

UNIVERSIDAD DE VIC
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y ECONÓMICAS
DOCTORADO EN FINANZAS
DISEÑO Y VALORACIÓN DE PRODUCTOS FINANCIEROS

ASIGNATURA: TREBALL DE RECERCA

TRABAJO DE:
LOS 81 AÑOS DE VIGENCIA DEL IMPUESTO
SOBRE INCREMENTOS DEL VALOR DE LOS
TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.

ALUMNO: AGUSTI SAU MARTI

CURSO: 1.999 – 2.000

<u>INTRODUCCION.</u>	4
<u>CONCEPTO DE INCREMENTO DE PATRIMONIO, PLUSVALÍAS, GANANCIAS DE CAPITAL.</u>	5
<u>IIVTNU EN COMPARACIÓN CON OTRAS FIGURAS TRIBUTARIAS.</u>	9
<u>LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA Y EL IIVTNU.</u>	13
LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA CON LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES.	14
LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA CON LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS O JURÍDICAS.	15
<u>PRINCIPIOS TEÓRICOS DE ESTRUCTURACIÓN DE LOS INGRESOS LOCALES.</u>	16
<u>ANTECEDENTES DEL IMPUESTO:</u>	18
A.- ANTECEDENTES	18
B.- ANTECEDENTES EN ESPAÑA.	22
C. - EL PROYECTO DE LEY CANALEJAS- COBIAN.	24
D. - EL PROYECTO DE LEY BUGALLAL.	27
E. - EL PROYECTO DE LEY ALBA.	29
F. - EL PROYECTO DE LEY GONZÁLEZ BESADA.	31
<u>INDICE GUIA DE LA LEGISLACIÓN EN ESPAÑA.</u>	32
<u>IMPLANTACION DEL IMPUESTO EN ESPAÑA.</u>	33
A.- LEY DE AUTORIZACIONES DE 2 DE MARZO DE 1.917.	33
B. - REAL DECRETO DE 13 DE MARZO DE 1.919.	34
C.- EL ESTATUTO MUNICIPAL DE 1.924.-	40
<u>LA REFORMA MUNICIPAL DE 1.945.</u>	42
<u>LEY DE BASES DEL ESTATUTO DE REGIMEN LOCAL, LEY 41/1975.</u>	43

LEY DE BASES DE RÉGIMEN LOCAL DE 2 DE ABRIL DE 1.985. 49

**LA LEY 39 DE 28 DE DICIEMBRE DE 1.988, REGULADORA DE LAS HACIENDAS
LOCALES.** 50

CONCLUSIONES. 59

LOS 81 AÑOS DE VIGENCIA DEL IMPUESTO SOBRE INCREMENTOS DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.

INTRODUCCION.

Vamos a hacer un breve recorrido histórico para ver la evolución del Impuesto sobre Incrementos de Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana. Con este recorrido intentaremos ver si la evolución de este Impuesto ha sido positivo o no desde un punto de vista tributario, pero al decir tributario, no queremos decir recaudatorio, sino que intentaremos ver si cumple con los objetivos de las técnicas tributarias y si cumple con los principios de la imposición generalmente aceptados.

Antes de empezar con el recorrido histórico, veremos el concepto de incremento de patrimonio o de valor, y también, será interesante contrastar este impuesto con las Contribuciones especiales y de la doble imposición con estas y con los Impuestos sobre la Renta de Personas Físicas y de Sociedades.

CONCEPTO DE INCREMENTO DE PATRIMONIO, PLUSVALÍAS, GANANCIAS DE CAPITAL.

Vamos primero a delimitar el tema de los incrementos de patrimonio, respecto del aumento de riqueza, debido a las transmisiones a título gratuito, por sucesión o donación, y las ganancias del juego o apuestas, ya que siendo también como ganancias de capital, no son del tema que vamos a tratar en este trabajo, aparte de que quedan fuera de la definición elegida de incrementos de patrimonio.

Como dice Palao Taboada,¹ se designa con la expresión ganancias de capital, de sabor anglosajón, o con los términos de incrementos patrimoniales o plusvalías, el aumento de valor de los activos de un patrimonio entre dos momentos de tiempo.

Concretando más vamos a introducir, que los activos sean el terreno de los inmuebles y que entre los dos momentos de tiempo sea por la enajenación de los citados inmuebles. Entonces tenemos ya una alícuota que se produce entre el momento de adquisición y el momento de la enajenación del inmueble.

Podemos afirmar, como dice, Buireu Guarro, Jorge,² que son tres los factores que influyen en la generación de las plusvalías, que examinamos:

¹ En la “Imposición sobre las Ganancias de capital y la Justicia Tributaria”, Revista de Hacienda Pública Española, nº 9, 1.971.

² En “La participación comunitaria en las plusvalías urbanísticas por la vía fiscal” Revista de Hacienda Pública Española, nº 60, 1979.

- el que trae su causa de la natural realización de los inmuebles.
- el originado por el fenómeno de la depreciación monetaria, y
- el de la generación por la acción urbanística de los entes públicos.

También hemos de tener en cuenta la Constitución Española, de 27 de diciembre de 1.978, ya que en él artículo 47, párrafo 2º, nos dice que:

“ La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos”

Podemos comentar al respecto, que no especifica lo que se considera acción urbanística ni que clase de entes públicos se refiere, por lo tanto, serán todos.

Y también hay que tener en cuenta que el tercer factor, el de la acción urbanística, puede actuar o no y si lo hace será por un tiempo concreto, por lo menos no será todo el periodo, como, generalmente, será la actuación de los otros dos factores.

Referente al término “acción urbanística”, podemos decir³ que hasta la promulgación de la Ley de Ordenación Urbana y Régimen del Suelo, de 12 de mayo de 1956, no se podía hablar con propiedad de la existencia de una acción urbanística, sino tan sólo de unas técnicas jurídicas concretas, que se insertaban en el ámbito estricto del Derecho

³ Buireu Guarro, J. “La participación comunitaria en las plusvalías urbanísticas por la vía fiscal”
Revista de hacienda Pública Española, nº 60, 1979.

Administrativo, en cambio, el punto de partida de la ley, radicaba en una triple calificación del suelo: rústico, de reserva urbana y urbano, y los sistemas de actuación también eran tres: el de compensación, el de cooperación y el de expropiación forzosa. Con estas premisas, la Ley del Suelo, fue la plasmación legal de una necesidad sentida: la ordenación urbanística de todo el territorio nacional.

Ya que el concepto de urbanismo tiene una clara connotación de problemática propia del casco urbano, en principio, pero después se va extendiendo a la región hasta llegar a la nación entera, y de una mera técnica ha pasado a constituir una función social.

Si las plusvalías solo fueran gravadas por la Ley de Renta correspondiente, como un elemento más de los que componen la renta del sujeto pasivo, podríamos decir, como lo hace, en parte, J. Buireu⁴, las siguientes salvedades:

- los incrementos de patrimonio quedan excluidos, casi todos, del gravamen progresivo propio del I.I.V.T.N.U., para pasar a tributar al tipo de gravamen de la renta que será progresivo hasta el año y fijo del 18% después del año, en cuanto se pongan de manifiesto con motivo de una transmisión onerosa, según la normativa actual del IRPF. Pero con la salvedad del Régimen transitorio de los incrementos de patrimonio, que en este caso dependiendo de la antigüedad no tributarían. Diez años anteriores a 31.12.94.

- si que se tiene en cuenta, en la actual reglamentación del IRPF, por lo

⁴ Buireu Guarro, J. “La participación comunitaria en las plusvalías urbanísticas por la vía fiscal”

menos en parte, la influencia de la inflación, ya que los inmuebles se les aplica los coeficientes de acuerdo con la fecha de compra.

- con esta tributación en el IRPF, solo logramos que la tributación por el efecto generado por la acción urbanística quede diluida y, en algunos casos nula, y no se cumpla lo más mínimo el precepto que emana del art. 47 de la Constitución.

Hay autores que han diferenciado dentro de los incrementos de valor los debidos al esfuerzo del propietario o no, así José Silván⁵, define estos últimos, que son los que no se obtienen como consecuencia del esfuerzo e inversión personal del propietario. También Perez.Ardá⁶ se refiere a incrementos espontáneos o inmerecidos por su dueño.

Revista de hacienda Pública Española, nº 60, 1979

⁵ En “Tratado del Impuesto Municipal de Plusvalía”, Librería Bosch, Barcelona 1950, pag.88.

⁶ En “El impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos” Editorial Aranzadi, Pamplona, 1985, pag.254

IIVTNU EN COMPARACIÓN CON OTRAS FIGURAS TRIBUTARIAS.

La Ley general Tributaria en su art. 26 , distingue entre:

- Tasas.
- Contribuciones e
- Impuestos.

Nosotros vamos a ver las diferencias entre las figuras tributarias de las tasas y contribuciones respecto de los impuestos sobre plusvalías.

Comenzaremos con la diferencia entre las contribuciones especiales y los impuestos sobre plusvalías.

También en el art. 26 de la LGT. se atribuye al Impuesto la nota de que este se exige sin contraprestación y también de que se ponga de manifiesto la capacidad contributiva del contribuyente, sin embargo estas características son comunes en ambas categorías de tributos.

Pero donde se manifiesta la diferencia de una manera sustantiva es en el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, ya que en el impuesto es un hecho que se realiza sin vinculación directa con la actividad administrativa, mientras que en la contribución especial es el beneficio específico o el aumento de valor que surge como consecuencia del desarrollo de una actividad de la administración, que realiza en virtud de su propia iniciativa y con independencia de la voluntad de los obligados a tributar.

Respecto de la diferencia de las contribuciones especiales con las plusvalías, hay que distinguir primero los impuestos estatales que gravan las plusvalías de las personas físicas y de las jurídicas, nos interesan a nosotros los impuestos municipales que gravan las plusvalías y sobre todo las inmobiliarias. En este campo podemos decir, siguiendo a M.Vega Herrero ⁷, la relación que guardan las contribuciones especiales con los impuestos de plusvalías reside en que ambos casos es objeto de gravamen el aumento de valor de los bienes del sujeto pasivo.

Analizando más a fondo podemos decir que los Impuestos sobre las Plusvalías tienen como notas fundamentales las siguientes:

- 1.- Su base imponible es el aumento real de valor.
- 2.- No hay límites establecidos para lo que ha de recaudarse por este concepto.
- 3.- No ha de afectarse lo recaudado para cubrir un determinado concepto.
- 4.- La plusvalía que se grava ha de haberse hecho efectiva, una vez puesta de manifiesto entre dos sucesivas transmisiones.
- 5.- La plusvalía no ha de obedecer necesariamente a una actividad concreta desplegada por el ente público y aún más, en la mayoría de las ocasiones, se debe a factores de muy diversa índole: económicos, sociales. etc.

⁷M. Vega Herrero; Las Contribuciones Especiales en España; Madrid; Instituto de Estudios Fiscales; 1.975; p. 56.

Sin embargo, las contribuciones especiales presentan las siguientes características:

- 1.- La base imponible es el aumento de valor, si bien el coste total de la obra o servicio realizados juega como elemento determinante y como límite de la base imponible.
- 2.- El total de cuotas y en definitiva el importe de las contribuciones especiales a satisfacer por los interesados tienen un tope fijado: el 90% del aumento de valor y además el coste total de las obras, instalaciones o servicios.
- 3.- Lo recaudado ha de destinarse específicamente a cubrir el coste de las obras por las que se impuso la exacción, sancionándose el incumplimiento de esta obligación.
- 4.- El aumento de valor gravable mediante las contribuciones ha de obedecer en todo caso a una actividad específica de los entes locales, en definitiva a la realización de obras públicas o al establecimiento o ampliación de servicios públicos.
- 5.- Este tributo se devenga sin necesidad de transmisión o enajenación, es decir, sin que la plusvalía se haya hecho efectiva.

De acuerdo con estas diferencias podemos afirmar que los impuestos de las plusvalías y las contribuciones especiales son gravámenes que difieren considerablemente en su naturaleza, pudiendo

afirmar que los impuestos sobre las plusvalías tienen el carácter de principales frente a las contribuciones especiales, porque en algunas épocas las legislaciones, han permitido la deducción de lo satisfecho en concepto de contribuciones especiales en el momento de determinar el incremento de valor o plusvalía gravable por los impuestos específicos.

Esta deducción está plenamente justificada ya que en los impuestos sobre las plusvalías inmobiliarias se grava el incremento neto del valor del bien y, en consecuencia, han de minorarse aquellos pagos efectuados por el mismo concepto.

Con menos problemática conceptual que las contribuciones especiales, tenemos que las Tasas, que se devengan por el mero establecimiento de un servicio que genera un beneficio especial a cargo del sujeto pasivo y que para la imposición de la tasa es necesaria únicamente la efectiva prestación del servicio público. Tenemos dos gravámenes, comparada con el impuesto sobre plusvalías, que no interfieren entre sí, ya que proceden sobre diferentes conceptos.

LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA Y EL IIVTNU.

Esta doble imposición la vamos a ver primero respecto de las contribuciones especiales y después respecto de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de sociedades.

La doble imposición, la entendemos como el fenómeno por el que dos impuestos recaen sobre y gravan la misma capacidad contributiva puesta de manifiesto a través del mismo objeto económico.

De acuerdo con dicha definición, lo primero que nos viene a la cabeza, es que un mismo hecho no puede ser castigado por dos penas distintas, o sea el principio penal " non bis in ídem"; sin embargo, tenemos que tener en cuenta que aparte de que estamos delante de un principio penal, hemos de tener presente que los impuestos no obedecen a un principio sancionador o represivo. Por lo tanto la concurrencia de dos o más gravámenes no puede equipararse en ningún caso a la concurrencia de dos o más sanciones

Esta doble imposición que se puede manifestar al gravar dos o más veces un mismo hecho imponible, se puede aceptar o no, como nociva. Esta es la pregunta, pero si el tope de lo que se grava es el art. 31 de la Constitución. o sea desde el punto de vista de capacidad económica las figuras tributarias no traspasan el umbral de la confiscatoriedad, entonces es igual que un impuesto se trocee en dos o más o que por el mismo título se pague al Estado, a la Comunidad y al Ayuntamiento y que el total no sea confiscatorio para el sujeto pasivo. Como dice M. Pérez de Ayala, en

estos casos lo más probable es que sea demasiada la imposición.⁸

Llegados aquí, podemos entrar un poco más en las técnicas tributarias y considerar, los casos de la doble tributación, y su técnica de deducción de las cuotas, o sea que si el impuesto principal deja en su mecanismo de liquidación deducir en su cuota el importe pagado por el impuesto subsidiario, aunque sea por el mismo objeto tributario, estamos en una doble imposición pero con una deducción en la cuota, que subsana, total o parcialmente, dicha tributación duplicada.

La doble imposición interna con las contribuciones especiales.

Como ya hemos visto las características de las contribuciones especiales, ya conociendo su naturaleza y diferencias, podemos decir que se acepta que se grava el mismo objeto y en general se ha legislado la posible deducción de las contribuciones especiales de los impuestos de plusvalías.

Teniendo en cuenta las diferencias fundamentales entre las contribuciones especiales y los impuestos sobre plusvalías, que hemos visto, se deduce que son tributos que difieren considerablemente en su naturaleza y podemos decir, repitiendo, que los impuestos sobre las plusvalías tienen el carácter de principales frente a las contribuciones especiales. Y siendo así esta plenamente justificado el que se deduzca lo

⁸M. Pérez de Ayala Becerril; El objeto del impuesto: la doble imposición y el art. 6.2 de la LOFCA; Madrid; Revista de derecho Financiero y de Hacienda Pública; nº 4-6 de 1.996; p.395.

satisfecho por las contribuciones especiales de los impuestos sobre plusvalías. Ya que en los impuestos sobre las plusvalías inmobiliarias se grava el incremento neto del valor del bien, y en consecuencia, han de poderse minorar aquellos pagos efectuados por el mismo concepto⁹.

La doble imposición interna con los Impuestos sobre la renta de las personas físicas o jurídicas.

En este caso veamos la imposición del impuesto sobre plusvalías y el Impuesto sobre la renta de las personas físicas y el Impuesto sobre sociedades.

El IIVTNU, al gravar el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos, (suponiendo que se pone de manifiesto como consecuencia de una transmisión), ocasiona una doble imposición interna ya que sobre dichas plusvalías de terrenos recaen también los impuestos estatales sobre la renta de las personas físicas o sobre sociedades.

Con este panorama, podemos decir que en alguna época la legislación del Impuesto sobre la Renta, ha permitido deducir parte de la cuota pagada por el impuesto sobre plusvalías, pero en el impuesto sobre sociedades esta coordinación no se ha producido y no es comprendido él porque no ha habido una coordinación entre el IIVTNU y el impuesto sobre sociedades, ni tampoco se entiende que en la Ley última del IRPF, la 40/1998 del IRPF, se ha prescindido de dicha deducción en la cuota y solo se permite como gasto inherente a la venta.

⁹F. García Fresneda Gea; El impuesto s. incrementos de valor de los terrenos y la doble imposición: Valladolid; Revista información Fiscal. Lex Nova; 1.999; p.23.

PRINCIPIOS TEÓRICOS DE ESTRUCTURACIÓN DE LOS INGRESOS LOCALES.

La reforma municipal a comienzos de siglo estuvo dirigida por Flores de Lemus, el cual es el creador de la Hacienda Municipal en España y sus principios de estructuración de los ingresos locales mantienen su vigencia hasta la actualidad.¹⁰

De acuerdo con el proyecto presentado a las cortes de 1.910 y la exposición de motivos del Estatuto de 1.924, se articula la interacción entre las Haciendas estatal y municipal y se formula la siguiente teoría, que en la hacienda estatal ha de regir fundamentalmente el principio de capacidad de pago y en la hacienda municipal ha de intentar aplicar primeramente el principio de beneficio.

El principio del beneficio supone que el gravamen debe guardar el máximo de relación posible con los beneficios derivados de la acción del ente público que efectúa la detracción. Y, como consecuencia del principio del beneficio, o como aplicaciones suyas, se desprenden estos dos principios secundarios de la tributación local:

- 1.- La fijación de la cuantía de la exacción por él, principio de prestación contra prestación.
- 2.- El segundo principio es el de que no se pueden imponer gravámenes en la hacienda municipal para satisfacer con el producto de ellos

¹⁰J. García Añooveros; Las haciendas locales en España 1940-65; Madrid; Instituto de Estudios Locales: p. 969; p. 45.

gastos municipales de interés privado, o esencialmente privados.

Con todo esto la tributación municipal ha de estructurarse a grandes rasgos sobre las siguientes bases:

- 1.- Derechos y Tasas, que son los tributos que mejor realizan el principio de prestación contra prestación.
- 2.- Contribuciones especiales, tributos de carácter esencialmente municipal, y que son los que realizan mejor el segundo principio de los principios mencionados.
- 3.- Finalmente, Impuestos. Dentro de estos son preferidos los de carácter real, que son los que mejor se acomodan al principio de beneficio. Se imponía la cesión parcial por parte del Estado al Municipio de la tributación de producto, al menos en aquellas figuras impositivas cuyo objeto está en conexión con la actividad de los entes locales.

Una vez agotada la capacidad del principio de beneficio hay que acudir a recaudar ingresos fundándose en el principio de capacidad de pago. Este principio se concreta en las tareas de Flores en la imposición sobre el gasto, dentro del cual se procura escoger los conceptos menos regresivos.

Por último, como eslabón terminal del sistema está el repartimiento general, que queda como recurso de carácter estrictamente subsidiario.

ANTECEDENTES DEL IMPUESTO:

A.- Antecedentes

El primer antecedente de dicho impuesto, considerado como figura fiscal autónoma y como tributo indirecto, se encuentra en el Impuesto especial establecido por Alemania, en el año 1.898, en su colonia de Kiautschou (China).

Un reglamento Imperial ¹¹ de 2 de setiembre de 1.898, dispuso que el aumento de valor alcanzado por los predios, con ocasión de nuevas enajenaciones, tributase al tipo del 33,3% en la colonia Alemana de Kiautschou (China). Esta implantación fue debida al gran aumento de valor que adquirirían los terrenos como consecuencia de las actividades de carácter local y en cuanto por las de carácter general y se dispuso que a favor del Gobierno se quedase una participación sobre los incrementos de valor no ganados por el propietario de los terrenos. Hay que tener en cuenta que dicho gravamen era independiente del impuesto sobre los cambios de dominio y del Impuesto territorial, lo cual ya nace dicho impuesto siendo compatible con los tributos clásicos y tradicionales de sobre la renta (contribución territorial) y sobre los cambios de dominio de la misma (impuesto sobre transmisión de bienes).

En este impuesto, no tenía influencia ni la cuantía del incremento obtenido, ni el tiempo transcurrido desde la última transmisión. Con posterioridad, el impuesto se extendió a otros territorios del Imperio

¹¹ N. Rodríguez Moro; Impuesto Municipal de Plus Valía; Bilbao; Escuelas Gráficas de la Santa Casa de Misericordia; 1.945; p.12 - 13.

alemán. Así en 1.910, más de 650 municipios utilizaban el impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos. Sin embargo el Estado, en 1.911 lo convirtió en un recurso de la Hacienda central. Pero en 1.913 quedó de nuevo en poder de los municipios, pero por poco tiempo ya que en 1.920 se configuró como un Impuesto Imperial, con la particularidad de tener que ceder parte de la recaudación a los distintos municipios.

En Dinamarca,¹² el gravamen sobre las plusvalías inmobiliarias fue establecido como impuesto estatal en 1.903. En este país, el tributo como estatal no rindió lo que se esperaba de él, siendo muy costosa su gestión, con lo que lo convirtieron en gravamen municipal. Unos años más tarde se estableció en Austria.

En Inglaterra,¹³ desde 1.910 se establecieron diversos gravámenes sobre la plusvalía territorial. De ellos el más importante fue él “increment value duty”, que gravaba con un tipo del 20% el aumento de valor de todo tipo de propiedades, siempre que el incremento fuera superior al 10% del valor de la finca, y se devengaba con ocasión de todo cambio de dominio, entre vivos o por causa de muerte. Y en tasa de equivalencia, la propiedad territorial de las Corporaciones, incapaces de transmitir mortis causa, se gravaba cada quince años con dicho impuesto, permitiéndose el pago del mismo por anualidades. Estableciéndose como impuesto nacional.

¹² F.Casana Merino, El Impuesto sobre el Incremento de valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana,, Madrid, Marcial Pons, 1.994, p. 18

¹³ F.Casana Merino, El Impuesto sobre el Incremento de valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana,

En el país galo, Francia, se reconoció el gravamen de las plusvalías inmobiliarias en la Ley de Expropiación de 16 de setiembre de 1.907. Pero hasta 1.920, no se instituyó, por primera vez, un gravamen nacional sobre las plusvalías inmobiliarias.

En cambio, en Italia, la Ley Municipal de 1.931 autorizó a los municipios para implantar la “contribución de mejora genérica” que grava el incremento de valor del área edificable, producido por el complejo de obras públicas llevadas a cabo por la Corporación; y cuyo tributo es independiente de la “contribución de mejora específica” recayente sobre el aumento de valor de las fincas a causa de determinadas obras y servicios municipales.

En Estados Unidos, la plusvalía territorial por cambio de dominio se incluye como “ganancias de capital” dentro del “income tax”.

Como hemos visto en este tiempo, los países europeos establecían unos, el impuesto como estatal y otros como local y esto era debido a que había dos tendencias, una partidaria de que fuese un recurso estatal, amparándose en que los aumentos de valor de los terrenos son producidos principalmente como consecuencia de actividades de índole nacional y no local, pues el enriquecimiento dentro del estado proviene, en definitiva, de la acertada dirección política y económica del estado.

Pero esta tendencia, fue dejando paso a la imposición por parte del ente local y esta se basaba en que, por un lado no rindió lo que se

esperaba de este impuesto estatal, ya que requería un costoso equipo técnico para su exacción y por otra parte, se reconocía que las causas que de una manera más inmediata y directa influían en los aumentos de valor de los terrenos están en los municipios y en su ámbito de actividad, como son la apertura de calles y plazas, paseos, jardines, transportes públicos, etc. sin que se nieguen las causas de carácter general, debidas a la política del gobierno central.

Los países de Europa, que entraron con la tendencia última ya no lo consideraron como estatal y se establecía sobre la base de otorgar al Ayuntamiento la facultad de imponerlo.

B.- Antecedentes en España.

En el Informe de la Comisión Extraparlamentaria para la transformación del Impuesto de Consumo, se señala como origen de esta clase de gravámenes a Inglaterra de donde pasaron a Norteamérica, principalmente en Nueva York, donde arraigaron fuertemente desde la segunda mitad del Siglo XVII, extendiéndose posteriormente a los demás estados. Y se reconoce por la propia Comisión que surgieron estos gravámenes en los distintos países con el objeto de gravar la riqueza generada o aumentos de valor a consecuencia de las obras costeadas por la colectividad, justificando su implantación en España en la aparición de importantes aumentos de valor que benefician a los propietarios de los terrenos sin que tengan su causa ni en el trabajo ni en el capital del propietario.

En España por aquellos tiempos las circunstancias eran otras, con la necesidad de sustituir el impuesto de consumos, y de conseguir nuevos recursos para los entes locales, llevó a algunos Ayuntamientos a pedir autorizaciones para imponer nuevas figuras impositivas; así el Ayuntamiento de Santander, hizo la petición del Impuesto sobre el valor del suelo en los terrenos estén edificados o no, de la población. Y el Ayuntamiento de Madrid quería imponer el Impuesto sobre los incrementos del valor de los solares. Pero el Ministerio de la Gobernación, con fecha 2 de noviembre de 1.910, dictó dos reales órdenes en que desestimaba tales peticiones, ya que esta solución iba en contra de la potestad soberana de las cortes, en materia legislativa.

Es de observar que la petición del Ayuntamiento de Santander, no era ni mucho menos un Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos, sino que era un arbitrio sobre el valor del suelo.

En cambio la petición del Ayuntamiento de Madrid, se le puede considerar como el primero de los antecedentes, en España, de la Plus- valía en nuestra legislación.

También hay que mencionar ⁽¹⁴⁾ un precedente del Impuesto Municipal sobre Incrementos del Valor de los Terrenos, que como gravamen se incluía, en el proyecto de la Ley de Haciendas Locales, conocido como Proyecto de Ley de Maura, del 7 de junio de 1.907, y que no pasó de proyecto.

Dicho proyecto establecía, entre los arbitrios, uno sobre los aumentos de valor que obtengan las propiedades beneficiadas directamente por las reformas urbanas. Aparte del afán recaudatorio, como cualquier otro, este tributo ya venía acompañado de una razón social: que un particular no se apropie de los beneficios que tienen como causa la actividad urbanizadora del Ayuntamiento, financiada por toda la comunidad¹⁵

¹⁴ Según comentan los autores: J.J.FERREIRO Y OTROS, en el “Manual de dret tributari local” de la “ Escola d’administració pública de Catalunya”; editado por la Generalitat de Catalunya. 1.987 Pag.359.

¹⁵ Alejo Hernandez Lavado, en El Impuesto Municipal sobre El Incremento de Valor de los Terrenos, Valladolid, Editorial Lex Nova, 1.988, p. 28.

C. - El Proyecto de Ley Canalejas- Cobian.

Cuando era ministro de Hacienda D. Eduardo Cobian y Boffignac, el entonces presidente del Consejo de Ministros D. José Canalejas presentó a las cortes, el 7 de noviembre de 1.910, el primer proyecto de Ley que de una manera rigurosa preveía el Arbitrio de Plusvalía.

Comentario:

Las características de este arbitrio según el art. 57 y ss., del proyecto de Ley, son las siguientes:

- Se configura como un arbitrio voluntario, de carácter municipal.
- El arbitrio gravaba el incremento de valor de los terrenos situados en el término municipal.
- Tenía dos modalidades impositivas:
 - la debida a causa de la transmisión de dominio, y
 - La tasa de equivalencia para las entidades permanentes, con ciclos no superiores a los cinco años.
- La base imponible, que consistía en el incremento de valor, era determinada por la diferencia entre el valor originario y el valor actual, o sea el valor por el cual se encontraría comprador para el inmueble.
- De la base imponible se podían deducir las siguientes partidas:
 - Las mejoras permanentes realizadas durante el periodo impositivo.

- Las contribuciones especiales devengadas por razón del suelo.
 - el interés simple, al tipo legal, del valor originario del suelo, y
 - Otros gastos necesarios de adquisición y venta soportadas por el que transmite el inmueble.
-
- En el art. 65, el proyecto consideraba, también, la incidencia de las fluctuaciones económicas y las minusvalías, cuando se gravaba mediante valoraciones generales sucesivas, o sea, que si al realizarse una valoración, el valor actual de algún terreno fuese menor que el originario éste tendrá derecho a la devolución de los arbitrios que hubiese pagado al Ayuntamiento, por anteriores incrementos de valor del mismo inmueble, al tipo que rija, y hasta el límite de las cuotas pagadas.
 - No era una Ley con efectos retroactivos, sólo se gravaban las plusvalías que se producían después de la entrada en vigor de dicha ley. Y el valor originario era el que tenía el inmueble en el momento de la entrada en vigor del arbitrio por parte del Ayuntamiento.
 - Según el art. 66, del proyecto de ley, estarán exentos de los arbitrios sobre incrementos de valor de los terrenos:
 - Las propiedades del Estado.
 - Las propiedades de la provincia...
 - Los terrenos afectos a la explotación de un servicio de utilidad pública.....
 - Los terrenos afectos a las explotaciones agrícolas o mineras. Para la determinación de estos inmuebles se estará a lo prescrito en las

disposiciones que regulan la contribución territorial y los impuestos mineros del estado.

- El tipo de gravamen no excederá del 50% del incremento.
- El gravamen recaerá:
- En el caso de valoraciones generales periódicas, sobre el propietario.
- En el caso de las transmisiones de dominio, sobre él enajenante, tratándose de actos ínter vivos, y sobre el heredero o legatario, tratándose de sucesiones mortis causa.
- También, el proyecto, hacía una distinción entre los solares edificadas y sin edificar, pudiendo dejar los edificadas exentos, constituyendo un medio de incentivo a la edificación.
- Según el art. 69, del proyecto, los Ayuntamientos podrán asignar los ingresos de los arbitrios sobre el incremento de valor de los terrenos al fomento de la construcción de casas baratas, en su término municipal.

Sobre este proyecto podemos decir que es un proyecto que trata el arbitrio de una manera profunda y con una gran calidad técnica, en el sentido que resuelve algunos problemas que más tarde se aplican en proyectos o leyes posteriores. Como la determinación de la base imponible, teniendo en cuenta las mejoras, gastos, intereses, etc.

Por otro lado este proyecto se puede caracterizar por tener en cuenta las minusvalías, entre el precio de enajenación y el precio de adquisición y también, que considera la posibilidad que los Ayuntamientos incentiven la edificación y con la posibilidad de la construcción de casas baratas.

D. - El Proyecto de Ley Bugallal.

Este proyecto de Ley de 8 de noviembre de 1915, del Ministro de Hacienda, D. Gabino Bugallal Araiño, bajo la Presidencia del Gobierno de Dato, tenía la característica que mientras la corriente en Europa era la de devolver este arbitrio a los Ayuntamientos, él lo convertía en Impuesto del Estado.

En la presentación a las Cortes, se hace hincapié en un principio de justicia fiscal, por el cual se distribuyan equitativamente las cargas entre las diversas categorías de contribuyentes y en esta razón de equidad se encuentra la base del Impuesto sobre el aumento de valor de los bienes inmuebles.

Y este incremento de valor que no tiene su origen en el esfuerzo o en los gastos realizados por el propietario, sino en la actividad social, constituye, la labor por la cual el beneficio vuelva en cierta proporción a la colectividad, o sea que el impuesto constituye una compensación exigida al contribuyente por las ventajas que la acción extraña le ha proporcionado.

A diferencia del anterior, este proyecto gravaba el incremento del valor de toda clase de terrenos, rústicos o urbanos.

En este proyecto se señalaba como base imponible la diferencia entre el precio de enajenación de cada terreno y el de su adquisición inmediata anterior, salvo las deducciones previstas.

Como deducciones tenemos:

- el importe del 4% de gastos de adquisición que se sumaba al valor de adquisición
- importe de las obras y mejoras realizadas por el vendedor, y
- las contribuciones especiales pagadas.
- Como novedad establecía que las Oficinas liquidadoras del impuesto de derechos Reales, serían las encargadas de liquidar y exigir el impuesto creado, simultáneamente con aquel, a cuyo efecto podrían utilizar en el de “plus valía”, para comprobar el valor de los predios, los mismos medios evaluatorios que en el de Derechos Reales.

Y el tipo es del 10 % sobre el aumento de valor.

E. - El proyecto de Ley Alba.

El 24 de setiembre de 1.916, el Ministro de Hacienda, D. Santiago Alba, articulaba un nuevo proyecto de Ley del impuesto de “Contribución especial sobre el aumento de valor de los bienes inmuebles”, aunque más completo y metódico que el del Sr. Bugallal.

Se presentaba, también como Impuesto del Estado, pero que se preveía un sistema de participación a favor de las Mancomunidades o Diputaciones, de naturaleza indirecta, exigible con ocasión de la transmisión de la propiedad, por actos ínter vivos o mortis causa, de todas clases de terrenos rústicos o urbanos.

Consideraba como base imponible la diferencia entre el valor actual del terreno y el anterior; entendiéndose por valor actual el resultante del precio fijado sin perjuicio de la comprobación administrativa, y como valor anterior el obtenido de capitalizar al 5% de la renta líquida que figure en el Avance Catastral o Registro Fiscal de edificios y solares, a cuyo efecto se concedía un plazo de cuatro meses a los propietarios para nuevas inclusiones o rectificaciones de fincas.

Los tipos, progresivos, oscilaban entre el 15% y el 30% del importe del incremento; según éste fuera inferior al 50% del valor anterior del terreno o superior al 200% del mismo.

En el proyecto del Sr. Bugallal, se atribuía a las oficinas liquidadoras de Derechos Reales su gestión.

Es en cierta manera muy parecido al anterior, y respecto a la determinación de la base imponible, se diferenciaba en que no tenía en cuenta las deducciones de los gastos de adquisición.

F. - El proyecto de ley González Besada.

En el 16 de julio de 1.918, González Basada, presentó un proyecto de reforma de las exacciones municipales, basado en el proyecto de Canalejas-Cobian de 1.910, y que aunque estaba prevista la exacción especial de mejoras por razón del incremento de valor de fincas urbanas, al final se excluyó el arbitrio de plusvalía, optando por la implantación, solamente del arbitrio sobre solares.

INDICE GUIA DE LA LEGISLACIÓN EN ESPAÑA.

- Ley 2 de marzo de 1.917. Autorización.
- R.D. 13 de marzo de 1.919 Implantación.
- R.O. 19 de octubre de 1.921.
- R.O. 17 de marzo de 1.922.
- R.O. 10 de marzo de 1.922.
-
- R.D.L. 8 de marzo de 1.924. Estatuto Municipal.
- R.D. 3 de noviembre de 1.928.
-
- Ley 17 de julio de 1.945. Ley Bases Régimen Local.
- Dcto. 25 de enero de 1.946.
- Rto. 16 de diciembre de 1.950.
- Rto. 4 de agosto de 1.952.
- Ley 3 de diciembre de 1.953.
- Dcto. 24 de junio de 1.955.
-
- Ley 41 19 de noviembre de 1.975. Ley Bases del Estatuto.
- R.D 3250 30 de diciembre de 1.976.
- R.D.L.15 7 de junio de 1.978.
- O. 20 de diciembre de 1.978.
- R.D.3147 29 de diciembre de 1.978.
- R.D. 11 20 de julio de 1.979.
- R.D.L. 16 de enero de 1.981.
- Ley 2 de abril de 1.985. Ley Bases Régimen Local.
- R.D.L. 18 de abril de 1.986.
- Ley 39 28 de diciembre de 1.988.Reguladora Hdas. Locales.

IMPLANTACION DEL IMPUESTO EN ESPAÑA.

A.- Ley de Autorizaciones de 2 de marzo de 1.917.

El 2 de marzo de 1.917, se dicta esta Ley que autoriza al Gobierno para que pueda imponer el arbitrio municipal sobre el incremento de valor de los terrenos.

El art. 9 de dicha ley establecía: “ El Gobierno podrá conceder con carácter transitorio a los Ayuntamientos los recursos y medios que sean indispensables para organizar sus Haciendas Locales, y renunciar, total o parcialmente, si lo estimasen conveniente, a lo que perciben del Estado por cupo de Consumo. Tales concesiones y autorizaciones, en cuanto constituyan un nuevo régimen, se acordará en Consejo de Ministros, y la resolución se tendrá que publicar en la Gaceta de Madrid.”

Como se ve, se trataba de una autorización de carácter genérico para resolver transitoriamente el acuciante problema de los Ayuntamientos, en el campo de la financiación.

B. - Real Decreto de 13 de marzo de 1.919.

Con la autorización de la ley de 2 de marzo de 1.917, la Gaceta de Madrid, nº 73, de 14 de marzo de 1.919 publicaba un Real Decreto fechado el día anterior, en el que se regulaba, con carácter provisional, por primera vez en España el Impuesto sobre Incrementos del Valor de los Terrenos.

Este R.D. que implanta el arbitrio se proponía aliviar el problema de la vivienda agudizada por las consecuencias de la guerra europea; y a este propósito, la exposición de motivos señalaba que como “ la restricción circunstancial de las construcciones ha provocado una elevación de alquileres que tiende a generalizarse en los principales centros urbanos, cuya elevación beneficiaba directamente a una clase de propietarios en daño del resto de los contribuyentes municipales, es, pues, evidente la conveniencia de traer a contribuir especialmente los incrementos patrimoniales del valor de los terrenos urbanos”.

Este R.D. estructura el arbitrio teniendo mucho en cuenta el proyecto de Canalejas, pero con algunos cambios.

Y aunque dicha regulación se hacía con carácter provisional y transitorio, según la exposición de motivos del R.D. de 13 de marzo de 1.919, se basa en los siguientes principios¹⁶:

- realidad del Impuesto, o sea, exclusión de valoraciones objetivas o indiciarias, se busca determinar una plusvalía neta, y por ello del

¹⁶ A. Hernández Lavado; El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en La Reforma de las Haciendas Locales Tomo II; Ed. Lex Nova; 1.991; p. 62

incremento de valor se deducía el importe de las mejoras, de las contribuciones especiales, incluso se preveía la deducción de los gastos necesarios de adquisición y enajenación.

- moderación en los tipos de gravamen, con exigencia de que las escalas de gravamen del Impuesto se fijasen en proporción decreciente al número de años transcurridos para obtener el beneficio, es decir, el aumento de valor.
- Regualción de lo que el propio legislador denominaba “tasa de equivalencia”, a cargo de las asociaciones, corporaciones y demás entidades de carácter permanente, mediante tasación periódica y con un tipo de gravamen máximo del 5%.
- Prohibición de que el Ayuntamiento pueda reconocer exención ni bonificación que no esté prevista en el R.D. regulador del tributo.
- Aunque no se utiliza la figura del sustituto del contribuyente en esta primera regulación del gravamen, sin embargo se prevé que en las transmisiones inter vivos el adquirente, que es el que queda obligado al pago, pueda descontar del precio el importe del gravamen. O sea, se prevé la posibilidad del resarcimiento cuando el obligado no es el transmitente, con lo que se ve claro que el gravamen se establece desde un primer momento con la intención de incidir en el transmitente que es el obtenedor del incremento de valor que se pone en manifiesto con la transmisión.

Las características ¹⁷ del IIVT creado por dicho R.D. son:

- Era potestativo para los Ayuntamientos.

¹⁷ Fernando Casana Merino. “El Impuesto sobre el Incremento de valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”. Madrid. Marcial Pons Ediciones Jurídicas S.A.. 1.994. p. 23.

- El gravamen recaía sobre las personas físicas con ocasión de la transmisión del dominio de los terrenos.
- Las asociaciones, corporaciones y demás entidades de carácter permanente estaban sujetas a la llamada “tasa” de equivalencia, que se cobraba mediante tasaciones periódicas de los terrenos.
- El incremento de valor estaba determinado por la diferencia en más entre el valor corriente en venta del terreno en la fecha de su adquisición y el valor que el mismo terreno alcanzase en el momento de su enajenación.
- Del incremento de valor eran deducibles las mejoras, contribuciones especiales, Impuesto de Derechos Reales y cualquier otro gasto necesario para la adquisición y enajenación del bien. Era una relación abierta incluía todo lo que fuera necesario para el terrero.
- El sujeto pasivo en las transmisiones *mortis causa* eran el heredero o legatario. En las *inter vivos* lo era el adquirente, al que se concedía la facultad, salvo pacto en contrario, de reducir el precio en el importe del gravamen si la transmisión era a título oneroso. En la tasa de equivalencia era sujeto pasivo la persona jurídica propietaria.
- Estarán exentos, además de los típicos (terrenos del Estado, Municipio, servicios de enseñanza o beneficencia) los terrenos afectos a las explotaciones agrícolas o mineras y que no tengan consideración legal de terrenos.
- Las exenciones se establecieron con carácter limitativo, prohibiéndose que la Ordenanza del Arbitrio o el Ayuntamiento por acuerdo especial pudiera reconocer una exención que no estuviese contemplada en la Ley.
- El tipo de gravamen debía estar comprendido en una tarifa cuyos límites mínimo y máximo eran del 5 al 25%.

Esta primera regulación del Impuesto es técnicamente buena, a pesar de la brevedad de su texto. No ocurre lo mismo con la evolución histórica del Impuesto.

Para sacarles defectos, podemos decir que deja poco regulado el Impuesto de la Tasa de Equivalencia, que lo deja a criterio del Ayuntamiento. Tampoco tiene en cuenta el efecto de los incrementos de valor por causa del aumento general del nivel de vida, por lo que se puede gravar una plusvalía nominal o ficticia y no sobre el auténtico aumento de valor.

El 19 de octubre de 1.921, se dictó una Real Orden encaminada a reglamentar el arbitrio, suscrita por Cambó y fue dictada a petición de las Cámaras de Comercio, que solicitaban la revisión del R.D. de 1.919, y en el se hacía algunas interpretaciones dignas de ser comentadas, como que:

- Introduce la limitación de la cuota en el supuesto de transmisión a título lucrativo efectuadas a favor de los hijos o entre cónyuges.
- Estableció que para la determinación del valor corriente en venta de los terrenos, los Ayuntamientos no tienen la obligación de aceptar las valoraciones que consten en las escrituras, y que se entra en la cuestión de la confección de valores indiciarios para los terrenos según las zonas del término municipal.
- En el cálculo de la base imponible, no serán deducibles las mejoras relativas al edificio, ya que el arbitrio grava el terreno y no el edificio.

- Respecto de las contribuciones especiales, se deducen el doble de las cuotas pagadas.
- También resulta interesante destacar la posibilidad de que los Ayuntamientos practicasen liquidaciones previas con eficacia vinculante para la administración.

La aplicación del arbitrio creó en los primeros años de su implantación, además de la natural resistencia a un nuevo gravamen, una serie de problemas derivados de la complejidad del Impuesto. Los más discutidos en los primeros años de gestión del Impuesto fueron los analizados a continuación:

- Dificultad de los Ayuntamientos para saber los hechos imponible no declarados, así hicieron peticiones los Ayuntamientos para conocer las transmisiones, pero lo único que consiguieron fue la Real Orden de 17 de marzo de 1.922, que otorgó permiso para que un funcionario dependiente del Ayuntamiento se personase en las Oficinas liquidadoras, “en horas que no puedan perturbar el servicio de las mismas para examinar y tomar los datos necesarios de aquellos documentos en que, a juicio de los liquidadores, conste la transmisión de bienes en que concurren los requisitos determinados en el R.D. de 13 de marzo de 1.919”, y a los cuales, se insistía, deberá circunscribirse el examen del funcionario municipal.¹⁸
- Otro problema fue la duda de si las informaciones posesorias o de dominio podían ser consideradas como actos de transmisión de inmuebles. La R.O. de 10 de mayo de 1.922, resolvió esta cuestión afirmando que “ dichas informaciones tienden a suplir la falta de un

¹⁸ Alejo Hernandez Lavado, El Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos,

título acreditativo de una transmisión de inmuebles o Derechos Reales, y, por tanto, no puede por menos dársele el mismo alcance que el título que sustituye”

- Por último se planteó el problema de las aportaciones de bienes a la sociedad conyugal y su devolución a la disolución del matrimonio. Que fue resuelto por la R.O. de 10 de mayo de 1.922, ya citada.

C.- El estatuto Municipal de 1.924.-

La legislación que hemos visto hasta ahora, estuvo vigente muy poco tiempo, solamente hasta la promulgación del Estatuto Municipal de 8 de marzo de 1.924, que derogó y sustituyó la Ley de octubre de 1.877 y la restante legislación municipal, incluyendo el R.D. de 13 de marzo de 1.919 y las ordenes que le siguen.

El Estatuto Municipal de 1.924 es el primer cuerpo legal que sistematizó todo lo concerniente a las Haciendas Locales, que fue aprobado por el Real Decreto Ley de 8 de marzo de 1.924, conocido también con el nombre de Calvo Sotelo, ya que fue el quién lo promovió desde la Dirección General de la Administración Local. Este Estatuto llevó a término una importante labor de ordenación y modernización de las Haciendas Locales, que fue obra del ilustre profesor Flores de Lemus, como reconoció el mismo Calvo Sotelo.¹⁹

El Estatuto regula el arbitrio sobre el Incremento de valor de los terrenos, en los artículos 422 al 432, recogiendo el contenido del R.D. de 1.919, con dos innovaciones importantes. Una, la de rebajar el tipo máximo, que no podía exceder del 15% y la posibilidad de que la escala fuese regresiva; otra, la de concebir el tributo como arbitrio con fines especiales debiendo dedicarse sus ingresos al fomento de la construcción de viviendas y al acrecentamiento del patrimonio

¹⁹ Según comentan los autores: J.J.FERREIRO Y OTROS, en el “Manual de dret tributari local” de la “Escola d’administració pública de Catalunya”; editado por la Generalitat de Catalunya. 1.987 Pag.364.

municipal con bienes permanentes. Hay que mencionar, también, los objetivos no fiscales latentes en este texto legal como el de potenciar la edificación. Para cumplir este objetivo se permitía al Ayuntamiento la posibilidad de gravar de distinta manera el terreno según estuviese o no edificado.

Más tarde, el mismo Calvo Sotelo, sometió a la aprobación del Consejo el R.D., del 3 de Nov. de 1.928 y ratificado mediante Ley por la República el 15 de Abril de 1.932, que introdujo sustanciales modificaciones en el Estatuto Municipal, entre las que cabe destacar:

- 1.- La desafectación de los ingresos del tributo.
- 2.- Elevación hasta el 25% del tipo de gravamen máximo.
- 3.- Exclusión del gravamen de los incrementos generados con más de 30 años de anterioridad respecto a la última transmisión.
- 4.- Por último, como modificación más importante se introdujo para cuantificar el Impuesto el sistema de índices que ha pervivido hasta casi la actualidad. Inicialmente se fijaron los índices con una vigencia trienal.
- 5.- Los Ayuntamientos podrán conceder fraccionamientos a las transmisiones entre vivos y deberán concederlo en las transmisiones "mortis causa".
- 6.- También se regula la manera de hacer las notificaciones de las liquidaciones.

LA REFORMA MUNICIPAL DE 1.945.

La Base 22 de la Ley de Bases de Régimen Local de 17 de julio de 1.945, reguló el Arbitrio sobre el Incremento del Valor de los Terrenos. En desarrollo de esta base y de las demás de Haciendas Locales se dictó el Decreto de 25 de enero de 1.946 (publicado en el BOE de 5 de agosto de 1.946). Y la normativa referente al Impuesto sobre plusvalías está contenida en los artículos 99 a 113. Estos artículos son una refundición de las normas del Estatuto de 1.924 y del R.D. Ley de 3 noviembre de 1.928.

Este decreto de ordenación provisional de las Haciendas Locales de 25 de enero de 1.946, es recogido prácticamente sin modificación alguna, en el Reglamento de haciendas locales de la Ley de régimen Local 16 de diciembre de 1.950 y en el Texto Articulado y Refundido de (las Leyes de Bases de Régimen Local de 17 de Julio de 1.945 y de 3 de diciembre de 1.953), aprobado por Decreto de 24 de junio de 1.955, salvo la excepción de la modificación o aclaración que, en cuanto a la sujeción de las Sociedades Civiles y Mercantiles a la Tasa de Equivalencia, introdujo la Ley de 3 de Diciembre de 1.953.

LEY DE BASES DEL ESTATUTO DE REGIMEN LOCAL, LEY 41/1975.

En 1.975, se aprobó la Ley 41/75 de 19 de noviembre, de bases del Estatuto de régimen local, que en su Base 27 regula el "Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos", que ha recogido en buena parte el proyecto de Ley de Bases de Régimen Local de 1.972, que nunca llegó a aprobarse. Y es en esta Ley que se abandona la denominación de "arbitrio" para pasar a denominarse "Impuesto".

En la disposición final segunda de la ley 41/75, se preveía que en un plazo máximo de un año el Gobierno, previo informe del Consejo de Estado en pleno, aprobaría el Texto Articulado de la Ley, lo que no se cumplió y en su lugar se dictó con el carácter de provisional el Real Decreto N°3250, de 30 de diciembre de 1.976. Este Real decreto regulaba el gravamen en los artículos 87 a 99, pero su naturaleza es simplemente reglamentaria. Como sostuvo el profesor Simón Acosta²⁰ estas normas provisionales no son el Texto Articulado de la Ley, lo cual fue ratificado por el Tribunal Supremo en Sentencia de 7 de noviembre de 1.981. Su entrada en vigor no supuso el fin de la vigencia de la Bases de 1.975, pero en la práctica, se ha convertido en el texto de cita habitual durante la época que no tuvo la nueva Ley de Bases de Régimen Local de 1.985. Son relevantes en este Real decreto diversas mejoras técnicas sustantivas respecto del anterior arbitrio, todo en

²⁰E. Simón Acosta; El impuesto sobre la radicación; Hacienda Pública Española, nº 54: 1.979; p. 170 y ss.

conformidad con la de Bases que desarrolla, veamos una escueta relación²¹:

A.- Se observa un estricto cumplimiento del principio de legalidad en todos los elementos tributarios.

B.- Plasma el hecho imponible con la precisión adecuada de que grava el incremento de valor de los terrenos sitos en el término municipal durante un periodo determinado de tiempo.

C.- Determina con gran técnica y mayor seguridad jurídica el periodo imponible.

D.- Al tratar de los beneficios tributarios en las exenciones acoge ya las de carácter objetivo y subjetivo y después especifica las bonificaciones y pérdida de los beneficios tributarios.

E.- En el campo de los elementos personales con relación al sujeto pasivo matiza bien la distinción entre contribuyente y sustituto y regula la repercusión.

F.- En la base imponible, después de definirla, determina el valor del terreno al inicio y al final del periodo impositivo con ajustado rigor a los índices si los hay, para cuya obligada elaboración, señala se ha de tener en cuenta, en su caso, el aprovechamiento urbanístico e indica también que la vigencia de los índices no puede ser inferior a un año y no se olvida de normar el juego de las fluctuaciones de

²¹S. Pérez Arda y López Valdivieso; Impuesto municipal s/ incrementos de valor de los terrenos;

valor del índice de la vida, de las mejoras y de las contribuciones especiales, aparte de matizar lo necesario en la determinación de la base en la constitución y transmisión de derechos reales de goce, especifica la valoración de la nuda propiedad, derecho a elevar una o más plantas o a construir bajo el suelo, expropiación al amparo de la Ley del suelo, terrenos que deban cederse de modo gratuito.

G.- En el nacimiento de la obligación tributaria señala el momento del devengo en las dos modalidades del Impuesto y en la primera distingue entre transmisión de terrenos y derechos reales y su constitución, habla de la nulidad, rescisión o resolución de actos y contratos y de las condiciones.

H.- Al tratar de deuda tributaria precisa que el tipo no puede exceder del 40% y de la regla de su graduación.

I.- Por último, trata la gestión tributaria, de la obligatoriedad de las declaraciones y de la autoliquidación, notable novedad, y notificaciones; y

J.- Para finalizar, dentro de las disposiciones complementarias señala las relativas a las normas reglamentarias que regirán con carácter provisional en la parte actualmente vigente de las disposiciones del Reglamento de haciendas Locales de 4 de agosto de 1.952, en cuanto no se opongan a las normas del Decreto.

Culmina este R.D. con una tabla de preceptos sobre Régimen local que

continúan vigentes o quedan derogados en virtud del mismo.

El Real Decreto Ley 15/1978, de 7 de junio, sobre aplicación inmediata del R.D. 3250/76, tiende, como explica su preámbulo, a impulsar la puesta en práctica de forma inmediata del Impuesto Municipal sobre el incremento de valor de los terrenos, para lo cual se hace preciso modificar el ámbito de discrecionalidad reservado a los Ayuntamientos y obviar los obstáculos que impedían la entrada en vigor de este Impuesto, también deroga la corrección monetaria automática anual de los valores iniciales a tenor del índice del coste de la vida. Y lo hace obligatorio en algunos Ayuntamientos de población igual o mayor a 20.000 habitantes.

La Orden de 20 de diciembre de 1.978 aprueba las Ordenanzas fiscales tipo.

El Real Decreto 3147/1.978, de 29 de diciembre, determina la facultad de los Ayuntamientos para aprobar los tipos unitarios de valor cuya vigencia se establecerá según la Ordenanza Fiscal tipo para dos años.

El Real Decreto 11/1.979, de 20 de julio, sobre medidas urgentes para las haciendas Locales, recuerda en su preámbulo que el principio político que debe animar toda la estructura municipal y provincial, es el de la autonomía, inserto ya en la constitución, de la que han de gozar todas las entidades para la gestión de sus intereses.

El Real Decreto Ley 3/1981, de 16 de enero, sobre el régimen jurídico de las Corporaciones locales, parte de que la Constitución española

consagra tres principios fundamentales en relación con el Régimen local:

- la autonomía de las Corporaciones locales en la gestión de sus intereses.
- el carácter democrático y representativo de sus órganos de gobierno,
y
- la suficiencia de las haciendas locales.

Por todo lo cual exigirá la promulgación de una Ley de Bases.

Pero de momento este R.D.L., suprime diversas autorizaciones, controles y aprobaciones que venía ejerciendo la administración del estado en materia financiera y tributaria de las Corporaciones Locales.

La reforma es francamente positiva y progresiva, en cuanto se da carácter autónomo al procedimiento en materia de imposición y ordenación de tributos. el Ayuntamiento alcanza ya en el orden conceptual y pragmático, mayor autonomía:

- procedimiento para la aprobación de los actos de imposición, ordenanza y sus modificaciones.
- efectos de los acuerdos definitivos, publicados en el B.O.P.
- supresión de los actos de control y dependen de la tutela del Mº de

hacienda.

- reclamación económico-administrativa, contra los acuerdos establecidos por los ayuntamientos, con un plazo de 15 días a partir de la publicación en el B.O.P.

LEY DE BASES DE RÉGIMEN LOCAL DE 2 DE ABRIL DE 1.985.

Esta ley es la que autoriza el Gobierno para que realizase un Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia local.

El Texto articulado y refundido es de 18 de abril de 1.986 y regula este Impuesto en los artículos 350 y 361, ambos inclusive.

Las modificaciones más importantes que introduce son²²:

- la inclusión de un apartado por el cual se equipara en determinados casos el suelo urbanizable programado al de reserva urbana.
- La introducción en las exenciones por la ley de Agrupaciones o Concentración de Empresas de 26 de diciembre de 1.980.
- Modificación de las exenciones, en cuanto suprime las establecidas para el desaparecido Movimiento Nacional y afines e incluye los bienes de la Iglesia Católica.

²² A. Hernández Lavado; El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en La Reforma de las Haciendas Locales Tomo II; Ed. Lex Nova; 1.991; p. 66.

LA LEY 39 DE 28 DE DICIEMBRE DE 1.988, REGULADORA DE LAS HACIENDAS LOCALES.

Esta ley que da un giro en la trayectoria que venimos haciendo al repasar la legislación desde su creación, mantiene la idea fundamental de gravar el incremento de valor generado en el terreno por causas exógenas al propietario del mismo y por lo tanto inmerecido. O sea por las causas de la actividad urbanizadora del Ayuntamiento y la instalación y gestión de los servicios públicos, que influyen de manera decisiva en el aumento de valor de los terrenos.

Y también esta Ley quiere cumplir con el mandato constitucional proclamado en el artículo 47.2 de que la comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los Entes públicos. Aunque, como ya sabemos estas plusvalías son gravadas a nivel estatal por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, y lo que se exige por esto es una coordinación, que es la que no se realiza en esta etapa legislativa, que perdura hasta nuestros días.

Lo que ocurre es que existe la dificultad de determinar las plusvalías no debidas a la acción de los particulares, puesto que se trata de un concepto de laboratorio ya que en la práctica no se podrá discernir que parte de la plusvalía se debe a la acción de los particulares y cual no²³.

En definitiva, la capacidad económica que realmente justifica el

²³ L. Mochón López; El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana; Ed. Comares; Granada; 1.999; p. 201.

IIVTNU se reduce a la plusvalía que se pone de manifiesto al transmitir un terreno urbano o al constituir o transmitir un derecho real sobre él, es decir, se gravan sencillamente los incrementos de valor de los terrenos urbanos como componentes de la renta del sujeto.

Una de las notas más característica de esta legislación es la supresión de la conocida “Tasa de Equivalencia” que es el Impuesto que gravaba el incremento de los terrenos propiedad de las personas jurídicas, aunque no los transmitiera, lo que supone una evidente simplificación del gravamen, eliminando los problemas que conllevaba la tributación quinquenal o decenal de las personas jurídicas. Con lo que queda estructurado en esta Ley como un solo tributo sobre el incremento de valor de los terrenos. Y se pone en marcha con esta Ley un régimen transitorio para practicar la última liquidación del periodo que terminaba en 31 de diciembre de 1.989.

Otra de las características de la nueva normativa, consiste en que se desarrolla bajo el enunciado del “Hecho Imponible”, concepto, cuyo alcance se define en el artículo 28 de la Ley General Tributaria y prescinde de referirse al “Objeto del Impuesto”. De esta forma se da más rigor jurídico a los nuevos planteamientos que se establecen. Ya que la anterior denominación dio lugar a muchas dudas y era ajena a la terminología establecida por la Ley general Tributaria.

También hay que mencionar que con la anterior legislación tributaban, en principio, las plusvalías de todos los terrenos del término Municipal, aunque se admitían diversos motivos de exclusión, sin gran precisión conceptual. Con la Ley 39/1988 el planteamiento es mucho más simple,

la plusvalía gravada sólo se refiere a los terrenos de naturaleza urbana. Aunque no se exige que el terreno en cuestión tribute como urbano, sino que tenga tal consideración a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

En relación con los beneficios tributarios se da un paso al introducirse la novedad de considerar actos exentos del Impuesto. Estos giran alrededor de los tres conceptos siguientes:

- sociedad conyugal,
- cumplimiento de determinadas sentencias que afecten al matrimonio
y
- derechos de servidumbre.

Respecto a la normativa del sujeto pasivo del Impuesto, se lleva a cabo una modificación sustantiva, ya que se establece que es sujeto pasivo, en los actos a título (donaciones y sucesiones) lucrativo, el adquirente del terreno o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate; y en los actos a título oneroso, el transmitente del terreno o la persona que constituya o transmita el derecho real de que se trate. Y además, se prescinde de cualquier otra consideración, de manera que la figura del sustituto, objeto de específica delimitación conceptual en las anteriores leyes, desaparece por completo.

Se introduce modificaciones con esta nueva Ley, los beneficios tributarios del régimen de bonificaciones con ocasión de operaciones de Fusión o Escisión de empresas, con el nuevo planteamiento que afecta

al no devengo del Impuesto, o sea que se consigue la inexigibilidad del Impuesto a pesar de haber tenido realidad el hecho imponible.

También referido a los beneficios hay que mencionar la disposición adicional 9ª, que su contenido es el siguiente: “ A partir de 31 de diciembre de 1.989 quedarán suprimidos cuantos beneficios fiscales estuvieran establecidos en los tributos locales, tanto de forma genérica o específica, en toda clase de disposiciones distintas de las de Régimen Local, sin que su actual vigencia, pueda ser invocada respecto de ninguno de los tributos regulados en la presente Ley”.

Donde la diferencia, entre esta ley y las anteriores, se hace sustancial es en la configuración de la Base Imponible, mientras que en la legislación del Texto Refundido de 1.986 y de las anteriores leyes de este tributo, la base imponible se definía, más o menos, por la diferencia entre el valor corriente en venta del terreno al comenzar y al terminar el periodo de imposición y se establecían reglas (indiciarias en algunos casos) de como se valoraban los valores iniciales y finales.

En la nueva Ley de 1.988, se establece que la Base Imponible del Impuesto está constituida por el incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años. De momento es lo más natural. Pero a continuación de esta delimitación conceptual de la Base Imponible, se regula, el procedimiento para determinar el importe del incremento real del valor del terreno. Y en líneas generales, el procedimiento consiste en aplicar, en el momento de devengo del Impuesto, sobre el valor que el terreno transmitido tenga

fijado a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el porcentaje que corresponda entre los legalmente establecidos.

De manera que, mediante el referido procedimiento, “se consigue” establecer el susodicho incremento real del valor del terreno transmitido, sin considerar para nada los valores inicial o final, en el correspondiente periodo, del terreno transmitido.

Al efecto la Ley, aplica la mecánica de buscar el incremento de valor del terreno en el momento de la transmisión, de la siguiente manera, considera el valor del terreno en el momento del devengo que se tenga asignado a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (valor catastral), sobre él que aplicará el porcentaje que haya aprobado el Ayuntamiento para considerar la población de derecho de ese Municipio y el periodo de generación de la plusvalía. A continuación, el producto resultante de la anterior operación se multiplicará por el número de años que integran el periodo de generación de la plusvalía, teniendo en cuenta que solo se computan años completos por lo que se desprecian las posibles fracciones de esos años y además, que no se gravan los incrementos de valor experimentados a lo largo de un mismo año.

Así por ejemplo, si el valor catastral del terreno en el momento del devengo es de 16.000.000 de ptas. Y el porcentaje anual aprobado por el Ayuntamiento es del 3%, teniendo en cuenta el periodo de generación, comprendido entre los quince y los veinte años y por tener el Municipio una población de derecho de menos de cincuenta mil

habitantes y que el incremento se ha originado en 16 años, la Base Imponible a los efectos del tributo sería la siguiente:

$$16.000.000 \times 3\% \times 16 = 7.680.000. - \text{ptas.}$$

Este sistema que ha optado la Ley de 1.988 atiende únicamente a la aplicación del porcentaje que resulta de la Ley, evitando de este modo las dificultades que presentaba el cálculo anterior de la Ley, por tener que fijar los tipos unitarios del valor corriente en venta, pero por zonas, sectores, polígonos, manzanas, calles. El nuevo sistema que tiene que resultar más ágil y sencillo en su aplicación al objetivar la determinación del incremento de valor del terreno transmitido, también tiene fuertes dosis de inseguridad jurídica, como nos manifiesta Ernesto Eseverri²⁴:

- será imposible probar que la acción administrativa conjuntamente con la particular ha producido un aumento en el valor del terreno que se transmite.
- no parece que exista posibilidad de anteponer a ese valor “real” determinado conforme a la Ley, otro diferente demostrando que el valor material de la operación realizada queda por debajo del que resulta de aplicar los índices porcentuales, con lo que se estaría destruyendo la presunción de legalidad que acompaña el actuar de la administración.

²⁴ E. Eseverri Martínez; Impuesto sobre el valor de los Terrenos: de la presunción a la ficción jurídica; Gaceta Fiscal, nº 108; 1.993; p. 139.

Al establecer la Ley una ficción, al prescindir por completo de la realidad para crear su propia realidad normativa, ya no es posible que el interesado determine el comportamiento administrativo probando lo contrario de los señalado en la norma jurídica y tampoco el órgano administrativo puede dejar de aplicar el mandato derivado de la Ley. En otras palabras, la administración no puede atender a otra realidad material porque a la luz del Derecho no existe otra realidad que aquella que se ha creado a través de la norma jurídica; ni tampoco para estos casos es aplicable la teoría de la presunción de legalidad en el actuar administrativo porque la actividad de la administración no ha sido la estimativa de un valor, no existe actividad especulativa del órgano administrativo, ya que se ha limitado a aplicar la Ley y no, a valorar los elementos que en ella se señalan.

Por lo tanto, teniendo en cuenta el artículo 108 de la Ley 39/88, se ha creado una ficción, al considerar que el incremento real de valor en la transmisión de terrenos, es el que resulta de aplicar los coeficientes y porcentajes que la propia ley señala, se comprende así el grado de indefensión que se va a encontrar el contribuyente, porque de un lado, no va a poder utilizar ningún instrumento de prueba para destruir la verdad jurídica creada por el ordenamiento y por otro, porque la administración tributaria tampoco puede prescindir de la aplicación del mandato del precepto de la ley.

De otra opinión es la del conocido autor Joaquín D'Ocón²⁵, al referirse a la determinación del incremento y dice que es extremadamente anómalo que un incremento de valor se defina olvidando la diferencia existente entre dos valores, final e inicial, utilizando en cambio, un sistema de

²⁵ J. D'Ocón; Algunas consideraciones en torno a la Ley de haciendas Locales, con especial referencia

cómputo en función, exclusivamente, del valor final. La invalidez del sistema se evidencia por una primera consideración simple: determinados los concretos valores catastrales para cada suelo en diferentes municipios ¿experimentan todos ellos, al transcurrir un año de tenencia, un incremento de valor (supuesto) del 3,7% de ese valor, como pretende la norma, en los municipios de más de un millón habitantes?

¿el mismo porcentaje en todos los distritos y barrios?

¿el mismo porcentaje en todos los municipios de un millón de habitantes, de dos, de tres....?

El sistema opera con incrementos absolutamente ficticios, no reales, adaptándose el sistema definitorio de base imponible, no en medidas verdaderas, certeras, como exige el principio de capacidad económica, sino en magnitudes meramente ficticias, respondiendo más a pretensiones recaudatorias que a racionalización del sistema impositivo. Y de pasada simplificación del sistema de gestión.

Otra de las consideraciones que tenemos que hacer, es la de que desde los inicios del Impuesto, o sea desde el año 1.919, se consideró un tributo que gravaba una parcela de la capacidad económica formada por una superrenta o incremento de valor o sea la inmerecida la no ganada y por circunstancias ajenas al propietario del terreno, y el Impuesto recaía, en las viejas regulaciones, en estas rentas que excedía de lo normal, por esto gravaban “el incremento de valor” de los terrenos porque gravaban solo una parte del incremento, o sea que era un Impuesto específico y no era como los impuestos estatales(Impuesto

sobre la Renta de las Personas Físicas o de Sociedades), que gravan la totalidad del incremento o del valor de los terrenos, tanto si es merecido y ganado como si es inmerecido y no ganado.

Pero la contradicción viene con la nueva Ley, ya que siendo un Impuesto genérico o sea que grava todo el valor del incremento, se le denomina “ sobre el Incremento **de** Valor de los Terrenos” y debió decirse “sobre el Incremento **del** Valor”. Esto según la lectura del artículo 108, que la determinar la base imponible, el Impuesto grava todo el incremento real experimentado por el terreno. Por lo tanto con esta Ley la naturaleza de este Impuesto ha cambiado sustancialmente operándose una mutación trascendental.²⁶

²⁶ J. D'Ocón; Algunas consideraciones en torno a la Ley de haciendas Locales, con especial referencia al Impuesto de Plusvalía; Rta. de Hacienda Local; nº 87; Dic. 1.999; p. 578.

CONCLUSIONES.

Es de remarcar que en el año 1.919, se empieza con un Impuesto que sigue con el principio de la realidad del Impuesto, o sea exclusión de valoraciones objetivas o indiciarias y con el objetivo de gravar una plusvalía neta real o sea que se deducían las contribuciones especiales, las mejoras e incluso los gastos necesarios de adquisición y enajenación.

Y en cambio, después de los años, en la actualidad nos encontramos con un Impuesto que el procedimiento para determinar el importe del incremento, consiste en aplicar, en el momento del devengo del Impuesto, sobre el valor que el terreno transmitido tenga fijado a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el porcentaje que corresponda entre los legalmente establecidos. O sea que hemos pasado de la fijación basada en la realidad a la fijación del incremento de una manera completamente objetiva sin tener en cuenta la realidad y no queriendo buscar el valor neto real del incremento.

Hemos pasado de una realidad a una ficción tributaria, según algunos autores, como ya hemos mencionado, con lo cual nos encontramos con un grado de indefensión del contribuyente, porque no va a poder utilizar ningún instrumento de prueba para destruir la ficción tributaria creada por la legislación.

Por otro lado nos encontramos también con que el principio de capacidad económica no sabemos contra que actúa, ya que el principio

tiene que actuar contra una capacidad económica real nunca contra una capacidad económica que se objetiva con una base imponible ficticia.

Y en este presupuesto del cálculo del incremento de valor de una manera objetiva ya no cabe la posibilidad de deducir las contribuciones especiales, ni las mejoras, ni los gastos de enajenación o compra, etc.

Tenemos que esta evolución que ha pasado por diversas etapas, como hemos visto, ha concluido al final en una simplificación que de tanto simplificar también se ha eliminado la Tasa de Equivalencia, la deducción por doble imposición en el Impuesto sobre la Renta, aparte del agravio comparativo que se produce al vender dos terrenos iguales (supuesto real) de diferentes poblaciones, tendrán el mismo Impuesto aunque tengan las diferencias de mejoras, de contribuciones especiales, etc. Parece ser que solo ha prevalecido el principio de recaudación. Como dice un autor, ya mencionado, la invalidez del sistema se evidencia por consideraciones simples.

Parece contradictorio que en esta última etapa, que los medios de gestión, basados en los informáticos como todos sabemos, se produzca un retroceso en la manera de cuantificar la Base imponible, ya que con los medios que cualquier administración local tiene a su alcance por sí mismo o por medios de entes que gestionan dichos impuestos locales, se simplifique este Impuesto de una manera que no entra a considerar ninguna técnica tributaria aceptable ni los principios generalmente aceptados.

Podemos concluir diciendo que es un Impuesto que si se quiere cumplir con el mandato del art. 47,2 de la Constitución no podemos dejar perder este Tributo, ya que se dejaría de gravar las plusvalías que genera la acción urbanística, si sólo existiera el gravamen de las plusvalías de la Renta, y como hemos visto, el autor J.Buireu, en la mayoría de la tributación de las plusvalías por la Renta, deja de tributar en parte por las plusvalías generadas, (más de un año al 18%, régimen transitorio de los coeficientes de 1.994, aplicación de los coeficientes inflacionarios) y como es imposible discernir o separar las dos plusvalías, las que si genera el interesado de las que generan los entes públicos, la solución de gravar por las dos y considerar que una es a cuenta, en parte, de la otra, es una solución que técnicamente es satisfactoria.