

O financiamento local e o futuro do imposto sobre plusvalías

La financiación local y el futuro del impuesto sobre plusvalías

Local public finance and the future of the municipal added value tax



MARÍA CADAVAL SAMPEDRO

Profesora contratada doctora de Economía Aplicada
Universidade de Santiago de Compostela
maria.cadaval@usc.es

Recibido: 3/10/2018 | 22/01/2019

Resumo: A facenda local foi mudando a súa face á par que o fai a sociedade, nunha procura incesante da eficiencia na prestación dos servizos públicos e os medios axeitados de financiamento que os sosteñan. As tensións institucionais seguen vixentes e os problemas de redimensión institucional son moeda corrente nos debates conceptuais, aínda inconclusos, sobre a mellor forma de adaptar os límites administrativos á realidade local. Pero, sen dúbida, nos últimos tempos o debate sobre o financiamento gañou protagonismo, máis aínda despois de que o Tribunal Constitucional admitise a inconstitucionalidade do imposto sobre o incremento do valor dos terreos de natureza urbana, por ser a súa regulación contraria á capacidade económica dos contribuíntes. Tras un repaso sobre a realidade local española, neste traballo propóñense tres respostas posibles para devolver a constitucionalidade ao imposto e a seguridade xurídica ao contribuínte.

Palabras clave: Facenda local, financiamento, imposto sobre o incremento do valor dos terreos de natureza urbana.

Resumen: La hacienda local ha ido mudando su faz a la par que lo hace la sociedad, en una búsqueda incesante de la eficiencia en la prestación de los servicios públicos y los medios adecuados de financiación que los sostengan. Las tensiones institucionales siguen vigentes y los problemas de redimensión institucional son moneda corriente en los debates conceptuales, aún inconclusos, sobre la mejor forma de adaptar los límites administrativos a la realidad local. Pero, sin duda, en los últimos tiempos el debate sobre la financiación ha ganado protagonismo, más aún después de que el Tribunal Constitucional admitiese la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, por ser su regulación contraria a la capacidad económica de los contribuyentes. Tras un repaso sobre la realidad local española, en este trabajo se proponen tres respuestas posibles para devolver la constitucionalidad al impuesto y la seguridad jurídica al contribuyente.

Palabras clave: Hacienda local, financiación, impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Abstract: Local governments has been moving his face to society makes it, in a search for efficiency in the provision of public services and the appropriate financing. Institutional tensions remain and resizing institutional problems and debates about the best way to adapt administrative boundaries to the local reality. But certainly in recent times the debate on financing has gained prominence, moreover, since the Constitutional Court supported the unconstitutionality of the Tax on the Increase in the Value of Urban Lands. After a review the Spanish local reality, this paper proposed three possible responses to return the constitutionality to the tax and legal certainty to taxpayers.

Key words: Local government, local public finance, Tax on the Increase in the Value of Urban Lands.

Sumario: 1 Introducción. 2 A realidade administrativa local e as súas funcións. 3 O financiamento municipal. 4 O imposto sobre o incremento do valor dos terreos de natureza urbana. 5 Conclusións. 6 Bibliografía.

1 INTRODUCCIÓN

A Constitución de 1978 mudou a configuración administrativa española coa creación das comunidades autónomas. A facenda autonómica consagrouse como o nivel intermedio de goberno e transformou un Estado fortemente centralizado nun modelo cuasifederal, que pasou por diferentes etapas marcadas pola renovación dos sucesivos sistemas de financiamento. Os gobernos autonómicos foron pugnando co Estado central por maiores funcións e repartición de recursos, o que xerou friccións constantes ás veces centrífugas outras veces centrípetas. A competencia non só é vertical, senón tamén horizontal, cando os entes autonómicos compiten entre si polos recursos que lle permitan exercer con liberdade a súa autonomía. Este modelo, concibido en tres dimensións ou niveis, segue inacabado tamén no ámbito local, ben que a súa dinámica dista moito da descrita para as comunidades autónomas.

A estrutura administrativa local española non é de recente construción. Foi concibida baixo a constrición institucional do século XIX e permanece practicamente igual que cando se fraguou. Os municipios serviron para vertebrar o territorio, e as deputacións foron, durante moito tempo, o brazo executor do goberno central, cando aínda non había chanzo intermedio de goberno. Hoxe en día a realidade funcional e relacional cambiou de xeito significativo, mentres as corporacións locais seguen ancoradas no pasado. Deste modo, moitos dos problemas pretéritos seguen de actualidade no presente: o minifundismo municipal, as grandes aglomeracións urbanas sen unha solución coherente, a permanencia das deputacións no Estado das autonomías, un sistema de competencias arcaico e duplicado ou, nalgúns casos, triplicado, e unha xestión fragmentada e obsoleta, que xogan en contra de formulacións estruturantes capaces de organizar unha prestación moderna de servizos.

Con todo, o mundo local e en concreto o nivel municipal é complexo e ten, polo menos, unha configuración dual. En liña co que sucede na maior parte dos países avanzados, a poboación volveuse urbana. Os procesos de urbanización son irreversibles e avanza ata converterse na realidade da maior parte da poboación. A esta dinámica hai que engadir a estática dos límites administrativos, que non se adaptaron a este movemento. As disfuncionalidades conxunturais acaban por converterse en estruturais e a sociedade sofre elevados custos de conxestión, acompañados de ineficientes modelos de mobilidade, que se revelan. Xunto con isto, a realidade rural, pequenos municipios, con pouca poboación e con tendencia negativa na maior parte dos casos. Máis de 4.000 municipios en España enfróntanse a un abismo demográfico que non fai máis que crecer e que os pon en risco de desaparición, ao careceren dunha estrutura mínima de administración que poida dar resposta ás demandas dunha poboación envellecida e, habitualmente, dispersa.

Por se fose pouco, a esta realidade uniuse nos últimos anos a crise económica, que fixo das entidades locais a batente de todas as demandas sociais urxentes e importantes, que se afastan dos servizos tradicionais e introduce novas obrigas que van asumindo *de facto* os municipios, para os que non hai financiamento suficiente. Esta foto fixa permite observar unha casuística difícil de extrapolar nun revelado incapaz de enmarcala nun único modelo de prestación de servizos públicos e, mesmo, sen un encaixe de financiamento. Tras a decepción resolutiva que achegou a Lei 27/2013, de racionalización e sustentabilidade da Administración local, segue sendo preciso clarificar o menú competencial dos servizos que prestan os municipios individualmente ou da man das deputacións que o lexislador quixo manter. Pero ademais hai que considerar que os cidadáns cambiaron, adoptan un rol de “clientes” que demandan servizos e prestacións de calidade, pero tamén rigor no control. Impóñense novas fórmulas de xestión municipal, abríndose paso en medio das dificultades prestacionais descritas e unha insuficiente capacidade fiscal e técnica que fai inviable –de momento– unha Administración máis eficiente.

É imprescindible atender os deberes pendentes: delimitar primeiro cales van ser os servizos a prover para despois deseñar un modelo de financiamento –acorde coa realidade– que permita a súa cobertura e recompor a Administración de acordo coa coherencia necesaria entre os espazos, esgotando todas as posibilidades de cooperación como paso previo á racionalización que ha de chegar da man da fusión municipal e a reconsideración das deputacións.

2 A REALIDADE ADMINISTRATIVA LOCAL E AS SÚAS FUNCIÓNS

A configuración dunha variada realidade internacional no ámbito local é a mostra de que se foron articulando organizacións territoriais desiguais, a través das que cada país busca o seu propio punto de equilibrio entre a necesidade dunha xestión de proximidade e a disposición de colectividade de talle suficiente como para asegurala. Certos Estados optaron pola homoxeneidade a nivel local, mentres outros, como os federais e algúns unitarios –España, Italia, Irlanda ou Reino Unido– prefiren a diversidade. As estruturas locais desenvolvidas presentan características específicas, destinadas a ter en conta as particularidades dos territorios. Resumírono ben Bish e Ostrom (1973) ao sinalaren que a Administración “non estará preocupada pola simplicidade e simetría, senón coa diversidade, variedade e sensibilidade das preferencias dos electores”.

De xeito sintético, é habitual distinguir dous grandes modelos locais: o dos países unitarios e o dos federais, ao lado dos que xorde a categoría dos rexionalizados ou cuasifederais, aínda que xuridicamente son unitarios, diferéncianse do resto no papel que reservaron ás rexións, como é o caso de España. Malia estas diferenzas, a dimensión comparada da facenda local española é menor que a do ámbito máis próximo. Apenas alcanza un 6% do PIB, fronte á media do 11,1%, mesmo por debaixo dos países máis descentralizados a nivel rexional. A súa evolución desde 2008 foi dun forte descenso no gasto local –7,7% en termos de PIB en peso relativo– en contraposición coa media da UE –que apenas caeu un 2%–.

A actividade financeira local non é sinxela de estudar, nin pola súa composición nin tampouco polo seu tamaño. Segundo recoñece a Constitución española, as entidades locais territoriais están formadas polos municipios, as provincias e as illas, aínda que son tamén recoñecidas na LRBRL as mancomunidades, áreas metropolitanas, bisbarras, agrupacións de municipios, entidades locais de ámbito inferior ao municipal, así como tamén algúns consorcios. Segundo a última información publicada polo Ministerio de Facenda e Administracións Públicas, a día de hoxe o

número de entidades locais territoriais supera as 13.000 e os organismos autónomos alcanza os 3.230. Hai 8.120 municipios e dúas cidades autónomas –Ceuta e Melilla–.

Se nos detemos no nivel municipal, é evidente que tampouco o tamaño é homoxéneo. Ao lado dun elevado número de pequenos municipios, conviven uns poucos grandes, onde se concentra a poboación. Esta situación de elevada fragmentación local, cos conseguintes custos de inconsistencia entre o territorio funcional, institucional e relacional, non se acompañou de incentivos para unha reformulación administrativa.

Non hai fórmulas de colaboración eficientes que, con carácter xeral, se estean a aplicar para aproveitar a xestión pública eficiente e favorecer o aproveitamento das economías de escala na provisión de bens e servizos públicos. Mentres, o rural desertifícase e as cidades masifícanse. Están preparadas para encarar os retos de crecemento –coas exigencias de economía sustentable que se impoñen– as entidades locais?

3 O FINANCIAMENTO MUNICIPAL

A argumentación clave da teoría do federalismo fiscal é que os beneficios da descentralización deben estar positivamente correlacionados coa variación xeográfica na demanda de bens e servizos públicos¹. O mesmo acontece coa asignación de tributos ás estruturas gobernamentais, intimamente ligada ás competencias asumidas e ao sistema de transferencias a elas inherente. Poderíamos pensar, en principio, que unha división dos impostos, taxas e contribucións especiais de xeito independente entre as diversas xurisdicións sería a mellor forma de garantir a súa autonomía financeira. Non obstante, se tivéssemos que elixir entre a centralización impositiva ou a separación total das fontes de ingresos, probablemente ningunha das dúas fose a óptima, pois a aqueles problemas habería que engadir os de equidade, para o que é necesario modular un sistema redistributivo, articulado, xeralmente, a través de transferencias. A cuestión radica, pois, en atopar o *trade-off* adecuado entre equidade e responsabilidade.

Alguns autores consideran que a postura dominante da facenda local norteamericana responde aos postulados establecidos no teorema TOM², onde os municipios se configuran como *clubs* equilibrados a través do “voto cos pés”, asegurando unha repartición de poder local na cal non hai lugar para o control do goberno central, aínda a pesar da posible falta de equidade. A Administración local europea preséntase como un sistema en que os gobernos se imbrican co sector público nacional, ofrece servizos a través dun financiamento centralizado, axudados dunha limitada mobilidade interxurisdiccional e uns servizos redistributivos inzados de efectos *spillovers*. O federalismo europeo, cualificado de administrativo, combina un sector local con gran marxe de gasto co mandato e o financiamento centralizado e unha débil descentralización nos ingresos. Esta xeneralización agocha tras si grandes diferenzas na composición do orzamento de ingreso local en Europa que, sen ánimo de simplificar, podemos clasificar en catro sistemas básicos de financiamento: o modelo dos países nórdicos, o anglosaxón, o dos países latinos e o dos países federais.

O financiamento dos gobernos locais nos países nórdicos europeos (Dinamarca, Suecia, Noruega e Finlandia) vén caracterizado pola preeminencia do imposto sobre a renda individual, establecido sobre bases impositivas compartidas co nivel central, e con amplas marxes de manobra sobre os tipos impositivos. Modelo oposto é o que presentan os países anglosaxóns, dentro dos que podemos encadrar tanto Estados unitarios –Reino Unido ou Irlanda– como federais: Canadá, Australia ou os EE.UU. Na súa estrutura impositiva local ten un predominio absoluto o

imposto sobre a propiedade inmoble, cun trato diferencial segundo o seu uso sexa residencial, industrial, etc., acompañado de recursos nada desprezables procedentes de transferencias inter-gobernamentais. O modelo xermánico ou continental, presente en Suíza, Alemaña ou Austria, caracterízase por que o peso do financiamento recae sobre a participación nun ou varios dos grandes impostos federais, con potestade á hora de fixar os tipos impositivos. Os recursos locais dos países mediterráneos do sur de Europa están máis diversificados, apóianse en varios impostos propios, á vez que na participación en tributos doutras administracións públicas. No sistema latino é importante a presenza dos impostos sobre a propiedade e a actividade económica –especialmente en Francia– e chama a atención a ausencia de tributos sobre a renda individual.

No caso español, na liña do último modelo descrito, debemos sinalar que a inconsistencia dos límites administrativos e o azoute da crise económica non son óbice para que o comportamento da facenda local fose rigoroso en canto ao cumprimento dos obxectivos de déficit. O gasto local desde o comezo da crise reduciuse de xeito significativo, máis do 7% do PIB ata 2015, cinco puntos por enriba da caída que experimentaron outros países da contorna. Ao tempo que caía o gasto, os ingresos incrementáronse por enriba do 8%. A combinación de ambos os dous factores xerou un superávit orzamentario sen parangón nos outros niveis de administración. Menos satisfacción reporta deterse na composición destes ingresos, onde destaca o peso relativo dos impostos, que superan o 52%. A volta á configuración máis clásica da facenda local nos últimos anos favoreceu que o esforzo fiscal de entidades locais se traducise en maior disciplina, cunha imposición baseada, fundamentalmente, nos impostos sobre a propiedade (gráfico 3).

O actual sistema de financiamento local –pendente de reforma unha vez concluído o informe da Comisión de Expertos designada para o efecto– fundaméntase no disposto no Real decreto lexislativo 2/2004, do 5 de marzo, polo que se aproba o texto refundido da Lei reguladora das facendas locais. Neste RD refúndense as reformas instrumentadas a través da Lei 51/2002, do 27 de decembro, e a Lei 62/2003, do 30 de decembro, de medidas fiscais, administrativas e de orde social, que afectan tanto ao ámbito tributario como ao financeiro. No momento da súa aprobación, ademais de explicitar como obxectivos os de garantir os principios constitucionais de suficiencia e autonomía das corporacións locais –compatible coa exención do imposto sobre actividades económicas para máis do 90% dos contribuíntes, o segundo en importancia recadatoria despois do IBI en 2002–, deseñouse un sistema de financiamento que entrou en vigor en 2004 no cal se recolleron novas variables e ponderacións do financiamento municipal para facela estable no tempo, á vez que se cedeu por primeira vez unha parte da recadación do IRPF, IVE, IIEE sobre alcohol, hidrocarburos e os labores do tabaco, aos municipios de máis de 75.000 habitantes e/ou capitais de provincia, así como un tratamento específico para aqueles municipios turísticos –poboación superior a 20.000 habitantes– que teñan máis vivendas de segunda residencia que principais.

Desde o punto de vista positivo, esta modificación xerou que os ingresos das facendas locais se incrementasen de xeito diferencial desde 2004, de tal maneira que crecen os ingresos sobre as transferencias correntes que reciben do Estado e, en menor medida, as taxas. Os ingresos impositivos tiveron un comportamento específico, debendo destacar o forte incremento da presión fiscal sobre os tributos que gravan bens inmobles, fundamentalmente o imposto de bens inmobles (IBI), pero tamén o imposto sobre o incremento do valor dos terreos de natureza urbana (IIVTNU), coñecido como o imposto sobre as plusvalías (gráfico 4).

O IBI pasou de recadar 6.780 millóns de euros en 2005 a 13.794 en 2015, cun incremento superior ao 200%, ao que axudou o gravame que afecta ás vivendas desocupadas e a revisión dos

valores catastrais. O IIVTNU vai por detrás, aínda que evoluciona de xeito significativo. Pasou de recadar 1.345 millóns en 2005 a 2.677 millóns unha década despois, o que o sitúa no segundo imposto en recadación, escalando dous postos.

É importante sinalar que este comportamento de preeminencia dos impostos inmobiliarios sobre o total se produce en todos os municipios, sexa cal sexa o seu tamaño, aínda que o maior peso do IBI sobre o total o ten nas entidades con menos de 5.000 habitantes, seguidos polo tramo de 5.000-20.000 e de 20.000-50.000. Os ingresos relativos do imposto sobre o incremento do valor dos terreos de natureza urbana son predominantes nos municipios máis grandes, achegan un 24,8% do total da recadación dos impostos directos nas entidades con máis de 1.000.000 de habitantes.

Unha vez descrita a importancia dos ingresos derivados da propiedade inmobiliaria sobre o financiamento impositivo local, cabe preguntarse se isto seguirá a ser así a partir da reforma pendente e, sobre todo, se pode cambiar unha vez que se adapte o imposto sobre o incremento do valor dos terreos de natureza urbana ás sentenzas que poñen en dúbida a súa legalidade.

4 O IMPOSTO SOBRE O INCREMENTO DO VALOR DOS TERREOS DE NATUREZA URBANA

O IIVTNU é un imposto directo, de carácter real –non ten en conta as circunstancias persoais–, obxectivo, non periódico, de carácter potestativo³ e titularidade municipal, cuxo desenvolvemento regulamentario o levan a cabo as correspondentes ordenanzas fiscais aprobadas polos concellos. Grava o incremento de valor que experimentan os terreos urbanos –non os rurais– que se poña de manifesto como consecuencia da transmisión da propiedade dos terreos por calquera título ou da constitución ou transmisión dalgún dereito real de desfrute, limitativo do dominio sobre os referidos terreos. A base imponible é susceptible de ser modificada polos concellos en casos de revisión dos valores catastrais e establecer o tipo de gravame por debaixo do 30%.

O artigo 107 do texto refundido da Lei reguladora das facendas locais, que no seu punto 1 establece que a base imponible do imposto está constituída polo *“incremento do valor dos terreos, posto de manifesto no momento da devindicación e experimentado ao longo dun período máximo de 20 anos. Para os efectos de determinación da base, deberá terse en conta o valor do terreo no momento da devindicación, de acordo co previsto nos apartados 2 e 3 deste artigo, e a porcentaxe que corresponda en función do previsto no apartado 4”*.⁴

Mentres, o punto 2 institúe que *“o valor do terreo no momento da devindicación resultará do establecido nas seguintes regras:*

a) *Nas transmisións de terreos, o valor destes no momento da devindicación será o que teñan determinado nese momento para os efectos do imposto sobre bens inmóbeles. Non obstante, cando o dito valor sexa consecuencia dun cadro de valores que non reflecta modificacións de planeamento aprobadas con posterioridade á aprobación do citado relatorio, poderase liquidar provisionalmente este imposto conforme aquel. Nestes casos, na liquidación definitiva aplicarase o valor dos terreos unha vez que se obteña conforme os procedementos de valoración colectiva que se instrúan, referido á data da remuneración. Cando esta data non coincida coa de efectividade dos novos valores catastrais, estes corríranse aplicando os coeficientes de actualización que correspondan, establecidos para o efecto nas leis de orzamentos xerais do Estado.*

Cando o terreo, mesmo sendo de natureza urbana ou integrado nun ben inmóbel de características especiais, no momento da devindicación do imposto, non teña determinado valor catastral nese

momento, o concello poderá practicar a liquidación cando o referido valor catastral sexa determinado, referindo o dito valor ao momento da devindicación.

b) Na constitución e transmisión de dereitos reais de desfrute limitativos do dominio, as porcentaxes anuais aplicaranse sobre a parte do valor definido no parágrafo a) anterior que represente, respecto daquel, o valor dos referidos dereitos calculado mediante a aplicación das normas fixadas para os efectos do imposto sobre transmisións patrimoniais e actos xurídicos documentados.

c) Na constitución ou transmisión do dereito a elevar unha ou máis plantas sobre un edificio ou terreo, ou do dereito de realizar a construción baixo solo sen implicar a existencia dun dereito real de superficie, as porcentaxes anuais aplicaranse sobre a parte do valor definido no parágrafo a) que represente, respecto daquel, o módulo de proporcionalidade fixado na escritura de transmisión ou, no seu defecto, que resulte de establecer a proporción entre a superficie ou volume das plantas a construír en voo ou subsolo e a total superficie ou volume edificadas unha vez construídas aquelas.

d) Nos supostos de expropiacións forzosas, as porcentaxes aplicaranse sobre a parte do prezo xusto que corresponda ao valor do terreo, salvo que o valor definido no parágrafo a) do apartado 2 anterior fose inferior, caso en que prevalecerá este último sobre o prezo xusto”.

Unha vez determinado o valor do terreo, tendo en conta as deducións, aplicarase a porcentaxe anual que determine cada concello, cos seguintes límites máximos:

Período 1-5 anos	Período de ata 10 anos	Período de ata 15 anos	Período de ata 20 anos
3,7	3,5	3,2	3

Unha vez achado o valor corrixido do terreo, aplícase o tipo de gravame, que pode moverse entre o 0% e o 30%.

De acordo con este repaso normativo, debemos chamar a atención en que, de acordo coa redacción deste artigo, o incremento de valor que está a gravar o imposto é presunto, ao tomar como referencia o valor catastral e non o valor real da transacción. Sobre este suposto vén de ditar sentenza o Tribunal Constitucional, TC59/2017, do 11 de maio, que ten como precedente as SSTC 16/2017 e 37/2017, que declarou inconstitucionais e nulos, na medida en que someten a tributación situacións de inexistencia de incrementos de valor, os apartados 1 e 2.a do artigo 107 e 110.4 do TRLRFL antes sinalados. O Tribunal Constitucional establece que en ningún caso se pode instaurar un *“tributo tomando en consideración feitos que non sexan expoñentes dunha riqueza real ou potencial, ou, o que é o mesmo, aqueles supostos en que a capacidade económica gravada polo tributo sexa non xa potencial, senón inexistente, virtual ou ficticia”*⁵. O TC elimina a posibilidade de que a aplicación automática dos coeficientes previstos na norma do valor catastral xere un incremento ficticio nalgúns casos, polo que a mera titularidade dun terreo durante un determinado período non pode producir automaticamente un aumento de valor, senón que haberá que probalo, producíndose en ocasións o paradoxo de que por mor da crise económica se tivesen producido perdas na transmisión e o seu titular tivese que tributar como se tivese obtido unha plusvalía. Carece de sentido ningún que se sometan a tributación situacións inexpresivas de capacidade económica, o que contradí o principio constitucional de capacidade económica: *“parece claro que a circunstancia de que o nacemento da obriga tributaria se fixese depender, entón e tamén agora, da transmisión dun terreo podería ser unha condición necesaria na configuración do tributo, pero de ningún xeito se pode erixir nunha condición suficiente nun tributo cuxo obxecto é o incremento de valor dun terreo. Ao feito desa transmisión cómpre engadirlle, polo tanto, a necesaria materialización dun incremento de valor do terreo, expoñente dunha capacidade económica real ou, polo menos, potencial. Non obstante, cando non se produciu ese incremento no valor do terreo*

transmitido, a capacidade económica pretendidamente gravada deixa de ser potencial para converterse en irreal ou ficticia, violándose con iso o principio de capacidade económica (art. 31.1 CE)".

Na mesma liña que apuntou o Tribunal Constitucional sentenciou tamén o Tribunal Supremo, que fixo súa a doutrina do primeiro. A Sentenza TS 1163/2018 recolle que a liquidación do imposto sobre o incremento do valor dos terreos de natureza urbana poderá ser anulado cando o contribuínte demostre a inexistencia dunha plusvalía real e efectiva, sendo a Administración a que probe en contra: *"Achegada... –por calquera medio– polo obrigado tributario a proba de que o terreo non aumentou de valor, deberá ser a Administración a que probe en contra das ditas pretensións para poder aplicar os preceptos do TRLFL que a decisión da STC 59/2017 deixou en vigor en caso de plusvalía"*.

Esta lóxica que supuran as citadas sentenzas non parecen estar presentes na práctica, pois é coñecido que a crise económico-financeira que marcou a última década económica de España non se viu reflectida na recadación impositiva inmobiliaria e moito menos a recadación do imposto sobre plusvalías, que, como se pode apreciar nos dous gráficos que seguen, non deixaron de gañar en importancia absoluta e relativa sobre a recadación impositiva municipal. Chama a atención que este crecemento se producise de xeito significativo nos municipios máis grandes (gráfico 7).

O imposto sobre o incremento do valor dos terreos de natureza urbana non só é o segundo en recadación para aqueles municipios que o exixen, 3.708, senón que ten un comportamento diferenciado segundo o tramo de poboación municipal. Debemos indicar, non obstante, que este peso é desigual: maior nas entidades locais de Andalucía, Asturias, Cataluña, Murcia ou A Rioxa, que manteñen uns tipos impositivos por enriba da media e unhas reducións por debaixo; moito menor, no extremo contrario, Galicia, cuxa inhibición fiscal local é coñecida e reflíctese tamén neste imposto, que o exixen o 30% das entidades –por debaixo da media–, cuns tipos e unha recadación por debaixo da media nacional.

Malia a evidencia recadatoria e a importancia relativa sobre outros impostos, as sentenzas antes citadas fan precisa unha modificación no imposto ou, mesmo, a súa supresión. Que facemos co imposto sobre o incremento de valor dos terreos de natureza urbana? Desde o punto de vista teórico, unha parte importante da doutrina avala os fundamentos que lles outorgan aos impostos sobre a propiedade un papel determinante no financiamento das facendas locais, tal como sucede na maior parte dos países da OCDE, pero os modelos non son uniformes. Diversos estudos⁶ cuantificaron en máis de medio centenar as formas diferentes de aplicar o financiamento local sobre a propiedade nos tipos impositivos, o valor para o cálculo das bases, etc.

Coñecidas as distintas opcións de gravame e os problemas inherentes á determinación da base imponible e o cálculo da plusvalía, as propostas de solución poderían pasar polos tres escenarios seguintes:

A eliminación do imposto, que daría resposta non só aos problemas identificados polos tribunais Constitucional e Supremo, senón que tamén eliminaría de raíz as discusións sobre dobre imposición que xorden fundadas sobre o gravame de plusvalías noutros tributos tales como o imposto sobre a renda das persoas físicas. Non obstante, esta "cura" radical traería desvantaxes asociadas á perda dun elemento importante de control sobre os inmobles e afectaría negativamente aos recursos das entidades locais, que, en todo caso, deberan ser compensadas polo Estado central.

Unha terapia de choque en forma de cambio sobre un elemento substancial do imposto implicaría, por exemplo, modificar o cálculo da base imponible, deslígala do valor catastral e

baseala na diferenza entre o valor real da transmisión e de adquisición, logo da corrección dos efectos da inflación. Un paso máis adiante para actualizar e converter o IIVTNU nun imposto sobre todas as plusvalías inmobiliarias obrigaría a actuar sobre o feito imponible e determinar as bases impositibles sometendo a gravame os incrementos de valor dos inmobles de calquera natureza –urbana e rústica– independentemente do seu carácter temporal –tamén as inferiores a un ano– e engadindo elementos que eviten a dobre imposición⁷.

A peor solución, aínda que a máis sinxela, consiste en aplicar unha maquillaxe transitoria que introduza exclusivamente a modificación legislativa obrigada para adaptar o imposto ás exixencias das sentenzas, volvendo á redacción da Lei 39/1988 –ou algunha semellante– que grave a plusvalía real e non a presunta, ou ben que incorpore unha exención das minusvalías e, no seu defecto, determinar a non suxeición en caso de perdas na transmisión.

Malia estas opcións e á espera de ver qué parte das recomendacións que fixo a Comisión para a Reforma das Facendas Locais se teñen en conta, de momento está en marcha unha proposición de lei acordada coa Federación Española de Municipios e Provincias (FEMP) que opta pola mera adaptación da normativa á sentenza, é dicir, a non suxeición ao imposto cando o contribuínte poida acreditar que non obtivo plusvalía na transmisión dun terreo de natureza urbana. No caso contrario, o imposto seguirá aplicándose igual que agora. Este suposto afástase, pois, das medidas antes apuntadas para unha reforma en profundidade.

Mentres tanto, a inseguridade xurídica do contribuínte é palpable: algúns concellos seguen liquidando o imposto igual que o facían antes e deixan en mans do contribuínte a carga da proba sobre a inexistencia da plusvalía; outros decidiron non aplicalo, considerando que a declaración de inconstitucionalidade é suficiente para non exililo; os que máis, están expectantes ante a próxima modificación normativa.

5 CONCLUSIONES

A fragmentación municipal segue a ser un lastre para a facenda local e clama por un pulo que incentive a súa reordenación, co fin de aproveitar as economías de escala na prestación dos bens e servizos públicos locais, á vez que logre unha xestión pública máis moderna e eficiente.

Despois do axuste constatado en termos de disciplina fiscal, o novo modelo parece xirar cara a unha facenda local clásica, que gasta en servizos tradicionais e os seus ingresos impositivos se ven nutridos por tributos sobre a propiedade, a través dos que exerceron unha forte presión fiscal nos anos máis duros da crise. Difícilmente isto pode seguir así, máis aínda se non se pon solución ao problema que suscitou o pronunciamento xudicial acerca do imposto sobre o incremento de valor dos terreos de natureza urbana.

O IIVTNU é un clásico no catálogo tributario das entidades locais, que chegou a ter a súa forma actual despois de varias modificacións normativas sufridas desde a súa regulación orixinal en 1919. España non é unha excepción, a maior parte dos países exixen un imposto sobre plusvalías, ben que a súa configuración varía significativamente. O actual texto refundido da Lei reguladora das facendas locais introduciu un cambio na súa última reforma que agora foi obxecto dunha corrección severa por parte do Tribunal Constitucional –tamén do Tribunal Supremo–, e require dunha transformación que se fai agardar. Poderíase aproveitar o momento para reformalo en profundidade, de acordo co resto de tributos que gravan as plusvalías, aínda que parece que a tendencia apunta máis cara a unha mínima modificación que leve a gravar as plusvalías reais e non as presuntas, sen máis cambio.

Ninguén pon en dúbida a capacidade recadatoria do imposto sobre plusvalías, nin a súa achega ás arcas locais. É de recibo, polo tanto, agradecer os servizos prestados ao IIVTNU, pero tamén sinalar a imposibilidade de seguir exixíndose de xeito inconstitucional, mentres o contribuínte está asistido de inseguridade xurídica. Este *impasse* resolutivo durou xa demasiado tempo; cómpre que actúe o lexislador, se puidese ser mediante unha modificación global do sistema de financiamento local, mellor.

6 BIBLIOGRAFÍA

- Alesina, A., e Spolaore, E. 1997. «On the Number and Size of the Nations», *Quarterly Journal of Economics*, 112(4): 1027-1056.
- Bahl, R., e Linn, J. 1992. *Urban Public Finance in Developing Countries*. Oxford: Oxford University Press.
- Bennet, R. (ed.) 1990. *Decentralization, Local Governments and Markets: Towards a Post-Welfare Agenda*. Oxford: Oxford UP.
- Blanc, J. 2002. *Finances Locales Comparées*. París: LGDJ.
- Bird, R., e Vaillencourt, F. (eds.) 1999. *Fiscal Decentralization in Developing Countries*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Bird, R.; Ebel, R., e Wallich, C. (eds.) 1995. *Decentralization the Socialist State*. Washington: Mimeo World Bank.
- Bish, R. L., e Ostrom, V. 1973. *Understanding Urban Government; Metropolitan Reform Reconsidered*. Washington DC: American Enterprise Institute for Public Policy Research.
- Boisvert, M. 2004. *Finances et Fiscalités Locales Comparées: Québec, Canada, Etats-Unis et Europe*. Mimeo.
- Brown, P. K., e Hepworth, M. 2000. *European Property Taxation. Working Paper*. Cambridge: Lincoln Institute.
- Carpizo, J. 2013. «La cuantificación de la base del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, 39.
- Chico, P. 2013. «Pérdidas de valor en el IIVTNU y principio de capacidad económica», *Revista Tributos Locales*, 111.
- Ministerio de Hacienda. 2018. *Hacienda Locales en Cifras*. Madrid.
- VV.AA. 2017. *Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Local*. Madrid: Ministerio de Hacienda.

Cadro 1. A facenda local europea: dimensión comparada

2015	Gasto local % PIB	Ingreso local % PIB	Gasto local /habitante	Gasto local/ % AAPP
UE	11,1	11,1	3.205	2,4
Eurozona	9,9	10,0	3.54	20,4
Bélxica	7,2	7,2	2.622	13,3
Alemaña	7,8	7,9	2.901	17,7
España	6,0	6,5	1.393	13,7
Austria	8,6	8,6	3.428	16,8

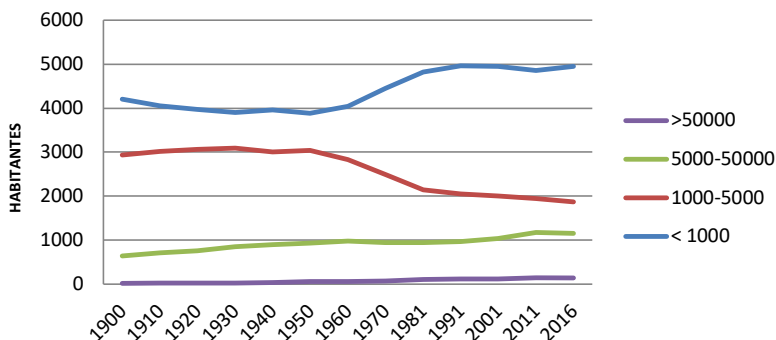
Fonte: Eurostat

Cadro 2. As entidades locais en España

ENTES LOCAIS (art. 137-141.4 CE)	8.174
Municipios	8.120
Cidades autónomas	2
Provincias de réxime común	38
Provincias de réxime foral	3
Illas	11
ENTIDADES LOCAIS (art. 3.2 LRBRL)	4.838
Mancomunidades	966
Áreas metropolitanas	3
Bisbarras	81
Agrupacións de municipios	78
Entidades locais menores	3.710
Outros entes locais	3.230
Consortorios	457
Organismos autónomos locais	1.097
Entidades públicas empresariais	54
Sociedades mercantís locais	1.284
Sociedades mercantís participadas maioritariamente	250

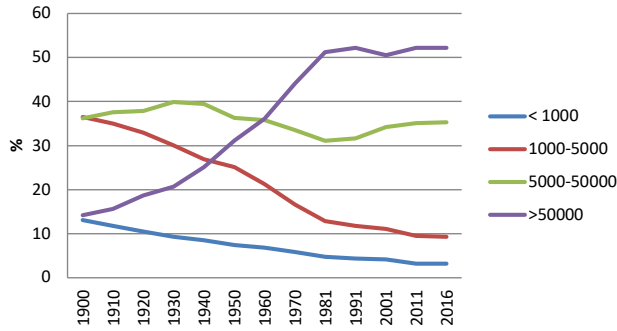
Fonte: Ministerio de Facenda.

Gráfico 1. Evolución número de municipios por tamaño de poboación



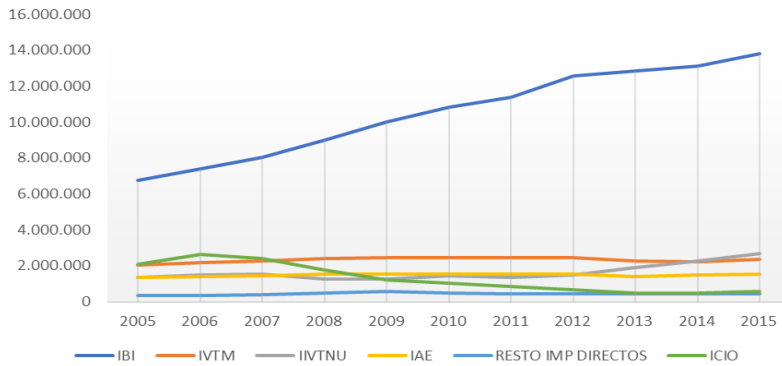
Fonte: INE, elaboración propia.

Gráfico 2. Distribución da poboación por tamaño de municipio



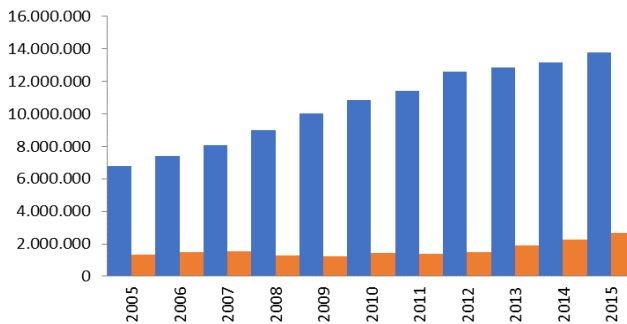
Fonte: INE. Elaboración propia

Gráfico 3. Ingresos impositivos municipais 2005-2015



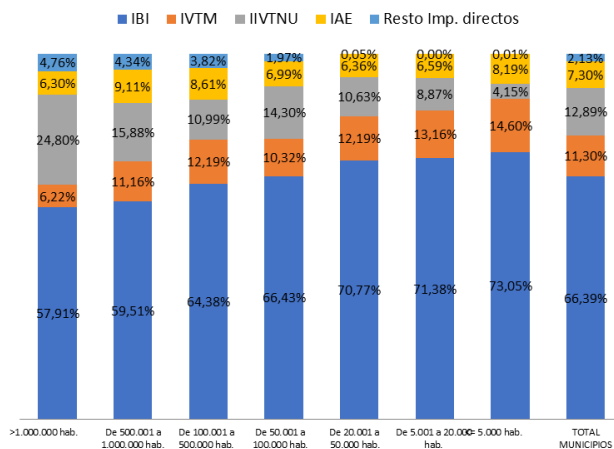
Fonte: Ministerio de Facenda. Elaboración propia

Gráfico 4. Evolución ingresos locais inmobiliarios 2005-2015



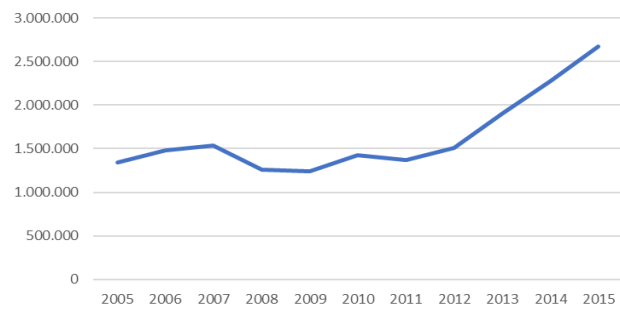
Fonte: Ministerio de Facenda. Elaboración propia

Gráfico 5. Recadación dos impostos directos por tramos de poboación



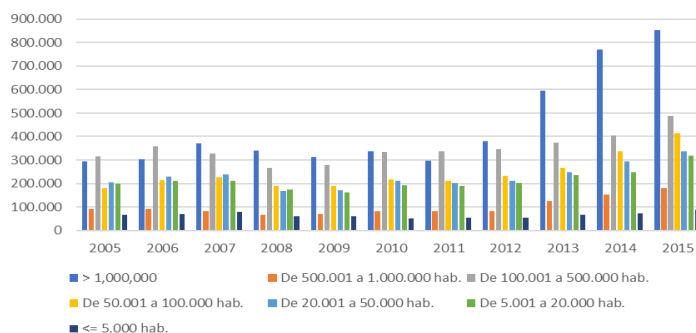
Fonte: Ministerio de Facenda. Elaboración propia

Gráfico 6. Evolución da recadación IIVTNU 2005-2015 en miles de euros



Fonte: Ministerio de Facenda (2018). Elaboración propia

Gráfico 7. Recadación IIVTNU por tramos de poboación entre 2005-2015



Fonte: Ministerio de Facenda (2018). Elaboración propia

Táboa 1. Porcentaxe anual, tipo impositivo e redución IIVTNU

	Porcentaxe anual					Tipo impositivo en porcentaxe				% redución	
	Munic. estab.	De 1 a 5 anos	Ata 10 anos	Ata 15 anos	Ata 20 anos	De 1 a 5 anos	Ata 10 anos	Ata 15 anos	Ata 20 anos	Munic. estab.	Porcentaxe
TOTAL	3.708	2,98	2,74	2,59	2,51	22,99	22,70	22,44	22,23	228	47,58
ANDALUCIA	711	3,02	2,79	2,67	2,61	24,20	23,73	23,19	22,78	36	46,81
ALMERÍA	93	3,03	2,83	2,73	2,66	23,91	23,06	22,38	21,63	12	51,67
CÁDIZ	43	3,15	2,95	2,75	2,65	25,97	25,65	24,92	24,35	1	60,00
CÓRDOBA	63	2,89	2,64	2,57	2,56	23,00	22,76	22,50	22,32	1	40,00
GRANADA	139	2,88	2,64	2,54	2,50	23,33	22,82	22,17	21,76	7	45,71
HUELVA	79	3,09	2,89	2,76	2,69	25,14	24,69	23,96	23,31	5	41,00
JAÉN	94	3,04	2,78	2,66	2,61	24,61	24,28	23,87	23,56	3	43,33
MÁLAGA	95	3,09	2,86	2,69	2,63	23,32	22,78	22,46	22,15	5	42,00
SEVILLA	105	3,07	2,86	2,73	2,64	25,34	24,94	24,45	24,24	2	50,00
ARAGON	167	2,97	2,73	2,58	2,47	20,92	20,79	20,82	20,88	8	46,25
HUESCA	52	3,04	2,80	2,65	2,54	22,48	22,22	22,09	21,92	3	53,33
TERUEL	27	3,19	2,86	2,67	2,54	19,43	19,27	19,13	19,00	3	46,67
ZARAGOZA	88	2,87	2,66	2,51	2,41	20,46	20,42	20,59	20,84	2	35,00
ASTURIAS	61	3,18	2,94	2,79	2,66	27,02	27,02	27,06	27,07	6	51,67
ILLES BALEARS	66	2,84	2,57	2,45	2,38	20,97	20,34	20,37	20,26	6	51,67
CANARIAS	85	2,95	2,73	2,62	2,56	24,84	24,76	24,70	24,62	1	51,00
PALMAS, LAS	33	2,88	2,67	2,55	2,49	23,75	23,68	23,63	23,52	1	51,00
SANTA CRUZ DE TENERIFE	52	2,99	2,77	2,65	2,61	25,53	25,44	25,38	25,32	0	0,00
CANTABRIA	64	2,98	2,75	2,61	2,56	22,95	22,87	22,84	22,83	12	52,50
CASTILLA-LEON	341	2,84	2,61	2,44	2,33	20,16	19,93	19,68	19,50	30	47,67
AVILA	55	2,70	2,48	2,37	2,31	18,91	18,89	18,87	18,85	5	52,00
BURGOS	92	2,73	2,50	2,31	2,14	19,51	19,36	19,20	19,11	5	46,00
LEÓN	40	2,80	2,82	2,51	2,42	20,95	20,54	20,26	19,98	3	50,00
PALENCIA	19	2,77	2,48	2,26	2,15	19,28	19,16	19,05	18,94	0	0,00
SALAMANCA	30	2,94	2,72	2,54	2,42	20,98	20,79	20,61	20,41	2	50,00
SEGOVIA	36	3,15	2,88	2,63	2,45	19,80	19,14	18,22	17,41	5	44,00
SORIA	5	2,87	2,72	2,72	2,68	17,80	17,80	17,80	17,80	1	50,00
VALLADOLID	48	3,05	2,79	2,60	2,50	22,16	21,82	21,47	21,42	7	42,86
ZAMORA	16	2,68	2,48	2,35	2,32	21,25	21,25	21,25	21,25	2	60,00
CASTILLA-MANCHA	388	2,82	2,57	2,40	2,31	19,71	19,49	19,28	19,08	31	52,23
ALBACETE	63	2,65	2,46	2,37	2,32	20,42	20,37	20,23	20,31	11	54,55
CIUDAD REAL	63	2,83	2,59	2,46	2,41	20,28	19,88	19,57	19,40	3	49,87
CUENCA	49	2,77	2,55	2,37	2,27	18,84	18,90	18,96	19,04	5	54,00
GUADALAJARA	85	2,97	2,71	2,50	2,38	20,87	20,56	20,23	19,91	5	52,00

	Munic. estab.	Porcentaxe anual				Tipo impositivo en porcentaxe				% redución	
		De 1 a 5 anos	Ata 10 anos	Ata 15 anos	Ata 20 anos	De 1 a 5 anos	Ata 10 anos	Ata 15 anos	Ata 20 anos	Munic. estab.	Porcentaxe
CASTILLA-MANCHA	388	2,82	2,57	2,40	2,31	19,71	19,49	19,28	19,08	31	52,23
TOLEDO	128	2,81	2,52	2,33	2,22	18,65	18,37	18,15	17,79	7	48,57
CATALUÑA	791	3,14	2,90	2,72	2,61	24,57	24,37	24,16	24,01	26	42,88
BARCELONA	301	3,33	3,08	2,89	2,77	25,74	25,66	25,54	25,48	15	42,00
GIRONA	210	3,09	2,87	2,71	2,63	25,33	25,05	24,79	24,64	3	51,67
LLEIDA	144	2,88	2,61	2,41	2,28	21,15	20,96	20,76	20,52	5	40,00
TARRAGONA	136	3,08	2,83	2,67	2,57	24,43	24,09	23,73	23,47	3	43,33
EXTREMADURA	192	2,84	2,61	2,48	2,42	21,89	21,29	20,93	20,61	5	43,00
BADAJOS	136	2,86	2,62	2,49	2,43	22,04	21,35	20,97	20,63	1	55,00
CÁCERES	56	2,80	2,57	2,46	2,42	21,52	21,17	20,83	20,56	4	40,00
GALICIA	115	2,71	2,44	2,34	2,30	22,05	21,90	21,74	21,67	6	44,17
CORUÑA, A	52	2,75	2,44	2,31	2,30	23,35	23,08	22,80	22,65	4	42,50
LUGO	9	2,53	2,38	2,35	2,36	22,98	22,98	23,10	23,21	0	0,00
OURENSE	13	2,54	2,31	2,21	2,15	16,99	16,94	16,90	16,86	0	0,00
PONTEVEDRA	41	2,75	2,51	2,41	2,33	21,78	21,73	21,64	21,61	2	47,50
MADRID	169	2,99	2,76	2,63	2,58	23,73	23,23	22,93	22,74	16	42,12
MURCIA	45	3,15	2,91	2,75	2,69	25,63	25,30	25,04	24,63	4	45,00
RIOJA	55	3,19	2,97	2,78	2,67	25,83	25,68	25,54	25,36	6	53,33
C.VALENCIANA	456	2,97	2,72	2,58	2,52	23,28	23,05	22,82	22,64	35	47,81
ALICANTE / ALACANT	135	2,98	2,73	2,61	2,55	23,47	23,23	22,79	22,52	4	42,62
CASTELLÓN / CASTELLÓ	82	2,86	2,63	2,48	2,40	21,75	21,16	21,04	20,94	7	52,86
VALENCIA / VALÈNCIA	239	3,01	2,74	2,61	2,55	23,70	23,59	23,46	23,28	24	47,21
CEUTA	1	2,90	2,70	2,65	2,60	27,00	27,00	27,00	27,00	0	0,00
MELILLA	1	2,70	2,60	2,50	2,40	29,00	29,00	29,00	29,00	0	0,00

Fonte: Ministerio de Facenda

NOTAS

- 1 Esta liña argumental constrúese sobre a lóxica expresada por Montesquieu e Rousseau, que resaltan os beneficios da descentralización no caso dos territorios vastos.
- 2 Tiebout, Oates, Musgrave.
- 3 Exixírono preto de 3.750 municipios no último exercicio liquidado.
- 4 Resulta obrigado sinalar que a derogada Lei 39/1988, do 28 de decembro, reguladora das facendas locais, no seu artigo 108.1 recollía que *"a base impositiva deste imposto está constituída polo incremento real do valor dos terreos de natureza urbana"*... Este precepto foi modificado pola Lei 51/2002, do 27 de decembro, que suprimiu a palabra real e antepuxo o cambio no valor catastral.
- 5 Cabe lembrar que o artigo 31.1 da Constitución española establece que *"Todos contribuirán ao sostemento dos gastos públicos de acordo coa súa capacidade económica mediante un sistema tributario xusto inspirado nos principios de igualdade e progresividade que, en ningún caso, terá alcance confiscatorio"*. O TC admitiu a trámite a inconstitucionalidade por ser a regulación do imposto contraria á capacidade económica dos contribuíntes.
- 6 Brown e Hepworth, 2000.
- 7 A transmisión dos terreos de natureza urbana soporta, ademais do imposto sobre o incremento do valor dos bens de natureza urbana, un de transmisións patrimoniais, imposto sobre a renda das persoas físicas ou sociedades ou polo imposto de sucesións e doazóns, se se trata dunha adquisición por estes supostos.