

TRIBUTOS LOCALES

Nº 60
Marzo 2006



Teide. Tenerife.

- *¿Es inminente la reforma de los tributos locales?*
- *Incongruencias derivadas de la compleja determinación de los elementos de cuantificación en el IIVTNU: algunas notas.*
- *IBI: bonificación empresas inmobiliarias.*
- *El sistema tributario local en Portugal.*
- *Proyecto de Reglamento de Gestión (2ª parte).*



REGRESA
RENTA GRUPO EDITORIAL, S.A.

El sistema tributario local en Portugal

1. Organización del Estado. 2. Las regiones autónomas. 3. Las autonomías locales. 4. Los regímenes tributarios de las zonas francas de Azores y Madeira.

Nina Teresa Sousa Santos Aguiar *

1. ORGANIZACIÓN DEL ESTADO

Según el art. 6.1 de la Constitución de la República Portuguesa ⁽¹⁾, Portugal es un Estado "unitario", lo cual significa la existencia de una unidad de la soberanía en el orden interno, así como de un único ordenamiento jurídico originario ⁽²⁾. Sin perjuicio de su carácter unitario, la estructura organizativa político-administrativa del Estado portugués comprende cuatro clases de entidades territoriales menores, entendidas como entes de carácter territorial y que tienen por finalidad la consecución de los intereses propios de las poblaciones respectivas ⁽³⁾.

El conjunto de las entidades territoriales, dado su grado de autonomía, y de acuerdo con el propio Texto Constitucional, está dividido en dos niveles, en el que se incluyen, por un lado, las

"regiones autónomas" de Azores y Madeira, a las que corresponde un grado máximo de autonomía política dentro de la estructura político-administrativa del Estado y las autonomías locales, que incluyen las regiones administrativas, los municipios y las "circunscripciones parroquiales" ⁽⁴⁾. Los distritos, correspondientes a una división administrativa del Estado instituida en 1947, están avocados a la extinción y poseen, en el momento actual, unas atribuciones meramente residuales. La Constitución ⁽⁵⁾ prevé que los distritos subsistan hasta la creación específica de las regiones administrativas y sólo el retraso en la creación de éstas, hace que sigan existiendo distritos en la actualidad. Sin embargo, la expresión financiera de estas entidades no tiene prácticamente ningún significado y no poseen competencia alguna en materia tributaria.

* Doctoranda de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Salamanca. Profesora adjunta de Derecho tributario en el Instituto Politécnico de Bragança (Portugal)

(1) Lei Constitucional, de 2.04.1976. Revista pelas Leis Constitucionais n.ºs. 1/82, de 30 de Setembro, 1/89, de 8 de Julho, 1/92, de 25 de Novembro, 1/97, de 20 de Setembro e 1/2001, de 12 de Dezembro.

(2) MIRANDA, J., Teoria do Estado e da Constituição, Coimbra Editora, Coimbra, 2002, p. 437.

(3) SOUSA FRANCO, A. L., Finanças do sector público. Introdução aos subsectores institucionais, reimpressão, AAFDL, Lisboa, 2003, p. 12.

(4) Se trata de las denominadas "freguesias".

(5) Art. 291.1.

2. LAS REGIONES AUTÓNOMAS

1. Las competencias tributarias de las regiones autónomas

El tema de las competencias de las regiones autónomas en materia tributaria ha sido ampliamente debatido a lo largo de las tres décadas de vida de la III República ⁽⁶⁾, y su régimen constitucional ha sido objeto de sucesivas modificaciones. En la actualidad, las regiones autónomas pueden "ejercer un poder tributario propio, en los términos de la ley" y pueden, así mismo, "adaptar el sistema fiscal nacional a las especificidades regionales, en los términos de una ley-cuadro de la Asamblea de la República". Un "poder tributario propio" y un "poder de adaptación del sistema fiscal nacional" forman, por consiguiente, los dos ejes fundamentales sobre los que se estructuran los sistemas fiscales de las regiones autónomas.

El primero de estos aspectos fue establecido en la revisión constitucional de 1982. En virtud del art. 227.1.i) de la Constitución revisada, las regiones autónomas pasaron a disponer de un "poder tributario propio" ⁽⁷⁾. Sin embargo, este poder tributario propio no fue definido con precisión en el Texto Constitucional. De acuerdo con el precepto constitucional citado, las regiones autónomas ejercerían su poder tributario "en los términos de la ley". Según la opinión generalizada, esto significaba que la región autónoma no estaba autorizada para legislar en contra de las leyes generales en materia fiscal aprobadas por el parlamento de la República. Esta misma idea fue confirmada por el Tribunal Constitucional en una sentencia de 1984 ⁽⁸⁾, al estimar inconstitucional un "Decreto legislativo regional" publicado en Madeira, que eximía de impuestos aduaneros a las materias primas destinadas a la industria de bordados ⁽⁹⁾. Para la doctrina, esto ha

significado que a las regiones autónomas, a pesar de que el legislador constituyente les hubiese reconocido un poder tributario propio, les estaba vedado derogar o introducir modificaciones en las leyes fiscales de ámbito nacional ⁽¹⁰⁾. Pero en la misma sentencia, el Tribunal Constitucional reconoció que el "poder tributario propio de las regiones autónomas", previsto en la Constitución, incluía la creación de impuestos regionales. Como advirtió entonces SALDANHA SANCHES ⁽¹¹⁾, la referida orientación por parte del Tribunal Constitucional significó una solución paralela a la que había sido dada al problema de los límites de la competencia legislativa de los parlamentos regionales, "definiéndose el requisito del interés específico para la dimensión posible del objeto de la legislación".

Esta orientación fue respaldada por el Tribunal Constitucional y la segunda revisión constitucional, llevada a cabo en 1989, estableció a favor de las regiones autónomas, además de un "poder tributario propio", el poder de "adaptar el sistema fiscal nacional a las especificidades regionales, en los términos de una ley-cuadro de la Asamblea de la República" ⁽¹²⁾. En la revisión constitucional de 1997, la redacción del precepto fue una vez más retocada, con el objeto de dejar claro que el "poder tributario propio" que se reconoce a las regiones autónomas y su poder de "adaptar el sistema fiscal nacional a las especificidades regionales" son dos cosas distintas ⁽¹³⁾, sin llegar a definir el alcance del poder tributario propio.

La Ley-cuadro prevista en el precepto constitucional ya referido fue objeto de una materialización mediante la "Ley de hacienda de las regiones autónomas" aprobada en 1998 ⁽¹⁴⁾, en cuyas disposiciones se confirma la mencionada división entre un "poder tributario propio" de las regiones y un "poder de adaptación del sistema fiscal nacional" a los intereses específicos regionales.

(6) Se designa como III República el período político-constitucional iniciado con la Constitución de 1976.

(7) Según la versión primitiva del texto constitucional, aprobado en 1976, los poderes de las regiones autónomas en la materia tributaria estaban limitados a la facultad de "dispor das receitas fiscais nelas cobradas e de outras que lhes sejam atribuídas e afectá-las às suas despesas".

(8) Sentencia del TC n.º 91/84, de 29 agosto de 1984. Esta sentencia se comenta por SALDANHA SANCHES, J. L., CTF 310-312, pp. 405-410.

(9) Esta sentencia se comenta por SALDANHA SANCHES, J. L., Anotação ao Acórdão ..., Ciência e Técnica Fiscal n.º 320-312, pp.405-410.

(10) SALDANHA SANCHES, J. L., Manual de direito fiscal, Lex, Lisboa, 1998, p. 35.

(11) SALDANHA SANCHES, J. L., Anotação ao Acórdão ..., Ciência e Técnica Fiscal n.º 320-312, p. 407.

(12) Art. 229.1.i) CRP.

(13) Según la redacción del texto constitucional (Art. 227.1. i) fijada en 1997, se dispone que a las regiones autónomas cabe "ejercer un poder tributário próprio, en los términos de la ley, y bien así adaptar el sistema fiscal nacional a las especificidades regionales, en los términos de una ley-cuadro de la Asamblea de la República".

(14) Lei n.º 13/98 de 24 de Fevereiro (Lei de Finanças das Regiões Autónomas).

El sistema tributario local en Portugal

La doctrina no es ni uniforme ni muy clara en cuanto al concepto de "poder tributario propio de las regiones autónomas" ⁽¹⁵⁾. Así, para SOUSA FRANCO ⁽¹⁶⁾, el poder tributario de las regiones autónomas es "el poder de decidir mediante un acto legislativo regional, sobre las cuestiones tributarias que – punto uno – no se incluyan en la competencia reservada de la Asamblea de la república; (o que) – punto 2 – incluyéndose en la competencia reservada, hayan sido tratadas por ésta, en el sentido de una admisión de unos desarrollos o unas adaptaciones por parte de los órganos regionales, en los términos de una ley-cuadro de la Asamblea de la República". Para LEITE DE CAMPOS ⁽¹⁷⁾, el poder tributario de las regiones nunca podría incluir un poder de creación de ningún impuesto nuevo, ya que esta facultad estaría reservada en exclusiva a la Asamblea de la República.

La distinción del legislador no está de acuerdo con ninguna de las posturas descritas. Resulta claro, en la ley-cuadro de 1998 que venimos mencionando, que el *poder tributario propio* de las regiones autónomas es algo distinto del poder de adaptar el *sistema fiscal nacional* y que en el primero se incluye, en la actualidad, el poder de establecer nuevos gravámenes ⁽¹⁸⁾, aunque esta competencia se ve limitada por el requisito del interés específico regional.

Atendiendo a la distinción formal del texto de la ley, en cuanto al poder tributario propio de las regiones autónomas, la Ley-cuadro establece que las *asambleas legislativas regionales* pueden, mediante decreto legislativo regional, "crear y regular contribuciones de mejora", que graven los aumentos de valor de los inmuebles derivados de obras y de inversiones públicas regionales, así como, crear y regular otras contribuciones especiales con el objetivo de compensar el aumento en los gastos regionales derivados de actividades privadas que desgasten o sean agresoras de los bienes públicos o del medioambiente regional".

Dentro de su "*poder tributario propio*", las asambleas legislativas regionales podrán también "establecer recargos, hasta el límite de 10%, sobre los impuestos vigentes en las regiones autónomas".

Finalmente, cabrá además dentro del concepto de "*poder tributario propio*" la competencia para establecer tasas que sean debidas por la prestación de servicios de ámbito regional, por el otorgamiento regional de licencias y otros actos de "remoción de los límites jurídicos a la actividad de los particulares", y por la utilización de los bienes del dominio público regional" ⁽¹⁹⁾.

Si atendemos al sentido de las expresiones empleadas por el legislador en la norma, el poder de "adaptar el sistema fiscal nacional a las especificidades regionales" es, en lo esencial, un poder de disminuir la carga fiscal resultante de los impuestos estatales, ya sea mediante la reducción de los tipos nominales, a través de un aumento de las deducciones en la cuota, o asimismo mediante la concesión de distintos beneficios fiscales. La propia Ley de hacienda de 1998 prevé que las asambleas legislativas regionales puedan conceder deducciones en la cuota relativas a los beneficios mercantiles, industriales y agrícolas reinvertidos por los sujetos pasivos; disminuir los tipos nacionales de los impuestos sobre la renta (IRS y IRC) y del impuesto sobre el valor añadido, hasta el límite de 30%, y de los impuestos especiales sobre el consumo, de acuerdo con la legislación vigente; y pueden también autorizar los gobiernos regionales la concesión de beneficios fiscales, temporales y condicionados, relativos a impuestos de ámbito nacional y regional, en régimen contractual, aplicables a proyectos de inversión considerados significativos ⁽²⁰⁾.

La Ley mencionada hace además una importante referencia a los llamados regímenes tributarios especiales de Azores y Madeira – el Centro Internacional de Negocios de Madeira y de la Zona Franca de Santa María (Azores) – pero establecien-

(15) Sobre el tema véase, entre otros, SOUSA FRANCO, A. L. op. cit., p. 417 y 560; LEITE DE CAMPOS, D., y LEITE DE CAMPOS, M. H. N., *Direito tributário*, reimpressão, Almedina, Coimbra, 1997, p. 100.

(16) SOUSA FRANCO, A. L. op. cit., p. 416.

(17) LEITE DE CAMPOS, D., y LEITE DE CAMPOS, M. H. N., op. cit., p. 100.

(18) Para LEITE DE CAMPOS, D., y LEITE DE CAMPOS, M. H. N., op. cit., p. 100, al otorgar a las regiones autónomas una facultad para establecer nuevos impuestos, la Ley de Haciendas Locales incurre en una inconstitucionalidad, una vez que la Constitución portuguesa establece una reserva de competencia de la Asamblea de la República para la creación de los impuestos y para la definición de sus elementos esenciales.

(19) El dominio público es el que resulta del Art. 84 de la CRP.

(20) La creación de dichos beneficios se realizará en los términos del artículo 49º-A do "Estatuto dos Benefícios Fiscais", aprobado por el Decreto-lei nº 215/89, de 1 de julio.

do que los órganos legislativos regionales no son competentes para legislar sobre lo que concierne a estos regímenes.

Finalmente, para una caracterización de la fiscalidad de las regiones autónomas portuguesas, habrá quizás que mencionar un último aspecto, que está conectado con el reparto de la recaudación de los gravámenes estatales en dichas regiones. En la ley que venimos mencionando, se establece ⁽²¹⁾ que las regiones autónomas "tienen un derecho a la entrega por el Gobierno de la República de los ingresos fiscales relativos a los impuestos sobre mercancías destinadas a las regiones autónomas y a los ingresos de los impuestos que deban pertenecerles de acuerdo con el lugar de producción del hecho generador de los respectivos impuestos, y otros que deban serles atribuidos por ley". Sin detenernos sobre el aspecto de la redacción totalmente inadecuada del precepto, importa resaltar que estamos, en este supuesto, ante un mecanismo de reparto de las bases impositivas entre las regiones autónomas y el territorio continental, y que este mecanismo de reparto se basa en el criterio del lugar donde se genera la base impositiva.

Así trazado en lo fundamental el marco legislativo del poder tributario de las regiones autónomas, y dejando a un lado los problemas conceptuales que las disposiciones legales y constitucionales plantean, lo que se puede afirmar sin lugar a dudas, es que las regiones autónomas poseen un sistema fiscal específico y que tienen una capacidad tributaria activa, es decir, son sujetos activos de las relaciones tributarias nacidas de los impuestos que integren dichos sistemas fiscales ⁽²²⁾, aunque este sistema tributario propio sólo pueda desarrollarse dentro del estrecho marco de los parámetros prefijados en las leyes emanadas de los órganos legislativos nacionales.

En la actualidad, podemos sintetizar como sigue, los aspectos específicos de los sistemas fiscales regionales.

2. Los sistemas tributarios de las regiones autónomas

2.1. Madeira

En realidad, las regiones autónomas prácticamente no han utilizado hasta la fecha las facultades que les otorga la Ley de Haciendas Regionales para crear sus tributos propios. En el caso de Madeira, tampoco se han utilizado las posibilidades legales de establecer recargos sobre el Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas (IRC). Ello se explica, en parte, por el contexto económico de las referidas regiones, en general caracterizado por bajas rentas y por una actividad económica bastante deprimida, que hace que la preocupación de los gobiernos regionales se haya centrado más bien, hasta el momento, en reducir la carga fiscal que incida sobre las actividades productivas ejercidas en sus territorios.

Así, en Madeira, en el año 2005, las especificidades que pueden caracterizar el sistema fiscal regional son las siguientes.

a) *Tributos propios*

En la actualidad, no existe en la región ningún tributo propio, de ninguna de las clases referidas con anterioridad, si exceptuamos las tasas de ámbito regional. No se ha establecido hasta el momento presente ninguna contribución de mejora ni ninguna otra contribución especial de las previstas en el art. 35 de la ley-cuadro de 1998. Tampoco la región ha hecho uso de la facultad que le otorga la ley para imponer recargos sobre los impuestos estatales.

b) *Adaptación del sistema fiscal nacional*

La actuación de los poderes de la región autónoma de Madeira ha sido más visible en el campo de la adaptación del sistema fiscal nacional a las especialidades regionales. Las adaptaciones introducidas conciernen los impuestos sobre la renta de las personas físicas ⁽²³⁾ y sobre la renta de las personas jurídicas (IRC) ⁽²⁴⁾ y se refieren bien a los tipos

(21) Art. 10.1.

(22) SALDANHA SANCHES, J. L., Anotação..., cit., p. 409.

(23) Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, aprobado por el Decreto-ley nº 442-A/88, de 30 de noviembre. En este impuesto, que grava la renta de las personas físicas, siendo por lo tanto el correspondiente del IRPF español, se gravan las siguientes categorías de rentas: rentas del trabajo dependiente, rentas del trabajo independiente, rentas de las actividades comerciales e industriales, rentas de la actividad agrícola, rentas de capitales, rentas prediales, plusvalías, pensiones y rentas de juego y premios.

(24) Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, aprobado por el Decreto-ley nº 442-B/88, de 30 de noviembre. Este impuesto, conocido como IRC grava los beneficios de las sociedades y respectivos establecimientos permanentes y, además, las rentas de otra naturaleza percibida por personas jurídicas distintas de las sociedades, como las asociaciones y las fundaciones.

El sistema tributario local en Portugal

bien a unas deducciones en la cuota por reinversión de beneficios.

En 2000 se estableció por un acto legislativo regional ⁽²⁵⁾, que los sujetos pasivos del IRPF considerados fiscalmente residentes en el territorio regional, así como los sujetos pasivos del IRC que tengan su sede, su dirección efectiva o un establecimiento permanente en el territorio regional, podrán deducir en la cuota, hasta el límite del valor de la misma, una cantidad igual al 15 por cien de los beneficios de la actividad comercial, industrial o agrícola, reinvertidos en los ejercicios de 2000 a 2002. Los valores que no se hubiesen podido deducir en el ejercicio de la inversión, por una insuficiencia del valor de la cuota, podrían deducirse hasta un límite de los tres años siguientes, lo que significa que el 2005 será el último año en que la norma va estar en vigor.

Para poder efectuar la deducción mencionada, la citada legislación exigía que la reinversión se materializase en activos del inmovilizado material adquiridos en estado nuevo y asimismo exceptuaba de la facultad de deducción una serie de bienes:

- Los terrenos, excepto los que se destinen a una actividad de extracción de recursos del suelo y del subsuelo;
- Los edificios no directamente conectados con la actividad productiva o con las actividades administrativas esenciales;
- Los vehículos ligeros de pasajeros;
- Los artículos de confort o decoración;
- El material de transporte en el sector de los transportes;
- Otros bienes no considerados como directa e imprescindiblemente conectados con la actividad productiva.

El régimen así establecido en la legislación que hemos citado fue objeto de un examen por parte de la Comisión Europea. Esta institución consideró que, para que el régimen fiscal descrito pudiera considerarse compatible con el derecho de la Unión Europea, concretamente con las

normas de funcionamiento del mercado común, lo que supone incluirse dicho régimen en las excepciones previstas en el Art. 87.3.a) del Tratado CE (ayudas de Estado con una finalidad de desarrollo regional), se requería que la inversión se mantuviese en el territorio regional durante cinco años, y que se fijasen otros requisitos para asegurar una efectiva relación de la inversión con el objetivo del desarrollo regional, concretamente que la inversión estuviera asociada con una innovación.

La legislación regional fue modificada de conformidad con los referidos requerimientos en 2001 ⁽²⁶⁾. Según las modificaciones entonces introducidas, se pasó a exigir que para que una inversión pudiese beneficiarse de la deducción, tenía que tratarse de "una inversión inicial, en un activo del inmovilizado material destinado a la creación de un nuevo establecimiento, o a la extensión de un establecimiento existente, o al inicio de una actividad que implicase un cambio fundamental del producto o del proceso de producción de un establecimiento existente, mediante una racionalización, una diversificación o una modernización". Se exige, además, que se demuestre la viabilidad financiera y económica de los proyectos de inversión, a los que se refieren las inversiones beneficiarias, y que estos sean financiados por el beneficiario de la deducción en un mínimo de 25 por cien. Finalmente, se pasó a exigir que los activos beneficiados por la deducción se mantengan en la empresa por un mínimo de cinco años. El régimen descrito terminará al final del 2005, sin que se haya instituido ningún otro del mismo tipo hasta el momento actual.

Desde el 2001 ⁽²⁷⁾, la región autónoma de Madeira tiene establecida una reducción del tipo general del Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas (IRC) ⁽²⁸⁾, de un 29 por cien. De este tipo reducido pueden beneficiarse los sujetos pasivos que tengan su sede, su dirección efectiva o un

(25) Decreto Legislativo Regional nº 5/2000/M, de 28 de febrero, que estableció una deducción por reinversión en la cuota del IRPF, y Decreto Legislativo Regional nº 6/2000/M, de 28 de febrero, que estableció una deducción por reinversión en la cuota del IRC. Los regímenes de deducción en la cuota son exactamente iguales en los dos impuestos, aplicándose a las mismas categorías de rentas. Importa aclarar que, en el sistema fiscal portugués, la imposición de las rentas provenientes de la actividad comercial, industrial y agrícola esta regulada en los dos impuestos referidos, según el sujeto pasivo sea una persona física o una persona jurídica.

(26) Decreto legislativo Regional nº 13/2001/M, de 10 de mayo.

(27) Decreto Legislativo Regional nº 2/2001/M, de 20 de febrero.

(28) En la actualidad, el tipo general del IRC es de 25%, tipo este fijado en la Ley nº 107-B/2003, de 31 de diciembre. La Ley del impuesto prevé, en su art. 80, además del tipo general referido, una serie de tipos especiales.

establecimiento permanente en el territorio de la región, siempre que el impuesto al que se va a aplicar constituya un ingreso de la región, o dicho de otro modo, siempre que se pueda considerar la

base imponible como generada en el territorio de la región.

En el Impuesto sobre la renta de las personas físicas han estado en vigor en el año de 2005 los siguientes tipos:

Cuadro 1

Fuentes de financiación de las regiones autónomas

Renta gravable (en euros)	Tipos (en porcentaje)		Territorio nacional	
	Región autónoma		Tipo normal	Tipo medio
	Tipo normal	Tipo medio		
Até 4 351	8,5	8,5	10,5	10,5
De más de 4351 hasta 6 581	11,0	9,3471	13	11,3471
De más de 6 581 hasta 16 317	22,0	16,8968	23,5	18,5985
De más de 16 317 hasta 37 528	32,5	25,7158	34	27,3035
De más de 37 528 hasta 54 388	36,0	28,9039	36,5	30,1544
De más de 54 388	39,0	-	40	-

2.2. Azores

a) *Tributos propios*

Tampoco en Azores se ha establecido hasta el momento presente ninguna contribución de mejora y ni ninguna contribución especial de las previstas en el Art. 35 de la Ley-cuadro de 1998. Pero, al

contrario de lo sucedido en la región autónoma de Madeira, en Azores sí se han establecido recargos sobre el IRC en algunos de los principales municipios, concretamente en el distrito de Ponta Delgada (Isla de San Miguel).

Los municipios en los que se aplica el recargo sobre el IRC y los respectivos tipos son los siguientes:

Cuadro 2

Municipios de Azores con recargos sobre el IRC en el año de 2005

Distrito	Municipio	Tipo aplicado
Angra Heroísmo	Angra Heroísmo	-
	Calheta	-
	Santa Cruz Graciosa	-
	Velas	-
	Vila Praia Vitória	-
	Corvo	-
Horta	Horta	-
	Lajes Flores	-
	Lajes Pico	-
	Madalena	-
	Santa Cruz Flores	-
	S. Roque Pico	-
	Lagoa	10,0
	Nordeste	-
Ponta Delgada	Ponta Delgada	10,0
	Povoação	6,0
	Ribeira Grande	-
	Vila Franca Campo	10,0
	Vila Porto	-

b) Adaptación del sistema fiscal nacional

En Azores están establecidos desde 1999 ⁽²⁹⁾ unos tipos reducidos para los impuestos sobre la renta.

En el IRS, el impuesto que grava la renta de las personas físicas, el tipo aplicable para los distintos tramos de renta es el tipo nacional reducido en un 15 por cien. La referida reducción se aplica al impuesto exigible a los sujetos pasivos del impuesto que deban considerarse fiscalmente residentes en el territorio de la región, con independencia del lugar donde ejerzan sus actividades; y así mismo se aplica al impuesto retenido, en definitiva, sobre las rentas pagadas a personas físicas no residentes en Portugal, por personas físicas o con residencia, sede o dirección efectiva en Azores o por establecimiento permanente al que deban imputarse dichas rentas ⁽³⁰⁾.

Para las rentas que tributen en el IRC, el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, se establece en Azores una reducción de un 30 por cien sobre el tipo nacional que sea aplicable (y no solamente al tipo general, como en Madeira), cuando el impuesto sea debido por un sujeto que tenga su sede, dirección efectiva o establecimiento permanente en la región, y también en cuanto al impuesto retenido sobre rentas generadas en la región, pagadas a las personas jurídicas que no tengan su sede, su dirección o un establecimiento permanente en la región.

En el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) se estableció en la misma legislación de 1999 que venimos refiriendo, una reducción de un 30 por cien, aplicable a los distintos tipos nacionales ⁽³¹⁾. Pero en 2005, en la ley que ya hemos citado con anterioridad ⁽³²⁾, el Gobierno de la República estableció para la región de Azores, igual que para Madeira, dos tipos reducidos del 4 y 8 por cien, y un tipo normal del 15 por cien.

El Decreto legislativo regional de 1999 prevé una deducción en la cuota del IRC, para los beneficios reinvertidos, con unas características bastante similares a las que rigen en Madeira. Estando el territorio de la región autónoma formado por

nueve islas, el valor de la deducción varía en función de la situación de la inversión. Así, la deducción será de 20 por cien para las inversiones realizadas en las islas de San Miguel y Terceira, valores que tendrá un aumento del 25 por cien cuando las inversiones se sitúen en los municipios de Nordeste y Povoação; será de 30 por cien para las inversiones situadas en las islas de San Jorge, Faial y Pico; y será de 40 por cien para las inversiones situadas en las islas de Santa María, Graciosa, Flores y Corvo.

2.3. El sistema de financiación de las regiones autónomas

Además de los impuestos y de otros tributos referidos en los apartados precedentes, la Ley de haciendas de las regiones autónomas de 1998 basa el sistema de financiación de las regiones autónomas en un conjunto de fuentes de ingresos. Algunas de ellas son de naturaleza tributaria, pero las regiones autónomas no tienen ningún poder normativo sobre ellas. Nos referimos a las situaciones en las que la ley reconoce a las regiones un derecho a una participación en la recaudación de determinados tributos sin que se les conceda ninguna competencia normativa en la regulación de dichos tributos.

Como regla general, la afectación de la recaudación de los impuestos mencionados a las regiones autónomas intenta responder al principio de tributación en la fuente. Para los impuestos sobre el gasto, el derecho al ingreso está constituido por el impuesto recaudado sobre las operaciones en las que el comprador es residente en el territorio regional. Para los restantes impuestos el elemento que determina la afectación del ingreso es el lugar donde se considere producido el hecho generador de la obligación tributaria.

El cuadro de las fuentes de financiación de las regiones autónomas se completa con un conjunto de transferencias del presupuesto estatal sin conexión con la recaudación fiscal, unas de carácter general, otras conectadas con el carácter "ultra periférico" reconocido a las regiones autónomas.

(29) Decreto legislativo Regional nº 27/99-A de 20 de enero.

(30) Se trata, en este segundo supuesto, de una forma de reducir las rentas gravables percibidas por los emigrantes de las Azores - que son un buen número - que tengan su fuente en el territorio de la región autónoma portuguesa.

(31) El Impuesto sobre el Valor Añadido fue instituido en el ordenamiento portugués en el Decreto-Ley nº 442-A/88, de 30 de Noviembre. En la actualidad, el impuesto se aplica con tres distintos tipos: un tipo reducido de 5 por cien, un segundo tipo reducido de 12 por cien, y un tipo normal de 21 por cien.

(32) -----

Cuadro 3
Composición del presupuesto de ingresos por fuentes

Tipo de ingreso	
Tributos	<p>Tributos propios (tributos dentro del poder tributario de las R.A.)</p> <ul style="list-style-type: none"> - contribuciones de mejora - contribuciones especiales - recargos s/ impuestos estatales - tasas <p>Participación en tributos estatales dentro del poder de adaptación del sistema fiscal nacional</p> <ul style="list-style-type: none"> - IRS - IRC - Impuesto s/ sucesiones y donaciones - Impostor extraordinarios - Impuesto de sello - IVA - Impuestos especiales de consumo <p>Participación en tributos estatales fuera del poder normativo de las R.A.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Tributos recaudados en los regímenes de zona franca
Multas y otras penalidades	
Otras	
Transferencias corrientes	
Ingresos patrimoniales	
Préstamos	

3. LAS AUTONOMÍAS LOCALES

1. El marco jurídico de la tributación local. Consideraciones generales

En virtud de lo establecido por la Constitución, las autonomías locales poseen patrimonio y hacienda propios⁽³³⁾ y la ley puede atribuirles "poderes tributarios"⁽³⁴⁾, pero también en este caso, el legislador constituyente emplea el término "poderes tributarios" sin preocuparse de precisar su significado. La Constitución, del mismo modo que en el caso de las regiones autónomas, atribuye al legislador ordinario el papel de otorgar a los entes locales cierto poder tributario, que obviamente es al legislador a quien corresponderá también regular. Y la materia actualmente aparece regulada en la Ley de haciendas locales⁽³⁵⁾, aprobada en 1998. Esta ley tiene su

ámbito de aplicación limitado a los municipios y a las "circunscripciones parroquiales", dejando de fuera a las "regiones administrativas".

Las "regiones administrativas", que se encuentran previstas en la Ley constitucional desde 1976, deberían constituir el nivel más amplio de una organización administrativa descentralizada, dentro de la estructura organizativa territorial del Estado, en el territorio continental. Sin embargo, estas regiones administrativas, resultantes de un intento innovador del legislador constituyente de 1976 y que no poseen sus raíces en la historia de la organización administrativa del Estado, no se han logrado instituir hasta el momento presente.⁽³⁶⁾ No existen, pues, en la actualidad, regiones administrativas en Portugal, aunque la categoría se encuentre prevista en la Constitución desde 1976. Además, los preceptos constitucionales donde aparecen referidas

(33) Art. 238.1.

(34) Art. 238.4.

(35) Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto.

(36) En 1991 se aprobó una ley-cuadro para el establecimiento de las regiones administrativas (Ley n.º 56/91, de 13 de Agosto), pero hasta el momento actual no se ha podido llegar a un consenso acerca de las regiones concretas).

El sistema tributario local en Portugal

estas entidades no son lo bastante explícitos con relación al régimen financiero de las regiones autónomas, ni definen, siquiera en abstracto, sus poderes o competencias. Podemos mencionar, sin embargo, que, de acuerdo con el Art. 38.a) y l) de la Ley-cuadro de las regiones administrativas, las futuras regiones administrativas podrán establecer "recargos regionales", además de su derecho a una participación en la recaudación tributaria del Estado.

Siendo así, esta parte de nuestro estudio, concerniente a la fiscalidad de los entes locales, queda naturalmente limitada a los tributos de los municipios y de las "circunscripciones parroquiales".

2. Los sistemas tributarios locales

2.1. Los poderes tributarios de los municipios

Los municipios constituyen un nivel de organización político-administrativa intermedio pero, dado que en la práctica no han sido diseñadas de forma concreta las regiones administrativas, estos se convierten en realidad en el nivel principal de una división organizativa de carácter político-administrativo. Los municipios tienen unas raíces profundas en la historia de la organización administrativa portuguesa, con un origen anterior a la fundación de la nación, lo que hace que el municipio sea realmente la más importante de todas las categorías de entes locales en Portugal ⁽³⁷⁾.

La mencionada Ley 42/98 trata de los "poderes tributarios" de los municipios en su art. 4. Según el precepto ⁽³⁸⁾, "a los municipios les corresponden los poderes tributarios otorgados por ley, relativos a los impuestos a cuya recaudación tengan derecho, en especial los referidos en el art. 16". El precepto resulta aparentemente tautológico pero, para darle un sentido inteligible habrá que tener in mente que el legislador no quiso realmente, en esta disposición, definir conceptualmente los "poderes tribu-

rios" de los municipios, sino únicamente enumerarlos. Por lo tanto, a partir de esta enumeración, habremos de intentar definir los límites de los "poderes tributarios" de los municipios.

Optamos por no llevar a cabo aquí esta labor interpretativa, puesto que ello supone una lectura conjunta de distintas disposiciones, y al no ser posible para el lector acceder al texto de todos los preceptos citados, la tarea resultaría demasiado ardua. Preferimos, por lo tanto, sintetizar el ámbito de los poderes tributarios de los municipios, de acuerdo con el citado art. 4 y de todos los más preceptos involucrados de la misma ley.

En primer lugar, los poderes tributarios de los municipios incluyen el "*derecho al producto de lo recaudado en concepto de ciertos tributos*". Es la propia Ley nº 42/98 quien dice cuáles son estos tributos, en su art. 16 y estos son:

- El Impuesto municipal sobre Inmuebles, el Impuesto municipal sobre vehículos y el Impuesto municipal sobre las transmisiones onerosas de inmuebles (IMTI), a los que nos referiremos más adelante.

- El recargo sobre la cuota del Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas;

- Las tasas cobradas por la concesión de licencias municipales;

- Las tasas, tarifas y precios resultantes de la prestación de servicios por parte del municipio.

Respecto de la última categoría, obviamente sólo poseen la naturaleza de tributos las tasas "resultantes de la prestación de servicios", pero no así las tarifas o los precios. Por su naturaleza, estas tasas no tienen por qué ser consideradas de forma separada de las tasas "cobradas por la concesión de licencias municipales". Por su parte, el recargo constituye un verdadero impuesto, aunque accesorio de un impuesto principal.

Vemos pues, que en todos los supuestos señalados, el "poder tributario del municipio" se traduce, en

(37) FREITAS DO AMARAL, D., Curso de direito Administrativo, Vol. I, Almedina, 1989, Coimbra, p. 431.

(38) La redacción del mencionado art. 4. (Poderes tributarios) es la siguiente:

1. "Corresponde a los municipios los poderes tributarios otorgados en la ley, relativos a los impuestos a cuya recaudación tengan derecho, en especial los referidos en la letra a) del Art. 16.
2. En los supuestos de los beneficios fiscales que afecten a más de un municipio y de los beneficios fiscales que constituyan una contrapartida del establecimiento de grandes proyectos de inversión de interés para la economía nacional, el reconocimiento de los mismos compete al Gobierno, oídos los municipios involucrados, que deberán pronunciarse en un plazo máximo de 45 días, en los términos de la ley.
3. En los supuestos previstos en el número precedente, habrá lugar a una compensación a través de una partida del Presupuesto del Estado.
4. La Asamblea municipal puede, por una propuesta de la cámara municipal, a través una deliberación motivada, conceder beneficios fiscales relativos a los impuestos a cuya recaudación tenga derecho, y que constituyan una contrapartida del establecimiento de unos proyectos de inversión de especial interés para el desarrollo del municipio".

un primer plano, en un derecho a percibir el producto recaudado de los referidos tributos. Podremos así decir que un primer aspecto del poder tributario de los municipios consiste en el derecho a percibir el producto de la recaudación de un conjunto de tributos, en los que se incluyen impuestos principales, impuestos accesorios y tasas ⁽³⁹⁾. En la medida en que este derecho está otorgado a los entes locales por la propia Constitución, y no es, por tanto, un derecho que el legislador pueda derogar, dicho derecho entra en la calificación de un verdadero poder tributario propio, aunque en una acepción secundaria con relación al poder tributario normativo ⁽⁴⁰⁾.

Obviamente, esto no es suficiente para caracterizar el poder tributario de los municipios sino que habrá que indagar si los municipios tienen algún poder de intervenir en la creación, en la modificación o en la extinción de estos tributos, o cuando menos, en la gestión de los mismos. Si la Constitución, como hemos visto, deja al legislador ordinario la tarea de "definir los poderes tributarios de los entes locales", por su parte el legislador, en esta Ley-cuadro del 1998, tampoco intenta solucionar la cuestión.

La doctrina mayoritaria ⁽⁴¹⁾, respaldándose en el principio constitucional de legalidad tributaria, considera que dentro de estos poderes tributarios - que de acuerdo con la norma constitucional, el legislador ordinario podrá otorgar a los entes locales - no se incluye un poder normativo en materia tributaria, exceptuando el supuesto de las tasas. La consecuencia que se desprendería de esta postura sería una imposibilidad para dichos entes de modificar el régimen de los impuestos nacionales o de crear impuestos propios.

Pero el legislador no ha dado una plena consagración a esta postura doctrinal. Es cierto que los

impuestos cuya recaudación los municipios tienen el derecho a percibir son estrictamente aquellos que la Ley establece y ninguno más. Es decir, los municipios no tienen el poder de crear impuestos de ámbito municipal a diferencia de lo que sucede en el caso de las regiones autónomas ⁽⁴²⁾. Pero, con relación a algunos de estos impuestos, como el Impuesto municipal sobre inmuebles y el recargo sobre el IRC, los municipios han tenido siempre, y siguen teniendo con la actual legislación, el poder de fijar el respectivo tipo. Por otro lado, los municipios tienen ahora el poder de establecer beneficios fiscales, aunque negociados para casos concretos, sobre aquéllos impuestos de cuya recaudación sean acreedores ⁽⁴³⁾, poder este que sobrepasa sin duda la posición de mero acreedor del producto de la recaudación de ciertos impuestos. Ante esta nueva prerrogativa legal en materia tributaria, la cuestión de la naturaleza de los poderes tributarios de los municipios, que nunca se ha aclarado totalmente, se ha vuelto todavía más complicada.

Con independencia de una correcta caracterización del poder tributario de los municipios -que ante la dificultad del tema, extrapolaría del ámbito que hemos fijado para este trabajo- hay una tradición en el Derecho positivo portugués de designar a determinados impuestos, cuya recaudación corresponde en su totalidad al municipio, como "impuestos municipales". La propia legislación denomina expresamente ciertos impuestos como municipales. Estos son: el Impuesto municipal sobre Inmuebles, el Impuesto municipal sobre transmisiones de inmuebles o el Impuesto municipal sobre vehículos. Pero el término de impuestos locales ha sido también más o menos consensuado por la doctrina ⁽⁴⁴⁾. El criterio para aplicar esta designación parece ser solamente que la totalidad del producto de la recau-

[39] SALDANHA SANCHES, J.L., Anotação..., cit., p. 409.

[40] SALDANHA SANCHES, J.L., Anotação..., cit., p. 409, advierte que, en la realidad constitucional portuguesa, habrá que distinguir entre el poder fiscal normativo, el poder fiscal administrativo - dirigido a la gestión y recaudación de los impuestos - y la titularidad sobre el producto de la recaudación tributaria, cuando esta titularidad resulta de la Constitución. La mencionada división tiene un estrecho paralelo con la el reparto de la competencias tributarias consagrado en el derecho constitucional alemán, en el que se distinguen la competencia normativa, la competencia administrativa y la competencia sobre el rendimiento (sobre el punto, GARCÍA FRÍAS, A., Análisis de la financiación de los municipios en Alemania desde la reforma de 1969 a la de 2004, en CASADO OLERO, G. (coord.), La Financiación de los Municipios, Dykinson, en prensa.

[41] Por todos, SOARES MARTINEZ, P., *Direito Fiscal*, 10ª edición, Almedina, Coimbra, 1998, p. 73; y SOUSA FRANCO, A. L., op. cit., p. 312.

[42] Según SOARES MARTINEZ, P., op. cit., p. 73, en estos supuestos se está ante una posición acreedora del ente local frente al Estado, sin que se llegue a dibujar una relación tributaria entre el ente local y el contribuyente.

[43] Se dice en el Art. 4.1 de la Ley nº 42/98: "La asamblea municipal puede, mediante propuesta de la cámara municipal a través de deliberación fundamentada, conceder beneficios fiscales relativos a los impuestos a cuyo recaudación tenga derecho, y que constituyan una contrapartida del establecimiento de proyectos de inversión de especial interés para el desarrollo del municipio"

[44] Véase, entre otros, SÁ GOMES, N., *Manual de Direito Fiscal*, 11ª edición, Rei dos Livros, Lisboa, 2000, p. 278; y VALDEZ MATIAS, V., *Sistemas fiscais das autarquias*, Rei dos Livros, Lisboa, 1987, p. 14.

El sistema tributario local en Portugal

dación de dichos impuestos constituya un ingreso para los municipios. Sin embargo, la posición del municipio en la relación jurídica tributaria, relativa a estos impuestos, no es sustancialmente distinta de la que se produce con relación a otros tributos, como el IRC o el IRS, ya que también los municipios tienen un derecho a percibir una parte del producto de estos impuestos ⁽⁴⁵⁾.

Hechas estas observaciones, y con las reservas que de ellas resulten, tratamos a continuación de los impuestos que normalmente se denominan "impuestos locales".

Estos impuestos no resultan del ejercicio de un poder legislativo tributario de los municipios, ya que estos en principio no lo poseen como ya hemos visto. Se trata, en cualquiera de los supuestos mencionados, de unos impuestos creados por los órganos del poder legislativo central, y llamados a regir en todo el territorio nacional. Son, por lo tanto, impuestos de creación estatal y de ámbito nacional y cuya regulación corresponde totalmente al órgano legislativo central.

Tampoco queda en las manos de los municipios la gestión de estos impuestos, que son enteramente gestionados y recaudados por los servicios locales de la Administración tributaria estatal, ya que los municipios no disponen de unos servicios propios de gestión tributaria. En definitiva, a lo único que tienen derecho es a percibir una parte del producto recaudado.

2.2. Los impuestos locales o municipales

Dentro del conjunto de los impuestos municipales, destacan aquellos que gravan el patrimonio, los cuales han sido objeto recientemente de una amplia reforma. Así, hasta 2004, la tributación del patrimonio se basaba en dos impuestos, que eran: el Impuesto municipal de sisa – que gravaba las transmisiones onerosas de bienes inmuebles – y la Contribución autárquica, que gravaba el valor patrimonial de los mismos bienes. En 2004, estos impuestos fueron suprimidos, dentro de las medidas

adoptadas en el marco de una reforma de la tributación del patrimonio que se venía reclamando desde hace mucho tiempo. En la actualidad los impuestos municipales o "locales" son el Impuesto municipal sobre inmuebles (IMI) ⁽⁴⁶⁾, el Impuesto municipal sobre las transmisiones onerosas de inmuebles (IMT) ⁽⁴⁷⁾, el Impuesto municipal sobre vehículos y el recargo municipal sobre el Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas (IRC). A estos impuestos dedicaremos las líneas que siguen.

El Impuesto municipal sobre inmuebles (IMI)

El Impuesto municipal sobre inmuebles no representa ninguna modificación esencial con relación al objeto de gravamen de su antecesora, la Contribución autárquica. El IMI grava el valor patrimonial de los inmuebles rústicos y urbanos. En la categoría de los inmuebles urbanos están incluidos, entre otros, los inmuebles destinados a vivienda, los destinados a fines comerciales o industriales, así como los terrenos destinados a la construcción.

Los sujetos pasivos del impuesto son, como regla general, los propietarios del inmueble a 31 de diciembre de cada año.

Los aspectos más innovadores del actual impuesto son los concernientes a la determinación del valor patrimonial tributario de los inmuebles. El valor patrimonial tributario de los inmuebles consta de una matriz predial, especialmente organizada a efectos tributarios y se determina mediante una valoración, con base en una declaración del sujeto pasivo.

Por lo que respecta a los inmuebles rústicos, esta valoración puede ser de tipos catastral, no catastral o directa ⁽⁴⁸⁾. En cualquiera de los tres supuestos indicados, para los inmuebles rústicos, la valoración se hace tomando como base una estimación del valor de las utilidades económicas propias de los inmuebles, que debe realizar la administración fiscal.

Por lo que respecta a los inmuebles urbanos, la gran innovación del vigente impuesto reside precisamente en el método de determinación de su valor patrimonial tributario. La valoración de los inmuebles

(45) Los municipios tienen derecho a una participación equivalente a un 30,5% de la media aritmética simple de la recaudación proveniente del Impuesto sobre la renta de las personas singulares (IRS), del Impuesto sobre la renta de las personas colectivas (IRC), y del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Las "circunscripciones parroquiales" tienen derecho a una participación en los impuestos del Estado equivalente a un 2,5% de la media aritmética simple de la recaudación proveniente de los mismos impuestos.

(46) El Impuesto municipal sobre los inmuebles (IMI) fue aprobado por el Decreto-ley nº 287/2003 de 12 de noviembre.

(47) El Impuesto municipal sobre los inmuebles (IMI) fue igualmente aprobado por el Decreto-ley nº 287/2003 de 12 de noviembre.

(48) La distinción entre los dos métodos – "catastral" y "no catastral" – tiene que ver con la existencia o inexistencia, en el municipio en el que se sitúa el predio, de un catastro predial.

bles urbanos es siempre una valoración "directa", pero el nuevo Impuesto determina una fórmula aritmética para el cálculo del dicho valor patrimonial, fórmula ésta que a su vez se asienta sobre una serie de parámetros que son, unos de carácter objetivo, otros previamente fijados administrativamente, como el coste medio de construcción, el área bruta de construcción o el área de implantación del edificio ⁽⁴⁹⁾. El legislador por esta vía logró sustraer este área de la tributación sobre el patrimonio a la necesidad de una valoración casuística y con un alto grado de subjetividad, que cual venía constituyendo desde hace mucho una grave falla del sistema fiscal.

Se prevén exenciones temporales al IMI para los inmuebles urbanos destinados a la vivienda permanente del propietario o de su arrendatario. El período de exención es de seis años para los inmuebles con un valor patrimonial hasta 150000 euros y de tres años para los inmuebles con un valor patrimonial de más de 150000 euros hasta 225000 euros. Los inmuebles rústicos quedarán exentos del impuesto cuando deban considerarse de "reducido valor patrimonial".

Los tipos del IMI son establecidas por cada municipio, dentro de un límite mínimo

del 0,4 por cien y un límite máximo del 0,8 por cien.

El Impuesto municipal sobre las transmisiones onerosas de inmuebles (IMT)

El Impuesto municipal sobre las transmisiones onerosas de inmuebles (IMT) como su propio nombre indica, grava este tipo de transmisiones, siendo sujetos pasivos del impuesto, en general, los adquirentes de los bienes transmitidos.

El impuesto incide sobre el mayor de los dos siguientes valores: el valor del contrato de transmisión o el valor patrimonial tributario del inmueble.

Los tipos del impuesto son variables, conforme a la utilización y el tipo de los inmuebles, pero, en general, estos representan una reducción sustancial del nivel de imposición en comparación con el precedente Impuesto municipal de *sis*a. Así, para los inmuebles rústicos, la norma estipula un tipo único del 5 por cien, en sustitución del 8 por cien respecto al aplicable en el Impuesto municipal de *sis*a ⁽⁵⁰⁾. Para los inmuebles urbanos no destinados en exclusiva a vivienda, el tipo aplicable es de 6,5 por cien. Finalmente, para los inmuebles urbanos destinados en exclusiva a la vivienda, la norma estipula unos tipos progresivos, conforme la tabla siguiente:

Cuadro 3

Tipos del Impuesto municipal sobre transmisiones de inmuebles

Valor a gravar (en euros)	Tipos (%)	
	Marginal	Medio
Hasta 80 000	0	0
Desde más de 80 000 hasta 110 000	2	0,5455
Desde más de 110 000 hasta 150 000	5	1,7333
Desde más de 150 000 hasta 250 000	7	3,8400
Desde más de 250 000 hasta 500 000	8	-
Superior a 500 000	Tipo único de 6	

Por lo que respecta a las exenciones, se mantienen en lo esencial las que ya regían en el Impuesto municipal de *sis*a. Destacan las exenciones por la adquisición de los inmuebles urbanos destinados

exclusivamente a vivienda y con un valor hasta 80000 euros, así como por la adquisición de los inmuebles destinados a la reventa por parte de los mediadores inmobiliarios.

(49) El Art. 38 del Código del Impuesto municipal sobre inmuebles establece la siguiente fórmula para el cálculo del valor patrimonial tributario de los predios urbanos: $V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times C_q \times C_v$, en que: V_t es el valor patrimonial, V_c es el valor base de los predios edificados, A es el área bruta de construcción más el área excedente al área de implantación, C_a es un coeficiente de implantación, C_l es un coeficiente de localización, C_q es un coeficiente de calidad y confluente y C_v es un coeficiente de antigüedad.

(50) El tipo del 8 por cien dejó de aplicarse a partir de junio de 2003, fecha en la que, no estando todavía vigente el nuevo impuesto, se pasaría a aplicar retroactivamente el tipo del 5 por cien previsto en aquél.

El sistema tributario local en Portugal

El Impuesto municipal sobre vehículos

El Impuesto municipal sobre vehículos incide sobre el "uso y disfrute" ⁽⁵¹⁾ de los vehículos de determinadas categorías. Los vehículos afectados incluyen a los automóviles ligeros de pasajeros, así como los mixtos con un peso bruto de hasta 2500 Kg., las aeronaves y los barcos de recreo de uso particular.

Sobre la naturaleza del impuesto se puede suscitarse alguna duda ya que, si bien, por un lado, el impuesto incide en términos subjetivos sobre los propietarios de los vehículos, lo que indicaría que se trataría de un impuesto sobre el patrimonio mobiliario ⁽⁵²⁾; por otro lado, el nacimiento de la obligación tributaria supone el "uso y disfrute" de los vehículos. El significado del referido requisito es que sólo se gravarán los vehículos que sean utilizados. Pero para que se considere que un vehículo está "en uso", la normativa solamente requiere que dicho vehículo circule por sus propios medios o aparque en la vía o recintos públicos, o, en el supuesto de los barcos y de las aeronaves, que sean titulares de los correspondientes certificados de navegabilidad. Puede entonces concluirse que el IMV incide sobre la propiedad, ya que son sujetos pasivos los propietarios de los vehículos, aunque sea un requisito para la sujeción a gravamen que el vehículo se encuentre en condiciones de circular por sus propios medios. Estas condiciones están referidas fundamentalmente a los requisitos legales. Así, están sujetos los vehículos matriculados en el territorio nacional, así como también los vehículos no obligados a estar matriculados cuando, transcurridos 180 días desde la entrada en el territorio nacional, empiecen a circular. Quedan exentos del impuesto, entre otros, los vehículos afectados al servicio público y así como los vehículos nuevos adquiridos para reventa o alquiler.

El recargo sobre el IRC

Según la Ley de haciendas locales que estamos comentando en este artículo ⁽⁵³⁾, corresponde a los municipios el producto de la recaudación del "recargo sobre el IRC". Este recargo sobre el IRC se

establece anualmente por el propio municipio ⁽⁵⁴⁾, como un impuesto adicional, que tiene como tributo base el Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas (IRC).

Así, el recargo sobre el IRC incide sobre la cuota del Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas (IRC) "que proporcionalmente corresponda a la renta generada en su área geográfica".

La normativa prevé dos métodos para el cálculo de la parte de la cuota "que proporcionalmente corresponda a la renta generada" en el área de cada municipio. Cuando el sujeto pasivo posee en el área del municipio un establecimiento permanente y una base imponible superior a los 50.000 euros, aquella fracción de la cuota se determinará por la proporción entre la masa salarial del establecimiento y la masa salarial total. Cuando el sujeto pasivo no cumpla los requisitos referidos, se considera que la renta se genera en el municipio donde se encuentre la sede o dirección efectiva del sujeto pasivo o, cuando el sujeto pasivo no sea residente, en el municipio donde se sitúe el establecimiento permanente.

El tipo de recargo sobre el IRC, que el municipio se establece anualmente, se puede fijar hasta el 10 por cien de la cuota del IRC que, según las reglas que hemos referido, corresponde al municipio.

2.3. Las tasas municipales

Según la norma constitucional ⁽⁵⁵⁾, "los ingresos propios de las autonomías locales incluyen obligatoriamente los provenientes de la administración de su patrimonio y los percibidos por la utilización de sus servicios". En esta última categoría se incluyen las tasas que constituyen, por tanto, una clase de tributo de la que pueden disponer todas las formas de autonomías locales.

La Ley de haciendas locales de 1998 regula la competencia de las autonomías locales en materia de tasas, pero de forma separada para los municipios y para las circunscripciones parroquiales. Con relación a los primeros, de acuerdo con la legislación ⁽⁵⁶⁾, forman parte de los ingresos de los municipios el "producto de la recaudación de tasas por

(51) Según el Art. 1.1 del Reglamento del impuesto, que fue aprobado por el Decreto-ley nº 143/78, de 12 de junio.

(52) SÁ GOMES, N., Manual de Direito Fiscal, Vol. I, 11ª edición, Rei dos Livros, Lisboa, 2000, p. 295, quien considera que el impuesto incide sobre el uso y disfrute de los vehículos.

(53) Ley nº 42/98, de 6 de Agosto, Art. 16.b).

(54) Art. 18 de la referida Ley nº 42/98.

(55) Art. 238.3.

(56) Art. 16.

licencias concedidas por el municipio" y el "producto del recaudo de tasas, tarifas y precios resultantes de la prestación de servicios por el municipio".

Entre las categorías de ingresos mencionadas, hay algunas que no tienen un carácter tributario, como son, desde luego, los precios ya que estos son ingresos de Derecho privado. Respecto al término "tarifa" no designa una figura con unos contornos propios, sino que en el Derecho portugués se ha utilizado esta nomenclatura tradicionalmente para designar tanto los precios como las tasas⁽⁵⁷⁾. Es necesario aclarar aquí que en Portugal no se ha producido un debate doctrinal similar al que se llevó a cabo en España para separar las categorías de la tasa y el precio público. Por su naturaleza, las tasas por concesión de licencias no tienen por qué distinguirse de las restantes tasas por prestación de servicios y pueden, por tanto, recogerse bajo la categoría genérica de tasas.

El Art. 19 aclara que las tasas cuyo establecimiento es competencia de los municipios pueden referirse a las siguientes actividades: a) realización, conservación y refuerzo de infraestructuras urbanísticas; b) licencias urbanísticas u obras de ocupación de la vía pública por motivo de obras y de utilización de edificios, así como de obras para la ocupación o utilización del suelo, del subsuelo y del espacio aéreo del dominio público municipal; c) ocupación o utilización del suelo, del subsuelo y del espacio aéreo del dominio público municipal y aprovechamiento de los bienes de utilidad pública; d) prestación de servicios al público por parte de las unidades orgánicas o de los funcionarios municipales; e) ocupación y utilización de los locales reservados a mercado y ferias; verificación de pesos, medidas y aparatos de medición cuando estos estén oficialmente cualificados y autorizados para este fin; g) aparcamiento de vehículos en aparcamientos u otros locales destinados a ese fin; h) autorización para el empleo de medios de publicidad destinados a la propaganda comercial; i) utilización de instalaciones destinadas al ocio o recreo público; j) enterramiento, concesión de terrenos y utilización de sepulcros, osarios y otras instalaciones en cementerios municipales; l) conservación y tratamiento de

alcantarillas; m) revisión sanitaria de las instalaciones; n) resarcimiento de daños causados al municipio por la exploración de inertes en las respectivas áreas; o) otras licencias de la competencia de los municipios; p) los registros determinados por legislación; q) otras actividades previstas en la legislación.

En cuanto a las circunscripciones parroquiales, también estas tienen la competencia para crear tasas en las siguientes situaciones⁽⁵⁸⁾ a) por la utilización de locales reservados a mercados y ferias que estén bajo su administración; b) por el encerramiento, concesión de terrenos y uso de sepulcros, de osarios y de otras instalaciones en cementerios que les pertenezcan; c) por la utilización de cualesquiera instalaciones que administre la circunscripción y que se destine la comodidad o recreo público; d) por la prestación de servicios administrativos; e) por licencias de perros; f) por licencias de su competencia; g) por el aprovechamiento de los bienes del dominio público que administren; h) por otras situaciones previstas en la legislación.

A pesar de que están previstas en la ley, las tasas creadas en el ámbito de las circunscripciones parroquiales tienen una importancia reducida, al contrario de lo que sucede con las tasas municipales, que constituyen una importante fuente de ingresos para estos entes locales.

Este conjunto de situaciones en las que está permitida a los entes locales la creación de tasas, hoy previstas en la actual ley de haciendas locales de 1998, es uno de los aspectos que se hallan en la normativa, prácticamente sin alteraciones, desde 1984. Sin embargo, son múltiples los casos de declaración de inconstitucionalidad o de ilegalidad de este tipo de tributos cuando han sido creados por las autarquías.

Dado que los entes locales no gozan de un poder legislativo, sino de un poder meramente reglamentario, y debido a la vigencia del principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria, parece necesario determinar hasta donde llegan los poderes de los entes locales respecto a la creación de estas tasas previstas en la legislación. Las disposiciones constitucionales sobre el tema registraron una modificación importante con la revisión cons-

(57) ALMEIDA, A., *Estudos de direito tributário*, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 1999, p. 62.

(58) Art. 22 de la ley nº 42/98.

El sistema tributario local en Portugal

tucional de 1997, pues en la redacción anterior, el principio de reserva de ley ⁽⁵⁹⁾ estaba ceñido a "la creación de impuestos y el sistema fiscal". Tras dicha revisión del texto constitucional, el ámbito de la reserva de ley en materia tributaria fue objeto de ampliación pasando a abarcar, además de los supuestos referidos con anterioridad, "el régimen general de las tasas y otras contribuciones financieras en favor de las entidades públicas" ⁽⁶⁰⁾.

A pesar de la modificación, parece indudable que el principio de reserva de ley consagrado en la Constitución, en lo que concierne las tasas, tiene un carácter menos rígido del que tiene en la materia de los impuestos. Si para los impuestos la ley fundamental portuguesa exige que sean creados por ley y que también por ley sean determinados sus elementos típicos, por el contrario, con relación a las tasas y las contribuciones especiales, se exige solamente que sean estructuradas por ley ⁽⁶¹⁾.

Una segunda modificación de la situación legislativa se produjo con la aprobación y entrada en vigor de la "Ley General Tributaria" del 1998 ⁽⁶²⁾, que en su art. 4.2 establece que las tasas "se exigen por la prestación concreta de un servicio público, la utilización de un bien del dominio público o la remoción de un obstáculo jurídico al comportamiento de los particulares". Aparte esta definición, hasta el momento ninguna otra ley general había definido el régimen general de las tasas.

Por tanto, residiendo los únicos límites materiales puestos por la ley al poder normativo tributario de los entes locales, en los citados preceptos 19 y 22 de la ley de 1998, que enumeran las actividades que pueden justificar la creación de tasas, esta competencia normativa se traduce en un amplio poder para definir el hecho imponible de las tasas, además de una casi total libertad en la determinación de sus elementos cuantitativos.

Haciendo un breve balance general de las razones que han motivado la declaración de inconstitucionalidad de diversas tasas locales, pues un análisis más detallado excedería el objeto de este estu-

dio, se puede decir que las razones apuntadas se podrían incluir en dos bloques principales, esto es: i) la inconstitucionalidad formal por falta de mención expresa, en el acto normativo que crea la tasa, a la ley que atribuye la respectiva competencia al ente local, conforme a la disposición constitucional sobre los reglamentos; ii) y la inconstitucionalidad orgánica, por considerarse que el tributo creado con el nomen iuris de tasa, corresponde en realidad los elementos característicos de un impuesto.

La primera cuestión conecta con el principio constitucional que en la jurisprudencia se ha denominado "requisito de indicación de la ley habilitante". La Constitución establece ⁽⁶³⁾ que todos los "reglamentos deben indicar expresamente las leyes que pretenden reglamentar o que definen la competencia subjetiva y objetiva para su emanación". Según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional portugués, la mencionada regla es aplicable a "todos los reglamentos, ya emanen del Gobierno, de los órganos de gobierno propio de las Regiones Autónomas o de los órganos propios de los entes locales, ya que de algún modo todos están conectados con la ley que necesariamente precede cada uno de ellos" ⁽⁶⁴⁾. En el caso que nos interesa de los reglamentos que crean tasas locales, la ley cuya mención se requiere es la ley que atribuye a los entes locales la competencia para la creación de dichas tasas, es decir, en el momento actual la Ley de haciendas locales de 1998.

Sobre el modo en que pueda ser cumplido el referido requisito de indicación de la ley habilitante, el propio tribunal constitucional ha entendido que no se exige que la mención de la ley habilitante conste en el texto del reglamento, bastando con que la ley habilitante venga mencionada en un instrumento que esté genéticamente conectado con él, como es el edicto de publicación ⁽⁶⁵⁾, o la exposición de motivos del reglamento. Pero es necesario, siempre según la jurisprudencia del TC, que la mención sea de carácter expreso, no siendo admisible por tanto una simple mención implícita o indirecta.

(59) Establecido en la Constitución portuguesa, en la versión anterior a la citada revisión de 1997, en el Art. 168.1.i).

(60) Actual Art. 165.1.i).

(61) Por todos, LEITE DE CAMPOS, D. y LEITE DE CAMPOS, M. H. N., op. cit., p. 114.

(62) Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de diciembre.

(63) Art. 112.7.

(64) Sentencia 410/00 del TC, del 3 e 3 octubre de 2000.

(65) Sentencia 1140/96 del TC, del 10 de febrero de 1997.

Respecto a la segunda cuestión hemos de comenzar aclarando su mayor complejidad, ya que son múltiples las razones que pueden justificar que se considere un a tributo como un verdadero impuesto, aunque bajo la designación de tasa. En la mayor parte de las ocasiones los problemas se han centrado en la falta del carácter sinalagmático que concurre en el supuesto de las tasas y ello debido a que simplemente no existe una actuación por parte del ente local o a que la cuantificación de la tasa se realiza en función de la capacidad económica del sujeto pasivo, y no sobre la base de la utilidad recibida por este. Existe un área que ofrece mayor interés especial, ya por la magnitud de las cantidades involucradas ya porque quizás sea el punto que más veces haya sido examinado por el TC. Nos referimos al problema de las tasas conectadas con las actividades de urbanización y construcción.

El TC ha considerado de forma reiterada que la característica que distingue a la tasa del impuesto es su carácter "bilateral y sinalagmático" ⁽⁶⁶⁾. Este carácter se puede escindir en dos conceptos: i) la bilateralidad, que hace que la obligación de pagar la tasa por parte del contribuyente, nazca conectada y tenga como causa, un beneficio específico para el sujeto activo. Según ha estimado el TC, "se exige que, desde un punto de vista jurídico, el pago del tributo tenga su causa y justificación – material, y no meramente formal – en la percepción de un servicio dado; y ii) la correspondencia que hace necesaria una cierta conexión entre el valor de la utilidad percibida y el valor de la tasa. Respecto del segundo elemento, el tribunal ha considerado que el concepto de tasa no supone "una equivalencia económica rigurosa entre el valor del servicio y el montante de la cantidad pagada por el usuario del servicio" ⁽⁶⁷⁾ y que sólo se desvirtuará el carácter sinalagmático de la tasa cuando exista, entre el montante del tributo y el

coste del servicio prestado, una "desproporción intolerable" ⁽⁶⁸⁾.

El TC ha sido bastante prudente en la aplicación del criterio de la "desproporción", declarando, por ejemplo que, "para la función de la tasa puede ser menos relevante el coste y, por ejemplo, más relevante la contención de la utilización de un servicio" ⁽⁶⁹⁾. En la sentencia que venimos citando, el tribunal ha declarado que "no es suficiente una desproporción cualquiera entre la cantidad a pagar y el valor del servicio prestado, para que falte al tributo el carácter sinalagmático. Será necesario que esa desproporción sea manifiesta y comprometa, de un modo inequívoco, la correspondencia requerida en la relación sinalagmática". El tribunal ha estimado que "la determinación de la cuantía de la tasa no deriva tanto del "coste del servicio" sino, esencialmente, de la utilidad que representa el servicio" ⁽⁷⁰⁾ lo que justifica las situaciones en las que la cuantía de la tasa se determina en función del valor de la actuación privada que da origen a la tasa, como es el valor declarado de una compraventa de un inmueble.

3. Los sistemas de financiación de las autonomías locales

Tal y como hemos visto para las regiones autónomas, la legislación prevé para las autonomías locales un conjunto diversificado de fuentes de financiación, de las que los tributos que hemos terminado de mencionar constituyen una parte importante.

Igual que sucede respecto a las regiones autónomas, también las autonomías locales tienen derecho a una participación en la recaudación de los impuestos estatales, pero, en su caso, la atribución de los respectivos ingresos no se hace por aplicación del principio de la fuente, sino según un porcentaje preestablecido de afectación, medido con relación al promedio simple de un conjunto de impuestos.

(66) Sentencia nº 115/2002 del TC, de 12/3/02.

(67) *Idem*.

(68) Sentencia nº 1140/96 del TC de 10/2/97.

(69) Sentencia nº nº 410/2000 del TC de 3/10/2000.

(70) Sentencia nº 115/2002 del TC, citada.

Cuadro 4

Composición del presupuesto de ingresos por fuentes

Tipo de ingreso	Municipios	Afectación	Circunscripciones parroquiales	Afectación
Tributos propios	- I. Municipal sobre Inmuebles - I Municipal sobre Transmisiones de Inmuebles - I sobre vehículos - Recargo en la cuota del IRC - Tasas	100%	- Tasas	100%
Participación en impuestos estatales	- IRS - IRC - IVA	30,5% del promedio simple de la recaudación	- IRS - IRC - IVA	2,5% del promedio simple de la recaudación
Multas y otras penalidades				
Ingresos patrimoniales				
Préstamos				

4. LOS RÉGIMENES TRIBUTARIOS DE LAS ZONAS FRANCAS DE AZORES Y MADEIRA

Para finalizar esta reseña del cuadro de la tributación local en Portugal, parece conveniente realizar unos breves apuntes sobre el régimen de las zonas francas de Madeira y Azores. Optamos por tratar el tema en un punto separado ya que, como se advirtió en su momento, no cabe tratar dichas situaciones dentro de la categoría del poder tributario local, por corresponder su régimen en exclusiva a la competencia de los órganos legislativos del Estado central.

Inicialmente, las zonas francas de Madeira y Azores fueron creadas como zonas francas industriales, constituyendo áreas de libre importación y exportación de mercancías. En consecuencia, el ámbito de aplicación del respectivo régimen tributario se definía territorialmente, por la implantación de las unidades de transformación industrial en un área territorial bien delimitada.

En 1986, fue creada la figura de las "sucursales financieras exteriores", avocadas a la realización de

operaciones financieras internacionales con no residentes en Portugal, lo que significó una evolución de la figura de la zona franca industrial hacia un centro financiero internacional o "off-shore" financiero.

Los principales beneficios incluidos en los regímenes tributarios de las zonas francas de Azores y Madeira están referidos a los impuestos sobre la renta, - IRS (personas físicas) y IRC (personas jurídicas) - en el impuesto de sello y en el Impuesto municipal sobre inmuebles. A pesar de ser menos importantes, dichos regímenes incluyen otros beneficios, referentes al Impuesto municipal sobre transmisiones de inmuebles, el Impuesto sobre sucesiones y donaciones, las contribuciones de seguridad social y algunas tasas. La mayor parte de los regímenes de los beneficios fiscales conectados con las zonas francas tienen un plazo de vigencia limitado hasta el 2011, y algunos hasta 2017 mientras para otros no existe ningún plazo.

En lo que concierne los impuestos sobre la renta, el beneficio consiste en una exención del impuesto, que puede ser total o parcial, y cuyo ámbito se delimita como sigue.

En el ámbito personal, pueden beneficiarse de la exención las "entidades instaladas en las zonas francas de Azores y Madeira" ⁽⁷¹⁾, los socios de las sociedades que se instalen ahí ⁽⁷²⁾, algunos de trabajadores ⁽⁷³⁾ y finalmente algunas entidades designadas como "terceros" que, no poseyendo ninguna conexión permanente con las zonas francas, practiquen (algunas) operaciones con las entidades allí instaladas ⁽⁷⁴⁾.

El ámbito real de la exención se determina, como regla general, por el criterio de la localización de las actividades, de las que derivan las rentas exentas, en la zona franca. Pero en la aplicación de dicho criterio surgen las mayores dificultades del estatuto tributario de las zonas francas. La transformación que hemos mencionado con anterioridad, de una zona franca industrial en un centro financiero off-shore, significó igualmente la transición de un ámbito territorial físico (implantación física de las unidades industriales en un área delimitada) del régimen tributario de la zona franca, hacia un "ámbito territorial institucional" ⁽⁷⁵⁾. Es decir que, una vez que las operaciones financieras tienen un carácter marcadamente inmaterial, su inclusión en el régimen de la zona franca supone, igualmente, una "desmaterialización" de los criterios de conexión al territorio de la respectiva zona franca.

En síntesis los criterios para determinación del ámbito real de los beneficios son los siguientes

a) Beneficios para las entidades instaladas en las zonas francas

El beneficio consiste en una exención de los impuestos sobre la renta (IRC o IRS), que se aplica a las rentas derivadas del ejercicio de una actividad en la zona franca, entendida ésta como cualquier actividad autorizada en los términos de la legislación aplicables. Dada la dificultad en determinar, sobretudo para algunos tipos de actividades, cuándo éstas se ejercen en la zona franca, y a fin de evi-

tar una transferencia ficticia de bases imponibles desde el territorio portugués no incluido en las zonas francas hacia éstas, se establece un primer requisito, relativo al origen o la fuente de las rentas exentas: la exención no se aplicará a ninguna renta que, según la legislación portuguesa general, pueda considerarse obtenida en territorio portugués ni a las rentas derivadas de servicios prestados a residentes en territorio portugués fuera de las zonas francas o a establecimientos permanentes de no residentes situados en territorio portugués fuera de las zonas francas. Con el mismo fin, se establece un segundo requisito conectado con la residencia de la contraparte en las transacciones, del que se exceptúan las entidades instaladas en las zonas industriales: la exención no se aplica a las rentas derivadas de operaciones realizadas con entidades residentes en el territorio portugués. Desde diciembre de 2004, con relación a "instituciones de crédito y sociedades financieras" que no ejerzan su actividad en exclusiva en las zonas francas, se considera que "por lo menos un 85 por ciento de la renta gravable de la actividad global (...) resulta de actividades ejercidas fuera del ámbito institucional de las Zonas Francas". Este beneficio tiene un plazo de vigencia hasta el 2011.

b) Beneficios a los socios de las sociedades instaladas en las zonas francas

Están exentas de IRS o IRC las rentas pagadas por sociedades instaladas en las zonas francas a los socios respectivos que no sean residentes en territorio portugués, sea en concepto de dividendos sea en concepto de intereses. Este beneficio tiene igualmente un plazo hasta el 2011.

c) Beneficios a los trabajadores

Se benefician de una exención de IRS las rentas pagadas a los trabajadores tripulantes de los navíos registrados en los registros internacionales de navíos de Madeira e Ilha de Santa María.

(71) Art. 33 del "Estatuto de los beneficios fiscales" (EBF).

(72) Art. 33.2 EBF.

(73) El beneficio solo se aplica a los trabajadores tripulantes de los navíos registrados en el Registro Internacional de Navíos de Madeira y de Santa María (Art 33.8 EBF).

(74) Art. 33.4 - 7 EBF.

(75) GRUPO DE TRABALHO constituído pelo Despacho nº 130/97-XII do Ministro das Finanças, Reavaliação dos benefícios fiscais, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, 1998, p. 219, y PITTA E CUNHA, P., A alteração recente do regime de benefícios fiscais das sucursais financeiras na Zona Franca da Madeira, Ciência e Técnica Fiscal nº391, 1996, p. 10.

d) Beneficios a "terceros"

Están exentas de IRS e IRC o sólo del segundo, una serie de rentas como los intereses de préstamos, los cánones, las rentas pagadas por instituciones de crédito y las rentas pagadas por trust off-shores. Son requisitos para poder aplicar esta exención que

la renta sea debida por una entidad instalada en la zona franca y la obligación respectiva derive de la actividad autorizada y, además que el titular de la renta no sea residente en el territorio portugués. Este beneficio no tiene previsto un plazo para su vigencia.



