

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
Universidad 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 La realidad administrativa local y sus funciones. 3 La financiación municipal. 4 El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. 5 Conclusiones. 6 Bibliografía.

1 INTRODUCCIÓN

La Constitución de 1978 mudó la configuración administrativa española con la creación de las comunidades autónomas. La hacienda autonómica se consagró como el nivel intermedio de gobierno y transformó un Estado fuertemente centralizado en un modelo cuasifederal, que ha pasado por diferentes etapas marcadas por la renovación de los sucesivos sistemas de financiación. Los gobiernos autonómicos han ido pugnando con el Estado central por mayores funciones y reparto de recursos, lo que ha generado fricciones constantes a veces centrífugas otras veces centrípetas. La competencia no solo es vertical, sino también horizontal, cuando los entes autonómicos compiten entre sí por los recursos que le permitan ejercer con libertad su autonomía. Este modelo, concebido en tres dimensiones o niveles, sigue inacabado también en el ámbito local, si bien su dinámica dista mucho de la descrita para las comunidades autónomas.

La estructura administrativa local española no es de reciente construcción. Fue concebida bajo el corsé institucional del siglo XIX y permanece prácticamente igual que cuando se fraguó. Los municipios sirvieron para vertebrar el territorio, y las diputaciones fueron, durante mucho tiempo, el brazo ejecutor del gobierno central, cuando aún no había escalón intermedio de gobierno. Hoy en día la realidad funcional y relacional ha cambiado de manera significativa, mientras las corporaciones locales siguen ancladas en el pasado. De este modo, muchos de los problemas pretéritos siguen de actualidad en el presente: el minifundismo municipal, las grandes aglomeraciones urbanas sin una solución coherente, la permanencia de las diputaciones en el Estado de las autonomías, un sistema de competencias arcaico y duplicado o, en algunos casos, triplicado, y una gestión fragmentada y obsoleta, que juegan en contra de planteamientos estructurantes capaces de organizar una prestación moderna de servicios.

Con todo, el mundo local y en concreto el nivel municipal es complejo y tiene, al menos, una configuración dual. En línea con lo que sucede en la mayor parte de los países avanzados, la población se ha vuelto urbana. Los procesos de urbanización son irreversibles y avanzan hasta convertirse en la realidad de la mayor parte de la población. A esta dinámica hay que añadir la estática de los límites administrativos, que no se han adaptado a este movimiento. Las disfuncionalidades coyunturales acaban por convertirse en estructurales y la sociedad sufre elevados costes de congestión, acompañados de ineficientes modelos de movilidad, que se revelan. Junto con esto, la realidad rural, pequeños municipios, con poca población y con tendencia negativa en la mayor parte de los casos. Más de 4.000 municipios en España se enfrentan a un abismo demográfico que no hace más que crecer y que los pone en riesgo de desaparición, al carecer de una estructura mínima de administración que pueda dar respuesta a las demandas de una población envejecida y, habitualmente, dispersa.

Por si fuera poco, a esta realidad se ha unido en los últimos años la crisis económica, que hizo de las entidades locales la batiente de todas las demandas sociales urgentes e importantes, que se alejan de los servicios tradicionales e introduce nuevas obligaciones que van asumiendo *de facto* los municipios, para los que no hay financiación suficiente. Esta foto fija permite observar una casuística difícil de extrapolar en un revelado incapaz de enmarcarla en un único modelo de prestación de servicios públicos e, incluso, sin un encaje de financiación. Tras la decepción resolutoria que aportó la Ley 27/2013, de racionalización y sostenibilidad de la Administración local, sigue siendo preciso clarificar el menú competencial de los servicios que prestan los municipios individualmente o de la mano de las diputaciones que el legislador ha querido mantener. Pero además hay que considerar que los ciudadanos han cambiado, adoptan un rol de “clientes” que demandan servicios y prestaciones de calidad, pero también rigor en el control. Se imponen nuevas fórmulas de gestión municipal, abriéndose paso en medio de las dificultades prestacionales descritas y una insuficiente capacidad fiscal y técnica que hace inviable –de momento– una Administración más eficiente.

Es imprescindible atender los deberes pendientes: delimitar primero cuáles van a ser los servicios a proveer para después diseñar un modelo de financiación –acorde con la realidad– que permita su cobertura y recomponer la Administración de acuerdo con la coherencia necesaria entre los espacios, agotando todas las posibilidades de cooperación como paso previo a la racionalización que ha de llegar de la mano de la fusión municipal y la reconsideración de las diputaciones.

2 LA REALIDAD ADMINISTRATIVA LOCAL Y SUS FUNCIONES

La configuración de una variada realidad internacional en el entorno local es la muestra de que se han ido articulando organizaciones territoriales desiguales, a través de las que cada país busca su propio punto de equilibrio entre la necesidad de una gestión de proximidad y la disposición de colectividades de talla suficiente como para asegurarla. Ciertos Estados han optado por la homogeneidad a nivel local, mientras otros, como los federales y algunos unitarios –España, Italia, Irlanda o Reino Unido– prefieren la diversidad. Las estructuras locales desarrolladas presentan características específicas, destinadas a tener en cuenta las particularidades de los territorios. Lo resumieron bien Bish y Ostrom (1973) al señalar que la Administración “no estará preocupada por la simplicidad y simetría, sino con la diversidad, variedad y sensibilidad de las preferencias de los electores”.

De manera sintética, es habitual distinguir dos grandes modelos locales: el de los países unitarios y el de los federales, al lado de los que surge la categoría de los regionalizados o cuasifederales, aunque jurídicamente son unitarios, se diferencian del resto en el papel que han reservado a las regiones, como es el caso de España. Pese a estas diferencias, la dimensión comparada de la hacienda local española es menor que la del entorno más próximo. Apenas alcanza un 6% del PIB, frente a la media del 11,1%, incluso por debajo de los países más descentralizados a nivel regional. Su evolución desde 2008 ha sido de un fuerte descenso en el gasto local –7,7% en términos de PIB en peso relativo– en contraposición con la media de la UE –que apenas cayó un 2%–.

La actividad financiera local no es sencilla de estudiar, ni por su composición ni tampoco por su tamaño. Según reconoce la Constitución española, las entidades locales territoriales están formadas por los municipios, las provincias y las islas, si bien son también reconocidas en la LRBRL

las mancomunidades, áreas metropolitanas, comarcas, agrupaciones de municipios, entidades locales de ámbito inferior al municipal, así como también algunos consorcios. Según la última información publicada por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a día de hoy el número de entidades locales territoriales supera las 13.000 y los organismos autónomos alcanza los 3.230. Hay 8.120 municipios y dos ciudades autónomas –Ceuta y Melilla–.

Si nos detenemos en el nivel municipal, es evidente que tampoco el tamaño es homogéneo. Al lado de un elevado número de pequeños municipios, conviven unos pocos grandes, donde se concentra la población. Esta situación de elevada fragmentación local, con los consiguientes costes de inconsistencia entre el territorio funcional, institucional y relacional, no se ha acompañado de incentivos para una reformulación administrativa.

No hay fórmulas de colaboración eficientes que, con carácter general, se estén aplicando para aprovechar la gestión pública eficiente y favorecer el aprovechamiento de las economías de escala en la provisión de bienes y servicios públicos. Mientras, el rural se desertifica y las ciudades se masifican. ¿Están preparadas para encarar los retos de crecimiento –con las exigencias de economía sostenible que se imponen– las entidades locales?

3 LA FINANCIACIÓN MUNICIPAL

La argumentación clave de la teoría del federalismo fiscal es que los beneficios de la descentralización deben estar positivamente correlacionados con la variación geográfica en la demanda de bienes y servicios públicos¹. Lo mismo ocurre con la asignación de tributos a las estructuras gubernamentales, íntimamente ligada a las competencias asumidas y al sistema de transferencias a ellas inherente. Podríamos pensar, en principio, que una división de los impuestos, tasas y contribuciones especiales de manera independiente entre las diversas jurisdicciones sería la mejor forma de garantizar su autonomía financiera. Sin embargo, si hubiésemos de elegir entre la centralización impositiva o la separación total de las fuentes de ingresos, probablemente ninguna de las dos fuese la óptima, pues a aquellos problemas habría que añadir los de equidad, para lo que es necesario modular un sistema redistributivo, articulado, generalmente, a través de transferencias. La cuestión radica, pues, en encontrar el *trade-off* adecuado entre equidad y responsabilidad.

Algunos autores consideran que la postura dominante de la hacienda local norteamericana responde a los postulados establecidos en el teorema TOM², donde los municipios se configuran como *clubs* equilibrados a través del “voto con los pies”, asegurando un reparto de poder local en el que no ha lugar para el control del gobierno central, aun a pesar de la posible falta de equidad. La Administración local europea se presenta como un sistema en el que los gobiernos se imbrican con el sector público nacional, ofrece servicios a través de una financiación centralizada, ayudados de una limitada movilidad interjurisdiccional y unos servicios redistributivos plagados de efectos *spillovers*. El federalismo europeo, calificado de administrativo, combina un sector local con gran margen de gasto con el mandato y la financiación centralizada y una débil descentralización en los ingresos. Esta generalización esconde tras de sí grandes diferencias en la composición del presupuesto de ingreso local en Europa que, sin ánimo de simplificar, podemos clasificar en cuatro sistemas básicos de financiación: el modelo de los países nórdicos, el anglosajón, el de los países latinos y el de los países federales.

La financiación de los gobiernos locales en los países nórdicos europeos (Dinamarca, Suecia, Noruega y Finlandia) viene caracterizada por la preeminencia del impuesto sobre la renta

individual, establecido sobre bases imponibles compartidas con el nivel central, y con amplios márgenes de maniobra sobre los tipos impositivos. Modelo opuesto es el que presentan los países anglosajones, dentro de los que podemos encuadrar tanto a Estados unitarios –Reino Unido o Irlanda– como federales: Canadá, Australia o los EE.UU. En su estructura impositiva local tiene un predominio absoluto el impuesto sobre la propiedad inmueble, con un trato diferencial según su uso sea residencial, industrial, etc., acompañado de recursos nada despreciables procedentes de transferencias intergubernamentales. El modelo germánico o continental, presente en Suiza, Alemania o Austria, se caracteriza por que el peso de la financiación recae sobre la participación en uno o varios de los grandes impuestos federales, con potestad a la hora de fijar los tipos impositivos. Los recursos locales de los países mediterráneos del sur de Europa están más diversificados, se apoyan en varios impuestos propios, a la vez que en la participación en tributos de otras administraciones públicas. En el sistema latino es importante la presencia de los impuestos sobre la propiedad y la actividad económica –especialmente en Francia– y llamativa la ausencia de tributos sobre la renta individual.

En el caso español, en la línea del último modelo descrito, hemos de señalar que la inconsistencia de los límites administrativos y el azote de la crisis económica no son óbice para que el comportamiento de la hacienda local haya sido riguroso en cuanto al cumplimiento de los objetivos de déficit. El gasto local desde el comienzo de la crisis se ha reducido de manera significativa, más del 7% del PIB hasta 2015, cinco puntos por encima de la caída que han experimentado otros países del entorno. Al tiempo que caía el gasto, los ingresos se incrementaron por encima del 8%. La combinación de ambos factores ha generado un superávit presupuestario sin parangón en los otros niveles de administración. Menos satisfacción reporta detenerse en la composición de estos ingresos, donde destaca el peso relativo de los impuestos, que superan el 52%. La vuelta a la configuración más clásica de la hacienda local en los últimos años ha favorecido que el esfuerzo fiscal de las entidades locales se haya traducido en mayor disciplina, con una imposición basada, fundamentalmente, en los impuestos sobre la propiedad (gráfico 3).

El actual sistema de financiación local –pendiente de reforma una vez concluido el informe de la Comisión de Expertos designada al efecto– se fundamenta en lo dispuesto en el Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales. En este RD se refunden las reformas instrumentadas a través de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, y la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, que afectan tanto al ámbito tributario como al financiero. En el momento de su aprobación, además de explicitar como objetivos los de garantizar los principios constitucionales de suficiencia y autonomía de las corporaciones locales –compatible con la exención del impuesto sobre actividades económicas para más del 90% de los contribuyentes, el segundo en importancia recaudatoria después del IBI en 2002–, se diseñó un sistema de financiación que entró en vigor en 2004 en el que se recogieron nuevas variables y ponderaciones de la financiación municipal para hacerla estable en el tiempo, a la vez que se cedió por primera vez una parte de la recaudación del IRPF, IVA, IIEE sobre alcohol, hidrocarburos y las labores del tabaco, a los municipios de más de 75.000 habitantes y/o capitales de provincia, así como un tratamiento específico para aquellos municipios turísticos –población superior a 20.000 habitantes– que tengan más viviendas de segunda residencia que principales.

Desde el punto de vista positivo, esta modificación ha generado que los ingresos de las haciendas locales se hayan incrementado de manera diferencial desde 2004, de tal manera que crecen los ingresos sobre las transferencias corrientes que reciben del Estado y, en menor

medida, las tasas. Los ingresos impositivos han tenido un comportamiento específico, debiendo destacar el fuerte incremento de la presión fiscal sobre los tributos que gravan bienes inmuebles, fundamentalmente el impuesto de bienes inmuebles (IBI), pero también el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), conocido como el impuesto sobre las plusvalías (gráfico 4).

El IBI ha pasado de recaudar 6.780 millones de euros en 2005 a 13.794 en 2015, con un incremento superior al 200%, a lo que ha ayudado el gravamen que afecta a las viviendas desocupadas y la revisión de los valores catastrales. El IIVTNU va por detrás, aunque evoluciona de manera significativa. Pasó de recaudar 1.345 millones en 2005 a 2.677 millones una década después, lo que lo sitúa en el segundo impuesto en recaudación, escalando dos puestos.

Es importante señalar que este comportamiento de preeminencia de los impuestos inmobiliarios sobre el total se produce en todos los municipios, sea cual sea su tamaño, si bien el mayor peso del IBI sobre el total lo tiene en las entidades con menos de 5.000 habitantes, seguidas por el tramo de 5.000-20.000 y de 20.000-50.000. Los ingresos relativos del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana son predominantes en los municipios más grandes, aportan un 24,8% del total de la recaudación de los impuestos directos en las entidades con más de 1.000.000 de habitantes.

Una vez descrita la importancia de los ingresos derivados de la propiedad inmobiliaria sobre la financiación impositiva local, cabe preguntarse si esto seguirá siendo así a partir de la reforma pendiente y, sobre todo, si puede cambiar una vez que se adapte el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana a las sentencias que ponen en duda su legalidad.

4 EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

El IIVTNU es un impuesto directo, de carácter real –no tiene en cuenta las circunstancias personales–, objetivo, no periódico, de carácter potestativo³ y titularidad municipal, cuyo desarrollo reglamentario lo llevan a cabo las correspondientes ordenanzas fiscales aprobadas por los ayuntamientos. Grava el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos –no los rurales– que se ponga de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de algún derecho real de goce, limitativo del dominio sobre los referidos terrenos. La base imponible es susceptible de ser modificada por los ayuntamientos en casos de revisión de los valores catastrales y establecer el tipo de gravamen por debajo del 30%.

El artículo 107 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, que en su punto 1 establece que la base imponible del impuesto está constituida por el *“incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años. A efectos de determinación de la base habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en el apartado 4”*.⁴

Mientras, el punto 2 instituye que *“el valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:*

a) *En las transmisiones de terrenos, el valor de estos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles. No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de*

planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquel. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la efectividad de los nuevos valores catastrales, estos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las leyes de presupuestos generales del Estado.

Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo.

b) En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) anterior que represente, respecto de aquel, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

c) En la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, los porcentajes anuales se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) que represente, respecto de aquel, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificadas una vez construidas aquellas.

d) En los supuestos de expropiaciones forzosas, los porcentajes se aplicarán sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor definido en el párrafo a) del apartado 2 anterior fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio".

Una vez determinado el valor del terreno, teniendo en cuenta las deducciones, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, con los siguientes límites máximos:

Período 1-5 años	Período de hasta 10 años	Período de hasta 15 años	Período de hasta 20 años
3,7	3,5	3,2	3

Una vez hallado el valor corregido del terreno, se aplica el tipo de gravamen, que puede moverse en una horquilla de 0-30%.

De acuerdo con este repaso normativo, hemos de llamar la atención en que, de acuerdo con la redacción de este artículo, el incremento de valor que está gravando el impuesto es presunto, al tomar como referencia el valor catastral y no el valor real de la transacción. Sobre este supuesto viene de dictar sentencia el Tribunal Constitucional, TC59/2017, de 11 de mayo, que tiene como precedente las SSTC 16/2017 y 37/2017, que declaró inconstitucionales y nulos, en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor, los apartados 1 y 2.a del artículo 107 y 110.4 del TRLRHL antes señalados. El Tribunal Constitucional establece que en ningún caso se puede instaurar un "tributo tomando en consideración hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial o, lo que es lo mismo, aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia"⁵. El TC elimina la posibilidad de que la aplicación automática de los coeficientes previstos en la norma del valor catastral genere un incremento ficticio en algunos casos, por lo que la mera titularidad de un terreno durante un determinado período no puede producir automáticamente un aumento de valor, sino que habrá que probarlo, produciéndose en ocasiones la paradoja de que a raíz de la crisis económica se hubieran producido pérdidas en la transmisión y su titular hubiera tenido que tributar como si hubiera obtenido una plusvalía. Carece de sentido alguno

que se sometían a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, lo que contradice el principio constitucional de capacidad económica: *“parece claro que la circunstancia de que el nacimiento de la obligación tributaria se hiciese depender, entonces y también ahora, de la transmisión de un terreno, podría ser una condición necesaria en la configuración del tributo, pero en modo alguno puede erigirse en una condición suficiente en un tributo cuyo objeto es el ‘incremento de valor’ de un terreno. Al hecho de esa transmisión hay que añadir, por tanto, la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial. Sin embargo, cuando no se ha producido ese incremento en el valor del terreno transmitido, la capacidad económica pretendidamente gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE)”*.

En la misma línea que apuntó el Tribunal Constitucional sentenció también el Tribunal Supremo, que hizo suya la doctrina del primero. La Sentencia TS 1163/2018 recoge que la liquidación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana podrá ser anulado cuando el contribuyente demuestre la inexistencia de una plusvalía real y efectiva, siendo la Administración la que pruebe en contra: *“Aportada... –por cualquier medio– por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía”*.

Esta lógica que supuran las citadas sentencias no parecen estar presentes en la práctica, pues es conocido que la crisis económico-financiera que ha marcado la última década económica de España no se ha visto reflejada en la recaudación impositiva inmobiliaria y mucho menos la recaudación del impuesto sobre plusvalías, que, como puede apreciarse en los dos gráficos que siguen, no han dejado de ganar en importancia absoluta y relativa sobre la recaudación impositiva municipal. Llama la atención que este crecimiento se haya producido de manera significativa en los municipios más grandes (gráfico 7).

El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana no solo es el segundo en recaudación para aquellos municipios que lo exigen, 3.708, sino que tiene un comportamiento diferenciado según el tramo de población municipal. Hemos de indicar, no obstante, que este peso es desigual: mayor en las entidades locales de Andalucía, Asturias, Cataluña, Murcia o La Rioja, que mantienen unos tipos impositivos por encima de la media y unas reducciones por debajo; mucho menor, en el extremo contrario, Galicia, cuya inhibición fiscal local es conocida y se refleja también en este impuesto, que lo exigen el 30% de las entidades –por debajo de la media–, con unos tipos y una recaudación por debajo del promedio nacional.

Pese a la evidencia recaudatoria y a la importancia relativa sobre otros impuestos, las sentencias antes reseñadas hacen precisa una modificación en el impuesto o, incluso, su supresión. ¿Qué hacemos con el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana? Desde el punto de vista teórico, una parte importante de la doctrina respalda los fundamentos que otorgan a los impuestos sobre la propiedad un papel determinante en la financiación de las haciendas locales, tal y como sucede en la mayor parte de los países de la OCDE, pero los modelos no son uniformes. Diversos estudios⁶ han cuantificado en más de medio centenar las formas diferentes de aplicar la financiación local sobre la propiedad en los tipos impositivos, el valor para el cálculo de las bases, etc.

Conocidas las distintas opciones de gravamen y los problemas inherentes a la determinación de la base imponible y el cálculo de la plusvalía, las propuestas de solución podrían pasar por los tres escenarios siguientes:

La eliminación del impuesto, que daría respuesta no solo a los problemas identificados por los tribunales Constitucional y Supremo, sino que también eliminaría de raíz las discusiones sobre doble imposición que surgen fundadas sobre el gravamen de plusvalías en otros tributos tales como el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Sin embargo, esta “cura” radical traería desventajas asociadas a la pérdida de un elemento importante de control sobre los inmuebles y afectaría negativamente a los recursos de las entidades locales, que, en todo caso, debieran ser compensadas por el Estado central.

Una terapia de choque en forma de cambio sobre un elemento sustancial del impuesto implicaría, por ejemplo, modificar el cálculo de la base imponible, desligarla del valor catastral y basarla en la diferencia entre el valor real de la transmisión y de adquisición, previa corrección de los efectos de la inflación. Un paso más adelante para actualizar y convertir el IIVTNU en un impuesto sobre todas las plusvalías inmobiliarias obligaría a actuar sobre el hecho imponible y determinar las bases imponibles sometiendo a gravamen los incrementos de valor de los inmuebles de cualquier naturaleza –urbana y rústica– independientemente de su carácter temporal –también las inferiores a un año– y añadiendo elementos que eviten la doble imposición⁷.

La peor solución, aunque la más sencilla, consiste en aplicar un maquillaje transitorio que introduzca exclusivamente la modificación legislativa obligada para adaptar el impuesto a las exigencias de las sentencias, volviendo a la redacción de la Ley 39/1988 –o alguna semejante– que grave la plusvalía real y no la presunta, o bien que incorpore una exención de las minusvalías y, en su defecto, determinar la no sujeción en caso de pérdidas en la transmisión.

Pese a estas opciones y a la espera de ver qué parte de las recomendaciones que hizo la Comisión para la Reforma de las Haciendas Locales se tienen en cuenta, de momento está en marcha una proposición de ley acordada con la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) que opta por la mera adaptación de la normativa a la sentencia, es decir, la no sujeción al impuesto cuando el contribuyente pueda acreditar que no ha obtenido plusvalía en la transmisión de un terreno de naturaleza urbana. En caso contrario, el impuesto seguirá aplicándose igual que ahora. Este supuesto se aleja, pues, de las medidas antes apuntadas para una reforma en profundidad.

Mientras tanto, la inseguridad jurídica del contribuyente es palpable: algunos ayuntamientos siguen liquidando el impuesto igual que lo hacían antes y dejan en manos del contribuyente la carga de la prueba sobre la inexistencia de la plusvalía; otros han decidido no aplicarlo, considerando que la declaración de inconstitucionalidad es suficiente para no exigirlo; los que más, están expectantes ante la próxima modificación normativa.

5 CONCLUSIONES

La fragmentación municipal sigue siendo un lastre para la hacienda local y clama por un empuje que incentive su reordenación, con el fin de aprovechar las economías de escala en la prestación de los bienes y servicios públicos locales, a la vez que logre una gestión pública más moderna y eficiente.

Después del ajuste constatado en términos de disciplina fiscal, el nuevo modelo parece girar hacia una hacienda local clásica, que gasta en servicios tradicionales y sus ingresos impositivos se ven nutridos por tributos sobre la propiedad, a través de los que han ejercido una fuerte presión fiscal en los años más duros de la crisis. Difícilmente esto puede seguir así, más aún si no se pone

solución al problema que ha suscitado el pronunciamiento judicial acerca del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

El IIVTNU es un clásico en el catálogo tributario de las entidades locales, que ha llegado a tener su forma actual después de varias modificaciones normativas sufridas desde su regulación originaria en 1919. España no es una excepción, la mayor parte de los países exigen un impuesto sobre plusvalías, si bien su configuración varía significativamente. El actual texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales introdujo un cambio en su última reforma que ahora fue objeto de una corrección severa por parte del Tribunal Constitucional –también del Tribunal Supremo–, y requiere de una transformación que se hace esperar. Podría aprovecharse el momento para reformarlo en profundidad, de acuerdo con el resto de tributos que gravan las plusvalías, si bien parece que la tendencia apunta más hacia una mínima modificación que lleve a gravar las plusvalías reales y no las presuntas, sin más cambio.

Nadie pone en duda la capacidad recaudatoria del impuesto sobre plusvalías, ni su aportación a las arcas locales. Es de recibo, por tanto, agradecer los servicios prestados al IIVTNU, pero también señalar la imposibilidad de seguir exigiéndose de manera inconstitucional, mientras el contribuyente está asistido de inseguridad jurídica. Este *impasse* resolutivo ha durado ya demasiado tiempo; es preciso que actúe el legislador, si pudiera ser mediante una modificación global del sistema de financiación local, mejor.

6 BIBLIOGRAFÍA

- Alesina, A., y Spolaore, E. 1997. «On the Number and Size of the Nations», *Quarterly Journal of Economics*, 112(4): 1027-1056.
- Bahl, R., y 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., y Vaillencourt, F. (eds.) 1999. *Fiscal Decentralization in Developing Countries*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Bird, R.; Ebel, R., y Wallich, C. (eds.) 1995. *Decentralization the Socialist State*. Washington: Mimeo World Bank.
- Bish, R. L., y 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., y 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.

Cuadro 1. La hacienda 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
Bélgica	7,2	7,2	2.622	13,3
Alemania	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

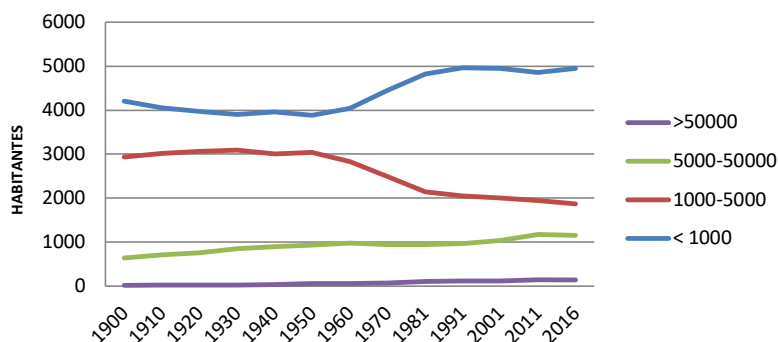
Fuente: Eurostat

Cuadro 2. Las entidades locales en España

ENTES LOCALES (art. 137-141.4 CE)	8.174
Municipios	8.120
Ciudades autónomas	2
Provincias de régimen común	38
Provincias de régimen foral	3
Islas	11
ENTIDADES LOCALES (art. 3.2LRBRL)	4.838
Mancomunidades	966
Áreas metropolitanas	3
Comarcas	81
Agrupaciones de municipios	78
Entidades locales menores	3.710
OTROS ENTES LOCALES	3.230
Consortios	457
Organismos autónomos locales	1.097
Entidades públicas empresariales	54
Sociedades mercantiles locales	1.284
Sociedades mercantiles participadas mayoritariamente	250

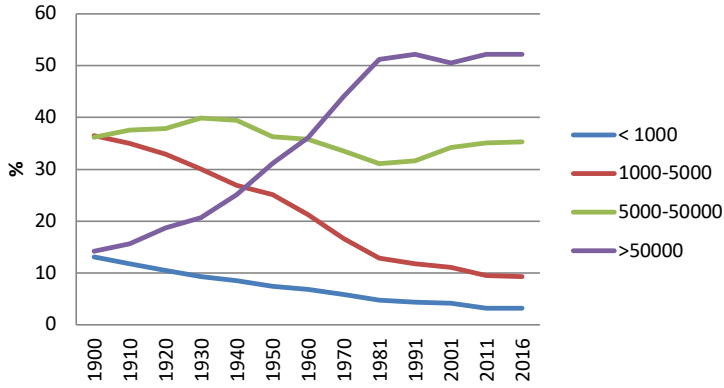
Fuente: Ministerio de Hacienda.

Gráfico 1. Evolución número de municipios por tamaño de población



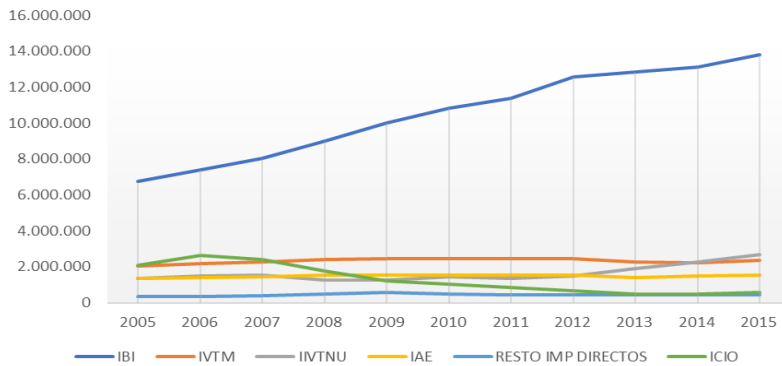
Fuente: INE, elaboración propia.

Gráfico 2. Distribución de la población por tamaño de municipio



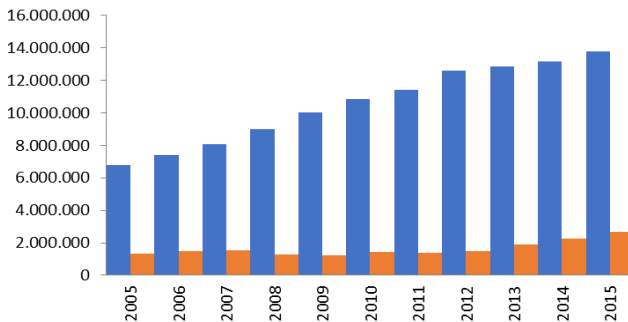
Fuente: INE. Elaboración propia

Gráfico 3. Ingresos impositivos municipales 2005-2015



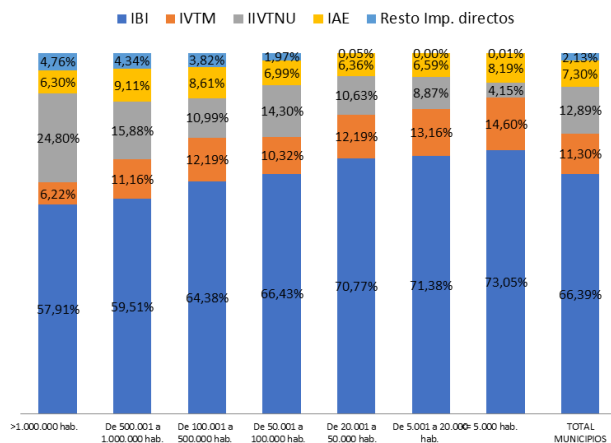
Fuente: Ministerio de Hacienda. Elaboración propia

Gráfico 4. Evolución ingresos locales inmobiliarios 2005-2015



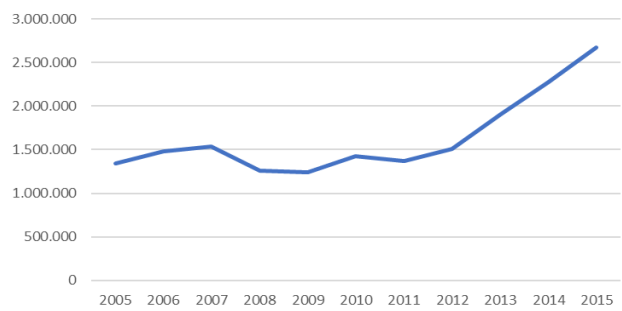
Fuente: Ministerio de Hacienda. Elaboración propia

Gráfico 5. Recaudación de los impuestos directos por tramos de población



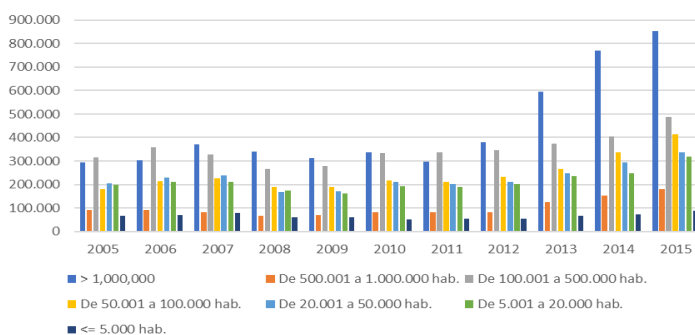
Fuente: Ministerio de Hacienda. Elaboración propia

Gráfico 6. Evolución de la recaudación IIVTNU 2005-2015 en miles de euros



Fuente: Ministerio de Hacienda (2018). Elaboración propia

Gráfico 7. Recaudación IIVTNU por tramos de población entre 2005-2015



Fuente: Ministerio de Hacienda (2018). Elaboración propia

Tabla 1. Porcentaje anual, tipo impositivo y reducción IIVTNU

	Munic. estab.	Porcentaje anual				Tipo impositivo en porcentaje				% reducción	
		De 1 a 5 años	Hasta 10 años	Hasta 15 años	Hasta 20 años	De 1 a 5 años	Hasta 10 años	Hasta 15 años	Hasta 20 años	Munic. estab.	Porcentaje
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	49,67
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.	Porcentaje anual				Tipo impositivo en porcentaje				% reducción	
		De 1 a 5 años	Hasta 10 años	Hasta 15 años	Hasta 20 años	De 1 a 5 años	Hasta 10 años	Hasta 15 años	Hasta 20 años	Munic. estab.	Porcentaje
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

Fuente: Ministerio de Hacienda

NOTAS

- 1 Esta línea argumental se construye sobre la lógica expresada por Montesquieu y Rousseau, que resaltan los beneficios de la descentralización en el caso de los territorios vastos.
- 2 Tiebout, Oates, Musgrave.
- 3 Lo exigieron cerca de 3.750 municipios en el último ejercicio liquidado.
- 4 Resulta obligado señalar que la derogada Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, en su artículo 108.1 recogía que *"la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana"*... Este precepto fue modificado por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, que suprimió la palabra real y antepuso el cambio en el valor catastral.
- 5 Cabe recordar que el artículo 31.1 de la Constitución española establece que *"Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio"*. El TC admitió a trámite la inconstitucionalidad por ser la regulación del impuesto contraria a la capacidad económica de los contribuyentes.
- 6 Brown y Hepworth, 2000.
- 7 La transmisión de los terrenos de naturaleza urbana soporta, además del impuesto sobre el incremento del valor de los bienes de naturaleza urbana, uno de transmisiones patrimoniales, impuesto sobre la renta de las personas físicas o sociedades o por el impuesto de sucesiones y donaciones, si se trata de una adquisición por estos supuestos.