

AL FIJAR EL VALOR DEL TERRENO SUJETO A TRIBUTAR EN EL IMPUESTO MUNICIPAL DE PLUSVALIA NO PROCEDE APLICAR LA CORRECCION MONETARIA

POR

NEMESIO RODRÍGUEZ MORO

Doctor en Derecho

Como es bien sabido, el arbitrio, ahora Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, comúnmente conocido como Impuesto Municipal de Plusvalía, grava los incrementos de valor que, en un determinado período de tiempo, hayan experimentado los terrenos, y sólo los terrenos, que sean objeto de transmisión, o que pertenezcan a personas jurídicas, en cuyo caso se les practicará una liquidación periódica cada diez años. El incremento de valor es la diferencia existente entre el valor asignado al terreno de que se trate en el inicio del período de imposición y el que se fije al final de ese período.

Ahora bien, ese incremento de valor puede ser meramente monetario, es decir, que el terreno no haya obtenido un aumento efectivo de valor, y entonces parece procedente hacer una corrección en ese incremento de valor que resulta ficticio. Ello, sin embargo, es una operación compleja y ofrece dificultades notorias en el ámbito económico, como lo demuestran las varias posiciones doctrinales sobre este vidrioso tema.

La cuestión no fue siquiera tenida en cuenta en el Real Decreto de 13 de marzo de 1919, por el que se instauró entre nosotros este Impuesto Municipal, ni se aludió a ella en la Real Orden de 19 de octubre de 1921, que resolvió la petición de las Cámaras de la Propiedad de Madrid, Barcelona, Zaragoza y otras que planteaban problemas varios en relación con este Impuesto Municipal, si bien en el informe emitido, al efecto, por el Consejo de Estado algunos Consejeros [señores González Hontoria, Marqués de Figueroa, Chacón y Silvela (Luis)] formularon voto particular sobre varios temas, diciendo, entre otras cosas, que debía tenerse en cuenta que, habiendo encarecido bruscamente el costo de la vida en todos los órdenes durante los cuatro últimos años, el gravamen basado en la comparación entre los precios del suelo en la fecha de la última adquisición anterior al comienzo de la crisis y el de la enajenación que ahora o en adelante se haga, recaerá en muchos casos sobre incrementos sólo aparentes en su totalidad o en gran parte.

La posibilidad de acudir a esta corrección ya se recogió en el Estatuto Municipal de 8 de marzo de 1924, en cuyo artículo 422 se decía: «Siempre que las fluctuaciones del nivel general de los precios lo aconseje, el Gobierno podrá ordenar, por Real Decreto acordado en Consejo de Ministros, y publicado en la "Gaceta de Madrid", que se hagan entrar en cuenta dichas fluctuaciones en la determinación del incremento de valor. El Real Decreto deberá contener indicación precisa de los índices que hayan de servir para el cómputo y la forma en que deben aplicarse.» Y luego, en la 21 Disposición transitoria se prevenía: «Hasta que exista un material oficial estadístico de precios que, a propuesta del Ministro de Hacienda, se estime al efecto suficiente por el Gobierno, queda éste autorizado para basar en los precios del oro los índices a que se refiere el último párrafo del artículo 422.»

En parecidos términos siguió manteniéndose la cuestión, y así, en el artículo 512 del Texto Refundido de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955 se disponía: «Cuando las fluctuaciones del nivel general de precios lo aconsejen, el Gobierno podrá ordenar, previo acuerdo del Consejo de Ministros, que se haga entrar en cuenta dichas fluctuaciones en la determinación del incremento de valor, a cuyo efecto servirá de índice para el cómputo el Índice general del coste de vida formulado por el Instituto Nacional de Estadística, referido a las anualidades de inicio y término del período de imposición.»

La Ley de Bases del Estatuto de Régimen Local de 19 de diciembre de 1975, en su Base 27, establecía que «el valor inicial y, en su caso, el importe de las contribuciones especiales y mejoras se corregirán automáticamente con arreglo a los índices ponderados del coste de vida publicados por el Instituto Nacional de Estadística». Y en el artículo 92 de las normas provisionales del Real Decreto de 30 de diciembre de 1976 se decía: «El valor inicial y, en su caso, el importe de las contribuciones especiales y mejoras permanentes se corregirán automáticamente con arreglo a los índices ponderados del coste de vida del conjunto nacional de poblaciones, publicados por el Instituto Nacional de Estadística. A tal efecto, se multiplicará el valor inicial y, en su caso, el de las mejoras permanentes y contribuciones especiales, por la estimación del valor de la peseta calculado en función de los índices del coste de vida correspondiente al 31 de diciembre inmediato anterior al año en que se hubiere adquirido el terreno, realizada la mejora o abonada la contribución especial, respectivamente, y el 31 de diciembre anterior al año en que entre en vigor el índice de valores aplicable en la fecha en que se transmita la propiedad o se

transmita o constituya el derecho real de goce, limitativo del dominio.»

Pero esta normativa fue derogada por el Real Decreto-ley de 7 de diciembre de 1978, en cuyo artículo 5.º se dispone: «Se deroga lo dispuesto, en cuanto a la corrección automática del valor inicial del terreno y, en su caso, el importe de las contribuciones especiales y mejoras, en el apartado 11 de la Base 27 de la Ley 41/1975, desarrollado por el apartado 5 del artículo 92 del Real Decreto 3250/1976», estableciendo en su lugar, según dispone el artículo 4.º, que «se autoriza al Gobierno, cuando razones de política económica así lo exijan, para aplicar correcciones monetarias en las determinaciones del valor inicial del período de imposición y, en su caso, de las contribuciones especiales y mejoras permanentes...».

Y casi con idéntica redacción se establece en el artículo 355-5 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales Vigentes de 18 de abril de 1986 que «se autoriza al Gobierno para aplicar, cuando razones de política económica así lo exijan, correcciones monetarias en la determinación del valor inicial del período de imposición y, en su caso, en el de las contribuciones especiales y mejoras permanentes».

El Tribunal Supremo, en la reciente sentencia de 24 de febrero de 1987, en la que ha sido Ponente el excelentísimo señor don Emilio Pujalte Clariana, ha tratado la cuestión con una exposición clara y concluyente de los antecedentes, llegando a la conclusión de que «hasta el día 10 de junio de 1978 rigió el sistema del artículo 512-3 del Texto Refundido de la Ley de Régimen Local de 1955 y, a partir de dicho día, el sistema del artículo 4.º del Real Decreto-ley de 7 de junio de 1978, recogido, asimismo, por el Texto Refundido de 1986». Es decir, que en la actualidad «sólo existe al respecto una genérica autorización al Gobierno para aplicar correcciones monetarias en la determinación del valor inicial cuando así lo exijan razones de política económica, autorización de la que no se ha hecho uso».

En consecuencia, revocó la sentencia de la Audiencia de Cáceres, que había sido recurrida por el Letrado del Estado en recurso extraordinario de apelación en interés de la Ley, y fijó la doctrina legal siguiente: «En materia del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos no es posible realizar correcciones monetarias en la determinación del valor inicial del período de imposición, ni en el de las contribuciones especiales y mejoras permanentes en tanto el Gobierno no acuerde la aplicación de tales correcciones monetarias.»

En la sentencia objeto de comentario se hace un somero estudio de la cuestión desde el punto de vista económico, diciendo al efecto: «Ciertamente, los mecanismos correctores del poder adquisitivo del dinero no son frecuentes en el sistema tributario español, a pesar de que, cuando menos, en parte servirían para reducir el efecto de "super-impuesto" que ciertas doctrinas económicas atribuyen a la inflación, a la que se imputan las fundamentales características tributarias de generalidad, coactividad, facilidad recaudatoria y distribución de la carga. Es, sin embargo, la peculiar y, en cierta medida, contradictoria inflación de nuestros días (capaz de coexistir con la recesión, el desempleo y el desequilibrio de la balanza de pagos) lo que hace que su tratamiento no pueda ser el tradicional y, por consecuencia, no se le apliquen los remedios de política tributaria en otros tiempos patrocinados. De ahí, que el fenómeno inflacionista juegue, libremente, de manera desigual en el sistema tributario, hasta el punto de que, mientras la imposición sobre el capital o el patrimonio se ve suavizada por la inflación, los impuestos sobre el valor añadido permanecen estables y los impuestos sobre las "plusvalías" crecen con ella, afirmándose por la doctrina que "las nuevas plusvalías contables, aun originadas por una depreciación monetaria, quedan sometidas a imposición en el sistema tributario español", lo que en otros países (Francia) se ha intentado instrumentalizar, incluso, como medio de lucha contra la propia inflación. Sin embargo, tal efecto negativo para el contribuyente en esta última modalidad (que no en las dos anteriores) se corrige, en parte, con el propio efecto inflacionista durante el tiempo transcurrido entre el nacimiento del hecho imponible y el momento del pago efectivo del tributo, dependiente de la mayor o menor agilidad fiscal, puesto que la moneda con la que se salda la deuda tributaria estará más envilecida que la vigente al tiempo en que, teóricamente, debió realizarse. De otro lado, como quiera que la plusvalía se genera a través de un tiempo durante el que, asimismo, está incidiendo desigualmente la inflación, la verdadera corrección de aquel efecto negativo pasaría por una descomposición periodificada de ambos factores.»

«Todo lo expuesto lleva, por tanto, a estimar: 1.º Que la posible corrección monetaria del valor inicial del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos es mucho más compleja que la automática, teóricamente propiciada por la Base 27-11 de la Ley 41/1975 y el artículo 92-5 del Real Decreto 3250/1976, a través de los simples "índices ponderados del coste de la vida", como lo evidencia el hecho de que tampoco se acuda a tal sistema en los restantes contados casos de corrección deflactora que se comprenden en nuestro sistema tributario (plusvalía en el IRPF, en el

Impuesto de Sociedades y en el simbólico gravamen sobre el aumento de valor de las fincas rústicas y urbanas), lo que explica que al mencionado mecanismo no se le permitiera vigencia real y fuera reemplazado por el más ajustable, en todo momento, del artículo 4.º del Real Decreto-ley de 1978, 2.º Con carácter general, el sistema tributario español (en su más amplia acepción) prescinde de los efectos de la inflación o de la deflación sobre los gravámenes, supuesto que una y otra comportan beneficios y perjuicios recíprocos para el Fisco y para el contribuyente, variables y en cierta forma compensables, por lo que la corrección monetaria sólo tiene lugar cuando, excepcionalmente, ese presunto equilibrio queda roto en términos sustanciales, y 3.º Consecuencia de lo anterior, en el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos (antes Arbitrio) los dos únicos procedimientos que han tenido vigencia para operar la corrección monetaria de los valores iniciales (art. 512-3 de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955 y art. 4.º del Real Decreto-ley de 7 de junio de 1978, exigen previo acuerdo del Gobierno para que aquella corrección pueda ser aplicada.

De ello se infiere que es procedente declarar la doctrina legal, postulada por el señor Letrado del Estado, consistente en que, tratándose del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, no es posible realizar correcciones monetarias en la determinación del valor inicial del período de imposición ni en el de las contribuciones especiales y mejoras permanentes en tanto en cuanto aquellas correcciones monetarias no sean acordadas por el Gobierno.»

Y esta doctrina ha sido confirmada con reiteración por el Tribunal Supremo, entre otras, en las sentencias del 9, 10, 12 y 23 de marzo de 1987.

