

I.2. DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

ADECUACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

Por el Dr. FRANCISCO ÁLVAREZ ARROYO
Doctor en Derecho

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura

Resumen

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un impuesto municipal que somete a gravamen los incrementos de valor (plusvalías) de ciertos bienes inmuebles, se trata de un impuesto controvertido por cuanto está basado en métodos objetivos que no tienen en cuenta la verdadera capacidad económica del sujeto pasivo. Su fundamento se ha pretendido buscar en el artículo 47 de la Constitución, lo cual no nos parece acertado. Este artículo pretende poner de manifiesto éstos y otros graves defectos que tiene este impuesto local desde el punto de vista de los principios constitucionales en materia tributaria.

Abstract

Urban Estate Land Price Increase Taxes are municipal taxes which submit price increase in certain estate properties to taxation (added value). This type of tax is controversial, since it is based on objective methods which do not account for the actual economic capacity of the passive subject. Its founding has been attempted by means of Article 47 of the Spanish Constitution, but this does not seem appropriate. This paper aims to clarify these defects and others found within this type of municipal taxation in terms of constitutional precept analysis related to income tax matters.

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. ¿SE ENCUENTRA EL FUNDAMENTO DEL IMPUESTO EN LA CONSTITUCIÓN?
- III. ADECUACIÓN A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

I. INTRODUCCIÓN

Estamos ante un tributo que tiene rancios antecedentes y no sólo a raíz de las últimas reformas de la Hacienda local, sino incluso con anterioridad a la misma L.H.L. Es un hecho cierto que el contribuyente lo percibe como un tributo «tradicional» a cuya existencia se ha acostumbrado a pesar de que persiste su continua impugnación¹, argumento que, junto a su capacidad recaudatoria, ha servido a la Federación Española de Municipios y Provincias para reclamar insistentemente por su mantenimiento en el sistema tributario local, a pesar de los múltiples inconvenientes y distorsiones que ha provocado y sigue provocando en dicho sistema.

Los antecedentes históricos de este impuesto han sido tratados por numerosos autores² a quienes nos remitimos. Puede decirse que, aún con matices, que la reforma que propició la L.H.L. supuso mejoras en la regulación de este tributo, sin embargo, donde se dio un terrible paso atrás fue en sede de la base imponible, pues de un sistema basado en la diferencia de valores con deducción de mejoras y contribuciones especiales, pasamos a un sistema de determinación de la base imponible basado en «indicios» y no exento de graves problemas. Cierto es que el sistema establecido con anterioridad era mejorable, sin embargo fue empeorado gravemente en aspectos claves para la determinación de la deuda tributaria. Ni siquiera la reciente modificación de la L.H.L. por medio de la Ley 51/2002, ha logrado superar los graves inconvenientes que suscita este impuesto en clave constitucional, pues aunque han mejorado algunos aspectos

¹ En palabras de Cayón Galiardo, A. (*vid.* «Reflexiones sobre el Impuesto Municipal de Plusvalías y la reforma de las Haciendas Locales de 1975», *Civitas, R.E.D.F.*, n.º 31, 1981, pág. 481): «La afirmación de que el mejor impuesto es el impuesto más antiguo, que toma su fundamento en la idea de una mayor aceptación social de aquellas figuras tributarias más antiguas o cuando menos en una acomodación de los hábitos del contribuyente a la existencia de ciertos gravámenes, y que podría ser cierta desde la óptica de la economía recaudatoria, en muchas ocasiones aparece claramente desmentida, pues existen tributos de larga y duradera presencia en los sistemas tributarios y que, sin embargo, no han llegado a encontrar el grado de aceptación social mínimo como para que la comunidad social se haya adecuado a los mismos y no se constituyan en fuente constante de litigios y controversias entre la Administración y los administrados».

² Así, por ejemplo, *vid.* Hernández Lavado, A., *El impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos*, Lex Nova, Valladolid, 1988, págs. 21 y ss.; Casana Merino, F., *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 17 y ss.; igualmente, remontándonos aún más atrás en el tiempo, puede verse a Pérez-Arda y López de Valdivieso, S., *El impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos. Plusvalía*, Aranzadi, Pamplona, 1985, págs. 21 y ss.; Rodríguez Moro, N., *Impuesto municipal de Plus Valía*, Publicaciones Abella, Madrid, 1965, págs. 9 y ss.; Eserverri Martínez, E., «El impuesto sobre aumento de valor de fincas rústicas y urbanas, y la actual regulación de las plusvalías», *Civitas, R.E.D.F.*, n.º 5, 1975; Cayón Galiardo, A., «Reflexiones sobre el Impuesto Municipal de Plusvalías y la reforma de las Haciendas Locales de 1975», *ob. cit.*

de la determinación de la base imponible, continúa basándose en métodos indiciarios para el cálculo del incremento de valor.

Que el I.I.V.T.N.U. es un tributo no puede ponerse en duda, de igual modo, y a pesar de la gratuita afirmación del art. 105³, tampoco puede suscitarse duda alguna respecto a su naturaleza de impuesto⁴, pues a pesar de que se busque su fundamento en la actividad urbanística de los entes públicos, tal actividad siempre es de carácter general y difícilmente puede encontrarse el más concreto beneficio especial que exigen tasas y contribuciones especiales. No existe contraprestación más allá de la propia actividad general de los entes públicos que reciba el sujeto pasivo, con lo cual se cumple con los criterios definidores de la categoría tributaria definidos en el art. 26.1.c) de la L.G.T.

Sentada esta premisa inicial corresponde, en consecuencia, reseñar las diferentes características que tiene el Impuesto que estudiamos en este trabajo. De él puede decirse que se trata de un impuesto municipal, potestativo, directo, real, objetivo e instantáneo.

Impuesto municipal, pues el titular del poder tributario es el Ayuntamiento, porque así lo ha decidido el legislador estatal, más aún si tenemos en cuenta su carácter potestativo. A pesar de que la mención de esta característica pudiera resultar baladí, es importante diferenciar las «plusvalías» municipales de las «plusvalías» de renta, o lo que es lo mismo, aclarar que, aunque realmente están recayendo sobre la misma materia imponible y una puede ser tenida en cuenta a la hora de calcular la otra, no es lo mismo el I.I.V.T.N.U. que las ganancias patrimoniales del I.R.P.F.

Impuesto potestativo, lo cual supone que el Ayuntamiento tiene plena libertad formal para establecer o no el impuesto en su término municipal. Nada más (y nada menos) que la suficiencia financiera podría limitar este derecho, en el sentido de que los Ayuntamientos que no dispongan de medios económicos suficientes para atender los servicios que prestan estarán abocados a implantarlo. De hecho, y dada su importante capacidad recaudatoria, es sumamente raro no encontrarlo en los sistemas tributarios municipales de toda España.

Una consecuencia práctica de este carácter potestativo es la necesidad de que el Pleno del Ayuntamiento alcance un doble acuerdo, en primer lugar, el de

³ Ya Albiñana García-Quintana, C., nos advertía de la incongruencia de afirmar que estamos ante un «tributo directo», en su artículo «Los impuestos potestativos en la nueva Ley de Haciendas Locales: notas críticas», *Revista Jurídica Española La Ley*, n.º 2.269, 1989.

⁴ Coincidimos con D'Ocón Ripoll (*vid.* «Algunas consideraciones en torno a la Ley de Haciendas Locales, con especial referencia al impuesto de plusvalía», *Revista de Hacienda Local*, n.º 87, 1999, pág. 579) en que es un impuesto sobre la renta y en que «*en efecto, como se aprecia de la simple lectura del art. 108, al determinar la base imponible, el Impuesto grava todo el incremento (que se califica como "real") experimentado por el terreno, No se utiliza ningún resorte técnico que habilite la conversión del incremento genérico, en el sentido de real o total, en específico (como eran los medios correctores arriba citados: deducción de mejoras permanentes; modulación del tipo en función de aquellas dos variables: tiempo y relación "incremento-valor originario", etc.)*».

imposición para a continuación, aprobar el de ordenación⁵ con la consiguiente Ordenanza fiscal reguladora del Impuesto. La S.T.S. de 10 de julio de 2001, es un claro exponente de cuanto afirmamos, pues anula una Ordenanza fiscal «*por carecer del soporte lógico y previo del acto de imposición*»⁶.

Acto de imposición que no puede sustituirse por una imposición tácita al aprobar la Ordenanza, como bien pone de manifiesto, entre otras muchas, la S.T.S. de 12 de marzo de 2002⁷:

«La realidad, como hemos explicado, es que el Ayuntamiento de ... no adoptó expresa y formalmente el necesario acto de imposición o de establecimiento del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, sin que dicha omisión pueda ser salvada alegando la intención tácita de establecer el Impuesto, y sin que tenga relevancia alguna la Disposición general que figura en el art. 1 de la Ordenanza, porque, como la Sala ha explicado, dicha disposición no era sino una simple norma de estilo, reproducción de la igual Disposición General que figura también en el art. 1 de la Ordenanza Tipo aprobada por Orden Municipal de 20 de diciembre de 1978, que hemos reproducido en páginas anteriores».

Como consecuencia de ser un impuesto municipal, hay que pensar en el art. 6 de la propia L.H.L. y reflexionar sobre algunas cuestiones que pudieran suscitarse. Así, el I.I.V.T.N.U., grosso modo, somete a gravamen el incremento de valor generado por los terrenos urbanos que se ponga de manifiesto con ocasión de una transmisión. En principio queda fuera de toda duda que el rendimiento que supone obtener un incremento de valor se produce en un inmueble situado en el término municipal del Ayuntamiento de la imposición con lo que se da escrupuloso cumplimiento al apartado a) del citado art. 6; del mismo modo, el I.I.V.T.N.U. no supone obstáculo alguno a la libre circulación de personas, mercancías o servicios y capitales ni afecta al libre establecimiento de empresas o personas, la general implantación en prácticamente todo el territorio nacional avala aún más esta idea y aún cuando no fuese así, el T.C. ha reiterado que la diversidad territorial no es discriminación⁸.

Algunas dudas podrían surgir al hilo del apartado b) si el negocio transmisor que pone de manifiesto el incremento de valor se celebre fuera del término municipal, pero es claro que el I.I.V.T.N.U. no grava el negocio en sí, sino una consecuencia del mismo, con lo que cualquier posible duda debería disiparse totalmente.

Impuesto directo, tal como preconiza, salvando el «lapsus» ya referido, el propio art. 105 de la L.H.L., y esto es así pues siguiendo la distinción tradicional formulada en su día por Sainz de Bujanda, el I.I.V.T.N.U. no puede ser reper-

⁵ En este punto nos remitimos a Calvo Ortega, R., *La reforma de las Haciendas locales*, tomo I, «Las Ordenanzas fiscales», *Lex Nova*, Valladolid, 1991, pág. 93.

⁶ Del mismo modo cfr. SS.T.S. de 20 de julio de 2001, de 28, 14, 15 y 8 de noviembre de 2001.

⁷ En el mismo sentido, cfr. SS.T.S. de 6 de marzo de 2002, 27 y 22 de diciembre de 2001; 20, 10 y 1 de julio de 2001; 22, 21, 15, 14, 8 y 7 de noviembre de 2001.

⁸ *Vid.*, por todas, S.T.C. 14/1998 de 22 de enero y 186/1993 de 7 de junio.

cutido legalmente a persona distinta del sujeto pasivo. Desde un punto de vista estrictamente jurídico estamos ante un impuesto directo, pero si acudimos a criterios puramente economicistas podríamos plantearse algunas dudas habida cuenta que es perfectamente posible trasladar la carga tributaria que este Impuesto supone por la vía del precio o contraprestación e incluso por vía contractual, de hecho, es bastante frecuente que en los contratos traslativos del dominio (sobre todo cuando una de la parte vendedora es una empresa constructora) que dan origen al I.I.V.T.N.U. se contenga una cláusula de asunción de impuestos que incluye expresamente a éste como una de las cargas que asume el adquirente. Si bien esta asunción del Impuesto sólo debe surtir efectos en el ámbito de las relaciones particulares de los contratantes, lo cierto es que cabe la repercusión económica del mismo, si bien todo este razonamiento no empaña absolutamente en nada la calificación jurídica de directo, por cuanto que de ningún modo cabe una repercusión jurídica *ope legis*, sino que, en cualquier caso, siempre se tratará de una repercusión libremente pactada entre las partes sin que ello afecte a los titulares de la obligación tributaria.

Impuesto real, puesto que su naturaleza y hecho imponible se determinan con independencia del elemento personal de la relación tributaria, dicho de otro modo, a efectos de realizar el hecho imponible poco importa la persona que lo lleve a cabo ya que lo que realmente configura el hecho imponible son supuestos de hecho que se dan o no se dan con total independencia de la persona que los realice. En este sentido, suscribimos las palabras de Agúndez Fernández⁹: «*Es un impuesto real, porque grava actos de los sujetos pasivos que han obtenido un aumento de su patrimonio por motivo de la transmisión de determinado bien o de la constitución de un derecho real sobre él, sin consideración ninguna a condiciones personales o subjetivas. El bien obtuvo un incremento de valor y este incremento ingresa, como plus valía, en el patrimonio del sujeto gravado con el impuesto. Impuesto, pues, que recae e incide sobre la manifestación de riqueza del bien inmueble, independientemente de la persona que sea su titular*».

Impuesto objetivo, y ello es prácticamente consustancial al carácter real, pues si antes afirmábamos que el elemento personal no define el hecho imponible, mucho menos se tiene en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo a la hora de determinar la cuota. En efecto, en ningún momento del proceso de determinación del incremento gravado se tienen en cuenta tales circunstancias, pues ni del conjunto de reglas aplicables del art. 108 ni siquiera en la determinación del valor catastral se tienen en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo; lo cual no sería una cuestión a desdeñar, pues, en mi opinión, nada impide a las Haciendas locales graduar el tipo de gravamen, siempre respetando el máximo establecido en la L.H.L., en función de ciertas circunstancias personales, familiares o de renta de los sujetos pasivos. Lo que no es cohe-

⁹ Cfr. *El Impuesto municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Comares, Granada, 1990, pág. 12.

rente, cuestión que afortunadamente ha resuelto la reciente modificación de la L.H.L. (Ley 51/2002) es continuar graduando el tipo de gravamen en función de un dato tan peregrino (de cara a la capacidad económica) como la población de derecho del municipio¹⁰.

Impuesto instantáneo, es decir, que la realización del hecho imponible no se prolonga en el tiempo sino que se agota en sí misma una vez que se produzcan los supuestos de hecho determinados. La existencia de un incremento de valor generado a lo largo de un período más o menos largo de tiempo no obsta a esta calificación pues al haberse configurado el hecho imponible con dependencia directa de la realización de una transmisión, operada ésta se devenga el impuesto y no vuelve a devengarse hasta que se realice otra transmisión con lo que ya estaríamos ante distinta obligación tributaria. Las consecuencias de la calificación como instantáneo o periódico no son baladíes, como bien pone de manifiesto Orón Moratal¹¹.

II. ¿SE ENCUENTRA EL FUNDAMENTO DEL IMPUESTO EN LA CONSTITUCIÓN?

Ríos de tinta se han vertido respecto al fundamento del I.I.V.T.N.U., ciertamente su justificación como impuesto se ha buscado en todo momento a lo largo de su ya larga trayectoria (aunque con diferentes denominaciones) en el sistema tributario local español¹². Realmente el fundamento último de todo impuesto, con la salvedad de algunas nuevas figuras tributarias «extrafiscales», estimo que no es otro que subvenir al sostenimiento de los gastos públicos; si se establece un impuesto se tiene un objetivo claro cual es obtener capacidad recaudatoria.

¹⁰ Ya he tenido ocasión de manifestar mi oposición a esta forma de graduar el tipo de gravamen en *Impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Aranzadi, Pamplona, 1996.

¹¹ Vid. *El Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a través de cuestiones prácticas*, Editorial Práctica de Derecho, Valencia, 2001, pág. 27, donde afirma lo siguiente: «Discutible y discutido es el carácter periódico o instantáneo de este Impuesto, pues según sea las consecuencias son muy distintas. Si el impuesto se considera periódico deberá reunir el terreno todas las condiciones que lo hagan susceptible de ser gravado durante todo el período, mientras que si se considera instantáneo, será suficiente que las reúna en el momento del devengo, y con independencia de las circunstancias que le hayan acompañado durante el período de generación del incremento...». Las mismas dudas se planteaban respecto al anterior Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, y la conclusión a la que llega Hernández Lavado (*vid. ob. cit.*, pág. 107) es que efectivamente se trata de un impuesto instantáneo.

¹² Sumamente interesante resulta el estudio del fundamento de los tributos sobre el incremento de valor en otros países, en ese sentido es imprescindible acudir a Hinojosa Torralvo, J. J., «La tributación de los incrementos de valor de terrenos en Europa (I). Criterios de sujeción y cuantificación» y «La tributación de los incrementos de valor de terrenos en Europa (II). Criterios de sujeción y cuantificación», *Crónica Tributaria*, n.º 68 y 69 (respectivamente), 1994. Allí nos dice este autor (pág. 24): «Ante todo, hay que tener en cuenta que el análisis del régimen tributario de los incrementos de valor de terrenos propuesto, se realiza sobre los sistemas tributarios español –que sirve de referencia–, italiano, francés y británico. En ellos se contemplan las dos maneras de ser de los incrementos: el patrimonial y el rediticio. El

Para Casana Merino¹³ «el I.I.V.T. encuentra su justificación en que la plusvalía o incremento de valor gravado se debe a la acción urbanizadora del progreso en las ciudades, o a la evolución natural de los terrenos, y no, por tanto, al esfuerzo del propietario. Dado que es la comunidad en su totalidad la que contribuye a la creación de la plusvalía, debe ser compensada por quien se beneficia de ella.

La participación de la comunidad en las plusvalías urbanísticas tiene su apoyo en la propia Constitución. Su art. 47 dispone que la comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos». A mayor abundamiento, Sánchez Galiana y Calatrava Escobar¹⁴ vienen a coincidir en esta idea cuando dicen: «La capacidad económica que sirve de fundamento a este impuesto se inscribe en el campo de las plusvalías inmerecidas o no ganadas de naturaleza inmobiliaria, es decir, aquellas plusvalías de los terrenos no debidas a la actividad de los particulares, plusvalías obtenidas por causas extrañas a la misma, tales como el simple crecimiento de los núcleos urbanos.

Esta justificación, que ha sido tradicionalmente reconocida por la doctrina y la jurisprudencia, entendemos que se debe mantener en el actual I.I.V.T.N.U.».

Volviendo a nuestra idea inicial, entiendo que el I.I.V.T.N.U. tiene un claro fundamento recaudatorio, se establece porque recae sobre un índice de capacidad económica, como cualquier otro sobre los que recaen otros impuestos, sin más; por lo que recurrir al art. 47 de la C.E., hablando de tributos, no deja de ser una cuestión añadida pero secundaria que no puede servir para justificar la existencia de un impuesto; sí justifica la cesión obligatoria de terrenos y las demás cargas derivadas de la normativa urbanística que sufren los propietarios de los terrenos, pero no, o al menos no en exclusiva, un impuesto¹⁵. La justificación constitucional debemos buscarla en el art. 31.1 de la C.E. (como contribución al sostenimiento de los gastos públicos) y todo lo demás que se quiera añadir sólo tiene sentido en los tributos «extrafiscales», pero no en una de las importantes fuentes recaudatorias de las Haciendas locales.

gravamen de los incrementos en su vertiente patrimonial se atribuye a las Haciendas territoriales; en cambio, el relativo a la vertiente relictiva se subsume en la imposición estatal. Paralelamente, se esbozan dos fundamentos de sujeción: la capacidad económica manifestada con la obtención del incremento y el beneficio procurado por la intervención administrativa o cualesquiera factores de economía externa. La particular configuración de estos incrementos, asociados a fenómenos de transformación territorial ha permitido a la doctrina abogar por uno u otro en unos casos de modo excluyente, y en otros de un modo más compensado, admitiendo la posibilidad de tributación en función de la medida y del nivel de goce de los servicios públicos y a la vez manteniendo la necesaria referencia a la concurrencia a las cargas públicas con criterio de capacidad económica».

¹³ Cfr. *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 30.

¹⁴ Cfr. *Tratado de Derecho Financiero y Tributario local* (dir. Ferreiro Lapatza), «El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», Marcial Pons-Diputación de Barcelona, Barcelona, 1993, pág. 859.

¹⁵ Una idea similar es sostenida por Orón Moratal, ob. cit., pág. 25, cuando afirma: «Sin embargo, si ese fuese su único fundamento, con la expansión de las cuotas de urbanización como medio de financiación de las nuevas zonas objeto de urbanización, sufragando los afectados el 100% del coste de las obras, queda con mucha menos justificación la aplicación y en su caso existencia de este Impuesto».

En este sentido, coincido plenamente con Checa González¹⁶, quien a su vez cita a Rubio de Urquía¹⁷: «Pese a ello, entiendo más acertada la postura más escéptica sustentada por parte de Rubio de Urquía y Arnal Suría, quienes han escrito que la presunta “acción urbanística” de las Entidades locales ha constituido el “refugio teórico” de este Impuesto, generalizándose y extendiéndose a partir de ahí el gravamen sobre todo tipo de plusvalías en absoluto generadas por dicha acción urbanística, por lo que entienden estos autores, y yo comparto su afirmación, que en realidad la pervivencia de este tributo está exclusivamente basada en la gran potencia recaudatoria que el mismo tiene, lo que ha conllevado la negativa de los responsables locales a prescindir de la misma».

No podemos olvidar que el I.I.V.T.N.U. es un impuesto y el Ayuntamiento no puede pretender obtener una contraprestación por su actividad, en cuyo caso nos acercáramos peligrosamente a las tasas o a las contribuciones especiales, sino financiar los servicios que presta, y para ello, se recurre a someter a gravamen un índice de capacidad económica cual es el incremento de valor.

Como consecuencia de esta concepción del fundamento del I.I.V.T.N.U., no encuentro mayores dificultades para someter a gravamen todo tipo de plusvalías, incluso las generadas exclusivamente por el propietario¹⁸, si realmente existen.

Varias razones pueden argumentarse, en primer lugar, puede resultar una entelequia pensar en que un terreno pueda adquirir mayor valor únicamente por la acción exclusiva del propietario, pues en cualquier caso su actuación estará respaldada siempre por una normativa urbanística, o por actuaciones de órganos públicos, *v. gr.* calificación o recalificación de terrenos, concesión de licencias de obra o de cualquier otro título, cédulas de habitabilidad, etc.; en este sentido se pronuncia el T.S.J. de Valencia en sentencia de 4 de julio de 1998, en la que se afirma que «el hecho de haber costado todas las obras y servicios de la urbanización los propietarios de los terrenos no es óbice a la generación de una plusvalía por la acción pública y, por ello, la realización del hecho imponible, valga como ejemplo la reclasificación del suelo». Cierto es que resulta injusto someter a gravamen del

¹⁶ Cfr. *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 274.

¹⁷ Vid. *Ley reguladora de las Haciendas Locales*, Abella, Madrid, 1989, pág. 617.

¹⁸ En contra de esta opinión, puede verse a Checa González, C. (ob. cit., pág. 274); Casana Merino, F. (ob. cit., pág. 36); D'Ocón, J., (ob. cit., pág. 578), así como diversos pronunciamientos del T.S., baste citar la S.T.S. de 20 de abril de 1978, de la que nos da noticia Puelles Pérez, J.A., «Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos (algunas reflexiones de interés)», *Crónica Tributaria*, n.º 42, 1982, pág. 183, y más recientemente, la S.T.S. de 5 de febrero de 2001 manifiesta: «El fundamento de este Arbitrio no se halla en la «capacidad de pago», que se exterioriza con las ganancias de capital, sino en el beneficio recibido, que es el fundamento de las tasas, de las contribuciones especiales y de este Arbitrio, de modo que las paulatinos y específicos aumentos de valor de los terrenos debidos a actuaciones concretas de las Corporaciones Locales, revierten a la comunidad a través de las respectivas Contribuciones especiales, en la modalidad de aumento de valor, y además, cuando el terreno se transmite, el total aumento de valor, experimentado en el período, debido a las actuaciones concretas de los Municipios y a otras causas generales, revierte también mediante el Arbitrio de Plusvalía, de ahí que las Contribuciones especiales satisfechas en el período se sumen al valor inicial, para su deducción de la plus valía general».

mismo modo todo tipo de plusvalías, pero eso se puede solucionar en otra sede, sin recurrir a la no sujeción.

Recientemente, el T.S. parece hacerse eco de esta concepción respecto al fundamento del Impuesto, así la S.T.S. de 12 de febrero de 2002 manifiesta:

«El argumento de que no existe hecho imponible cuando toda la urbanización ha sido ejecutada exclusivamente por los particulares y, en concreto, por el propietario transmitente del terreno (situación que constituye, a juicio de la recurrente, un supuesto de no sujeción porque, de no interpretarse así, se gravarían incrementos inmerecidos no ganados u obtenidos por la Corporación y se daría carta de naturaleza a una carga más sobre el valor o la renta del suelo, de efectos prácticamente confiscatorios) no puede prosperar si se tiene en consideración que los únicos casos de estricta no sujeción son los establecidos en el art. 350.2 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 abril (que excluye del Impuesto los terrenos que no tengan la condición de solares ni estén clasificados de urbanos o urbanizables programados ni vayan adquiriendo este último carácter, pero no, por tanto, las urbanizaciones ex novo que, por su propia naturaleza, han de materializarse en un suelo de la naturaleza citada) y que precisamente para los casos como el de autos es cuando se admite, si se dan los condicionantes para ello, que la obra realizada por el particular se compense mediante la deducción del importe (incrementándolo al valor inicial) de las mejoras permanentes a la hora de fijar la base imponible, habida cuenta que, modulando lo anterior, en los supuestos en que se ha materializado una urbanización en ejecución de un instrumento básico de planeamiento urbanístico, cualquiera que haya sido el sistema seguido, el incremento del valor de los terrenos viene determinado, lógicamente, por una serie de factores heterogéneos que, aun cuando pueden no ser ajenos en algún caso, en gran medida, a la acción de los particulares interesados en la zona del propietario, concurren, casi siempre (lo contrario es la excepción), con otros derivados de circunstancias socioeconómicas o urbanísticas o de cualquier otro tipo extrínseco –climatológicas, paisajísticas o turísticas, unidas, con un efecto multiplicador, a las anteriores– que condicionan la existencia del hecho imponible de este Impuesto (circunstancias, todas ellas, que invalidan, de no existir una prueba categórica y contundente –y, en este caso, no existe–, la pretensión de que el aumento de valor obedece sólo, única y exclusivamente, a la actuación económica y jurídica de los particulares interesados o del propietario-transmitente del terreno)».

En segundo lugar, vuelvo a incidir en que se está sometiendo a gravamen un índice de capacidad económica que se da cuando hay un incremento de valor, y en esto no influye la actividad o inactividad del propietario o de la Administración; si se constata que el propietario del terreno ha alcanzado mayor capacidad económica el gravamen ya está justificado con independencia de cómo se haya obtenido, siempre que sea lícito. En I.R.P.F. no se plantea este problema en lo que se refiere a las ganancias patrimoniales, y en cuanto a justificación, no existen mayores diferencias entre unas «plusvalías» y otras. Es más, acudiendo al absurdo, nadie se cuestiona en I.R.P.F. que los rendimientos del trabajo estén sometidos a gravamen a pesar de que son obtenidos única y exclusivamente

por el esfuerzo del sujeto pasivo, es una manifestación de capacidad económica y nada más (ni menos).

Por último, hay que observar la realidad, y esta nos dice que los terrenos que mayor incremento de valor obtienen suelen ser aquellos con mejor ubicación céntrica o estratégica, y precisamente en este tipo de terrenos es donde menos actúa el Ayuntamiento o donde hace más tiempo que no se actúa. Me explico, es en las nuevas zonas de desarrollo urbanístico donde más actúa la Administración, urbanizando directamente (lo que tampoco es muy habitual) o recalificando terrenos, e incluso poniendo en venta suelo urbano a precios más reducidos que los de mercado, etc.; sin embargo, el incremento de valor que pueda producir a su propietario un terreno enclavado en estas zonas nuevas, siempre será sensiblemente inferior al que obtenga el propietario de un terreno enclavado en el centro urbano, sobre el que la actividad de la Administración hace muchos años que consiste en recoger la basura y poco más.

III. ADECUACIÓN A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

En este apartado nos planteamos la adecuación del I.I.V.T.N.U. a los principios establecidos en la C.E. cuya referencia y observancia es obligada en todos los tributos¹⁹, no siendo precisamente éste uno de los no cuestionados desde el punto de vista constitucional. Varios pronunciamientos del T.C. respecto al Impuesto avalan esta afirmación.

Ciertamente es necesario que tales principios operen en el ámbito local con mayor flexibilidad, pero sin que tal flexibilidad pueda suponer en ningún caso conculcación de los mismos, lo cual teniendo en cuenta la estrecha interrelación existente entre ellos no se muestra fácil.

Por lo que respecta al *principio de generalidad*, éste podría entenderse afectado por el carácter potestativo del I.I.V.T.N.U., sin embargo, como ya manifestara el T.C. en Sentencia 150/1990, referida a las CC.AA. aunque extrapolable a las Haciendas Locales, no todos los Ayuntamientos tienen que ejercer sus competencias de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes. Son muy claras a este respecto las palabras de Calvo Ortega²⁰: «*En alguna ocasión se ha planteado ante los tribunales la diferente tributación entre diversos municipios como un ataque al principio de generalidad. Estas diferencias son una consecuencia lógica de la autonomía tributaria de los municipios mismos que rompe cualquier planteamiento de uniformidad.*».

¹⁹ Suscribimos las palabras del profesor Calvo Ortega (*vid.*, «Constitución y Haciendas Locales», *Civitas*, n.º 100, 1998, pág. 562, cuando dice: «*Los principios constitucionales son, lógicamente, aplicables a los tributos municipales dado el carácter estatal de la Constitución. Desarrollan el mismo juego que en los sistemas estatal o regional: sirven, de un lado, como metodología para la creación de tributos, para su puesta en vigor o para la modificación de los elementos de cuantificación y, de otro, como límite en el momento de esa creación. Todo ello, con independencia de su función interpretativa e integradora.*».

²⁰ Cfr. «Constitución y Haciendas Locales», *ob. cit.*, pág. 562.

Mayores problemas se plantean en torno al *principio de capacidad económica*, y comenzaremos recordando pronunciamientos del T.C. respecto al antecesor del actual I.I.V.T.N.U., concretamente a la sentencia 221/1992 sobre la que tanto se ha escrito²¹. En efecto, el T.C. se manifiesta en contra del gravamen de la capacidad económica inexistente o ficticia, si bien otorgando una flexibilidad indeseable a la previsión de llevar a cabo correcciones monetarias bastando la simple previsión de que esto sea así y no su efectiva realización una vez constatada²². Si bien la S.T.C. 221/1992 está referida al anterior gravamen sobre las plusvalías, pudiéramos trasladar los razonamientos al actual, para concluir que en ocasiones se está sometiendo a gravamen una capacidad económica ficticia pues no se tiene en cuenta para nada la actividad del sujeto pasivo para obtener el incremento de valor (por ejemplo, deduciendo los gastos en que haya incurrido) y porque el contribuyente, en principio, tributará con independencia del incremento verdaderamente obtenido, e incluso con independencia de que éste se haya producido o no, todo ello se deriva de la pésima determinación de la base imponible establecida para este impuesto²³, a lo que podríamos añadir la inexistencia, consecuencia de lo anterior, de elementos de corrección monetaria que evite el gravamen de incrementos meramente nominales. Es más, como afirma De la Peña Velasco²⁴, a quien se suma Checa González²⁵, «*con el nuevo criterio de cuantificación actualmente existente en este impuesto no se evita tampoco de modo pleno el gravamen de incrementos meramente nominales, puesto que, en la medida en que por Ley de Presupuestos se pueden actualizar los valores catastrales de los inmuebles urbanos y, lógicamente, dicha actualización deberá tener en cuenta necesariamente el mayor valor de esos bienes que es consecuencia de la inflación, al determinarse el incremento en un porcentaje por año de ese valor catastral, también por esta vía es claro que el incremento de valor corresponderá, en parte al menos, a valores meramente nominales, y no a valores reales*».

²¹ Vid. Checa González y Merino Jara, «Los principios de capacidad económica y de reserva de ley y el impuesto sobre incremento de valor de los terrenos (comentario a la S.T.C. 221/1992, de 11 de diciembre)», *Crónica Tributaria*, n.º 67, 1993; Alonso González, «La sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992 en materia del Impuesto sobre Plusvalía: un paso más hacia el distanciamiento del principio de capacidad económica», *Revista de Hacienda Local*, n.º 74, 1995; De Miguel Canuto, E., «La sentencia constitucional n.º 221/1992 de 11 de diciembre: capacidad económica e inflación», *Crónica Tributaria*, n.º 66, 1993; Falcón y Tella, R., «La posible inconstitucionalidad del Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 21, 1993.

²² Criterio igualmente mantenido por el T.S., *vid.*, por ejemplo, S.T.S. de 4 de abril de 1997 y de 15 de diciembre de 1998, y más recientemente, de 12 de enero de 2001.

²³ En parecidos términos se pronuncia Falcón y Tella, *vid. ob. cit.*, *ult. cit.*; igualmente para Sánchez Galiana y Calatrava Escobar, *vid. ob. cit.*, pág. 871: «*El tema de la inflación incide de forma esencial en el objeto del impuesto, de modo que el hecho de no reducir el componente monetario de la plusvalía podría conducir a situaciones objetivamente injustas, en las que no se gravarían las plusvalías realmente generadas. Se podría incluso llegar a una auténtica desnaturalización del impuesto, que en lugar de gravar la plusvalía real obtenida gravaría el valor del los bienes resultantes de los índices aprobados por los Ayuntamientos*».

²⁴ Vid. «El nuevo sistema impositivo local», *Ciss Comunicación*, n.º 72, 1989.

²⁵ Vid. *El Sistema Tributario Local*, Aranzadi, Pamplona, 2001, pág. 75.

Es claro, y con ello nos sumamos a la mayor parte de la doctrina científica²⁶, que en este punto el I.I.V.T.N.U. adolece de un grave defecto que lo convierte en contrario a la propia C.E. por vulneración del principio de capacidad económica.

Pero no sólo en el sentido antes descrito se vulnera la capacidad económica, pues el incremento de valor que una persona pueda obtener no sólo está sometido al I.I.V.T.N.U., sino también a otros tributos, con lo que existe una clara sobreimposición pues sobre una misma fuente de riqueza recaen diversos tributos. Donde inicialmente se plantean problemas de doble imposición es en el I.R.P.F., en efecto, en concepto de ganancias patrimoniales este impuesto somete a gravamen las plusvalías que obtengan los sujetos pasivos, ciertamente es una situación conocida por el legislador pues en la Ley 18/1991 se preveía una deducción en cuota del 75% de la cuota del I.I.V.T.N.U., y aunque en la nueva L.I.R.P.F. no existe una mención expresa como sucedía anteriormente, no debe surgir ninguna duda a la hora de incluir al I.I.V.T.N.U. como mayor valor de adquisición en virtud de lo dispuesto en el art. 33.1.b) de la L.I.R.P.F., como *«tributo inherente a la transmisión»*, o más precisamente, en el apartado 3 de este mismo artículo, como deducción del valor de transmisión *«en cuanto resulten satisfechos por el transmitente»*. Ciertamente el problema de doble imposición no se acaba, pero si se reduce muy significativamente al reducir el incremento con la consiguiente reducción de la base imponible, frente a la menos integradora deducción en cuota²⁷. Como digo, aún así el problema no se agota pues el contribuyente tiene que hacer frente a dos cuotas sobre el mismo hecho imponible, distintas en tiempo y forma, pues las declaraciones normalmente no coinciden en el tiempo, de modo que en muchas ocasiones el contribuyente del I.R.P.F. no conoce la cuota del I.I.V.T.N.U. En este sentido, entiendo que sigue plenamente vigen-

²⁶ Incluso algunos autores se plantean, no sin razón, la utilidad del valor catastral, así Mochón López, L., *El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Comares, Granada, 1999, pág. 230, afirma: *«Una crítica que se superpone, a la ya de por sí problemática constitucionalidad de impuestos exclusivamente indicitarios, es la adecuación del valor catastral al valor de mercado. Si ello fuera así podría argumentarse a favor del I.I.V.T.N.U. que los porcentajes recaen sobre un valor ajustado al mercado y que, por ello, la determinación del incremento es relativamente ajustada a la realidad. Pero esto es simplemente falso. El valor catastral no se ajusta al valor de mercado sino que será inferior, pero a su vez la determinación de éste deja mucho que desear»*.

²⁷ En contra de esta afirmación se manifiesta Mochón López, ob. cit., pág. 200, para quien *«Esta doble imposición es corregida de forma imperfecta ya que, de conformidad con el art. 33 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del I.R.P.F., el importe del I.I.V.T.N.U. que haya satisfecho el sujeto pasivo se integrará en el valor de adquisición o transmisión, correspondiente, que se tenga en cuenta para determinar la ganancia patrimonial. Por tanto, la corrección de la doble imposición, al efectuarse en la base imponible, es mucho más limitada que la existente en la normativa del anterior I.R.P.F., ya que en éste se permitía la deducción del 75% de la cuota del I.I.V.T.N.U. en la cuota del I.R.P.F., mientras que el otro 25% se tendrá en cuenta para determinar el incremento sujeto en este último impuesto, de acuerdo con los arts. 46.tres y 78.siete.b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio»*. Con todas la cautelas que la casuística nos obliga a adoptar a los tributaristas, en cuya virtud van a existir supuestos en los que tenga completa razón el autor citado, entiendo que en un impuesto progresivo como el I.R.P.F., con carácter general, evita en mayor medida la doble imposición una reducción de la base imponible que una deducción en cuota, pues ésta última no evita los errores de salto en la tarifa progresiva del I.R.P.F.

te la propuesta que el profesor Simón Acosta²⁸ formuló en 1988, quien partiendo de que la riqueza gravada por el I.I.V.T. y el I.R.P.F. es la misma, opinaba que «*el tratamiento separado que en estos Impuestos reciben los incrementos de patrimonio permitiría configurar el I.I.V.T. como un recargo sobre la base imponible del impuesto estatal*».

En las transmisiones lucrativas, la doble imposición se manifiesta igualmente con el I.S.D., donde además ni siquiera se corrige tal sobreimposición pues no existe ningún mecanismo de deducción del I.I.V.T.N.U., situación que ya puse de manifiesto con anterioridad²⁹, y que continúa con la única solución de permitir una bonificación para la sucesión en línea recta y al cónyuge, lo cual no soluciona el problema pues es potestativa para las Haciendas Locales y su implantación sólo corregiría un caso concreto, pero no ofrecería una solución completa.

Un problema más concreto de doble imposición, vino motivado por la desaparición de la anterior tasa de equivalencia, que satisfacían periódicamente las personas jurídicas³⁰. Con la supresión y consiguiente equiparación con los demás sujetos pasivos, las personas jurídicas tributan en concepto de I.I.V.T.N.U. en el momento en que se produzca cualquier transmisión sujeta, pero se produce una situación que debe ser tenida en cuenta, y es que hasta el mismo momento de entrar en vigor la L.H.L., las personas jurídicas habían venido satisfaciendo la modalidad decenal del anterior impuesto, es decir, que habían venido tributando por los incrementos de valor que, tras la entrada en vigor de la L.H.L. volverían a tributar nuevamente si no se efectuaba ningún tipo de corrección, pues si se toma como período de generación el transcurrido desde la anterior transmisión se estaría sometiendo a gravamen incrementos de valor que ya habían tributado en la modalidad decenal.

Las soluciones ofrecidas pasan por considerar que el período de generación del incremento se produce a partir del 31 de diciembre de 1989 –fecha del último devengo de la tasa de equivalencia según la D.T. 5.^a de la L.H.L.–; o bien que hay que tener en cuenta la fecha de la anterior transmisión pero con deducción de las cantidades abonadas en concepto de tasa de equivalencia; o, por último, que se tenga en cuenta la fecha de la anterior transmisión pero sin posibilidad de deducción puesto que la L.H.L. no lo contempla. A mi juicio, las dos últimas soluciones conducen a una clara vulneración de principios constitucionales, pues, en primer lugar, es cierto que la L.H.L. no contempla deducción alguna, por tanto, de procederse en ese sentido se vulneraría el principio de reserva de ley; pero el hecho de no tener en cuenta de alguna manera los incrementos de valor ya gravados constituye un atentado inaceptable al principio de

²⁸ Cfr. *Informe sobre el Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1988, pág. 78.

²⁹ Cfr. Álvarez Arroyo, F., «Breve balance de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales españolas», *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, n.º 2, 1996, pág. 283.

³⁰ Problema que pone de manifiesto Poveda Blanco, F., *Los impuestos municipales*, Tecnos, Madrid, 2000, pág. 237, y más recientemente Orón Moratal, G., ob. cit., pág. 93.

capacidad económica. Entiendo que el cierre del período de generación y su nuevo inicio a partir del último devengo de la tasa de equivalencia es la interpretación más acorde con ambos principios, pues tiene en cuenta lo ya abonado al no tomar en consideración los períodos anteriores y, por otra parte, no se aplican deducciones no previstas por la Ley.

La jurisprudencia³¹ en esta ocasión ha tomado partido por la solución consistente en considerar a efectos de gravamen por I.I.V.T.N.U. el período ya gravado por la modalidad decenal pero contemplando una suerte de compensación-deducción de modo que el problema de la doble imposición deja de serlo, pero la reserva de ley brilla por su ausencia.

Por lo que respecta al *principio de igualdad*, varias son las cuestiones que pudiéramos reseñar. La principal nos la pone de manifiesto Checa González³², con quien coincido, al afirmar: «*Resulta verdaderamente difícil pronunciarse de forma inequívoca y contundente sobre la preeminencia de uno u otro de los principios enfrentados: el de unidad y el de estanqueidad, ya que ambos cuentan a su favor con importantes argumentos jurídicos. Todo lo más que quizá quepa afirmar es que desde una óptica abstracta, y también para salvaguardar la posición de la Administración frente a los contribuyentes, para que éstos no entiendan que ésta es un ente voluble y propicio a mudar su criterio de acuerdo con sus conveniencias, sería aconsejable el predominio del principio de unidad valorativa*». En el caso del I.I.V.T.N.U., podemos ser un tanto más concretos y afirmar que el hecho de que un mismo incremento de valor pueda estar gravado por tres impuestos (lo cual ya ha sido criticado) y que existan tres posibles y distintos valores sobre los que recae el gravamen atenta claramente contra el principio de igualdad. El mismo bien, propiedad del mismo sujeto pasivo, ubicado exactamente en la misma zona geográfica, y sujeto a las mismas reglas de mercado, no puede valorarse de un modo a efectos del I.R.P.F., de otro de cara al I.S.D. y de forma distinta a las anteriores frente al I.I.V.T.N.U. El principio de unidad debe prevalecer, sin duda alguna en este caso, frente al de estanqueidad, porque la realidad es única y la misma en los tres impuestos mencionados.

En ocasiones, se ha argumentado ante los tribunales de justicia la vulneración del principio de igualdad en relación con el I.I.V.T.N.U., varios son los pronunciamientos que destacamos. En primer lugar, la S.T.S. de 11 de marzo de 1999 (reiterado posteriormente en la S.T.S. de 18 de mayo de 2000) donde se recoge lo siguiente: «*Alega también la recurrente, de un modo más bien genérico e indeterminado, la vulneración de principios constitucionales tales como el de capacidad económica (sin alcance alguno confiscatorio) y el de igualdad (al considerar que se grava desproporcionadamente a las personas jurídicas frente a las físicas)*».

³¹ Cfr. SS.T.S. de 4 de junio de 1998 y 28 de enero de 1999; SS.T.S.J. de Madrid de 21 de noviembre, 16 y 22 de octubre, todas de 1998 y de 12 de junio de 1999; S.T.S.J. de Extremadura de 16 de abril de 1998; SS.T.S.J. de Aragón de 11 de febrero de 1998 y de 29 de febrero de 2000; SS.T.S.J. de Valencia de 13 de febrero de 1999 y de 26 de enero de 2000; S.T.S.J. de Asturias de 29 de noviembre de 2000; S.T.S.J. de Andalucía de 14 de febrero de 2000.

³² Vid. *El sistema tributario local*, ob. cit., págs. 41 y 42.

Ya hemos dejado expuestas, en el Fundamento de Derecho Segundo, las diferencias entre lo que hemos quedado en llamar Tasa de Equivalencia del Arbitrio de Plus Valía y Modalidad Decenal del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos.

Es improcedente, pues, dar por sentado que los diferentes regímenes al respecto mencionados conlleven una vulneración del principio de igualdad tributaria, o que, con motivo del distinto trato dado a las liquidaciones que corresponden a transmisiones entre personas físicas y jurídicas y a tenencias inmobiliarias de éstas últimas, se haya producido una trasgresión de los principios del art. 31.1 de la Constitución.

En efecto, en el caso de las transmisiones entre personas físicas se grava el incremento de valor generado entre las fechas de adquisición, mientras que en el caso de las transmisiones en las que el enajenante sea persona jurídica, a la que le sea aplicable el régimen de Tasa de Equivalencia en la modalidad de la L.R.L. de 1955 (como es el caso en el municipio de Barcelona), sólo podrá tenerse en cuenta el período impositivo que haya transcurrido desde el último devengo por la citada Tasa de Equivalencia.

Y, establecidos por el art. 20 de la Ordenanza Fiscal barcelonesa n.º 17 de 1989 los tipos impositivos al incremento del valor de los terrenos, debe reputarse, pues, que se refieren tanto a los supuestos de transmisión (modalidad ordinaria) como de tenencia (Tasa de Equivalencia, o ficta transmisión –según este Tribunal Supremo–), aunque de éste último, en la práctica y en cierto modo, no se haga mención, pues, de admitirse lo contrario, es decir, la renuncia del Ayuntamiento a cobrar el Impuesto en la modalidad de la Tasa de Equivalencia, sí que se incurriría entonces en una clara vulneración de los principios constitucionales de igualdad y capacidad económica, al suponer, tal solución, un trato perjudicial para los sujetos pasivos de la primera de las citadas modalidades del Impuesto (desembocando en una situación de injusticia fiscal).

Todo ello determina una adecuada y lógica conexión entre la problemática de la aplicación transitoria de las figuras impositivas del anterior y nuevo régimen que permite desvirtuar tanto la ilegalidad como la posible susceptibilidad de vulneración de los principios constitucionales alegadas, toda vez que la tan controvertida Ordenanza Fiscal número 17, en la que se ampara el cobro de la Tasa de Equivalencia, se dictó con arreglo a la L.R.L. de 1955, de aplicación (hasta el 1 de enero de 1990) en el municipio de Barcelona, conforme a lo previsto en la Disposición Transitoria Quinta.1 de la propia Ley 39/1988, y fue válidamente aprobada y publicada en virtud de la potestad tributaria derivada del art. 133.2 y conforme a los principios de autonomía local y suficiencia financiera establecidos en los arts. 140 y 142 de la Constitución, que deben inspirar el ámbito de las Haciendas Locales, como ha señalado la sentencia 221/1992, de 11 de diciembre, del Tribunal Constitucional».

El principio de progresividad también es susceptible de ser cuestionado en lo tocante a este impuesto, pues ciertamente existe progresividad tan solo en un aspecto concreto del mismo.

Antes de la reciente reforma de la L.H.L., en relación al tipo de gravamen se buscaba la progresividad en función de un criterio tan inadecuado como es la población de derecho del municipio, algo que fue y será objeto de crítica por

mi parte³³. No es cierto que a mayor población de derecho un municipio tenga mayor capacidad contributiva, puede resultar totalmente lo contrario, pues influyen muchos otros factores, y aún cuando así fuese siempre se trataría de una capacidad contributiva colectiva, lo cual no es admisible en un sistema tributario justo. Afortunadamente la Ley 51/2002 de reforma de la L.H.L. ha suprimido esta forma de determinar el tipo de gravamen, optando por la fijación de un límite máximo, dejando en manos de los Ayuntamientos la fijación del mismo. No es de esperar que los Ayuntamientos, dentro de los límites marcados por la ley, elaboren una tarifa progresiva en función de la renta disponible del sujeto pasivo o del incremento de valor obtenido, sino que auguro que la tendencia será la de fijar el límite máximo que así establecido sería un tipo proporcional y la progresividad brillaría por su ausencia.

Pero la progresividad en este impuesto no sólo se busca por medio del tipo de gravamen, sino también a la hora de determinar el porcentaje que, determinado en función del período transcurrido entre transmisiones, marcará el incremento a considerar. En este caso, resulta acertado pues es una evidencia económica que los bienes inmuebles se revalorizan con el paso del tiempo, luego a mayor período mayor será el incremento, pero aún así tenemos que sumarnos a la crítica que en su día formulaba Simón Acosta³⁴, ya que *«aparte de su carácter objetivo y no directo, tiene un defecto importante. Trasladando a ella un concepto elaborado para las tarifas de un gravamen, podríamos decir que se trata de una tabla “por clase” y no “por escalones”. Este sistema puede tener el inconveniente de que al pasar de un tramo a otro se produzcan “errores de salto” o alteraciones bruscas en la progresión de crecimiento de la plusvalía a medida que aumenta el número de años»*. Si bien es cierto que la supresión por parte de la Ley 50/1998 de los límites mínimos en dichos porcentajes podría matizar esta afirmación, el cuadro de porcentajes sigue propiciando, aunque en menor medida, estos «errores de salto».

Por otra parte, coincidimos con la S.T.S. de 4 de noviembre de 2000 en que *«En lo relativo al principio de igualdad, la desestimación también procede, pues a efectos tributarios, lo que se prohíbe es el tratamiento diverso de los contribuyentes cuando concurren las mismas circunstancias en todos ellos, igualdad que es compatible con la progresividad del impuesto y que sólo exige que el grado de progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto (cfr. S.T.C. 45/1989, de 20 de febrero)*.

Si a ello unimos que es inaceptable, teniendo en cuenta que estamos en presencia de un tributo local que grava el aumento de valor de los terrenos de cada municipio, pretender comparaciones entre los contribuyentes de Alcobendas y los de otras ciudades, so pretexto de que los primeros están discriminados, concluiremos que también este motivo ha de ser desestimado».

No obstante, echamos en falta alguna referencia a las circunstancias individuales del sujeto pasivo a la hora de determinar la progresividad del impuesto,

³³ Vid. Álvarez Arroyo, F., *Impuesto sobre Construcciones...*, ob. cit., pág. 29.

³⁴ Vid. *Informe sobre el Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 92.

lo cual podría conseguirse si, como ya apuntábamos anteriormente, se configurase el I.I.V.T.N.U. como un recargo sobre el I.R.P.F.

Tampoco está exento de críticas el I.I.V.T.N.U. desde el punto de vista de la *interdicción de confiscatoriedad*, pues si bien es cierto que este límite es de los más difusos³⁵ y que es difícil su apreciación³⁶, resulta ser más cierto, como bien pone de manifiesto Casana Merino³⁷ que «*el principio constitucional de interdicción de la confiscatoriedad, de límites todavía no claramente definidos, pero que impediría, por ser contrario a la Constitución, un gravamen de cuantía igual o superior al incremento de valor obtenido. Por otra parte, y dados los amplios límites que en cuanto a la fijación de tipos impositivos se conceden a los Ayuntamientos, no debe olvidarse la posibilidad de corregir la cuota de acuerdo con el art. 56 de la L.G.T.*».

Respecto al *principio de reserva de ley tributaria*, ya pusimos de manifiesto anteriormente la vulneración de este principio en cuanto a la coordinación entre el actual I.I.V.T.N.U. y la anterior modalidad decenal o tasa de equivalencia, pero a ello podríamos añadir, siguiendo a Checa González y Merino Jara³⁸, «*que, por todo ello, no cabía admitir para justificar la deslegalización de un elemento integrante de la base imponible del impuesto, cual es la corrección monetaria, aludir a “la complejidad de las operaciones técnicas” que requiere la fijación de la base imponible cuando se trata de determinar el incremento real del valor. Tal complejidad podrá, ciertamente, modular*

³⁵ Sirva como ejemplo las peculiares manifestaciones de la S.T.S.J. de Andalucía de 16 de marzo de 1998, por otra parte basadas en la doctrina del T.C.: «*Sostiene la mercantil demandante que la liquidación tributaria girada por el Ayuntamiento de Granada en el caso de autos, es atentatoria al principio de no confiscatoriedad que postula el art. 31.1 de la Constitución porque sobre el valor total por metro cuadrado del terreno objeto de transmisión, el Ayuntamiento está gravando más del setenta por ciento de su valor, pero en su observación la actora no repara que en ello reside, precisamente, la esencia de este Impuesto, en gravar el aumento de valor que experimenta el suelo urbano como consecuencia de su enajenación y aunque el incremento apreciado se cifrara en el cien por cien de su valor no por ello sería calificado el tributo de confiscatorio. Junto a ello, debemos recordar aquí que es doctrina mantenida por el Tribunal Constitucional en su sentencia n.º 150, de 4 de octubre de 1990, la que sostiene que el de no confiscatoriedad no es principio que la Constitución reclame para cada uno de los tributos que componen el sistema tributario, sino para éste en su conjunto, esto es, la no confiscatoriedad hay que proyectarla en el sistema tributario en su conjunto, no en una de las piezas que se integran en él y, de este modo, el sumo intérprete del texto constitucional termina señalando que «el sistema fiscal tendría efecto (confiscatorio) si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llega a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades». Por lo demás en esa misma sentencia, el Tribunal Constitucional mantiene que el principio aquí suscitado debe proyectarse sobre el de capacidad económica y concluye así que sería confiscatorio un tributo no apoyado en la idea de capacidad económica y analizado desde esta perspectiva, no tiene duda de que el Impuesto cuya liquidación aquí se discute grava un índice elocuente de capacidad económica, el que experimentan los terrenos urbanos como consecuencia de la intervención municipal en el planeamiento urbanístico».*

³⁶ Coincidimos con la S.T.S. de 21 de octubre de 2000, cuando afirma: «*Este principio, siempre usado con la necesaria parsimonia por esta Sala (cfr. S.T.S. de 10 de julio de 1999) sólo puede predicarse cuando la exacción del impuesto produce efectos de tal índole, pero no simplemente cuando es gravoso. Hace falta incluso la necesaria prueba que demuestre que la imposición menoscaba la fuente de riqueza de que deriva el hecho imponible, no tan sólo que el importe resulta elevado. De admitirse el argumento de la parte recurrente, absolutamente todos los impuestos podrían considerarse confiscatorios.*».

³⁷ Vid. ob. cit., pág. 130.

³⁸ Vid. *Tributos locales*, Manuales U.EX., n.º 29, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Extremadura, 1999, pág. 194.

la opción del legislador respecto de los métodos o fórmulas concretas para llevar a cabo la corrección monetaria, pero no permite excluirlo como “un elemento ajeno a la estructura básica del impuesto, no esencial o accidental”, de todo lo cual se concluyó en este Voto Particular [el de Rodríguez Bereijo a la S.T.C. 221/1992] que: “es constitucionalmente inaceptable que la Ley no ordene sino que meramente habilite al Gobierno, dejando a su discrecional voluntad realizar una corrección que es parte integrante de un elemento esencial del impuesto que sólo aquella debe configurar”».

La Ley 50/1998 ha reforzado de manera importante la *autonomía y suficiencia financiera de las Haciendas Locales*, al suprimir tanto los porcentajes mínimos del cuadro que sirve para el cálculo del incremento de valor como los tipos mínimos de gravamen, lo cual no tenía sentido en un impuesto potestativo. Carácter éste que igualmente potencia la autonomía, al menos teóricamente pues en la práctica, la endémica insuficiencia financiera de los Ayuntamientos obliga a implantarlo.

El *principio de seguridad jurídica* obliga a la Ley a ser clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma, al menos así lo ha manifestado el mismo T.C.³⁹. En este sentido, la regulación del I.I.V.T.N.U. se caracteriza, en palabras de Checa González⁴⁰, por «*la falta de claridad y certeza normativa*».

Es de resaltar, como pone de manifiesto la S.T.S.J. de Navarra de 22 de febrero de 1999, que para una adecuada atención al principio de seguridad jurídica es necesario que las liquidaciones de I.I.V.T.N.U. estén suficientemente motivadas: «*Esta necesidad de que las liquidaciones provisionales y definitivas sean motivadas tiene una doble justificación. Por una parte exige a la Administración exponer las razones o criterios jurídicos que la han llevado a resolver; lo que facilita el control de la actuación de la misma en estos casos de actividad reglada. En este sentido formal es un factor que contribuye a la fiscalización judicial del acto.*

Por otra parte aporta al contribuyente la información necesaria y adecuada que le permite encauzar debidamente su defensa. En sentido normativo se engarza con el Derecho Fundamental de tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24 de la Constitución.

En este aspecto la falta de motivación genera al contribuyente una indefensión al no poder conocer los criterios de la Administración, frente a los cuales pueda oponerse y fundamentar su recurso.

En el presente caso la Ordenanza reguladora, ajustada a la Norma Foral aprobada el 8 de junio de 1981, y Reglamento de 17 de diciembre de 1981, previene en su art. 7 como se determinará la base del impuesto; así como que el Ayuntamiento fijará periódicamente los tipos unitarios del valor corriente en venta. Pues bien, en el acto aplicativo concreto no se alude a ningún precepto de la Ordenanza ni a ningún Acuerdo Municipal en el que se hayan fijado los valores corrientes de venta, ni si le son aplicables o no y porque

³⁹ Vid. S.T.C. 150/1990, de 4 de octubre, donde se matiza hasta diluir casi por completo esta rotunda afirmación.

⁴⁰ Vid. *El sistema tributario local*, ob. cit., pág. 96.

los aumentos o disminuciones previstos en la letra c) de dicho art. 7. En resumen, que el administrado que paga sus impuestos, cuando recibe una liquidación como la presente no sabe por qué razones legales, ni por qué criterios jurídicos, se le practica tal liquidación. La misma no es sino una yuxtaposición de números que ningún ciudadano de mediana cultura puede comprender ni incluso un experto en materia tributaria puede comprender fácilmente, pues nada se motiva en la liquidación que ayude a su comprensión».

También se pudiera entender vulnerada la seguridad jurídica cuando el Ayuntamiento de la imposición pretendiera el cobro del I.I.V.T.N.U. de las dos partes del contrato traslativo del dominio, amparándose en la existencia de pactos privados de asunción del pago del mismo por persona distinta del sujeto pasivo, de esta circunstancia nos da noticia la S.T.S.J. de Asturias de 22 de diciembre de 1999. El Ayuntamiento sólo puede dirigirse contra el sujeto pasivo y sólo contra éste, con independencia de cualquier posible pacto entre los particulares.

Otra manifestación de la seguridad jurídica es la irretroactividad de las normas, a lo que nuestro T.C. ha dedicado algunos pronunciamientos⁴¹, y los problemas que suscita no son ajenos al I.I.V.T.N.U. así, por ejemplo, la S.T.S.J. del País Vasco de 7 de abril de 1998 nos da cuenta de una situación que puede considerarse como una aplicación retroactiva no admitida, y si bien la sentencia resuelve un asunto referido al anterior I.I.V.T., la cuestión puede suscitarse igualmente, *mutatis mutandi*, en el actual I.I.V.T.N.U., de este modo se manifiesta el T.S.J. referido: «Entiende el T.S.J. que el valor inicial del terreno en cuestión debe determinarse por el vigente en la fecha de comienzo del periodo de imposición, siendo la regla general para determinar dicho valor la del art. 355.3 T.R. de 18 de abril de 1986, infringiendo la liquidación practicada dicha regulación, pues tomó en cuenta los valores contenidos en los Tipos Unitarios de un trienio muy anterior al que corresponde al inmueble de autos, no pudiéndose aplicar de manera indefinida los tipos establecidos para un periodo definido en el tiempo y ya agotado».

Por último, tenemos que plantearnos la adecuación a principios constitucionales no específicamente tributarios, como el derecho contenido en el art. 24 de la C.E., la *tutela judicial efectiva*, que entendemos vulnerada, pues tienen razón los profesores Checa González y Merino Jara⁴² en decir que el I.I.V.T.N.U. «*incurre en una auténtica ficción jurídica para determinar la base imponible del impuesto, prevaleciendo así la verdad jurídica sobre la verdad material, ya que no se atiende al valor que resulta de la venta, sino al resultado de la aplicación de una serie de reglas de valoración que fija la Ley, siendo, pues, ésta misma, al establecer esos criterios invariables, la que impide al sujeto que pueda demostrar que la magnitud alcanzada según el manejo de las reglas legalmente establecidas no se corresponde con la realidad, situándole en un estado de evidente indefensión*».

⁴¹ Vid., por ejemplo, S.T.C. 126/1987 de 16 de julio.

⁴² Cfr. *Tributos locales*, ob. cit., pág. 195.