concreto o, si llegaría simplemente la fijación, por el Parlamento, de sus límites mínimo y máximo.

Es importante, con respecto a esto, explicar que dicha discusión surgía, en gran medida, a propósito de las sucesivas redacciones del precepto equivalente del texto constitucional anterior y del significado de la elección de redacción amparada por el legislador constitucional de 1976.

En realidad, el art. 70, n.º 1 de la Constitución de 1933, en su redacción inicial, le reservaba al Parlamento sólo la definición de los límites de las tasas; después de la revisión de 1971, pasó a exigir la determinación parlamentaria de la propia tasa, redacción ésta equivalente a la que encontrábamos en el entonces art. 106, n.º 2 de la CRP.

Es decir, la evolución constitucional puede entenderse en el sentido de que se excluye la intervención de cualquier otro órgano que no sea el parlamentario para la definición de la tasa de los impuestos³³.

Tal argumentación fue profundamente rebatida por los juristas que sobre la cuestión habían sido entonces llamados a pronunciarse, en base a, entre otras, las siguientes líneas de argumentación:

■ la necesidad de una interpretación sistemática de la Constitución, de la que resulta que en las situaciones, además bastante frecuentes, de choque entre principios constitucionales cuya satisfacción por el legislador ordinario se vuelva simultáneamente imposible debido a su carácter contradictorio, habrá que buscar una solución legislativa que sin sacrificar el núcleo esencial de cada uno de esos principios, traduzca el compromiso posible; en ese caso, tendríamos, por un lado, el principio de la reserva parlamentaria de la creación de los impuestos y, por otro, los principios, de igual dignidad constitucional, de la autonomía financiera municipal y de la existencia de un poder regulador autónomo que exigirán una conciliación.

■ la intervención autónoma de los entes deliberativos municipales en la fijación de la tasa dentro de una parte, además mucho más estrecha, predefinida por la Lei de la Asamblea de

³² Actual artículo 103, n.º 2.

³³ Sobre tal evolución constitucional, cfr., Bráz Teixeira, *Princípios de Direito Fiscal*, Coimbra, 1992, pág. 91 y sigs, y Soares Martínez, *Direito Fiscal*, Coimbra, 1993, págs. 93 y sigs.

la República satisfaría tal exigencia de conciliación, hasta porque lo esencial del fin del instituto de la reserva parlamentaria no sería puesto en duda, la idea de auto-tributación se mantendría, totalmente, una vez que los representantes electos del pueblo (y no un órgano cualquiera de la Administración)³⁴ serían los que fijasen la concreta tasa, o sea, nunca se podría hablar de una *taxation without representation*.

■ se mantendría intacta la función de garantía que la Constitución pretende llevar a cabo de la reserva de ley, en cuanto los contribuyentes seguirían conociendo previamente la concreta tasa que les sería aplicable, aunque por intermedio de una "ley municipal" (ley en sentido material).

Además, y como se señaló entonces, en el derecho penal, dominio en que las preocupaciones de garantías son mayores por estar en causa la propia libertad y no sólo intereses de índole patrimonial, la tipicidad de la ley penal nunca fue vista como prohibiendo la existencia de penas fijadas entre un máximo y un mínimo.

El Tribunal Constitucional, en su Sentencia n.º 57/95³⁵ le dio la razón a la argumentación sintetizada más arriba, concluyendo por la constitucionalidad de tal margen de intervención de los órganos del poder local en la fijación en concreto de las tasas del impuesto, y respondiendo así negativamente a las alegaciones de inconstitucionalidad.

Aunque admitamos que toda esta problemática no sea muy interesante para el lector español, a quien la diversidad cultural y política de su Estado le hace extraña la noción de un poder legislativo absolutamente centralizado en el Parlamento, pensamos que la sentencia del Tribunal Constitucional portugués, al que nos referimos, es extremadamente significativo. No tanto por las cuestiones concretas en apreciación, las cuales, por corresponder a soluciones legislativas que, en lo esencial, no tenían nada de innovador, una vez que retomaban, aunque de forma diferente, soluciones ya tradicionales en la legislación fiscal portuguesa³⁶, pero si por las perspectivas de futuro que abrió: al reconocer la compatibilidad del principio constitucional de la reserva de ley en materia de creación de impuestos con el ejercicio de un poder regulamentario autónomo de los municipios, mismo al nivel de los elementos esenciales, el Tribunal Constitucional abrió camino (o, por lo menos, no impidió) la posibilidad de una intervención adicional, en el futuro, en materia de elementos esenciales de los impuestos, bien por parte de los municipios, bien por parte de las futuras regiones administrativas, si éstas llegaran a tener concretización³⁷.

³⁴ Las asambleas municipales son elegidas por sufragio directo con respecto a la regla de proporcionalidad.

³⁵ D.R., II serie, de 12/04/95.

³⁶ Es una solución tradicional del derecho portugués la existencia de una deliberación de los municipios sobre si pretenden cobrar en un determinado año la derrama y, en caso afirmativo, la fijación de la respectiva tasa hasta el máximo fijado por ley parlamentaria.

³⁷ La cuestión de la constitucionalidad de la intervención de los municipios en la determinación de elementos esenciales de los impuestos quedó, mientras tanto, superada con la revisión constitucional de septiembre de 1997. Cfr., *supra*, nota 15.

No será en realidad, por casualidad, que los trabajos técnicos para la reforma de la contribución autonómica, los que más adelante trataremos, prevean ya una intervención autónoma de los municipios en la definición de las reglas que conducirán a la cuantificación de la materia tributable.

6. La injusticia actual de la contribución autonómica

La contribución autonómica, en tanto que impuesto sobre el valor de los bienes inmobiliarios, depende, en lo que respecta a su justicia relativa, a la igualdad horizontal entre los contribuyentes, de la existencia de una determinación uniforme y actualizada del valor de los predios, es decir, que la cuantificación de la materia tributaria corresponda efectivamente al valor que la ley pretende tributar (el llamado valor patrimonial).

¡Tal como ocurre en Portugal!

Como hemos dicho, la creación de la contribución autonómica no fue, esencialmente por razones de índole política, acompañada de la aprobación de un nuevo código de valores³⁸. Se habían mantenido, como dijimos, a título de solución transitoria, en vigor las normas de valores del abolido Código de la contribución predial de 1963.

Sólo que esta "solución transitoria" es manifiestamente absurda, en tanto que desvirtúa totalmente el nuevo impuesto.

En realidad, la apreciación hecha en el marco de la abolida contribución predial era una apreciación dirigida a la determinación del rendimiento.

Tributándose hoy el valor de los predios, se llega al respectivo valor por la capitalización del rendimiento, a través de su multiplicación por un factor legal.³⁹ Sólo que —y refiriéndonos ahora solamente a los predios urbanos ya que son los únicos con representación significativa en términos de rendimiento— la cuestión comienza por el valor de la renta efectivamente obtenida o de la equivalente renta potencial que estea influenciada por factores que no tienen necesariamente correspondencia en el valor de los terrenos:

■ Primero, el valor de una renta, en un mercado libre, es determinado por una situación coyuntural de oferta y demanda. Es decir, dos predios de igual valor, hasta con la misma localización, fácilmente serán arrendados por valores substancialmente diferentes si, a corto plazo, las condiciones de mercado se alterasen fundamentalmente.

³⁸ Siempre que, bien cuando tuvieron lugar los trabajos de la Reforma de 1989, bien posteriormente, se anunció la eventual aprobación de un código de valores, hubo reacciones particularmente violentas por parte de la opinión pública que había determinado la congelación de tales proyectos. Los contribuyentes, especialmente los propietarios de predios más antiguos, teniendo conciencia del carácter desajustado del impuesto que pagan, temen que la aprobación de una nueva normativa vaya acompañada de la revalorización general de la propiedad y del consiguiente brutal aumento de sus impuestos.

³⁹ Este factor de capitalización fijo es más un elemento de arbitrio en el impuesto, porque no existe ningún tipo de correlación necesaria (fija) entre el rendimiento normal de un predio y su valor.

Se le suma a esto que sólo ficticiamente se puede hablar de un mercado libre de arrendamiento en Portugal. Desde la II Guerra Mundial, las rentas de vivienda para habitar habían estado congeladas en los principales ayuntamientos del territorio (Lisboa y Oporto), medida esa que fue posteriormente extendida a todo el país y a las rentas no para habitar, situación ésta que se ha mantenido hasta hace bien poco.

En este marco legal, aunque se mantuviese la libertad de fijación contractual de la renta inicial, las rentas no podrán ser actualizadas o, a partir de determinado momento, sólo lo podrán ser en base a coeficientes legales (siempre inferiores a los índices de inflación).

■ Segundo, a esta "congelación de rentas" se sumó la perennidad de los arrendamientos.

La ley permitía (permite) la transmisión, casi ilimitada, de la calidad de arrendatario residencial de padres para hijos, de generación en generación y la libre transmisión de la calidad de arrendatario para fines empresariales a través del recurso a la figura del *traspaso* del establecimiento comercial.

■ Se suma a esto, por fin, el hecho de que Portugal conocía, a finales de la década de los setenta y durante la mayor parte de la década de los ochenta, una inflación siempre superior a dos dígitos, que alcanzó en varios años valores próximos al 30%.

Las consecuencias para el mercado de arrendamiento de este marco legal son las que se podrían esperar:

■ la fijación de los inquilinos en los predios arrendados (unha casi total inmovilidad del mercado de arrendamiento), usufructuando (a costa de los legítimos intereses de los propietarios) de la ayuda de una renta cada año más irrisoria.

■ por el contrario, el establecimiento de las rentas de los (pocos) nuevos contratos de arrendamiento en valores altísimos, para procurar así que los propietarios se previniesen contra la futura desvalorización de esas rentas.

■ por último (socialmente, lo más importante) la desaparición de un mercado de arrendamiento, en especial para vivienda, y la degradación del lugar inmobiliario, una vez que los propietarios no están dispuestos a invertir en bienes que no les ofrecen un mínimo de rentabilidad.

Es cierto que esta situación, al menos legislativamente, se ha visto alterada, incluso con la posibilidad de la libre celebración de nuevos contratos de arrendamiento a plazo fijo, por ejemplo, por un período convenido entre las partes, en un mínimo de cinco años. Sólo que sus consecuencias continúan proyectán-

dose directamente en la cuantificación de la materia tributable de la contribución autonómica.

La capitalización de los rendimientos (de las rentas), hecha en 1989, para la fijación del valor patrimonial tributable en contribución autonómica, significó, a pesar de algunas tímidas medidas de corrección entonces introducidas⁴⁰, capitalizar valores totalmente dispares: rentas más o menos desactualizadas por el hecho de la inflación (desactualización, ésa, en función esencialmente de la antigüedad de los arrendamientos); capitalización de rentas intencionalmente fijadas en valores muy por encima del rendimiento normal del predio en un mercado libre, en el caso de los predios nuevos.

Como consecuencia obvia, los propietarios de predios que en 1989 estaban arrendados hacía tiempo, están hoy sujetos a una evidente sub-tributación en contribución autonómica, muchas veces a una tributación irrisoria, en cuanto los propietarios de predios que en 1989 habían sido recientemente arrendados están hoy sujetos a una sobre-tributación en este impuesto⁴¹.

Convendrá, además, recordar aquí que esta situación de injusticia relativa de tributación en contribución autonómica entre propietarios de predios de idéntico valor que gozan (involuntariamente, por las razones expuestas) de rentas radicalmente diferentes acaba por ser disminuida al nivel de los impuestos sobre el rendimiento. En realidad, como hemos dicho, las rentas obtenidas por los propietarios se engloban en el conjunto de rendimientos sujetos a IRS (IRC, siendo el propietario una persona colectiva). Con el fin de evitar la dupla tributación económica resultante de esta dupla sujeción a impuestos (contribución autonómica+IRS/IRC) de la misma realidad (situación de propietario inmobiliario), la ley permite la deducción a la tributación de los impuestos sobre el rendimiento de la cantidad de contribución autonómica pagada con relación a predios o parte de predios dados de arrendamiento o la consideración de tal pago como coste de las actividades empresariales. La contribución autonómica acaba así por funcionar, con relación a los predios arrendados, como un anticipo, un pago por cuenta, del impuesto debido por los propietarios con respecto a sus rentas o se disminuye en la contribución global del lucro en caso de que el propietario estuviese sujeto a IRC.

En términos económicos, los propietarios acabarán así, con respecto a los predios arrendados, por estar sujetos a una contribución incidente sobre el valor de las rentas efectivamente recibidas por aplicación de la tasa correspondiente a la globalidad de sus rendimientos.

⁴⁰ Una tímida "actualización" de valores por aplicación de coeficientes variables en función de la fecha de la última actualización (art. 6 del D. 442-C/88, de 30 de noviembre, que aprobó el Código de la contribución autonómica). Nueva actualización, igualmente tímida, se efectuó, necesariamente, del artículo 55 de la Ley n.º 39-B/94, entonces acompañada de una baja de tasas.

⁴¹ Una imagen de lo caricaturesco de la situación nos la da el siguiente ejemplo, que tiene lugar con relativa frecuencia en las grandes ciudades: propietarios de pisos adquiridos hace cerca de veinte años los llevará ahora a adquirir, por el agravante de las dificultades de estacionamiento automovilístico, espacios en aparcamientos colectivos situados junto a sus residencias. Pagan un valor más elevado de contribución autonómica por dicha plaza de garaje que por su residencia.

La situación descrita resulta más grave con relación a los terrenos no arrendados.

En primer lugar, podemos imaginar la situación de un predio arrendado que, en la vigencia del Código de la contribución autonómica (i. e., después de 1989) dejó de estarlo. Su valor patrimonial actual fue determinado en base a la renta practicada en 1988, por lo tanto sujeto a todos los condicionamientos en su determinación a los que nos hemos referido anteriormente. El contribuyente continúa pagando la misma contribución autonómica, que ahora nada más puede deducir en el IRS/IRC.

En lo que respecta a los predios que nunca habían estado arrendados (esencialmente los predios de vivienda propia⁴²), la determinación de la renta presumida, cuya fijación se vuelve necesaria para que, a través del proceso de capitalización descrito, se llegase al valor patrimonial contributivo en contribución autonómica, independientemente del momento en que fue fijada, comportó siempre un elevado elemento de aleatoriedad.

En primer lugar, la tarea del perito es necesariamente difícil, por no decir imposible: la ley ordena que éste determine la *renta potencial* (la renta que, eventualmente, el propietario podría obtener en un mercado libre) y no existe un mercado libre de arrendamiento (o, por lo menos, un mercado que obedezca al normal juego de la oferta y de la demanda) así el perito difícilmente encuentra, en la mayoría de los casos, el término adecuado de comparación.

Segundo, porque la "determinación de la renta en un mercado libre" comporta un margen de subjetividad difícilmente controlable.

Se le añade, y posiblemente lo más importante, que, una vez fijado el valor del predio, éste se ha mantenido inalterado, salvo ligeras correcciones determinadas por ley y establecidas por aplicación de coeficientes.

Es decir, en resumen, los predios antiguos pagan contribución autonómica en base a valores fijados –bien o mal, no interesa ahora considerar– hace años, tal vez hace decenas de años, y se mantienen prácticamente inalterados en valores nominales.

Los predios nuevos pagan contribución autonómica por valores reales y actualizados (una vez que, en la década de los noventa, se asistió a un resurgir del mercado libre de arrendamiento y a una reducción de la inflación para valores próximos de la media europea).

La contribución autonómica viola hoy, de forma intolerante, la igualdad horizontal entre los contribuyentes.

⁴² Dado que, en el caso de predios afectados por lo relativo a actividades empresariales hay como una "dispersión" de la contribución autonómica en el impuesto sobre los beneficios.

7. Algunos datos estadísticos sobre la contribución autonómica

Recientemente (diciembre de 1996), una comisión encargada por el Gobierno de estudiar este problema realizó, más allá de la propuesta radical del sistema al que en adelante nos referiremos, una ponencia⁴³ con curiosas informaciones estadísticas sobre lo que es hoy la realidad del impuesto de contribución autonómica en Portugal.

Simplemente, para que el lector pueda percibir lo "ridículo de la situación", haremos referencia a algunos de esos números:

■ la cotización de la contribución autonómica relativa a los predios urbanos es de cerca de 62,5 millones de contos⁴⁴ (98,5% del rendimiento total) y la relativa a los predios rústicos es de 1 millón de contos (1,5% del rendimiento total).⁴⁵

■ los valores patrimoniales que sirven de base a la contribución, conducen a que el valor medio de cada terreno urbano (edificios, terrenos para construcción, etc.) en Portugal sea, para efectos fiscales, de 1560 contos y el de los rústicos de cerca de 14 contos.

■ el valor medio de las cotizaciones anuales pagadas en una sola prestación –tendencialmente correspondientes a los predios rústicos y a los urbanos inscritos en la oficina principal antes de 1980– es de 8 contos.

■ el valor medio de las contribuciones pagadas en dos prestaciones –habitualmente correspondientes a terrenos urbanos inscritos en la oficina principal después de 1980– es de 136 contos.

■ las exenciones abarcan el 40% del valor patrimonial total atribuido a los terrenos, de los cuales el 76% son *exenciones temporales*⁴⁶, 22% *exenciones permanentes*⁴⁷ y el 2% las llamadas *exenciones técnicas*⁴⁸.

Como concluye dicha ponencia: "el conjunto de propietarios que paga impuesto en dos prestaciones (cerca de 6% del total de los contribuyentes, cuyas pagas corresponden a cerca del 80% del total del rendimiento) sólo una parte (pequeña) les corresponderá a propietarios de grandes terrenos en términos de dimensión y valor (...) Lo que parece es que este conjunto de propietarios pertenece, en gran medida, a una clase media y mismo media baja que había adquirido su casa a través de crédito, para lo cual necesitaba declarar el valor real o próximo del real, para poder obtener la cuantía del crédito efectivamente necesario para adquirir el inmueble. Cuanto más frá-

⁴³ Que pasaremos a designar por ponencia o propuesta Sidónio Pardo, nombre de su principal responsable.

⁴⁴ Designación corriente para 1.000.000 PTE.

⁴⁵ Una peseta representa actualmente cerca de 1,20 escudos. Un conto le corresponderá así a cerca de 1.200 pesetas.

⁴⁶ Esencialmente, terrenos urbanos adquiridos para vivienda propia y terrenos afectados por proyectos industriales y otros considerados de interés nacional.

⁴⁷ Terrenos propiedad del Estado, entes públicos menores, monumentos nacionales, ciertos predios de la iglesia y otras personas colectivas de utilidad pública, etc.

⁴⁸ Contribuyentes cuya totalidad de los predios situados en el área de un municipio genere una cantidad inferior a 1000 escudos.

gil es la situación económica de la familia menos posibilidades técnicas tiene de recurrir al artificio de la declaración de la adquisición por valores más bajos que el valor real de la compra" (valor real y valor de estimación).⁴⁹

8. Las vías de solución del problema

Como concluye la referida ponencia existen, teóricamente, tres posibles vías de solución para este problema:

- una nueva valoración de toda la propiedad inmobiliaria.

Esta hipótesis es de difícil, por no decir imposible, ejecución, una vez que están en causa más de 17 millones de terrenos.

Sería, además, la única que produciría un resultado relativamente fiable (que no lo sería en absoluto en virtud de la imposible instantaneidad de su ejecución).

La concretización de tal hipótesis –añadimos nosotros– implicaría el previo establecimiento de nuevas reglas de estimación (de un código de valores) dirigido directamente a la determinación del valor de los terrenos. La cuestión es saber si es técnicamente posible fijar legislativamente parámetros de estimación que, al satisfacer la especificidad de cada caso concreto, cosigan limitar, por lo menos dentro de un margen aceptable, la discrecionalidad y, mismo, un subjetivismo inherente a cualquier estimación.

- *Actualización, por recurso a coeficientes de los actuales valores tipo.*

Hipótesis de fácil ejecución que tendría la ventaja de reducir, de inmediato, el GAP actual entre el valor patrimonial de los predios nuevos y el de los predios antiguos.

Sólo que esta hipótesis no haría más que potenciar las actuales distorsiones del sistema. Se actualizarían valores establecidos en tiempos diferentes, en condiciones dispares, y se mantendría el problema de fondo relacionado con la determinación del valor de los terrenos en base a su rendimiento.

- *Adopción de una nueva forma de determinación del valor tributable en contribución autonómica.*

Es, esta propuesta de un nuevo modelo de contribución periódica de la propiedad inmobiliaria presentada a discusión pública por el Ministerio de Finanzas a principios del presente año, radicalmente diferente de las anteriores, tiene por base una concepción, una "filosofía", totalmente diversa, que nos proponemos seguir analizando.

⁴⁹ Ponencia Sidónio Pardal, pág. 6.

9. La propuesta de un nuevo modelo de contribución autonómica

La propuesta de este nuevo modelo, parte del ya referido estudio denominado *Contribuição Autárquica, Impostos de Sisa, sucessões e doações e mais valias*, elaborado por el GAPTEC de la Universidad Técnica de Lisboa, coordinado por el profesor Sidónio Pardal. Tal estudio es parte integrante de la ponencia elaborada por el Ministerio de Finanzas conforme a lo dispuesto en el n.º 1, apartado a) del artículo 31 de la Ley 10-B/60, de 23 de marzo.⁵⁰

Se parte ahí de la consideración de las dificultades técnicas y de la conflictividad social que una estimación cualquiera (general) de la propiedad inmobiliaria a efectos fiscales necesariamente implica, por lo que se prescinde de la idea tradicional de tributar el valor "real" del terreno, entendido éste como concreto valor (conferido por el mercado) de una determinada parcela de suelo, más el valor de las concretas construcciones o edificaciones instaladas en él por el propietario.

El nuevo modelo se basaría en el fundamento teórico del *estatuto del propietario*, "na tutela pública que o Estado assegura aos proprietários imobiliários" y "na função social desempenhada pela sua submissão ao ordenamento territorial, à satisfação de necessidades básicas, mormente a habitacional"⁵¹, por lo tanto en el principio del beneficio.

A este nuevo modelo le es indiferente la valorización que, en concreto, cada propietario ha hecho del suelo del que es propietario. Se entiende, además, que quien aumenta el valor de una porción de suelo (un terreno) construyendo en él un edificio de calidad, no debe ser penalizado en términos fiscales.

Dicen los autores del estudio dirigido por el profesor Sidónio Pardal: "este novo modelo que se propõe para a Contribuição Autárquica tem por princípio não penalizar a valorização e a qualificação arquitectónica e paisagística dos prédios e por isso assume uma absoluta indiferença ao valor patrimonial decorrente da qualidade das construções, da composição e arranjo dos espaços interiores, dos melhoramentos agrícolas e florestais. Suponhamos dois espaços, idênticos em dimensão e localização, em que um é uma loja luxuosamente decorada e o outro é um espaço decadente, com uma actividade comercial mal gerida. Estas diferenças remetem para a capacidade de iniciativa dos proprietários ou dos inquilinos mas em termos de lógica fiscal, de espaços urbanos, eles são absolutamente iguais e, portanto, tributados por igual"⁵².

Como se indica en otro lugar,⁵³ "intencionalmente não se

⁵⁰ A continuación designado por Ponencia M.F.

⁵¹ Ponencia M.F., pág. 16.

⁵² Ponencia Sidónio Pardal, pág. 32.

⁵³ *Ibidem*, pág. 13.

quer atender aos investimento realizados na revalorização dos prédios, nem aos eventuais rendimentos provenientes da sua fruição, aspectos considerados noutros impostos”.

¿Qué es lo que se pretende, entonces, tributar?

Tradicionalmente, la justificación de los impuestos sobre el patrimonio, como es la actual contribución autonómica, resulta de la existencia de una mayor capacidad contributiva asociada a la propiedad de un inmueble.

Aunque dicho patrimonio no genere rendimiento (incluso dedicado para uso propio), le confiere a su propietario una seguridad, hasta un “status social” que coloca a ese contribuyente en una posición privilegiada con relación a los contribuyentes no propietarios.

No se pretende, en esta propuesta, seguir tributando el valor de la riqueza, aún independientemente de su utilización:

“A tributação sobre o prédio em si, considerando os factos de ele constituir propriedade privada, ser susceptível de interessar a um utilizador e ter uma dimensão física, territorial geograficamente localizada e estar afecto a uma classe de uso do solo e a uma utilização”⁵⁴.

La idea central de esta propuesta es, pues, la siguiente: cada terreno (entendido como una porción de suelo) tiene un *valor potencial*. Este valor resulta esencialmente de tres factores: su área; su localización; su estatuto jurídico, en especial, la posibilidad legal, de ahí que sea o no posible una construcción y para determinados fines.

Es, pues, el valor de esta potencialidad de uso del suelo el que sería, en principio, tributable.

Este modelo técnico sufre, en el modelo propuesto, una desviación relativa a la *relevancia del área efectivamente construida*.

Si existe construcción el área del predio que hai que considerar a efectos tributarios no es el área de suelo ocupada por la construcción pero sí el área de construcción⁵⁵. Es decir, en la construcción en altura, el área del terreno será superior (muy superior) al área de suelo ocupada, y pueden, incluso, continuar existiendo en el mismo suelo varios predios, pertenecientes a diferentes propietarios (p. ej. propiedad horizontal).

Pero, incluso en el caso de construcciones, el modelo propuesto no tiene por fin la contribución del valor realmente construido, sí el valor de la autorización legal para construir (del volumen construido).

Lo relevante sigue siendo, pues, el estatuto jurídico ligado a cada terreno, el grado de beneficio que, para cada propietario, resulta de ese estatuto jurídico.

⁵⁴ *Ibidem*, pág. 19.

⁵⁵ *Ibidem*, pág. 22.

Dicha realidad sería expresada en un nuevo concepto, el valor de base territorial o el valor catalogado al suelo.

10. Las soluciones técnicas en el nuevo modelo propuesto

Manteniéndose, en lo esencial, la actual definición de predio, éstos pasarían a ser calificados en: predios sin construcción rústicos, predios urbanos, predios con construcción, predios mixtos y terrenos para construcción.⁵⁶

Los predios construídos, en especial los edificios, serían subdivididos en grupos correspondientes a su utilización: vivienda (distinguiéndose la propiedad vertical y la propiedad horizontal); servicios (en que se distinguirían los pequeños servicios y las grandes superficies comerciales) y equipamientos sociales y particulares industriales y agro-industriales; turismo.

Los predios urbanos no construídos serían, también, divididos en subgrupos, conforme a su utilización: terrenos destinados a vivienda; espacios libres y estacionamiento, dedicados a actividades comerciales, industriales, turismo, copropiedades, etc.

El segundo elemento a ponderar sería la *situación del predio*, y se distingue entre predios situados en el medio rural y situados en el medio urbano y, en este, varios (en principio, cuatro) diferentes niveles de situación.

El impuesto tendría dos componentes:

a) un componente fijo, destinado a costear la administración del impuesto, en especial el servicio de organización y conservación de los registros, variable según se trate de un predio rústico o urbano y, en este caso, si se trata de predio construido y, también, de la respectiva situación. En relación con este componente fijo (que parece que se trata más de una tasa burocrática), no existirían estas exenciones.

La tabla propuesta por el grupo de Sidónio Pardal para dicho componente fijo del impuesto es la que consta en el cuadro n.º 1.

		Sin construcción	Con construcción
Situación del predio	Medio rústico	2000\$00	4000\$00
	Normal	6000\$00	8000\$00
	Perímetro A	6500\$00	10.000\$00
	Perímetro C	8000\$00	14.000\$00

⁵⁶ *Ibidem*, págs. 20 a 23.

b) Lo esencial de la carga tributaria sería resultado de un componente variable, obtenido de la multiplicación del área del predio por el valor territorial de base correspondiente a su clasificación, utilización y localización.

Como mero ejemplo del funcionamiento del sistema propuesto, véanse algunas de las tablas constantes del estudio Sidónio Pardal, con relación a los predios para uso agrícola y a los terrenos con construcciones y espacios libres complementarios (respectivamente, cuadros n.º 2 y 3).

Cuadro 2: Tabla para predios de uso agrícola

Área	Valor de base territorial (en contos)	Valor de la contribución para una tasa de 0,8%
1ha	187,5	1500\$00
2ha	375	3000\$00
5ha	500	4000\$00
10ha	1250	10.000\$00
20ha	1875	15.000\$00
50ha	3750	30.000\$00
100ha	6250	50.000\$00
200ha	10.000	80.000\$00
300ha	13.750	110.000\$00
400ha	18.750	150.000\$00
500ha	25.000	200.000\$00

Están previstas reglas para las situaciones de predios con partes encuadrables en varias de las categorías previstas.

El valor territorial de base lo fijaría la Asamblea de la República, anualmente, para cada tipo de predio, a través de la aprobación de tablas del tipo de las que aquí presentamos.⁵⁷

A los municipios les correspondería definir cuáles son las zonas privilegiadas de situación de los predios (los perímetros especiales que abarcarán⁵⁸) y, además, la definición de la tasa aplicable hasta el límite máximo fijado por ley parlamentaria.

⁵⁷ La Ponencia del Ministerio de Finanzas (pág. 18 a 20) muestra preferencia por una técnica diferente pero que, en lo esencial, conduce a los mismos resultados: la Asamblea de la República sólo aprobaría, anualmente, un valor territorial de base para los predios construidos y otro para los no construidos. A través de la ponderación de tales valores por coeficientes obrando bien al nivel de la materia tributable (es decir, el producto del valor territorial de base aplicable por el área del predio), bien al nivel de la tasa, llegaríamos a la contribución del impuesto para los diversos tipos y situaciones de los predios.

⁵⁸ Que, por las razones que más adelante apuntaremos, no podrán, al menos por ahora, dejar de corresponder a las áreas de parroquias.

Cuadro 3:

Tabla relacionada con los valores de base territorial, en escudos/m², para los terrenos con construcciones y espacios libres complementarios

	En medio rústico	En medio urbano			
		Tasa normal	Perímetro especial que comprenderá		
			A	B	C

Vivienda		750	1000	1500	2000	2500
En propiedad vertical	Terreno libre destinado a vivienda					
	Superficie cubierta	12.500	13.000	15.000	20.000	25.000
En propiedad horizontal		10.000	12.000	14.000	16.000	20.000
Servicios		18.750	25.000	30.000	35.000	40.000
Pequeño comercio, despacho, talleres, consultorios y afines						
Grandes superficies comerciales	Área comercial	22.500	30.000	—	—	—
	Espacios exteriores y estacionamiento	750	1000	—	—	—
Equipamientos	Sociales	—	—	—	—	—
	Particulares	1.250	1500	2000	2500	3000
Industriales y agro-industriales		3750	4.000	5000	6000	7000
Superficie cubierta						
Espacios libres y estacionamiento		1250	1500	2000	2500	3000
Turismo		2500	3000	4000	4500	5000
Superficie cubierta						
Espacios libres asociados a construcciones hoteleras y similares, y condominio		625	800	1000	1500	2000

11. Análisis crítico de esta propuesta

La propuesta que acabamos de intentar resumir surge, manifiestamente, en oposición a las ideas dominantes en cuanto a lo que se entiende por "justicia" de estas formas contributivas. Se privilegia la eficiencia y la simplicidad del sistema propuesto en perjuicio de la mayor igualdad que resultaría de la consideración individualizada (por estimación) del caso concreto.

Sólo que es hoy también habitual afirmar que, dominados por una idea de justicia, por una preocupación de tributación de rendimientos reales, por una idea de personalización del impuesto en dichas figuras tributarias, los fiscalistas, animados, es verdaderamente una de las más nobles intenciones, acabarán por crear sistemas tributarios de gran complejidad, de difícil administración, mal entendidos por los contribuyentes por las situaciones de privilegio fiscal que habían creado a la sombra de tales telas normativas.

La cuestión que aquí paradigmáticamente se establece es, pues, la siguiente: ¿no será más justo un sistema que, basado en presupuestos injustos, consigue funcionar y garantizar una igualdad aceptable entre los contribuyentes que un sistema de tributación que aspira a una mayor perfección, pero que, en la práctica, no asegura un mínimo de justicia relativa?

Es la situación común que se resume en el viejo aforismo popular de que lo "bueno es enemigo de lo óptimo".

Analizando con más detalle lo propuesto:

La idea es seductora desde luego en términos financieros.

De su aplicación resultaría –según lo afirmado ahí–, manteniéndose las tasas al nivel actual, una triplicación del rendimiento.

El aumento del esfuerzo tributario sería esencialmente soportado por aquel 80% de contribuyentes que, actualmente, aseguran sólo el 6% del rendimiento, en razón de la subestimación de sus predios. Y, entre éstos, por el 2% de contribuyentes exentos por razones técnicas (las cuotas incidentes sobre sus predios son inferiores a 1000\$00, lo que significa que sus predios están legalmente valorados en menos de 100.000\$00). Ahora bien, es pouco creíble la existencia de muchos predios, incluso de reducida área, con tal valor, mismo en las regiones interiores del país.

La gran subida del impuesto (aunque relativamente poco significativa en términos absolutos) les comprendería, fundamentalmente a los propietarios de terrenos rústicos no arrendados (cuya cuantía media es hoy, recuérdese, de 82\$00/año) y a los propietarios de predios antiguos no arrendados.

Los grandes beneficiarios serían los propietarios de predios no arrendados más recientes, que hubiesen asistido a una substancial disminución de su impuesto.

El nivel de la satisfacción de las necesidades (de vivienda u otras) propias a través de la propiedad de predios antiguos o más recientes no es tan abismal como para justificar mínimamente las diferencias de niveles de tributación hoy existentes.

Para los propietarios de predios arrendados o utilizados en actividades de carácter empresarial, como hemos dicho, los efectos de cualquier alteración significativa de la tributación siempre se dilucidaron en alguna medida por la deductibilidad de contribución autonómica en sus impuestos sobre el rendimiento.

Creemos que no habría, pues, que temer grandes convulsiones sociales; las reclamaciones serían, probablemente, menores que las resultantes de una revaloración general de la propiedad, hecha según los actuales criterios, los cuales conducirían a una valoración de la propiedad en cantidades muy superiores a las que resultan de las aplicaciones de los valores de base territorial, tal como habían sido cuantificados en la propuesta que analizamos.

Más sensible sería, aún, la cuestión de la abolición de ciertas exenciones –tal como aparece propuesto en el estudio técnico– que asumen hoy cuño tradicional en el sistema fiscal portugués– como la de exención por un período bastante dilatado (hasta 10 años) de las viviendas adquiridas para estancia permanente. Esto a pesar de la reducción substancial del impuesto que se operaría, con relación a la actual situación, en lo respecta a predios nuevos.

Para los municipios, o para las futuras regiones administrativas, este aumento de la contribución autonómica constituiría un importante refuerzo de su autonomía financiera y, por lo tanto, una importante disminución de su dependencia de las transferencias del Presupuesto general del Estado.

En cambio, el aumento de los rendimientos así obtenidos permitiría la reducción o la abolición de otro impuesto, el impuesto sobre transferencias de propiedad, muy atacada por la opinión general debido a su total falta de racionalidad económica, y cuya principal razón de supervivencia es, posiblemente, su indispensabilidad en cuanto fuente de rendimientos para los municipios.

Es evidente, también, que la concretización de esta propuesta supondría algunas dificultades: en primer lugar, la de la aceptación de la justicia del sistema en abstracto: le será difícil justificar a la opinión pública que una barraca pague el mismo impuesto que una vivienda de lujo, simplemente porque están situadas en la misma zona de la ciudad y tienen la misma área⁵⁹, es decir, que el valor teórico de construcción del respectivo suelo es el mismo.

Se adicionarían, aún, dificultades técnicas de implementación: los registros principales hoy existentes no contienen to-

⁵⁹ Problema, éste, muy presente en ciertas ciudades como Oporto en la que hace muchos años se sigue una política –que juzgamos muy acertada– de, en todas las zonas de la ciudad, incluso en las más nobles, construir barrios sociales de forma que se evite la creación de guetos sociales.

dos los datos necesarios para el correcto funcionamiento del sistema propuesto, principalmente el área exacta de los predios y su concreto destino. La introducción del nuevo sistema impondría en muchos casos, un esfuerzo administrativo adicional de actualización de las fuentes.

Un último atractivo de esta propuesta: al contrario de lo que sucede con las reformas fiscales en general, el nuevo camino propuesto no es un camino sin retorno. Los registros de los valores patrimoniales que son hoy base de la tributación fácilmente podrían ser guardados. Una vez que, durante un período experimental, se había mantenido el sistema actual de estimación relativa a los predios nuevos o alterados (es decir, se mantuviese la práctica existente de actualización de las fuentes) sería extremadamente fácil un eventual regreso al sistema actual en el caso de que el nuevo sistema se mostrase un fracaso.

En resumen, porque es difícil que un sistema nuevo cualquiera se revele más injusto que el actual y porque, en términos prácticos, no vemos ninguna otra alternativa de cambio, en un corto plazo de tiempo, del actual sistema, así entendemos que el modelo propuesto de una contribución autonómica asentado sobre un valor de base territorial merece la oportunidad del testimonio de la experiencia realizada.

12. Algunas sugerencias con respecto a la mejora del sistema propuesto⁶⁰

Asumo, pues, como punto de partida de un futuro sistema de determinación del valor tributable de los inmuebles, lo esencial de las sugerencias del grupo de trabajo presidido por el profesor Sidónio Pardal.

Lo hago por las siguientes razones: en primer lugar, por tratarse de una propuesta establecida en un estudio serio e informado, lo que le da evidente credibilidad; segundo, porque se trata de un sistema que permite una determinación "automática" del valor tributable de los predios y, como he dicho, no creo en la posibilidad de un sistema cualquiera de determinación del valor tributable de los predios que implique una inmediata revalorización de la propiedad existente; tercero, porque es un sistema que no reproduce las injusticias actuales, pues, al contrario que cualquier proceso de actualización por coeficientes, parte de una base nueva para la determinación del valor de los predios; es un proceso capaz de, en gran medida, eliminar aquello que es la mayor injusticia actual del sistema: la concentración

⁶⁰ A partir de este punto se reproduce, en lo esencial, parte de la intervención del autor en las "Jornadas de reflexão sobre a Reforma Fiscal" promovidas el 14 de mayo de 1997 por el Sr. Ministro de Finanzas.

de la mayor parte del esfuerzo del impuesto en un número reducido de contribuyentes: por último, porque es un sistema nuevo, capaz, por lo tanto, de ser acogido con expectativa benévola por parte de los contribuyentes.⁶¹

Ahora bien, sin ninguna certeza, oso exponer para debate algunas sugerencias concretas que juzgo capaces de contribuir a una mejora del sistema propuesto por el grupo de Sidónio Pardal:

1. *Determinación del valor tributable*

a) *Consideración de la edad de los predios*

En primer lugar, aunque algo en contra de la lógica del sistema propuesto, sería digno de ponderar la posibilidad de la introducción de más de un coeficiente en el sistema de tablas, de forma que permita tener en cuenta la edad de los predios construidos. A pesar de que el objetivo propuesto sea el de tributar el valor "teórico" del área construida, para que la tributación resulte más justa, considero necesaria esta "distensión" de tenerse en cuenta la desvalorización que resulta para las construcciones realmente duraderas en el transcurso del tiempo.

b) *La posibilidad de variación del abanico de tasas en el espacio nacional*

Una crítica obvia a la propuesta de Sidónio Pardal es la de que, al partir de un valor de base igual en todo el país, se acabaría por privilegiar el litoral y por sobrecargar el interior⁶²: es verdad que no se puede partir de un mismo valor territorial de base para determinar el valor de predios idénticos situados en Barrancos o en Lisboa.

Es cierto que esta objeción, totalmente válida, puede ser superada bien por la existencia de diferentes tablas aplicables en las diferentes zonas del territorio, bien ocasionalmente por la introducción de nuevos coeficientes de ponderación que permitan tener en cuenta la situación del predio en el territorio nacional.

Creo que una solución más simple sería la previsión de diferentes tipos de tasas para diferentes zonas del país. Partiendo del principio de que cada municipio fijará la tasa en concreto aplicable en el área de su jurisdicción (o, incluso, podrá optar por la aplicación de diferentes tasas en diferentes parroquias), la previsión del legislador de diferentes tipos de tasas para diferentes conjuntos de municipios (principalmente en función de su grado de desarrollo urbanístico, que en el caso portugués es casi lo mismo que decir en función de su grado de interioridad)

⁶¹ Benevolencia, ésa, que no parece que sea de esperar por parte de la Administración fiscal, al menos a juzgar por las críticas, basadas también, en parte, en experiencias extranjeras constantes del "Relatório da Direcção Geral das Contribuições e Impostos" presentado en las Jornadas, (págs. 102 y sigs.). Igualmente muy crítico en relación con tales propuestas se muestra Nuno de Sá Gomes en el "parecer" que emitió sobre tales propuestas (C.E.F., 6 de diciembre de 1996).

⁶² En este sentido el "Relatório da DGCI", cit., pág. 104.

permitiría sobrepasar la objeción a la que se hizo referencia anteriormente sin estos costes adicionales. Es obvio que la pérdida de rendimiento municipal resultante de la existencia de un límite más bajo para la fijación de la tasa máxima tendría que ser compensada, principalmente a nivel del F.E.F.

c) La posibilidad de recurso a la valoración como "válvula de seguridad" del sistema

Aunque en el futuro, la determinación del valor tributario de los predios se realice de forma automática, con recurso a métodos indiciarios del tipo de los sugeridos por el grupo de Sidónio Pardal, la necesidad del recurso a procesos de estimación se mantendría en ciertos casos, principalmente cuando esté en causa la aplicación de otros impuestos.

De ahí que entienda que se mantiene la necesidad y la preeminencia de la aprobación de un nuevo código de valores, incluso porque no se comprende la situación de que, hace casi una decena de años, se pasara a tributar el valor de los predios y tal valor continuara siendo determinado por la capitalización de su rendimiento real o potencial, cuando es evidente la gran variabilidad existente entre la relación rendimiento/valor del patrimonio. Se añadirá, especialmente en lo relacionado con los predios urbanos, la necesidad de fijar criterios claros, capaces de limitar significativamente la discrecionalidad, diría casi ilimitada, de que hoy gozan los peritos. En relación con la valoración de la propiedad rústica, la cuestión parece tener entornos diferentes: el sistema actual de valoración catastral, incluso si se reorienta hacia la determinación directa del valor de los predios, parece ser demasiado perfeccionista y compleja, resultando en la práctica inaplicable, por lo menos en tiempo útil. Se añade que tal perfeccionismo implica costes elevados, que el rendimiento fiscal generado en muchos casos no permitirá siquiera compensar.

Reafirmo, a mi modo de ver, que la determinación del valor tributable de los inmuebles deberá pasar a hacerse de forma indiciaria, "automática", posiblemente con base en las soluciones contenidas en la propuesta Sidónio Pardal.

No obstante, soy también sensible a la injusticia que éste o cualquier otro sistema de determinación indirecta de la materia tributable necesariamente pueden implicar en un determinado caso concreto.

Asumo, también, la previsión contenida en la propuesta en causa de que la aplicación del nuevo sistema proporcionara, por principio, un valor tributable inferior al que resultaría de

una estimación actual hecha según los criterios ahora practicados y, incluso, que las nuevas reglas de un futuro código de valores no conducirán a la fijación de valores significativamente diferentes de los que normalmente procederían de una valoración hecha según los padrones actuales, pero se reduciría el grado de subjetividad de las estimaciones y, por lo tanto, las injusticias relativas que así se generan.

En estas condiciones, creo perfectamente razonable proponer que la determinación del valor tributable de los inmuebles pase a ser establecido en los modelos propuestos por el grupo de Sidónio Pardal pero que, paralelamente, los interesados tengan la oportunidad de optar por demandar una valoración para la fijación del valor tributable.

Desde luego, cuando entrase en vigor el nuevo sistema, los contribuyentes serían informados del nuevo valor tributable y para, si quisiese, pedir la valoración. Fácilmente se puede prever que tales pedidos de valoración serán en número reducido si, como se espera, los nuevos valores tributables resultasen, por norma, significativamente inferiores al valor "real" actual de la generalidad de los predios.

El valor de la estimación sólo prevalecería sobre el valor territorial de base cuando fuese inferior.

Igualmente, bien la Administración fiscal bien las cámaras municipales, éstas como interesadas directas en el rendimiento, podrían requerir el valor de cualquier predio siempre que entendiesen estar en presencia de situaciones en las que el valor territorial de base inferior al valor "real" del predio. En estos casos, y con la finalidad de que disminuyan situaciones de injusticia relativa a contribuyentes cuyos predios no estuviesen sujetos a valoración por iniciativa de los entes públicos en causa, los resultados de la estimación sólo serían considerados hasta un determinado límite, en el que excediesen el valor territorial de base.

d) Referencia a otras cuestiones afectadas por la entrada en vigor del nuevo sistema

Recuerdo, por último, la necesidad de la previsión de normas de transición, aplicables, sobre todo, al caso de predios hoy claramente subvalorados, en lo relativo a los cuales el nuevo sistema podrá suponer un aumento significativo de tributación. En estos casos pienso que es obvia la conveniencia de que la sujeción a las nuevas tributaciones se haga de forma gradual.

Problema adicional podrán suscitar los predios arrendados hace muchos años. Son predios antiguos en los que es previsi-

ble un aumento significativo de las tributaciones, que podrán pasar a absorber parte importante de las rentas, las cuales se encuentran manifiestamente desactualizadas.

El carácter real del impuesto y el principio de beneficio que, en lo esencial, lo fundamentan, parecen apuntar a que la consideración de ésta, y de otras situaciones, en las que eventualmente sea manifiesta la falta de capacidad contributiva de los contribuyentes no se haga al nivel de este impuesto. Creemos que el camino más acertado pasará, en la línea de lo que más adelante se propondrá, por la total deductibilidad de la cuantía pagada en C.A. a la contribución del IRS, sin los límites actualmente existentes, admitiéndose incluso la posibilidad de, en los casos en los que la deuda de impuesto en IRS sea insuficiente para absorber la cuantía pagada en C.A. (p. ej., en el caso de reformados propietarios de un predio arrendado hace mucho tiempo) haya lugar a un reembolso equivalente a, por lo menos, parte de la contribución pagada.

2. Las tasas

Creo que ya he dejado suficientemente claro mi pensamiento con relación a la cuestión de las tasas de la C.A.

Entiendo, en primer lugar, que el Parlamento debe fijar diferentes tipos de tasas, de forma que, partiendo de un criterio único (una única tabla) de determinación del valor territorial de base, se pueda establecer un diferente grado de tributación en las diferentes zonas del país, en función del diferente valor (aunque teórico) de la propiedad inmobiliaria. Naturalmente que los municipios que por esta razón vean disminuida la posibilidad de obtención de rendimientos por la vía de este impuesto deberán ser compensados por el medio adecuado, esto es el F.E.F. Los municipios, cuyo límite máximo de fijación de la tasa de la C.A. sea más bajo (fundamentalmente, los municipios del interior), tendrían que recibir aquí un rendimiento añadido.

Segundo punto, debería existir (en relación con todos los predios, urbanos y rústicos) un amplio margen de libertad de fijación de la concreta tasa por las asambleas municipales hasta el límite máximo fijado por ley.

Se añade aún la sugerencia de que los municipios pudiesen establecer diferentes tasas aplicables a diferentes parroquias, de forma que tuviese traducción al nivel de la tributación la realidad urbanística de sus diversas áreas. El impuesto tendría así una diversidad a un nivel inferior al municipal, sin ningún encargo administrativo suplementario una vez que los predios se encuentran ya hoy identificados por parroquias.

Por último: las diferenciaciones de tasa por debajo de los límites máximos fijados por ley, que traducirían las diferentes opciones fiscales de los municipios (en el caso, con atención expresa a las diferentes realidades de las parroquias que lo constituyen), serían un "coste fiscal municipal" no susceptible de compensación al nivel de las transferencias del O.G.E.

3. Beneficios fiscales en contribución autonómica

La contribución autonómica es un impuesto real, con base en una lógica de beneficio, repetimos una vez más. No parece, pues, tener sentido alguno la consagración de beneficios de índole personalizante como aquellos que tienen por fin el estímulo a la adquisición de casa propia por la mayoría de las familias. Es al Estado y no a los municipios a quien les corresponde, en primer lugar, cumplir con el objetivo de asegurarles a las familias el derecho constitucional a vivienda, soportando el respectivo coste social. El lugar apropiado para la concesión de incentivos fiscales a las familias es el IRS. De ahí que entienda que el beneficio fiscal resultante de las actuales situaciones de exención temporal de pago de la C.A. en los casos de adquisición de casa propia, si se ha de mantener por su innegable interés social, debe pasar a revestir otra forma: la de la deducción a la contribución del IRS de la cuantía de la C.A. pagada durante el período correspondiente a la exención, incluso aunque no exista materia tributable por tratarse de predios no arrendados.

Creo, también, que no es la C.A. el lugar adecuado para la concesión de beneficios fiscales de carácter económico, como los normalmente asociados a los grandes proyectos de inversión. Por un lado, porque la política de desarrollo económico nacional es tarea del poder central, el cual debe soportar los correspondientes costes fiscales. Por otro, porque lo que se pretende es la instalación en Portugal de unidades productivas lucrativas (diría incluso, lucrativas en un corto espacio de tiempo). Así, incluso como estímulo a la rápida obtención de ganancias, los beneficios fiscales a la inversión, a nivel nacional, deben incidir en el impuesto sobre las ganancias, el I.R.C.

En resumen, la ley apenas debería consagrar un número muy limitado de exenciones en C.A., bien objetivas (monumentos nacionales, inmuebles dedicados al culto, otros inmuebles de manifiesto interés público, etc.), bien subjetivas (inmuebles que tienen en su poder partidos políticos, sindicatos, etc., dedicados al ejercicio de sus actividades).⁶³

A partir de aquí se abría un gran camino a la concesión de beneficios fiscales en C.A. por los propios municipios. Si son ellos

⁶³ Así se superarían también en gran medida los problemas suscitados por el art. n.º 7 de la Ley de finanzas locales, el cual prevé una compensación a los municipios por el rendimiento de los impuestos locales no percibida en virtud de las exenciones o de las reducciones de impuestos locales que sean concedidas (por el Estado) a parte de las existentes en el momento de entrar en vigor tal ley. Dicha norma no ha sido aplicada, lo que —especialmente en un pasado reciente y en razón de la instalación en el área del Municipio de Palmela de una gran inversión industrial de capitales extranjeros— ha levantado grandes protestas por parte de los entes locales afectados por la concesión de grandes beneficios fiscales en C.A. e impuesto sobre transferencias de propiedad a tales inversiones. Según la DGCI ("Relatório" cit., pág. 47 y sigs.), la implementación de un mecanismo compensatorio supondría grandes dificultades de ejecución, por lo menos al nivel del impuesto de propiedad.

los titulares del rendimiento del impuesto (verdaderamente, el sujeto activo) creo que les pertenece también el derecho de abdicar parcialmente de tal rendimiento, si, y en la medida en que juzguen que tal corresponde a los intereses municipales.

Los beneficios municipales podrían comprender bien exenciones, bien reducciones de tasa en casos de adquisición de casa propia (beneficio, éste, acumulable con lo previsto en IRS, a través de la concesión de un crédito ficticio en el IRS correspondiente al valor de la C.A. normalmente pagada), de proyectos de inversión (no interesa aquí su dimensión, lo que se traduciría en una deseable concurrencia entre los municipios en la atracción, p. ej., de nuevas unidades industriales), la concesión de exenciones a inmuebles que tienen entidades implicadas con fines de naturaleza social, etc. Es evidente que se podrían crear situaciones de tratamiento diferenciado en el espacio nacional: p. ej., que una determinada asociación goce de exención con relación a sus inmuebles en un determinado municipio y no en otro. Pero esto no nos interfiere nada en atención al carácter local del impuesto, sujeto, por lo tanto, a las diferentes opciones políticas que prevalecen en cada municipio. Paralelamente, la misma situación existe hoy, de forma "positiva", sin cualquier escándalo: una determinada asociación puede ver su actividad apoyada por un determinado municipio a través de la concesión de subsidios y tal no sucede en el municipio vecino.

Por último, y también en la línea de la ponencia del grupo del profesor Sidónio Pardal,⁶⁴ la idea de que el principio del beneficio apunta a que los entes públicos no municipales deban, en general, estar sujetos al pago de C.A. en lo relativo a los predios de los que son propietarios. Piénsese en el caso de Lisboa, en donde el mayor propietario inmobiliario será posiblemente el Estado, siendo éste también el principal generador de la obligación de prestación de servicios por el municipio, por ejemplo, al nivel de las infraestructuras, de la recogida de basura, de transportes, etc. El Estado debería ser el principal remunerador de tales servicios a través de la forma que, genericamente, se considera correcta para tal: la contribución autonómica. Esto no sucede.

Quizás esto será más una cuestión de principio que un problema de gasto, pues el Estado, a través de la concesión de subsidios u otras prestaciones, acaba siempre por compartir tales gastos. Precisamente porque será así, creemos que es una cuestión de más fácil resolución. El Estado, incluso para "dar ejemplo", debería ser tratado como cualquier otro propietario en el reparto de los encargos que genera para los diferentes municipios donde están instalados sus servicios.

⁶⁴ "Relatório" cit., pág. 43.

4. Administración del impuesto


No tengo duda ninguna al afirmar que, a pesar de los ensayos hechos en otro sentido⁶⁵, la administración del impuesto debe continuar compitiendo con la Administración central, no sólo por una cuestión de economía de escala sino, especialmente, por razones de igualdad horizontal entre los contribuyentes. Es esencial que todos los contribuyentes se enfrenten con una misma Administración fiscal, orientada superiormente, sujeta a un único vínculo jerárquico, una vez que éste es condición esencial para una actuación, tanto como fuese posible, uniforme en todo el espacio nacional.

Como mera ilustración, es difícil imaginar un sistema en que los conflictos relacionados con el impuesto los hubiera decidido en último análisis el presidente de la Cámara, que ciertamente no será un especialista en la materia y tendrá una visión de las cuestiones quizás diferente de la de su correspondiente del municipio vecino.

Esto no invalida una deseable interconexión entre la Administración fiscal y las cámaras municipales en el presupuesto y fiscalización de la contribución autonómica. Tal principio de cooperación quedó diseñado en el código, pero no tuvo la concretización que se esperaba.⁶⁶

La situación actual se caracteriza por un cierto desaprovechamiento de medios. De hecho, los municipios son quien más contacta con la realidad predial, quien tiene los medios en el terreno, pero continúa existiendo una total indiferencia y separación entre quien administra el impuesto y quien recibe el respectivo rendimiento. ¿Cuántos predios habían sido extra-oficialmente inscritos en la oficina principal por iniciativa municipal? ¿Cuántas valoraciones habían sido promovidas por haber constatado las cámaras municipales la alteración física de predios como resultado, por ejemplo, de obras clandestinas?

¿Cuál es el acceso de las cámaras municipales a la información contenida en los registros y cuál la actualización de éstas como resultado de la licencia de construcciones por los municipios?

Creemos que ésta es un área esencial para analizar en materia de reforma legislativa, pues los municipios tienen que ser efectivamente llamados a colaborar en la administración de un impuesto que es suyo. Sólo que se trata de una cuestión con ramificaciones complejas (p. ej. las relativas al sigilo fiscal y al intercambio de bases de datos informáticos) que no podemos, ahora, desarrollar. 

⁶⁵ Cfr. Relatório de la DGCI cit., pág. 43 y sigs.

⁶⁶ Por determinación del secretario de Estado de los Asuntos Fiscales de 31/12/97 se está preparando un proyecto legislativo que les atribuirá a las cámaras municipales competencias de fiscalización directa en materia de C.A., principalmente la de la elaboración de autos de noticia con la fuerza probatoria consagrada en la ley.