

HECHO IMPONIBLE Y DEVENGO EN EL IMPUESTO DE RADICACIÓN

Por D. Alejo HERNÁNDEZ LAVADO

Profesor de Derecho Financiero
Universidad de Extremadura

SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN.

II. EL HECHO IMPONIBLE Y EL DEVENGO.

A) El Hecho Imponible.

b) El Devengo.

I. INTRODUCCIÓN

Es el impuesto de radicación un gravamen perteneciente a la esfera de los Ayuntamientos que podemos calificar de:

A) Novedoso: En cuanto surgió por primera vez¹ en el Régimen especial de la Ciudad de Barcelona regulado por el Decreto legislativo de 26 de Mayo de 1980 que lo estableció con apoyo en la posibilidad concedida en la Ley de 7 de Noviembre de 1959 que en el artículo 94 apartado 2º de la Ley de Régimen Local adicionó el siguiente párrafo: «El Gobierno a propuesta del Ministro de la Gobernación, en base a los estudios pertinentes, en que tendrán participación las Corporaciones Locales y los Departamentos ministeriales afectados, previo dictamen del Consejo de Estado, podrá aprobar con carácter de Ley un régimen especial orgánico y económico para Madrid y Barcelona, así como para otras ciudades cuyo número de habitantes e importancia de sus problemas municipales también lo aconseje». Muy poco después lo encontramos con el mismo apoyo legal en la Ley reguladora del Régimen especial de Madrid, Decreto Legislativo de 11-VII-63.

La delegación legislativa efectuada en el apartado 2º del art. 94 de la Ley de Régimen Local —que antes hemos transcrito— y en base a la cual se dictaron los Decretos Legislativos de los Regímenes Municipales especiales de Madrid y Barcelona antes mencionados ha sido muy discutida poniéndose en duda su legalidad, y calificando dicha delegación legislativa como verdadera cesión abstracta de competencia legislativa, lo cual la haría incurrir en inconstitucionalidad². Con la institu-

¹ Aunque hay autores que consideran que la novedad de este gravamen es relativa, pues ven como antecedente otros gravámenes históricos como «El servicio ordinario y extraordinario y su quince al millón», «La contribución de Patentes» de 1810, el «subsido de carencia» de 1824 y 1835 (MARTI MANGARRO, «El impuesto sobre la radicación», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, n.º 34 (1982), p. 195. La verdad es que la mayoría de los autores resaltan su novedad, así SIMÓN ACOSTA, «El Impuesto de Radicación», *Hacienda Pública Española*, n.º 54 (1978), p. 169; MENÉNDEZ MORENO, «El Impuesto Municipal sobre la radicación», *Fiscalidad Municipal sobre la Propiedad Urbana*, Ed. Lex Nova, S.A., Valladolid (1982), p. 155; ENTRENA PALOMERO, «El Impuesto Municipal sobre la Radicación», *Crónica Tributaria*, n.º 23 (1977), p. 58; RUIZ BEATO BRAVO, «Impuesto Municipal sobre la Radicación», *Crónica Tributaria*, n.º 17 (1976), p. 104.

² GARCÍA DE ENTERRIA, «Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial», Ed. Tecnos, Madrid, 1970, p. 142.

ción de la Delegación, los Organos a los que viene atribuida en línea preeminente y general el ejercicio de la función legislativa transfieren tal ejercicio al Gobierno o, más exactamente lo «habilitan» para regular una materia³. Cuando la Delegación, como en este caso, versa sobre una materia cubierta por la Reserva de Ley, la Ley Delegación tiene que contener, como mínimo, ciertos elementos principios o criterios directivos⁴, y la validez de la Ley delegada emanada del Gobierno está subordinada a la observación de los límites prefijados al ejercicio del poder delegado, y al respeto en general, de los otros límites derivados directa o indirectamente de la norma constitucional⁵.

B) Original: Es un impuesto genuinamente español, que no viene contemplado —con la estructura que aquí tiene— ni siquiera en los países tradicionalmente influyentes en el ordenamiento como son Alema-

³ GARCÍA DE ENTERRIA, «Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial», op. cit., en la p. 104 mantiene que en la delegación legislativa habría que utilizar no ya el concepto de representación, sino el concepto de Ermächtigung, expresión que literalmente significa habilitación o apoderamiento. Para GARCÍA DE ENTERRIA en la delegación legislativa se dan las notas esenciales de la Ermächtigung: el ejercicio en nombre propio de una competencia ajena, en virtud de la expresa habilitación para ello por parte del titular de esta última. CRISAFULLI, «lezioni di diritto costituzionale», Le Fonti, II, 1, 4.ª edizione, Padova, Cedam, 1976, p. 78 y MORTATI, «Instituzioni diritto pubblico», vol. II, Cedam, Padova, 1969, p. 716.

⁴ CALVO ORTEGA, «Consideraciones sobre la delegación legislativa en materia de impuestos directos», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 80 (1969), p. 20.

⁵ CRISAFULLI, «lezioni di diritto costituzionale», op. cit., p. 19. Hoy nuestra Constitución es muy clara al respecto al disponer en el art. 82: 1.— Las Cortes Generales podrán delegar en el gobierno la potestad de dictar normas con rango de Ley sobre materias determinadas no incluidas en el artículo anterior. 2.— La delegación legislativa deberá otorgarse mediante una ley de bases cuando su objeto sea la formación de textos articulados o por una ley ordinaria cuando se trate de refundir varios textos legales en uno solo. 3.— La delegación legislativa habrá de otorgarse al Gobierno de forma expresa, para materia concreta, y con fijación del plazo para su ejercicio. La delegación se agota por el uso que de ella haga el Gobierno mediante la publicación de la norma correspondiente. No podrá entenderse concedida de modo implícito o por tiempo indeterminado. Tampoco podrá permitir la subdelegación a autoridades distintas del propio Gobierno. 4.— Las Leyes de bases delimitarán con precisión el objeto y el alcance de la delegación legislativa y los principios y criterios que han de seguirse en su ejercicio. 5.— La autorización para refundir textos legales determinará el ámbito normativo a que se refiere el contenido de la delegación, especificando si se circunscribe a la mera formulación de un texto único o si se incluye la de regularizar, aclarar y armonizar los textos legales que han de ser refundidos. 6.— Sin perjuicio de la competencia propia de los Tribunales, las leyes de delegación podrán establecer en cada caso fórmulas adicionales de control.

nia, Italia y Francia⁶.

C) Conflictivo: Desde que surgió se produjeron fuertes reacciones por parte de los contribuyentes que han dado lugar a un gran número de reclamaciones⁷ y no sólo ante los Tribunales, sino también ante los entes impositores en demanda de una moderada aplicación del mismo e incluso de la supresión, ya que se ha mostrado este gravamen desde un principio como una magnífica fuente de ingresos sobre unos sujetos pasivos que ya se encuentran a nivel local fuertemente gravados.

D) Es un gravamen de establecimiento potestativo no generalizado: o sea el legislador —posiblemente por el criterio de potenciar la autonomía municipal— regula la facultad de establecerlo en determinados Municipios.

¿Qué Municipios del país pueden establecer este impuesto?:

1. Según dispone el art. 62, párrafo 1.º del Real Decreto 3250/76, pueden establecerlo las capitales de provincias. Esto fue muy discutido en las Cortes⁸, alegándose entre otras razones que en el caso de los espectáculos el impuesto provocaría un auténtico colapso económico. En el dictamen consultivo emitido por la Comisión de Hacienda relativo a las Haciendas Locales, no se consideró oportuno extender el ámbito de aplicación del impuesto a todas las capitales de provincia, pues no todas alcanzan el grado de progreso económico que el legislador pretendió tomar como fundamento para el establecimiento del impuesto⁹.

⁶ MENÉNDEZ MORENO, «El impuesto municipal sobre la radicación», *Fiscalidad municipal sobre la propiedad urbana*, op. cit., p. 156. Para MARTI MINGARRO este impuesto sólo presenta cierta originalidad en cuanto considera conjuntamente la «actividad» con el criterio de la ubicación o localización de la misma, señala que la Ley de Presupuestos de 1845 ya relacionaba actividad —por lo que se pagaba una cuota fija— con el local en que se desarrollaba —el alquiler que se pagaba servía de módulo para la cuantificación de una cuota proporcional— (MARTI MINGARRO, «El impuesto sobre la radicación», op. cit., p. 195).

⁷ PONT MESTRES, «Temas polémicos de tributación, modificaciones en el arbitrio de Radicación», Ed. Estudios de Empresología, Barcelona, 1966, p. 168.

⁸ Sesión de Cortes celebrada el martes 22 de julio de 1975. Diario de Sesiones de las Comisiones. X Legislatura, n.º 577, pp. 2 ss.

⁹ Dictamen consultivo emitido por la Comisión de Hacienda relativo a las Haciendas Locales. Boletín Oficial de las Cortes Españolas, n.º 1417. *Revista Crónica Tributaria*, n.º 12, 1975, p. 150.

Posteriormente y tras amplias discusiones en las Cortes el 22-VII-75 se aprobó recogiendo la posibilidad de establecimiento del impuesto no sólo las poblaciones de más de 100.000 habitantes, sino también las capitales de provincia.

2. En segundo lugar pueden establecer este Impuesto los Municipios que tengan una población de derecho superior a 100.000 habitantes. Este límite mínimo, fue bien aceptado en las discusiones de las Cortes y se admitió en el dictamen consultivo de la Comisión de Hacienda.

No encuentro ninguna razón sólida que justifique que el límite se haya establecido en 100.000 habitantes por el contrario estimo que ni el local ni la actividad como objetos de gravamen son diferentes en las ciudades de más de 100.000 habitantes y en las de menos de 100.000 habitantes. La elección de este mínimo se ha realizado partiendo de la idea de que los grandes municipios tienen mayores gastos y necesitan más recursos económicos.

3. También puede establecerse este impuesto en tercer lugar, cuando el Gobierno lo acuerde a petición del Ayuntamiento. Hubiera sido más consecuente con los objetivos autonómicos contenidos en la Ley de Bases (concretamente en el párrafo 5.º de la Base 1.ª se dice la posición de los Municipios en el ordenamiento jurídico y su actuación se inspiran en los principios de descentralización y autonomía) el suprimir la intervención del Gobierno, bastando para establecer este impuesto la decisión del Ayuntamiento.

4. Asimismo se prevé que el Gobierno a propuesta conjunta de los Ministerios de Hacienda y de la Gobernación y con audiencia del Ayuntamiento, acuerde la implantación obligatoria del impuesto. Esta posibilidad se instituyó con el fin de paliar el efecto distorsionante que puede producir su implantación. Aunque indudablemente este impuesto provoca en mayor o menor medida el fenómeno de la emigración o huida de las empresas hacia los Municipios en que el impuesto no exista, hubiera sido más acorde con el principio de autonomía inspirador de esta legislación que tal facultad hubiera residido en los Municipios, correspondiendo a los mismos evitar este efecto distorsionante, y con ello impedir que se produzca una grave conflictividad entre los Ayuntamientos que implanten este impuesto y los limítrofes que no lo implanten para

atraer a las industrias mediante el incentivo fiscal que ello supone.

5. Por último se establece una consideración especial para los Municipios integrados en una Entidad Metropolitana, en las cuales las Ordenanzas Fiscales de este impuesto que deban aprobar los Ayuntamientos respectivos, habrán de ser informadas previamente por el Pleno del Consejo Metropolitano, con el fin de que sus preceptos se adapten a las circunstancias peculiares del área.

E) Tiene un marcado carácter compensatorio. A este especial carácter compensatorio se hace referencia en la exposición de motivos de la Ley que estableció el arbitrio de Radicación en Madrid, donde se dice que la ubicación en Madrid de una Empresa, reporta a la misma más beneficios en materia de comunicaciones, disponibilidad de mano de obra, servicios públicos. Además de que supone la exigencia de unos servicios públicos más amplios que atiendan las necesidades de las empresas que allí se establezcan¹⁰. También vemos esta función compensatoria en el fin sustitutivo que cumple el impuesto, pues al entrar en vigor quedan derogados un importante número de tasas municipales (Art. 75 del Real Decreto 3250/76). A mayor abundamiento el Tribunal Supremo ha puesto de relieve este carácter compensatorio al considerarlo como el principio básico en que se fundamenta este arbitrio de Radicación¹¹. Aunque, en la medida en que se consolida, va diluyéndose el carácter compensatorio, y adquiriendo autonomía, como gravamen con sentido propio e independiente de aquéllos que hubieron de ser suprimidos —tasas— al establecerlo.

F) Tiene carácter proporcional-gradual¹², ya que la cuota se esta-

¹⁰ AMOROS RICA, «El arbitrio de Radicación», *Revista de Economía y Hacienda Local*, n.º 5 (1972), p. 246. También del mismo autor «Impuesto municipal sobre Radicación», *Revista de Economía y Hacienda Local*, n.º 20 (1977), pp. 9 ss. Y en el mismo sentido D'OCÓN RIPOLL, «Consideración de los espacios dedicados a actividades de construcción en el Arbitrio de Radicación» (especial referencia a Madrid). *Revista de Economía y Hacienda Local*, n.º 13 (1975), p. 185.

¹¹ Así entre otras las Sentencias del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 1970 (Ar. 5.023). Ponente Isidro Pérez Frade, la de 19 de diciembre de 1970 (Ar. 1.830), Ponente Sr. D. Serván Mur; la de 3 de enero de 1972 (Ar. 12), Ponente D. Rafael Mandizabal y Allende; y la de 24 de febrero de 1975 (Ar. 888), Ponente D. César Contreras Dueñas, entre otras.

¹² ENTRENA PALOMERO, «El Impuesto Municipal sobre la Radicación», op. cit., p. 59.

blece con arreglo a la categoría de las calles en que están ubicados los locales y a la extensión superficial que tienen los mismos.

II. EL HECHO IMPONIBLE Y EL DEVENGO

Como ha sido puesto ya de relieve la determinación del presupuesto de hecho que el legislador ha escogido para configurar el hecho imponible¹³ y la fijación del devengo del gravamen en este impuesto son puntos muy conflictivos y que ofrecen una gran dificultad por su falta de claridad o precisión. Vamos a efectuar un análisis independiente y sucesivo de estos dos puntos.

A) El Hecho Imponible

El art. 60 del Real Decreto 3250/76 en su apartado 1, nos dice que constituye el hecho imponible del impuesto de radicación la utilización o disfrute, para fines industriales o comerciales y para el ejercicio de actividades profesionales, de locales de cualquier naturaleza, sitos en el término municipal.

Se ha venido efectuando por la doctrina un análisis del hecho imponible descomponiéndolo en sus elementos y conforme a ello distinguiendo por un lado lo que hemos de entender por utilización o disfrute, por otro en que consiste el ejercicio de una actividad comercial, industrial o profesional y en tercer lugar que locales son los gravados. Yo prefiero soslayar esta sistemática prescindiendo del análisis de los términos «utilización» o «disfrute» por estimar que no son necesarios para configurar el hecho imponible, ya que considero que no puede pensarse en que alguien ejercite en un local una actividad comercial, industrial o profesional sin que a la vez esté utilizando o disfrutando —y más bien

¹³ Acertadamente pone de relieve estas dificultades el Profesor MENÉNDEZ MORENO. «El Impuesto de Radicación», op. cit., p. 156.

diría sólo utilizando, en cuanto que el término utilizar es más amplio que el disfrutar y engloba a éste— el mismo. Por ello consideramos que desde un punto de vista material o sustancial el hecho imponible viene configurado por dos elementos que están íntimamente unidos o conexiados entre sí, de tal forma que ambos han de producirse o realizarse conjunta e interdependientemente, pues pensamos que es indiferente decir que el hecho imponible se produce porque se ejerce una actividad comercial, industrial o profesional en un local; o que el hecho imponible se produce cuando contamos con un local en el que se ejerce una actividad comercial industrial o profesional. Por ello y sólo a efectos de análisis conceptual —pues realmente ambos elementos van unidos e integrados en un sólo fenómeno que es elegido por el legislador—, vamos a diferenciar y examinar por un lado el local y por otro la actividad:

a) El local: Es el elemento físico, la base física en que ha de realizarse la actividad¹⁴. Frente a la noción vulgar que de local se tiene, o la noción legal que en otras disposiciones normativas de carácter tributario o no tributario existe, contamos en este impuesto con una definición legal contenida en el art. 60, párrafo 2º del R. D. 3250/76, conforme al cual se consideran locales las edificaciones, construcciones e instalaciones, así como las superficies cubiertas o sin cubrir, abiertas o no al público. Es realmente difícil concebir una noción más amplia del local que la aquí expresada¹⁵ hasta el punto que nos atrevemos a afirmar que el concepto de local conforme a esta definición es más que nada la exigencia de un soporte físico en el que se ejercita la actividad, de tal manera que las actividades que no se ejercen sobre un soporte físico aunque tengan carácter comercial industrial o profesional no dan lugar al

¹⁴ MARTI MINGARRO, «El Impuesto sobre la Radicación», op. cit., p. 200.

¹⁵ Como dice GÓMEZ SALMERON, el término «local es usado en una acepción amplísima que se corresponde más bien con el de «asentamiento» o, como lo ha venido concibiendo la jurisprudencia, como el de «lugar o lugares que constituyen la base o asiento físico de la empresa». (GÓMEZ SALMERON, «El hecho imponible en el Impuesto municipal sobre la radicación», op. cit., p. 363. También encontramos la calificación de este concepto de local del art. 60.2 del citado Real Decreto 3250/76, como *amplísimo* más recientemente en la Sentencia del T.S. de 21 de noviembre de 1981 (Ar. 4.184), Ponente D. Diego Espín Cánovas.

nacimiento de la obligación tributaria.

Si por un lado mantenemos que es difícil imaginar un concepto de local más amplio en cuanto el legislador califica como tal incluso a una instalación en la que se ejerza la actividad, sin embargo desde otro punto de vista el concepto se ve restringido, en cuanto lo que se pretende gravar no es todo el local ni todos los locales, sino exclusivamente aquél en el que se ejerce la actividad industrial, comercial o profesional. Por lo que siguiendo al Prof. Simón Acosta distinguiremos entre los locales en que la profesión, comercio e industria se desenvuelve o está ubicada (los que son lugar de la situación de la actividad principal), de aquellos otros en que no se desarrolla más que una actividad complementaria o accesorio de la misma¹⁶. La dificultad surge al delimitar qué locales son lugar de situación de la actividad principal y cuales sirven para el desenvolvimiento de la actividad secundaria o complementaria, ante la ausencia de definición de ambos conceptos, pues con lo único que contamos es con la Orden Ministerial de 31 de Abril de 1977 que, haciendo un recorrido de situaciones concretas, va determinando locales o partes de locales que considera excluidos. Esto no es más que una dificultad que viene a sumarse a las que tiene la aplicación de este impuesto en cuanto al concepto de local, que por esa gran amplitud y a la vez concreción por su destino, es muy conflictivo.

b) *La actividad*: Hemos de entender por actividad la realización de actos propios e idóneos para el desenvolvimiento de la explotación económica que ha de darse en el local para que se origine la obligación de contribuir. El problema se plantea en este punto al determinar cuáles son las actividades incluidas y excluidas del hecho imponible. Los términos empleados por el legislador son comercio, industria y profesión.

Una interpretación gramatical supondría entender por industria el

¹⁶ El Prof. SIMÓN ACOSTA, después de analizar como elementos del Hecho Imponible el local y la actividad, nos habla de un tercer requisito que es la relación que tiene que existir entre actividad y local, y al examinar este requisito muy acertadamente efectúa lo que a nosotros nos parece distinción fundamental entre locales o partes de locales que son lugar de situación de la actividad principal y aquellos otros en que no se desarrolla más que una actividad complementaria o accesorio de la misma. SIMÓN ACOSTA, «El impuesto sobre la radicación», op. cit., p. 176.

conjunto de operaciones que sirven para la obtención, transformación o transporte de uno o varios productos naturales; por comercio la negociación que se hace comprando, vendiendo o permutando unas cosas por otras, sin transformarlas, y por profesión el empleo, facultad u oficio que cada uno ejerce autónomamente. Sin embargo jurídicamente estimamos que debemos interpretar estos conceptos más estrictamente, ya que con las anteriores definiciones gramaticales estarían incluidas dentro del gravamen tanto las actividades agrarias (no en balde se puede calificar la actividad agraria de industria agraria) y las artísticas (pues el artista no es sino un profesional que ejerce su empleo, facultad u oficio), y, como mantiene el prof. Simón Acosta, si el legislador hubiese querido gravar las actividades agrarias las hubiese incluido en la enumeración de actividades que hace en el artículo 60.1 del R.D. 3250/76¹⁷, y otro tanto podemos decir de las actividades artísticas¹⁸, que también consideraríamos excluidas de gravamen.

Una vez que hemos delimitado negativamente (señalando las que no son) las actividades gravadas, pasamos a elaborar el concepto positivo de actividades gravadas. La normativa reguladora del impuesto no nos ofrece ese concepto, y ante ello un sector doctrinal ha considerado que puede ser criterio orientativo para saber si una actividad está incluida en el ámbito del hecho imponible el que figure en las Tarifas de la Licencia Fiscal. Nosotros mostramos nuestra disconformidad con ello, porque:

a) En el apartado 5.º del art. 69 del R.D. 3250/76 se dice: «En caso de no pagarse al Tesoro cuotas de Licencia Fiscal del Impuesto Industrial...». Luego al menos el legislador en cuanto atañe a actividades comerciales e industriales lo que está señalando es el gravamen de las mismas estén o no sujetas a Licencia Fiscal. Esta norma se contradice con el siguiente párrafo en el que se dispone: «... en los casos en que la

¹⁷ Mantiene el Prof. SIMÓN ACOSTA, la exclusión de las actividades agrarias estableciendo hábilmente como índice diferenciador el objeto de la actividad, op. cit., p. 174.

¹⁸ Argumento análogo de no mención expresa en la Ley, utiliza el Prof. MENÉNDEZ MORENO, aún considerando la mayor problemática que plantea la sujeción de locales destinados al ejercicio de las denominadas actividades artísticas, «Impuesto de Radicación», op. cit., p. 162.

empresa de que se trate no esté legalmente sujeta al indicado tributo del Estado —hoy Ayuntamiento— o goce del beneficio de exención del mismo, procederá aplicar el índice corrector mínimo...». Si no se pagan cuotas de Licencia Fiscal será porque no se está sujeto o porque se está exento, ¿pero cuál es esa tercera posibilidad distinta de no estar sujeto o estar exento en que no se aplica índice corrector? Pensamos que ninguna, y que existe aquí una contradicción del legislador.

b) Además si el legislador hubiese querido utilizar ese criterio delimitador cómodo y relativamente sencillo, pensamos que hubiese efectuado tal referencia.

Ante ello somos partidarios de utilizar un concepto tributario que defina la actividad comercial, industrial y profesional y al respecto contamos con el art. 18.1 de la Ley de 8 de septiembre de 1978¹⁹ que dice: «Se considerarán rendimientos de actividades profesionales o empresariales aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios». Aquí tenemos la que nos parece la nota delimitadora más aceptable del concepto de actividad gravada, que es la de existencia de una organización para la producción o prestación de bienes y servicios.

Con esto queda delimitado el aspecto material del hecho imponible constituido por el soporte físico donde se ejerce la actividad, que ha de ser susceptible de cuantificarse en unidades de superficie y la actividad comercial, industrial y profesional, que se delimita, negativamente con la exclusión de las actividades agrarias y artísticas y positivamente con la nota de organización para la producción o prestación de bienes y servicios.

¹⁹ Esta postura es mantenida por MENÉNDEZ MORENO, op. cit., p. 164.

B) El devengo

El concepto de devengo es un concepto que ha sido discutido por la doctrina, aunque podemos afirmar, como criterio dominante, que se entiende por devengo el momento en que se realiza el hecho imponible, y como tal al producirse el hecho imponible surge la obligación tributaria. Es fundamental determinar el devengo, para así conocer el momento en que nace la obligación tributaria²⁰.

Cuando estamos ante hechos imponibles formados por eventos que al realizarse se agotan, por ejemplo, cuando el legislador toma para configurar el hecho imponible situaciones como la transmisión que es fácilmente identificable, el legislador fija el devengo en el momento de realización del hecho imponible. Ahora bien, en el presente impuesto el hecho no es instantáneo, sino continuado en el tiempo, de tal manera que en cada caso será una duración distinta la que tendrá el ejercicio de una actividad en el local.

En estos dos tipos de hechos: instantáneos y duraderos, el término devengo se emplea en dos sentidos, uno general referido a los hechos imponibles instantáneos en los cuales devengo significa realización del hecho imponible en cuanto determinante del nacimiento de la relación tributaria u obligación tributaria; y en un sentido particular y para los hechos imponibles no instantáneos, sino continuados en el tiempo, la palabra devengo suele referirse al final del período de imposición²¹, entendiéndose por período de imposición todo el que corresponde a la realización del hecho imponible. Ahora bien, cuando estamos ante hechos duraderos el legislador fracciona los hechos duraderos en períodos de tiempo en correspondencia a cada uno de los cuales surge una obligación tributaria distinta.

²⁰ SAINZ DE BUJANDA, «Hacienda y Derecho», IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, p. 386.

²¹ Para PÉREZ AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA, «Curso de Derecho Tributario», Tomo I, Edersa, Madrid, 1978, p. 220, la palabra devengo suele referirse al final de período de imposición. Es abundante la doctrina que une el devengo más que al final del período de imposición al momento en que se realiza el hecho imponible, así FERREIRO LAPATZA, «Curso de Derecho Financiero Español», Marcial Pons, 1981; SAINZ DE BUJANDA, «Hacienda y Derecho», IV, op. cit., p. 409 entre otros.

En el presente caso al tratarse de un hecho imponible duradero, el legislador ha tenido que fraccionarlo, y por ello el art. 74 del R.D. 3250/76 establece que el período impositivo, coincidirá con el año natural, y a él se referirán las cuotas de este impuesto. Consecuente con lo que antes hemos mantenido, el devengo se producirá al final del período impositivo y siendo este el año natural, el devengo coincidirá con el final del año natural. Pero en el párrafo 2.º del mencionado art. se dispone que el impuesto se devengará por mitad el primer día natural de cada semestre, o aquél en que comience la utilización del local, cualquiera que sea el número de días de este dentro de cada semestre. Aunque nos parezca más acertado que el legislador elija el final del período de imposición para designar el devengo, es perfectamente admisible que el legislador elija cualquiera de los momentos del período impositivo para fijar el devengo; con lo que no podemos estar de acuerdo es con que se fijen varios devengos, como se hace en el presente caso, pues la obligación nacerá una vez en cada período impositivo. Ante el problema que plantea el art. 74 que estamos analizando caben dos posibilidades, considerar que el período impositivo es semestral o que es anual, pero en ambos casos con un sólo devengo.

Soy de la opinión de que, dada la expresión utilizada en el párrafo 1.º del art. 74 ya citado «El período impositivo coincidirá con el año natural...», y dado que la cuota se calcula anualmente y no semestralmente, debemos considerar que el devengo es anual, y entender que el legislador usa equivocadamente el término devengo²² pues sólo pretende que la cuota se fraccione en dos.

Por tanto el devengo se produciría el primer día del período impositivo anual, o el primer día de ejercicio de la actividad.

Al establecer el devengo en el momento en que comienza el ejercicio en el local de las actividades gravadas, se plantea el problema de si basta el comienzo del ejercicio de la actividad en el local para que nazca la obligación tributaria o se necesita que tal ejercicio tenga una duración o permanencia.

²² SIMÓN ACOSTA, «El Impuesto sobre la radicación», op. cit., p. 178.

Se viene considerando por la doctrina que este impuesto encuentra su fundamento en la ocupación del local de una manera estable²³, lo que se desprende de la propia denominación del impuesto, dado que la palabra «radicar» significa estar enraizado en un lugar. Es más, etimológicamente el término radicación hace referencia a fijación permanente en el local. En consecuencia la duración prolongada en el local ejerciendo la actividad es un requisito esencial del hecho imponible de este impuesto, por ello la utilización o disfrute provisional o eventual de un local no puede ser gravado²⁴.

Mantenemos pues la necesidad de permanencia que ya fue puesta de relieve por la Jurisprudencia tanto de las Audiencias Territoriales²⁵ como del Tribunal Supremo²⁶.

Admitida la necesidad de permanencia, el problema se traslada a la determinación del momento en que se considera cumplido tal requisito.

La Ordenanza del arbitrio de radicación de Madrid, fijó en 30 días naturales la duración necesaria para considerar producido el hecho imponible. Y actualmente ese mismo plazo de 30 días naturales es el fijado en otras muchas Ordenanzas Municipales, entre ellas la de

²³ AMOROS RICA, «El arbitrio de radicación», *Revista de Economía y Hacienda Local*, n.º 5 (1972), p. 264.

²⁴ SIMÓN ACOSTA, «El impuesto sobre la radicación», op. cit., p. 175.; D'OCÓN, «Consideraciones de los espacios dedicados a actividades de construcción en el Arbitrio de Radicación (especial referencia a Madrid)», *Revista de Economía y Hacienda Local*, n.º 13 (1975), p. 188; RUIZ-BEATO BRAVO, «El impuesto municipal sobre la radicación», *Crónica Tributaria*, n.º 17 (1976), pp. 105 y 109.

²⁵ Esta necesidad de permanencia fue puesta de manifiesto por la Sentencia de la Audiencia Territorial de Madrid de 4 de junio de 1974, estableciendo que tanto el art. 103-I de la Ley Especial del Municipio de Madrid, como el art. 80 de su Reglamento implica el carácter de permanencia para la radicación de una empresa en un local determinado.

Puesto que se trata de gravar la base física de su organización el impuesto resulta de todo punto incompatible con la presencia de esta en un terreno a título provisional, añadiendo dicha Sentencia que esto constituye auténtica doctrina legal que en modo alguno puede ser rectificada mediante el ejercicio de la potestad tributaria derivada de que disponen las corporaciones locales. Y en el mismo sentido la Sentencia de la Audiencia Territorial de Madrid de 21 de marzo de 1975 declaró ilegal el precepto de la Ordenanza de Madrid que sometía al arbitrio de radicación los depósitos de materiales a pie de obra, por contradecir las normas legales y la jurisprudencia anterior.

Cáceres²⁷.

La solución que se ha dado a este problema en las Ordenanzas Municipales, no lo considero acertado, teniendo que calificar dicha disposición de rígida²⁸. Estimo que la solución no puede darse con carácter general, pues la duración tiene que ir unida a la vocación de enraizamiento que tenga cada actividad y ello exige la determinación del requisito de permanencia para lo que se ha de tener en cuenta la duración y el fin perseguido por la empresa, al objeto de que no queden gravadas las situaciones provisionales o transitorias.

²⁶ Nuestro Tribunal Supremo y en relación fundamentalmente a los terrenos que una empresa constructora utiliza para depósito de materiales mientras realiza una obra ha mantenido de forma reiterada que las superficies, los espacios o locales utilizados a pie de obra por las empresas constructoras para el depósito de materiales, herramientas o maquinarias, no están sujetas ya que este uso es tan provisional que carece del mínimo sentido de estabilidad que debe estimarse inherente al arbitrio hoy impuesto de referencia. Así tenemos entre otras las siguientes: La Sentencia de 21 de enero de 1972 (Ar. 129), Ponente D. Rafael de Mendizabal y Allende; la de 19 de febrero de 1972 (Ar. 818), Ponente D. Isidro Pérez Frade; la de 29 de febrero de 1972 (Ar. 1.025), Ponente D. Isidro Pérez Frade; la de 15 de marzo de 1972 (Ar. 1.385), Ponente D. Rafael de Mendizabal y Allende; la de 23 de marzo de 1972 (Ar. 1.403), Ponente D. Diego Espín Cánovas; la de 25 de marzo de 1972 (Ar. 1.406), Ponente D. Isidro Pérez Frade; la de 15 de abril de 1972 (Ar. 1.863), Ponente D. Rafael de Mendizabal y Allende; 21 de abril de 1972 (Ar. 1.876), Ponente D. Fernando Rondán Martínez; 22 de abril de 1972 (Ar. 1.879), Ponente D. Rafael de Mendizabal y Allende; 27 de abril de 1972 (Ar. 2.006), Ponente D. Isidro Pérez Frade; 8 de mayo de 1972 (Ar. 2.301), y más recientemente entre otras tenemos la Sentencia de 21 de noviembre de 1981 (Ar. 4.284), Ponente D. Diego Espín Cánovas, que dice en el último de sus considerandos citando la Sentencia de 14 de julio de 1976 (Ar. 2.906) «es inaplicable el citado impuesto a la superficie ocupada para la construcción de edificios, teniendo en cuenta, entre otros argumentos, el derivado de la propia denominación Indicativa de permanencia y raigambre».

²⁷ El art. 3 párrafo 3.º de la Ordenanza del Impuesto Municipal de radicación de Cáceres, establece «tratándose de actividades de carácter transitorio gravadas por la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, no se considerarán sujetas al impuesto las que alcancen períodos de tiempo inferiores a 30 días naturales, y solamente cuando este plazo haya vencido se entenderá devengado el impuesto desde la fecha de iniciación de la actividad». Este precepto es una transcripción de la ordenanza-tipo elaborada por la Administración Central para servir de guía a las Coporaciones Locales, por lo que es de suponer que en todas las Ordenanzas Municipales esté incluido con la misma redacción.

²⁸ D'OCÓN, «Consideración de los espacios dedicados a actividades de construcción en el arbitrio de radicación (especial referencia a Madrid), op. cit., pp. 197 ss.