ESCUELA DE LA HACIENDA PUBLICA

Seminario de valoraciones administrativas de bienes inmuebles urbanos y comprobación de valores

enda Pública

LA VALORACION EN EL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS

EUGENIO ANTONIO SIMON ACOSTA
Catedrático de Derecho Financiero

LA VALORACION EN EL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS

I. Introducción.
II. La valoración en el impuesto municipal sobre incremento de valor de los terrenos.
   1. El valor corriente en venta y los valores objetivos del índice.
   2. Naturaleza jurídica del índice de valores y efectos de su inexistencia.
   3. El valor corriente en venta y el aprovechamiento urbanístico.
   4. Las correcciones sobre el valor indiciario.
   5. Las contribuciones especiales y mejoras.
   6. Las correcciones monetarias del valor inicial.
III. La valoración en el nuevo impuesto sobre incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.
   1. Incremento de valor real e incremento objetivamente determinado.
   2. La remisión al impuesto sobre Bienes Inmuebles.
   3. La determinación objetiva del incremento.
      A) Los terrenos arrendados.
      B) Las mejoras realizadas por el sujeto pasivo.
      C) El período de generación de la plusvalía.
      D) Terrenos expropiados.
   4. La frustrada coordinación con la imposición personal de la renta.

I. INTRODUCCION

La reciente reforma de la tributación local ha operado cambios importantes en el impuesto que grava el incremento de valor de los terrenos.

Aunque el Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos sobrevive tras la reforma como impuesto de carácter facultativo y bajo la denominación de Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la rica problemática jurídica que este impuesto ha ofrecido siempre en materia de valoraciones va a desaparecer casi por completo, al haberse simplificado considerablemente el concepto y el método de determinación de la base imponible.

No obstante, las enseñanzas que pueden extraerse de muchos años de aplicación de este impuesto municipal, en trance de desaparición o de reforma, son suficientemente interesantes como para que dediquemos unas páginas a su estudio. Pero el tema no es sólo para eruditos, puesto que el estudio del impuesto que aquí vamos a desarrollar mantiene vigencia práctica por varias razones:

1. De un lado, la reforma de los tributos municipales de la L.R.H.L. no ha producido efectos jurídicos inmediatos, sino que está temporalmente en suspenso en virtud de lo ordenado por las Disposiciones Transitorias de dicha Ley. «El Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana comenzará a exigirse, en su caso, a partir el día 1 de enero de 1990. Hasta la fecha indicada en el párrafo anterior, continuará exigiéndose el Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos» (Disp. Trans. 5.ª de la L. 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales).

2. Aunque el nuevo Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana se separa completamente de su predecesor en cuanto a la regulación de la base imponible y de la valoración de los bienes, no deja de ser un impuesto que tiene el mismo objeto que el Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos, por lo que el estudio de éste servirá para orientar la interpretación del nuevo.

II. LA VALORACION EN EL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS

1. El valor corriente en venta y los valores objetivos del índice

Como es normal en un impuesto sobre plusvalías, la base imponible del Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos es la diferencia entre los valores de enajenación y de adquisición de los bienes gravados. Así se ha venido definiendo la base de este impuesto desde su creación en virtud de R.D. de 13 marzo de 1919, que introdujo en el impuesto el concepto de «valor corriente en venta» como elemento determinante de la base imponible:

> «Se entenderá por incremento de valor a los efectos del gravamen la diferencia en más entre el valor corriente en venta del terreno en la fecha de su adquisición y el que el mismo terreno tuviese en la fecha de su enajenación» (art. único, letra C) del R.D. de 13 de marzo de 1919).

Sin perjuicio de que en algunos casos pueda ponerse alguna objeción al valor venal como criterio de fijación de la base (especialmente en los casos en que la transmisión no se realiza por precio o cuando por circunstancias particulares el precio real es notoriamente distinto del valor corriente en venta), como regla general es este valor el más adecuado para un impuesto sobre plusvalías.

Sin embargo otros inconvenientes más graves, de carácter no sustantivo, pesan sobre su efectiva puesta en práctica. Los verdaderos problemas con que se enfrenta el valor venal como base del impuesto son de gestión administrativa. Esto es algo que ocurre en todos los impuestos que recaen sobre el valor de los bienes y es preciso denunciar que los esfuerzos realizados para resolver la dificultad en la esfera local no se han conducido hacia el camino que marca el sentido común: aprovechar los más altos niveles de perfección alcanzados por la Administración del Estado en la gestión de impuestos similares, en un sistema de colaboración entre ambas esferas tributarias.

Por el contrario, los remedios que se han establecido han sido: o bien «objetivar» la determinación de la base acudiendo a métodos valorativos de dudosa exactitud, con lo cual se ha conseguido alterar la propia sustancia del impuesto; o bien coordinar el impuesto con otros impuestos locales que adolecen de defectos que se incorporan al Impuesto Municipal sobre Incremento del Valor de los Terrenos, y que tienen naturaleza distinta, de modo que los resultados de la coordinación no pueden ser buenos por principio.

Estas dificultades de gestión ya se pusieron de manifiesto en las primeros años de vida del tributo. Las Cámaras Oficiales de la Propiedad Urbana solicitaron que se revisaran algunos aspectos del R.D. de 13 de marzo de 1919, a lo que no accedió el Gobierno, pero a raíz de ello se promulgó una Real Orden de 19-10-1921 dictando instrucciones a los Ayuntamientos, entre las que nos interesa la siguiente:

> «Para la determinación del valor corriente en venta de los terrenos, los Ayuntamientos no están obligados a aceptar las valoraciones consignadas en las escrituras. Pero de no aceptarlas, deberán mantener constantemente a la vista del público una relación de los valores señalados a los terrenos de las varias categorías de que conste cada una de las zonas del término municipal, para las distintas fechas a que se refieran las valoraciones. Los valores unitarios expuestos al público como aplicados a un terreno se aplicarán en lo sucesivo a transmisiones que se refieran a terrenos que se encuentren en iguales condiciones de lugar, tiempo, etc.»

Así nacieron los índices de valor que han tenido tanta importancia en la vida del impuesto. Para evitar la arbitrariedad en la lucha contra el fraude se impuso el índice como medio de comprobación. Sin embargo la comodidad administrativa acabó haciendo prevalecer lo adjetivo sobre lo sustantivo y pronto los índices sustituyeron al valor venal en la determinación de la base con lo que comenzó la progresiva desnaturalización del impuesto que fue avanzando en la misma medida en que los valores de los índices se apartaban de los valores reales.

El R.D. Ley de 3-11-1928, que tradujo normativamente las conclusiones del Congreso Municipalista de Zaragoza «dentro de los límites prudenciales, por supuesto, que aconsejan de una parte la tendencia de autonomía y descentralización administrativa de servicios que informan el Estatuto municipal, y de otra, la tributación del Estado y los intereses legítimos afectados», impuso con carácter obligatorio el sistema de índices, no permitiendo desviaciones de más de un 20 por 100 de ese valor en la liquidación del Arbitrio:

> «Los Ayuntamientos deberán fijar cada tres años los tipos unitarios del valor corriente en venta de los terrenos enclavados en el término municipal, en cada una de las zonas que al efecto juzguen preciso establecer. Estas valoraciones se harán públicas, juntamente con la Ordenanza del Arbitrio de plusvalía, y serán impugnables, al igual que la Ordenanza, en la vía económico-administrativa, resolviéndolas el Delegado de Hacienda, previo informe de los Arquitectos al servicio del Catastro urbano en la Delegación.
>
> Las valoraciones unitarias así fijadas serán susceptibles de aumento o disminución hasta un 20 por 100 como máximo en las li-

quidaciones del arbitrio que se practiquen a virtud de transmisiones producidas durante el ejercicio en que aquéllas rigen. Tendrán acción para impugnarlas tanto los propietarios de fincas en el término municipal como sus Asociaciones o Corporaciones legalmente representativas.»

La legislación posterior, hasta el día de hoy, ha venido utilizando el concepto de «valor corriente en venta», e incluso en alguna ocasión ha llegado a definirlo en términos abstractos:

> «A estos efectos, se estimará que el valor corriente en venta es la suma de dinero por la que, en condiciones normales, se hallaría comprador para el inmueble» (art. 510.3 de la Ley de Régimen Local de 24-6-1955).

Pero al mismo tiempo se ha establecido con carácter imperativo la necesidad de que existan y se apliquen tipos unitarios o índices de valor, con lo que se ha planteado la cuestión de cuál de ambos debe prevalecer —el valor venal, o el valor objetivo— en caso de discrepancia entre ellos. Algún autor ha creído encontrar apoyo en ciertas Sentencias del Tribunal Supremo (SS.TS. 26-6-1973, art. 2764, 2-2-1978, art. 252, 29-3-1980, art. 985) para sostener que la disparidad entre los índices y el valor corriente en venta debe resolverse en favor de este último (1). Sin embargo no es esto lo que se desprende de la Ley ni —a nuestro juicio— de las sentencias citadas. El Tribunal Supremo nunca ha hecho prevalecer en una liquidación tributaria el valor corriente sobre el valor indiciario. Los pronunciamientos del Alto Tribunal se refieren a la legalidad y validez de los índices que han sido aprobados con criterios que no se compaginan con el concepto de valor corriente en venta, habiéndose declarado que no es válido, por ejemplo, aprobar un valor único para toda una localidad o fijar los nuevos índices aplicando un porcentaje de aumento a los anteriormente vigentes. Pero eso sólo significa que el índice no es válido y habrá de aprobarse otro, no que en la liquidación se aplique el valor venal singularmente determinado.

El valor corriente de los terrenos ha tenido también otras aplicaciones no referidas a la base imponible, en el Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos. Este valor ha servido de criterio para decidir sobre la sujeción o no sujeción al impuesto de terrenos respecto de los que el sujeto pasivo alegaba que soportaban una explotación agraria (2).

(1) D'Ocon Ripoll, *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras,* tomo XXXVI, *Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos,* Edersa, Madrid, 1984, pág. 210.

(2) Sobre el tema puede verse Rebes i Sole, J. E., «El Impuesto Municipal sobre

2. Naturaleza jurídica del índice de valores y efectos de su inexistencia

Una cuestión importante a considerar es la de la naturaleza jurídica del índice de tipos unitarios de valor corriente en venta que los Ayuntamientos han de aprobar para aplicar el Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos. Las consecuencias que se derivan de que los índices sean norma jurídica o acto de aplicación singular son de gran transcendencia.

Como he escrito en otro lugar, en el índice de valores concurren todos los elementos o caracteres que definen las normas jurídicas: generalidad, en sus aspectos subjetivo (se aplica a una pluralidad de hechos o actos y no a un sujeto único), objetivo (regula una generalidad de hechos o actos y no un acto único) y temporal (se aplica repetidamente en el tiempo sin que dicha aplicación determine el agotamiento de los efectos del índice de valores); es además abstracto en la formulación de su presupuesto de hecho y efectos, pues no concreta un caso específico que sea objeto de la regulación (3). Con la aprobación del índice se produce, por tanto, no un acto singular de aplicación del ordenamiento jurídico, sino una auténtica innovación en dicho ordenamiento, de donde cabe afirmar la naturaleza normativa del índice.

Así lo entienden también otros autores (4) y el Tribunal Supremo que, en varias ocasiones, se ha pronunciado en tal sentido, admitiendo que contra la aprobación de los índices se pueden interponer los mismos recursos que están previstos para la impugnación de las disposiciones generales:

> «Por lo que se refiere a la posibilidad de impugnarse los índices en la fase de aplicación de los mismos, la Sala *a quo* ya lo estimó así, siquiera con unos argumentos que no son los de este Tri-

Incremento de Valor de los Terrenos (I)», en Ferreiro Lapatza, J. J. y Simón Acosta, E. (dirs.), *Manual de Derecho Tributrario Local.* Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1987, págs. 381 ss.; y Simón Acosta, E., «Tributos locales», en Muñoz Machado, S. (dir.), *Tratado de Derecho Municipal,* tomo II, Civitas, Madrid, 1988, pág. 2315.

(3) Cfr. Simón Acosta, E., «El Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos (III)», en Ferreiro Lapatza, J. J. y Simon Acosta, E. (dirs.), *Manual de Derecho Tributario Local.* Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1987, pág. 443.

(4) «Tiene el índice, por tanto, carácter reglamentario, en cuanto constituye una norma técnica dictada por los Ayuntamientos, órganos de la Administración local, condicionada al precepto legal relativo a la fijación de tipos unitarios de valor corriente en venta, a fin de determinar la base imponible en el impuesto que grava el incremento de valor de los terrenos.» (D'Ocon Ripoll, *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras,* Tomo XXXVI, *Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos,* Edersa, Madrid, 1984, pág. 226.)

bunal, habida cuenta que dichos índices, al incorporarse a la Ordenanza en cuestión, forman un todo y constituyen partes integrantes de la misma, corriendo los citados índices, en cuanto a su impugnación se refiere, la misma suerte que la Ordenanza de que forman parte, de ahí que, si ésta se puede impugnar en los concretos momentos de su aplicación individual, también éstos pueden serlo en dicho específico instante...» (Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 1979, art. 1365.)

«... afirmación ésta de la sentencia que no puede acogerse ya que con ella se desconoce la existencia de recursos directos e indirectos, el primero contra las disposiciones de carácter general y el segundo contra los actos de aplicación de esas disposiciones... Y si bien sería discutible que fuera la Cámara Oficial la que impugnara una liquidación girada a un contribuyente... en cambio no puede haber duda alguna de que cabe un recurso directo contra la Ordenanza y los índices...» (Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 1985, art. 3188).

El que los índices sean normas jurídicas tiene gran trascendencia práctica si los índices llegan a anularse en virtud de recurso o si los índices no existen por no haber sido aprobados por el Ayuntamiento. La ausencia o nulidad de los índices puede convertirse en un defecto insubsanable que haga inexigible el impuesto con carácter general. La falta de índices es equiparable a la inexistencia de Ordenanza reguladora del tributo:

«El valor actual... ha sido fijado por el arquitecto municipal... sin que haya mediado la preceptiva aprobación del Ayuntamiento pleno de los valores corrientes en venta, ni la publicación y posibilidad de impugnación de los mismos... El aludido procedimiento valorativo no puede ser sustituido por otro, es de obligada observancia para los Ayuntamientos que establezcan el arbitrio sobre incremento de valor de los terrenos» (Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de junio de 1965).

«Todo lo cual nos presenta al arbitrio y a su ordenanza, cuando aquél y ésta se nos aparezcan desprovistos de esos índices de valoración trienal, como afectos de un vicio de nulidad tal que mientras tanto sea impracticable la ordenanza e inexigible mientras tanto el arbitrio» (Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 1966, art. 5897).

«Los apelantes... impugnan la sentencia en cuanto ésta excluye de la liquidación litigiosa una parcela... por no poder sujetarse al arbitrio de plusvalía al no figurar en los índices aprobados por la Corporación municipal, criterio combatido por ambos apelantes en base a la unidad de las tres parcelas... pero esta argumentación no puede aceptarse, ya que: a) La descripción unitaria de todas las fincas aportadas a una sociedad en una escritura otorgada a di-

cho fin, no incide en el tema esencialmente tributario de la inclusión de los terrenos municipales en los índices aprobados por la Corporación. b) Las normas referentes a la exacción del referido arbitrio han de interpretarse según el artículo 3.1 del Código Civil atendiendo fundamentalmente a su espíritu y finalidad, por lo que al referirse al arbitrio a terrenos concretos y previamente delimitados en los índices aprobados, no cabe englobar unos terrenos en otros si no están suficientemente deslindados» (Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 1984, art. 4607).

Y el defecto puede ser insubsanable si no se reconoce a las Corporaciones locales la facultad de aprobar unos nuevos índices que tengan carácter retroactivo. No vamos a entrar aquí en la discusión sobre la posibilidad de dictar Ordenanzas y normas municipales retroactivas. A nuestro juicio incide sobre ellas la prohibición de retroactividad que recae sobre las normas reglamentarias en general, y de acuerdo con esta regla debe interpretarse el artículo 16.1.c) de la Ley 39/1988, R.H.L., que defiere a la Ordenanza la facultad de disponer la fecha del comienzo de su aplicación.

Ahora bien, cualesquiera que sean los efectos en la nueva normativa, es lo cierto que en la que ha venido amparando al Impuesto Municipal sobre incremento de Valor de los Terrenos, las Ordenanzas municipales no sólo no podían disponer retroactivamente, sino que era la propia Ley la que con carácter general remitía al comienzo del año siguiente a su aprobación el momento de iniciarse la vigencia de las normas fiscales municipales. El efecto que se desprende de la combinación del carácter normativo de los índices con la imposibilidad de legiferar hacia el pasado era obvio: anulados por cualquier razón, unos índices, el impuesto correspondiente al ejercicio discutido se convertía en inexigible para siempre y *erga omnes*.

No creo que esta secuencia hubiera sido prevista y querida por el legislador: probablemente es un pernicioso efecto derivado de un defecto técnico, del que conviene tomar buena nota para no incurrir de nuevo en él. El orden normativo del tributo no debe quedar sometido a los avatares de la aprobación periódica de unos índices de valores, por lo que es preferible que los procedimientos de determinación de bases y valores se reconduzcan al área de los actos administrativos de carácter singular o no normativo, sean o no actos colectivos. Como después veremos, el nuevo Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ha abandonado la antigua fórmula de los índices normativos.

3. El valor corriente en venta y el aprovechamiento urbanístico

Como ya hemos indicado, lo objetivo ha acabado sobreponiéndose a lo sustantivo en el Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos y los índices se han convertido en único cauce valorativo. El concepto clave —el valor corriente en venta— ha quedado relegado a una función «principal», se ha convertido simplemente en un punto de referencia para apoyar reclamaciones de sujetos pasivos a quienes se apliquen índices que excedan de los valores reales, cosa que no sucede frecuentemente. Antes al contrario, los índices fueron quedándose cada vez más desactualizados y muy por debajo de los valores reales, hasta que en los últimos años de los Ayuntamientos se han visto abocados a decretar mayores subidas.

Todo ello hace prácticamente inútil la discusión acerca del concepto de «valor corriente en venta». No obstante le dedicaremos unas líneas.

La legislación dictada con posterioridad a la Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases del Estatuto del Régimen Local, ha prescindido de la ya citada definición del valor corriente en venta que antes se contenía en el artículo 510.3 de la Ley de Régimen Local de 24-6-1955: «A estos efectos, se estimará que el valor corriente en venta es la suma de dinero por la que, en condiciones normales, se hallaría comprador para el inmueble.» Pero ha establecido otras referencias, que posaron a formar parte del texto del artículo 355.2 del Texto Refundido de Régimen Local de 18-4-1986:

> «Para fijar los tipos unitarios del valor corriente en venta se tendrá en cuenta, en su caso, el aprovechamiento urbanístico que, según su situación, corresponda a los terrenos sujetos a este impuesto.»

Este precepto ha sido objeto de crítica doctrinal porque supone un doble y recíproco reenvío con la legislación urbanística, y además traslada al impuesto unos valores que pueden no ser los del mercado, sino los del programa que pretende hacerse efectivo por la Administración:

> «La regla primera del número 2 del artículo 92 estudiado (que después se convirtió en el citado art. 355.2 del Texto Refundido del Régimen Local de 18-6-1986), se está refiriendo, al menos intuitivamente, a determinaciones provenientes de la legislación específica del suelo, cuando esta normativa se ha intentado con frecuencia basar en las estimaciones fiscales, fundamentalmente en trance de valorar terrenos sujetos a actuaciones expropiatorias. Con ello se llega a una petición de principio: las estimaciones fiscales son influyentes en lo urbanístico y, a la par, las circunstancias urbanísticas influyen en las valoraciones tributarias. La conclusión es clara: las técnicas urbanísitcas imponen una planificación económica preprogramada capaz de establecer, concretar y recoger las plusvalías devenidas (política urbanística sobre ofertas de suelo, fomento de edificación en sectores señalados, etc.). Y se opera una inversión de signo; las plusvalías patrimoniales, originariamente reveladas autónomamente, se encuentran matizadas por la moderna legislación reguladora de la clasificación previa y ulterior utilización del suelo, con lo que la Administración se erige en ente atribuidor de capacidades contributivas, y no en mero sujeto impositor que grava incrementos o recoge plusvalías libremente reveladas en el ámbito económico (5)).

El autor que acabamos de citar se extiende en otras consideraciones que hacen referencia a este problema, a las que remitimos al lector. El tiempo disponible nos impide extendernos en ello pues, a pesar de su acierto, la trascendencia práctica o real es escasa: a fin de cuentas predominarán los valores objetivos y será muy difícil controlarlos en función de este criterio legal de la referencia al aprovechamiento urbanístico. Volveremos sobre una cuestión parecida al analizar la normativa.

4. Las correcciones sobre el valor indiciario.

La Ley establece ciertas correcciones sobre los valores final e inicial para determinar, por diferencia entre ambos, la base imponible del impuesto. Prescindiremos de las correcciones sobre el valor final para centrarnos en las que se practican sobre el valor inicial, dado que éstas tienen un interés teórico y práctico del que carecen las primeras.

Según el artículo 355.4 del Texto Refundido del Régimen Local de 18-4-1986, el valor inicial se incrementará con:

> «a) El valor de las mejoras permanentes realizadas en el terreno sujeto durante el período de imposición y subsistentes al finalizar el mismo.
>
> b) Cuantas contribuciones especiales se hubieran devengado por razón del terreno, en el mismo período...»

(5) D'Ocon Ripoll, *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo XXXVI, *Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos*, Edersa, Madrid, 1984, págs. 217 y ss.

Además, el apartado 5 del mismo texto legal dispone:

> «Se autoriza al Gobierno para aplicar, cuando razones de política económica así lo exijan, correcciones monetarias en la determinación del valor inicial del período de imposición y, en su caso, el de las contribuciones especiales y mejoras permanentes.»

5. Las contribuciones especiales y mejoras

La ya citada Real Orden de 19 de octubre de 1921 se planteaba el problema de la deducibilidad de las contribuciones especiales: «En todo caso se incluirá entre los gastos descontables del duplo de las cuotas de contribución de mejoras satisfechas por el propietario del terreno, en virtud de obras que afecten a la finca o parte de la misma, objeto de la transmisión.»

La deducibilidad de las mejoras efectuadas por el propietario y de las contribuciones especiales devengadas tiene una clarísima razón de ser: que no se graven como plusvalías aquellos aumentos de valor del terreno que no suponen incremento de renta del sujeto pasivo, sino que se han generado con su esfuerzo inversor, sean inversiones voluntarias (mejoras) o impuestas por la Administración (contribuciones especiales).

Sin embargo la regulación de esta deducción (instrumentada legalmente como incremento del valor inicial) no ha sido correcta y la jurisprudencia ha vacilado mucho sobre su aplicación, sin que haya encontrado claramente el criterio que determina la deducibilidad o no deducibilidad.

En mi opinión, ya expresada en otro lugar (6), no se ha efectuado la necesaria coordinación entre esta norma y la que impone la determinación de los valores mediante la aplicación de índices oficialmente aprobados. Es lógico que se adicionen las mejoras al valor inicial cuando se tienen en cuenta para la determinación de la plusvalía los valores reales de adquisición y de transmisión. Otra cosa sucede cuando se acude a valoraciones objetivas, pues en este caso la adición de las mejoras ha de estar condicionada por una única circunstancia: que las mejoras hayan sido tenidas en cuenta al fijar los índices oficiales.

El derecho positivo no atiende a este criterio, sino a otros. Probablemente esta es la causa de que la aplicación de la normativa sobre mejoras y contribuciones especiales haya sido conflictiva y, quizás por eso, ha desaparecido su mención en la base imponible del nuevo Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, tal como luego veremos al expresar nuestro juicio crítico contrario a esta desaparición.

(6) Simón Acosta, E., «El Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos (III)», en Ferreiro Lapatza, J. J. y Simón Acosta, E. (dirs.), *Manual de Derecho Tributario Local*. Escola d'Administració Pública de Catalunya. Barcelona, 1987, págs. 452 y ss.

6. Las correcciones monetarias del valor inicial

El problema de las correcciones monetarias para evitar el gravamen de plusvalías meramente nominales en ese impuesto es bien conocido, incluso entre legos en la materia, por la difusión pública que tuvieron hace algún tiempo algunas sentencias de tribunales (en especial las de la Ausencia Territorial de Cáceres) que, por encima de la letra de la Ley, pretendían resolver un auténtico problema de justicia tributaria que ha planteado la evolución de los índices de valores en los últimos años (7).

El legislador admitió en un principio la aplicación generalizada y automática de índices de corrección monetaria basados en la evolución del coste de vida (base 27 de la L.B.E.R.L.). Pero poco más tarde se suprimió la corrección automática y autorizó al Gobierno para aplicar dichas correcciones cuando estén aconsejadas por razones de política monetaria (art. 3.2 del R.D. Ley 15/1978, de 7 de junio).

Sin embargo, los Tribunales han querido reconducir por esta vía la solución de un problema que no es estrictamente de corrección monetaria: el de las bruscas subidas de índices que se han operado en los últimos años en algunos Ayuntamientos.

Ya hemos dicho más atrás que la implantación de los índices de valor como alternativa a la determinación en cada caso del valor corriente en venta tuvo la ventaja de facilitar la gestión, pero poco a poco se fue desnaturalizando el impuesto al subir los valores reales sin las correspondientes subidas de los índices. Pero el problema se ha dejado sentir más tarde: cuando el cambio de circunstancias políticas ha dado a los Ayuntamientos democráticos un protagonismo que antes les faltaba en la decisión del gasto, ha sido necesario incrementar los ingresos y una forma de conseguirlo ha sido elevar a sus techos reales los valores del índice.

Por ello, aunque su sentencia fue casada (cfr. Sentencia del Tri-

(7) Para mayor detalle me remito a mi ya citado trabajo «El Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos (III)», págs. 456 y ss.

bunal Supremo de 24-2-1987), no le faltaba razón a la Audiencia Territorial de Cáceres cuando decía que al comparar unos índices de valor final cercanos al valor de mercado, con unos índices de valor inicial muy inferiores a los reales, se transformaba la naturaleza del impuesto que dejaba de ser un impuesto sobre plusvalías y se convertía en un impuesto confiscatorio sobre la propiedad de los bienes (cfr. Sentencia de la Audiencia Territorial de Cáceres de 24-5-1984). Posteriormente ha habido otros pronunciamientos sobre el tema, pero no es necesario entrar en ellos por la difusión que han tenido.

III. LA VALORACION EN EL NUEVO IMPUESTO SOBRE INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

El legislador de 1988 ha sido enormemente pragmático en su concepción del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y, más preocupado por la eficacia de la gestión que por la justicia tributaria, ha simplificado hasta el extremo la determinación de la base y la valoración de bienes en este tributo.

1. Incremento de valor real e incremento objetivamente determinado

A la vista de la nueva legislación casi puede afirmarse que en este impuesto ya no se plantean problemas de valoración de bienes, pues todo se resuelve con una remisión a los valores determinados a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Sobre dichos valores se aplica un porcentaje establecido por el Ayuntamiento dentro de los límites máximo y mínimo fijados por la Ley, y el resultado es la plusvalía gravable o base imponible (cfr. art. 108 de la L. 39/1988, R.H.L.).

También se produce en este impuesto la distorsión entre la definición abstracta de la base y el procedimiento concreto para determinarla. «La base imponible —dice el artículo 108.1 Ley 39/1988, R.H.L.— de este 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 período máximo de veinte años.».

Sin embargo en la nueva legislación la norma abstracta no pasa de ser una formulación conceptual sin efecto normativo alguno, porque no cumple ni siquiera aquella función que tenía en el Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos la definición del valor corriente en venta: ser instrumento limitativo de la facultad de los Ayuntamientos para fijar los tipos unitarios de valor. En este caso la definición está vacía de efectos jurídicos porque el valor del terreno se determina a partir de las normas reguladoras del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, por lo que son sólo estas normas las que condicionan el poder administrativo; en cuanto al Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la única función administrativa específica en la regulación de las bases consiste en fijar por vía reglamentaria unos porcentajes que, aplicados sobre el valor del inmueble dan como resultado el incremento de valor. Pero ni siquiera en la fijación de los porcentajes sirve de nada la definición legal del incremento gravable, porque el Ayuntamiento se mueve dentro de unos límites máximo y mínimo fijados por la Ley: siempre que el Ayuntamiento respete estos límites, será difícil oponer tacha de legalidad a la base imponible. Es decir, el artículo 108.1 de la Ley 39/1988, R.H.L. no pasa de ser —en el aspecto que comentamos— una mera declaración de intenciones sin contenido normativo.

2. La remisión al Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Como ya hemos dicho, la plusvalía gravable se determina a partir del valor final del terreno, valor que es el que corresponda al terreno sujeto en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

El objetivo de unificar valores y economizar la gestión tributaria mediante la coordinación de la gestión de varios impuestos es, por principio, merecedor de aplauso. Pero ello no quiere decir que cualquier remisión normativa entre impuestos diversos deba ser aceptable. Para poder utilizar en dos impuestos un mismo valor es preciso que entre ellos exista una identidad de objeto o materia imponible o, al menos, el elemento que se traslada de un impuesto a otro, debe ser adecuado a la naturaleza y fines de ambos.

Aunque en el Derecho tributario local español han sido frecuentes las remisiones entre conceptos heterogéneos, no puede decirse que en este caso falte la necesaria unidad. A ello ha contribuido la modificación de las reglas de valoración de bienes urbanos contenida en el nuevo Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en relación con las anteriores aplicables a la Contribución Territorial Urbana.

En efecto, en un impuesto que declara expresamente su voluntad de gravar la plusvalía o incremento real que experimenten los terrenos (art. 108.1 de la L. 39/1988, R.H.L.), el valor final de referencia para calcular la base imponible debe ser el valor de enaje-

nación o, al menos, el verdadero valor de mercado de los bienes. No tiene sentido gravar el valor potencial que correspondería al terreno en su uso óptimo.

Esta ha sido una de las reformas importantes —al menos en teoría: quizá los efectos prácticos no sean apreciables— operadas por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles sobre valor catastral de los terrenos, que «se fijará tomando como referencia el valor de mercado de aquéllos, sin que, en ningún caso, pueda exceder de éste» (art. 66.2 de la L. 39/1988, R.H.L.), para lo que se tendrán en cuenta las circunstancias urbanísticas que afecten al suelo (art. 67.2 de la L. 39/1988, R.H.L.). Por el contrario, en la Contribución Territorial Urbana el valor catastral de los inmuebles se obtiene atendiendo al «aprovechamiento más idóneo del suelo» (art. 267 del Texto Refundido de Régimen Local de 18-4-1986).

Así pues, la remisión al Impuesto sobre Bienes Inmuebles para la determinación del valor final es aceptable. Sin embargo, la fijación objetiva del incremento a partir de este valor final adolece de defectos, en algún caso graves, por lo que no se comprende por qué la coordinación del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana no se ha realizado con otros impuestos con los que guarda más afinidades: los impuestos personales sobre la renta. Posteriormente volveremos sobre ello.

3. La determinación objetiva del incremento

Según hemos indicado, el legislador ha buscado la comodidad de gestión y ello implica, necesariamente, el sacrificio de la justicia tributaria en los casos que se separan de los habituales. En el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana se ha prescindido absolutamente de ciertas reglas, algunas de las cuales siempre fueron tenidas en cuenta para modular la aplicación del impuesto en los casos en que circunstancias singulares de ciertos terrenos hacían que la plusvalía real no fuese la derivada de los cálculos objetivos.

A) *Los terrenos arrendados*

Un caso particular es el de los terrenos sobre los que pesan limitaciones legales de naturaleza jurídico privada, no tenidas en cuenta al valorar los terrenos. Según el artículo 67.2 de la Ley 39/1988, R.H.L., para calcular el valor de los terrenos se tienen en cuenta las circunstancias urbanísticas que les afecten: se sigue, pues, el criterio tradicional (el art. 355.2 del Texto Refundido de Régimen Local de 18-4-1986, ya comentado, decía que «para fijar los tipos unitarios del valor corriente en venta se tendrá en cuenta, en su caso, el aprovechamiento urbanístico que, según su situación, corresponda a los terrenos sujetos a este Impuesto»), por lo que las limitaciones de esta naturaleza influirán en el valor del suelo, pero no así otras circunstancias jurídicas, como pueden ser la existencia de arrendamientos sobre los terrenos sujetos. Es innegable que estos arrendamientos —sobre todo si son arrendamientos urbanos sometidos a la legislación especial— influyen notablemente en el valor del inmueble, por lo que en una venta de viviendas o locales de negocio arrendados la plusvalía que se obtiene por el terreno no se corresponde con el valor real del mismo habida cuenta de sus circunstancias urbanísticas.

La legislación anterior resolvía el problema al menos en el caso más extremo: cuando la vivienda se adquiría por el inquilino en virtud de los derechos de tanteo o de retracto mediante capitalización de la renta. Es lamentable que en la nueva Ley no se haya sido sensible a esta circunstancia, porque pueden derivarse verdaderos atentados al principio de capacidad económica gravándose plusvalías que legalmente no se pueden obtener.

B) *Las mejoras realizadas por el sujeto pasivo*

También se prescinde de toda referencia a que haya sido el propio titular de los terrenos quien con su esfuerzo inversor haya creado las circunstancias urbanísticas que se tienen en cuenta para valorar el terreno. La legislación del impuesto, desde sus orígenes hasta ahora, ha tenido la elogiable preocupación de diferenciar la plusvalía de las mejoras realizadas por el propietario. Gravar como aumento de valor lo que no es sino una aportación o mejora del dueño es un auténtico despropósito, contrario a los principios de justicia tributaria.

La deducción de las mejoras y de las contribuciones especiales devengadas por razón del terreno estaba prevista, aunque no bien regulada, en la legislación precedente. La aplicación de estas normas causó problemas y llegó a los tribunales en más de una ocasión: quizá esta haya sido la causa de que, siguiendo la línea pragmática más de una vez indicada, el legislador haya decidido suprimir toda mención a estos conceptos. Sin embargo los defectos de la legislación anterior eran fácilmente superables: bastaba con sustituir los complicados requisitos que se establecían para deducir las contribuciones especiales y mejoras por uno único y sencillo de apreciar: que el correspondiente incremento hubiese sido tenido en cuenta o no en la fijación del valor final.

C) *El período de generación de la plusvalía*

Otro elemento importante para determinar la plusvalía es el período de su generación, pues según el número de años que comprenda, el porcentaje aplicable sobre el valor final será diferente.

Sin embargo este período, que es también importante a otros efectos distintos de la determinación de la base imponible, no está fijado con suficiente precisión en la normativa del impuesto. Las alusiones al mismo se contienen en las reglas segunda a cuarta del artículo 108.2 de la Ley 39/1988, R.H.L.:

> «Segunda. El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el Ayuntamiento para *el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.*
>
> Tercera. El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto *por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento de valor.*
>
> Cuarta. Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla segunda, y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla tercera, *sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor,* sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.»

Normalmente el período indicado será el período de tiempo que el bien enajenado o sobre el que se constituye el derecho real de goce limitativo del dominio, haya pertenecido al transmitente. Pero ¿qué ocurrirá, por ejemplo, si durante ese tiempo el bien estuvo temporalmente calificado como de naturaleza rústica? El impuesto grava, como ya sabemos, los bienes de naturaleza urbana, por lo que el período de generación debería comprender solamente el transcurrido desde su calificación como tal. Otros casos problemáticos —y algunos más complejos que éste— podrían indicarse, pero su explicación requeriría un espacio del que aquí ya no disponemos.

D) *Terrenos expropiados*

El de los terrenos expropiados es el único caso particular contemplado expresamente por la Ley 39/1988, R.H.L., en su artículo 108.6: «En los supuestos de expropiación forzosa, el cuadro de

porcentajes anuales, contenido en el apartado 2 de este artículo, se aplicará sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno.»

4. La frustrada coordinación con la imposición personal de la renta

En vista de todo lo anterior no puede uno por menos de preguntarse por qué no se ha articulado y armonizado la regulación de este impuesto con la del otro gravamen que en nuestro sistema tributario grava las plusvalías de los terrenos: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o, en su caso, el Impuesto sobre Sociedades.

En realidad este impuesto podría haber sido tan sencillo como un recargo sobre la parte de base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades integrada por plusvalías de terrenos urbanos. A mi juicio esta configuración del gravamen es técnicamente posible, por el tratamiento analítico que las plusvalías reciben en el I.R.P.F. El impuesto sería más perfecto, puesto que la determinación de la plusvalía podría realizarse con más exactitud, e incluso podrían gravarse las plusvalías contables de las sociedades, con lo que se mitigarían en parte los efectos negativos de la supresión del antiguo impuesto decenal (antes tasa de equivalencia). La gestión sería mucho más sencilla, tanto para la Administración como para el contribuyente. Y, en fin, no sufrirían quebranto los principios constitucionales de autonomías y suficiencia que presiden la tributación local.

La realidad es, sin embargo, que el legislador ha preferido un impuesto independiente de los estatales y, habiéndose dado cuenta a última hora de la doble imposición que representa, ha improvisado con sorprendente ligereza un sistema de integración de cuotas en la Disposición Adicional 7.ª de la Ley 39/1988, R.H.L., cuya lectura provoca auténtico asombro (8).

(8) Me remito a los comentarios que sobre esta disposición realicé en *El Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales,* Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1988, págs. 78 y ss.