

## ESTUDIOS

# EL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE GASTOS Suntuarios: EL APROVECHAMIENTO DE LOS COTOS DE CAZA

**Germán ORON MORATAL**

Profesor Titular de Derecho Financiero y  
Tributario en la Universidad de La Rioja  
Miembro de la AEDAF

### 1. Antecedentes, naturaleza y fuentes normativas

El Impuesto Municipal sobre gastos suntuarios, en su modalidad de gravamen sobre los cotos de caza y pesca, puede decirse que renació de las cenizas de la derogación del Título VIII del TRRL de 1986, habiendo sido objeto de un indulto que –recuperando disposiciones cuasiderogadas por ser sólo transitoriamente aplicables tras la aprobación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas locales–, nos lleva a la paradójica situación de que la Ley Reguladora de las Haciendas Locales no contenga en su seno la totalidad de impuestos que las Entidades locales pueden establecer. En efecto, la disposición transitoria 3ª de la LRHL disponía que hasta el 1 de enero de 1991 los Ayuntamientos podían continuar exigiendo, entre otros, el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios. Asimismo, la disposición derogatoria 1.d), deroga el Título VIII del texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril<sup>1</sup>.

Sin embargo, la Ley 5/1990, de 29 de junio, dispuso en su disposición transitoria 3ª, dedicada al Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios, que:

“No obstante lo establecido en el apartado 1 de la Disposición Transitoria Tercera, y en los apartados 1.d) y 2 de la Disposición Derogatoria, ambas de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, continuará aplicándose, hasta el 31 de diciembre de 1991, el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios, regulados (sic) en los artí-

<sup>1</sup> Sobre los vaivenes legislativos tras la LRHL también puede verse FONT BLAZQUEZ, S. “Tributación de los cotos de caza. El extraño caso del impuesto municipal sobre gastos suntuarios” C.T. núm. 64, 1992, pág. 13 y ss, así como FERNANDEZ JUNQUERA, M. “El Impuesto sobre gastos suntuarios”, en la obra colectiva *Tratado de Derecho Financiero y Tributario local*, Marcial Pons y Diputación de Barcelona, 1993, pág. 939 y ss.

## ESTUDIOS

culos 372 y siguientes del texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, aprobado por el Real Decreto Legislativo 81 (sic)/1986, de 18 de abril, que grave el aprovechamiento de los cotos de caza y pesca, exclusivamente. A tal fin, permanecerán vigentes, hasta la fecha indicada en el párrafo anterior, todas las disposiciones, tanto legales como reglamentarias, por las que se rige el impuesto de referencia, en su modalidad d) del artículo 372 del citado texto refundido. Asimismo, permanecerán vigentes las Ordenanzas fiscales municipales reguladoras del mencionado impuesto y modalidad”.

Esta disposición, que prorrogaba la vigencia transitoria de una modalidad del impuesto sobre gastos suntuarios, fue derogada a los tres meses de su aprobación por la Disposición Derogatoria del Real Decreto-ley 4/1990, de 28 de septiembre, por el que se modifica parcialmente el Impuesto sobre Actividades Económicas y se dispone el comienzo de su aplicación el 1 de enero de 1992, tramitado posteriormente como Ley, habiéndose incorporado sus previsiones a la Ley 6/1991, de 11 de marzo. El art. 6 de esta Ley modifica, a su vez, la Disposición Transitoria tercera de la Ley 39/1988, dándole al último párrafo del apartado 1 la siguiente redacción:

“A partir del 1 de enero de 1991, los Ayuntamientos podrán continuar exigiendo el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios, en lo referente, exclusivamente, a la modalidad de éste que grava el aprovechamiento de cotos de caza y pesca. A tal fin permanecen vigentes todas las disposiciones, tanto legales como reglamentarias, por las que se rige el impuesto de referencia en su modalidad d), del artículo 372 del texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril. Asimismo, permanecen vigentes las Ordenanzas fiscales municipales reguladoras del mencionado impuesto y modalidad. Las restantes modalidades de este impuesto quedan suprimidas desde el 1 de enero de 1991”.

Así pues, el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios en la modalidad que grava el aprovechamiento de cotos de caza y pesca no resultó sólo aplicable con carácter transitorio, sino que recuperó su vigencia indefinida manteniendo idéntico régimen jurídico, renaciendo, pues, dentro del sistema tributario local.

A pesar de que la constitucionalidad de la aplicación indefinida de este impuesto pudo ser cuestionada por la insuficiencia de la norma inicialmente utilizada para ello, pues aun cuando el Decreto ley puede regular la materia tributaria, como ha reconocido el Tribunal Constitucional entre otras en la sentencia de 4-II-1983, no parece que en esta disposición concurren los presupuestos habilitantes del Decreto-ley, esto es, la extraordinaria y urgente necesidad, puesto que esta modalidad del Impuesto sobre Gastos Suntuarios era aplicable hasta 31 de diciembre de 1991, y el Decretoley, en este aspecto, no modificó de manera instantánea la situación jurídica existente (vid. STC de 31 de mayo de 1982 y de 21 de enero de 1993). Sin embargo, al haberse tramitado como Ley ya no caben tales dudas.

Al estar configurado en el anterior régimen tributario local como un impuesto potestativo (art. 231 del texto refundido), debe incluirse también entre los de la misma naturaleza del actual sistema tributario, esto es, junto al impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras y el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Se trata de un impuesto que tiene su origen en el Impuesto sobre el lujo derogado por la entrada en vigor del IVA, que gravaba también la tenencia y disfrute de vedados y acotados de caza, aun cuando esta modalidad del Impuesto sobre el Lujo se derogó por el Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre.

Aun cuando la denominación genérica del Impuesto es la de "sobre gastos suntuarios", el aspecto material del hecho imponible, así como la configuración de los sujetos pasivos, hace pensar que este impuesto no grava en realidad gastos, sino más bien una manifestación directa de capacidad económica, cual es el aprovechamiento del coto o su titularidad, aun cuando la propia ley contempla la posibilidad de repercusiones, lo que lo aproximaría a los métodos de imposición indirecta.

Sus caracteres, además de los señalados, son los de ser un impuesto real, objetivo, y periódico aunque de devengo instantáneo, que se regula por los art. 372 y siguientes del TRRL y las correspondientes Ordenanzas fiscales.

## II. Hecho imponible

Conforme al art. 372,d) del TRRL, el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios gravará "El aprovechamiento de los cotos privados de caza y pesca, cualquiera que sea la forma de explotación o disfrute de dichos aprovechamientos. Para los conceptos de coto privado de caza y pesca se estará a lo que dispone la legislación administrativa específica en dicha materia".

El aprovechamiento de los cotos privados es el aspecto material del hecho imponible, cualquiera que sea la forma en que se obtenga. Lo que no deja de ser censurable, sobre todo cuando el inmueble se acote precisamente para no cazar o impedir el acceso a posibles cazadores.

En cuanto a la condición de que sean cotos privados, como señala RAMALLO MASSA-NET<sup>2</sup>, el tratamiento de los de caza y pesca tiene que ser necesariamente diferente, pues los primeros lo son sobre fincas o propiedades privadas, mientras que los segundos lo son sobre los ríos que, si bien permiten un uso común con autorización o un aprovechamiento especial mediante concesión, siempre tienen carácter de dominio público<sup>3</sup>. Esta circunstancia en relación con la pesca, así como la falta de cuantificación, permite pensar en la sola aplicación del impuesto sobre los cotos privados de caza.

Conforme a la legislación administrativa vigente, y haciendo abstracción de la legislación autonómica dictada en desarrollo del art. 148.1.1ª de la CE, coto de caza es toda superficie continua de terreno de aprovechamiento cinegético que haya sido declarada como tal mediante resolución del órgano administrativo competente (vid. art. 15 de la Ley de caza de 4 de abril de 1970).

---

<sup>2</sup> "El Impuesto Municipal sobre gastos suntuarios", en la obra colectiva *Manual de Derecho Tributario local*, Escola d'Administració Pública de Catalunya, 1987, pág. 531.

<sup>3</sup> Sobre esta cuestión vid. también FERNANDEZ JUNQUERA. M. "El Impuesto sobre gastos suntuarios", cit. pág. 944.

## ESTUDIOS

---

Los cotos de caza pueden ser privados, locales y sociales, siendo únicamente los privados los gravados por este impuesto.

En cuanto a la pesca, no puede hablarse de cotos privados de pesca, sino de concesiones de pesca en aguas públicas para el establecimiento de cotos fluviales, que se referirán a tramos alternos de río, de longitud variable, sin que sea inferior a 3 Km ni superior a 8, separados entre sí por tramos de igual longitud a los señalados en primer término, destinados al aprovechamiento común (vid. art. 42 de la Ley de Pesca de 20 de febrero de 1942). Tales concesiones sólo pueden efectuarse en favor de la Dirección General de Turismo u organismos turísticos de las Comunidades Autónomas, y de sociedades deportivas, dado que ya no caben las también previstas en la legislación de 1942 para los organismos sindicales de profesionales de pesca, por su supresión.

Por lo que respecta a las aguas en predios de propiedad privada susceptibles de aprovechamiento piscícola no integran el hecho imponible, por no tratarse de cotos (vid. art. 38 de la Ley de Pesca, y arts. 58 y 65 de su Reglamento de 6 de abril de 1942).

Cierta especialidad presenta el aspecto espacial del hecho imponible, aun cuando no está contemplado en el citado art. 372. Es al regular los sujetos pasivos donde se observa que este Impuesto puede no recaer sobre todos los cotos del municipio, sino sobre aquellos que pertenezcan íntegramente a su término o en él radique la mayor parte del coto, con independencia de que el aprovechamiento se obtenga en aquella parte del coto correspondiente a otro término municipal. Esta norma, como dice RAMALLO, puede dar lugar a fraude de ley si se juntan dos fincas de distinto municipio para constituir un coto de caza y uno de los municipios, al que pertenezca la finca mayor, no tiene establecido el impuesto, con lo cual el municipio de la finca menor, que incluso puede contener toda la caza aprovechable, no podrá exigir el impuesto<sup>4</sup>.

También sobre el aprovechamiento cinegético ha establecido un impuesto la Comunidad de Extremadura, en la Ley 8/1990, de 21 de diciembre, de Caza de Extremadura, cuyo hecho imponible lo constituye el aprovechamiento cinegético privativo administrativamente autorizado para terrenos radicados en el territorio de Extremadura (art. 31.1). En la medida en que esta materia imponible resulta gravada por las Entidades locales pudo pensarse inicialmente que este impuesto autonómico vulneraba el art. 6.3 de la LOFCA, si se interpreta en el sentido de que prohíbe a las Comunidades Autónomas gravar una misma materia que las Entidades locales; por el contrario, no se entendería vulnerado si se interpreta en el sentido de que lo realmente prohibido, salvo que lo autorice una ley estatal, es la sustitución de un impuesto local por otro autonómico, sustitución que aquí no se da. Sea cual sea la acabada interpretación de este precepto, que excede con mucho el objeto de estos comentarios, el nuevo núm. 6 de la D.Ad. 5ª de la LRHL introducido por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF resuelve los problemas que aquí podían suscitarse, al establecer la compatibilidad entre impuestos autonómicos que graven esta materia y el impuesto municipal, si bien la cuota de este último se deducirá de la de aquellos.

---

<sup>4</sup> RAMALLO MASSANET, cit. pág. 532. No obstante, debe reconocerse con FERNANDEZ JUNQUERA *ob. cit.* pág. 947, que el aprovechamiento del coto sí puede ser dividido, por lo que cada Municipio implicado podría exigir el impuesto en proporción a las fincas acotadas sitas en el mismo.

### III. Sujetos pasivos

En este Impuesto también aparece la doble modalidad de sujetos pasivos prevista en la LGT, el contribuyente y el sustituto del contribuyente. Dispone el art. 373,d) del TRRL que estarán obligados al pago en concepto de contribuyentes "Los titulares de los cotos o las personas a las que corresponda por cualquier título el aprovechamiento de caza o pesca en el momento de devengarse el Impuesto. Teniendo la condición de sustituto del contribuyente el propietario de los bienes acotados, a cuyo efecto tendrá derecho a exigir del titular del aprovechamiento el importe del Impuesto para hacerlo efectivo al municipio en cuyo término radique el coto de caza, pesca o la mayor parte de él".

Diversos problemas plantea esta configuración de los sujetos pasivos, especialmente por lo que se refiere a los contribuyentes. Al establecer como sujetos pasivos contribuyentes al titular del coto o a quien corresponda el aprovechamiento *en el momento de devengarse el impuesto*, hay que referir al 31 de diciembre quién ostente dicha condición, pudiendo darse la circunstancia de que ese día no se conozca a quien corresponda el aprovechamiento, quedando como contribuyente sólo el titular del coto, que podrá coincidir o no con el sustituto, propietario o propietarios del inmueble o inmuebles acotados. Si en el momento del devengo existe tanto titular del coto como persona que de él se aproveche, concurrirán en la realización del hecho imponible, siendo aplicable el régimen del art. 34 de la LGT, esto es, quedarán obligados solidariamente por cotitularidad en la realización del hecho imponible<sup>5</sup>.

El otro de los problemas que suscita es el de a qué sujeto pasivo se dirigirá en primer lugar la Entidad local para hacer efectivo el impuesto, cuestión que deberá resolverse en la respectiva Ordenanza, pero ante las dificultades que puede presentar la identificación del contribuyente por la Entidad local, por no ser ella la competente para conceder la titularidad de cotos privados, lo más práctico será dirigirse al sustituto y que éste *repercuta* el importe del impuesto al contribuyente. En este sentido, aunque pensando en los sustitutos con *retención*, el art. 377 del TRRL establece que en las Ordenanzas fiscales correspondientes, los Ayuntamientos regularán la forma en que los sustitutos del contribuyente habrán de efectuar las declaraciones tributarias y la periodicidad y formas de liquidación y pago de las cantidades retenidas, así como las obligaciones contables y de sometimiento a inspecciones y comprobaciones de dichos sustitutos".

### IV. Cuantificación

#### IV.1. BASE IMPONIBLE

Según dispone el art. 374, d) del TRRL, la base imponible será "En el disfrute de los cotos privados de caza y pesca, el valor del aprovechamiento cinegético y piscícola. Los Ayunta-

<sup>5</sup> De distinta opinión es FERNANDEZ JUNQUERA, *ob. cit.*, pág. 948, para quien debe primar la condición del aprovechamiento de la caza o pesca sobre la de la titularidad del coto.

## ESTUDIOS

mientos, con sujeción al procedimiento establecido para la aprobación de las Ordenanzas fiscales fijarán el valor de dichos aprovechamientos, determinados mediante tipos o módulos, que atiendan a la clasificación de fincas en distintos grupos, según sea su rendimiento medio por unidad de superficie. Estos grupos de clasificación y el valor asignable se fijarán mediante Orden conjunta de los Ministerios de Economía y Hacienda, y Administración Territorial, oyendo previamente al de Agricultura, Pesca y Alimentación".

El aprovechamiento que constituye la base imponible, aunque no se diga expresamente, será el susceptible de generarse durante todo el año, de ahí el carácter periódico del impuesto, aun cuando para determinar el sujeto pasivo se atienda a una fecha concreta, como ya se ha dicho.

Las posibilidades de regulación que quedan al Ayuntamiento son realmente sesgadas, al ser la Orden Ministerial quien determina el rendimiento medio por unidad de superficie y los valores asignables. Todo ello nos hace pensar que las exigencias del principio de reserva de ley no se ven totalmente satisfechas, puesto que fijar el aprovechamiento sólo con los límites de atender "a la clasificación de fincas en distintos grupos, según sea su rendimiento medio por unidad de superficie", no supone acotar legalmente un elemento esencial del tributo, suponiendo una deslegalización<sup>6</sup>.

Estos valores fueron determinados por las Ordenes de 15 de julio de 1977 y 28 de diciembre de 1984 que modificó la anterior. En cuanto a la caza, se dispone que a efectos de su rendimiento medio en piezas de caza por unidad de superficie, los cotos privados de caza mayor y menor se clasificarán en los cuatro grupos siguientes:

| Grupo | Caza mayor                                       | Caza menor                                    |
|-------|--------------------------------------------------|-----------------------------------------------|
| I     | 1 res por cada 100 hectáreas o inferior.         | 0,30 piezas por hectárea o inferior.          |
| II    | Más de 1 y hasta 2 reses por cada 100 hectáreas. | Más de 0,30 y hasta 0,80 piezas por hectárea. |
| III   | Más de 2 y hasta 3 reses por cada 100 hectáreas. | Más de 0,80 y hasta 1,50 piezas por hectárea. |
| IV    | Más de 3 reses por cada 100 hectáreas.           | Más de 1,50 piezas por hectárea               |

Los valores asignables a la renta cinegética por unidad de superficie de cada uno de estos grupos serán los siguientes:

| Grupo | Caza mayor                | Caza menor                |
|-------|---------------------------|---------------------------|
| I     | 37 pesetas por hectárea.  | 33 pesetas por hectárea.  |
| II    | 77 pesetas por hectárea.  | 66 pesetas por hectárea.  |
| III   | 132 pesetas por hectárea. | 132 pesetas por hectárea. |
| IV    | 220 pesetas por hectárea  | 220 pesetas por hectárea. |

<sup>6</sup> En términos semejantes se expresa FERNANDEZ JUNQUERA, cit. pág. 950-951.

En aquellos cotos privados clasificados en los distintos grupos de caza mayor o de caza menor, según sea su aprovechamiento principal, pero que a su vez, también se aprovechen de caza menor o mayor, respectivamente, el valor asignado a su renta cinegética será el correspondiente a su grupo de clasificación incrementado en 22 pesetas hectárea.

Para los cotos privados de caza menor de menos de 250 hectáreas de superficie el valor asignable a la renta cinegética por el total de su extensión cualquiera que sea ésta, no podrá ser inferior a 22.000 pesetas.

Para la pesca no se fija el valor de la renta piscícola, fundamentalmente por el reducido número de cotos privados de pesca, debiendo establecerse para cada caso concreto previa solicitud de los Ayuntamientos interesados.

Si la regulación de la base imponible de este impuesto suscita dudas de adecuación al principio de reserva de ley en materia tributaria, como ya ha sido expuesto, por lo que se refiere a la pesca la situación es si cabe más grave, y como señala FERNANDEZ JUNQUERA, al citado principio no caben excepciones en razón de la cuantía, ni de ninguna otra<sup>7</sup>.

#### IV.2 CUOTA

La cuota tributaria se obtendrá por la aplicación del tipo de gravamen que establezca la Entidad local en la Ordenanza, sin poder superar el 20%, tal como dispone el art. 375, d) del TRRL, por lo que a diferencia de los nuevos impuestos potestativos establecidos en la LRHL, no existe un límite mínimo de tipo de gravamen, lo que permite al Ayuntamiento establecer tipos de gravamen distintos para la caza y la pesca, o en función de que la caza sea mayor o menor.

#### V. DEVENGO

El impuesto, como se ha dicho anteriormente, se devenga el 31 de diciembre de cada año (art. 376, c) del TRRL), convirtiendo al impuesto, por la regulación que de los sujetos pasivos se hace, en impuesto periódico de devengo instantáneo.

#### VI. GESTION

En cuanto a la gestión, aparte la remisión expresa a la Ordenanza municipal para que regule las obligaciones de los sustitutos a las que ya nos hemos referido, no existe especialidad alguna en la regulación legal, siendo aplicable pues el régimen general previsto en la LRHL<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Ob. cit. pág. 951.

<sup>8</sup> Sobre este tema, aparte las obras colectivas citadas en notas anteriores, vid. LOZANO SERRANO, C. "Potestades tributarias de las Entidades Locales", *Palau 14, RVHP*, núm. 18, 1992, pág. 1 y ss.