



FISCALIDAD DEL SUELO URBANO

Por Manuel M.^a de Uriarte Zulueta

Abogado del Estado, Inspector de los Servicios del
Ministerio de Hacienda.

El sistema fiscal puede ser examinado desde distintos puntos de vista, y uno de ellos puede ser el de los diversos sectores de la actividad económica. Sin embargo, los estudios sectoriales, tan importantes para el contribuyente, presentan muchas dificultades y también grandes limitaciones. Aunque ciertos tributos gravan precisamente determinadas actividades o formas de riqueza, la mayoría de ellos pueden recaer sobre actividades muy diferentes. De aquí que al estudiar un sector haya que examinar no sólo los tributos que recaen específicamente sobre él, sino también la in-

cidencia de los impuestos de carácter general. Un trabajo de este tipo debería analizar las repercusiones de casi todos los tributos, porque la mayor parte de ellos pueden afectar, de forma más o menos directa, a cualquier sector, pero para no complicarlo excesivamente conviene limitar el trabajo a los impuestos más importantes desde el punto de vista del sector analizado. Por otra parte, los estudios sectoriales tienen siempre un valor puramente complementario. Los sistemas fiscales no son, y no deben ser, un conjunto más o menos heterogéneo de tributos. Un análisis de carácter sec-

torial no puede realizarse sin un conocimiento previo de la estructura del sistema tributario, y ese conocimiento no puede sustituirse, ni puede alcanzarse, mediante la simple adición de estudios sectoriales.

Estas consideraciones son aplicables a cualquier estudio sobre la fiscalidad del suelo urbano. Lógicamente, no puede limitarse a los impuestos que gravan precisamente el suelo, tales como el Arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos, ni siquiera a aquellos en que el suelo aparece como un factor esencial, tales como la Contribución Urbana, sino que ha

FISCALIDAD DEL SUELO URBANO

de extenderse a otros muchos tributos que no se refieren específicamente al suelo, pero que pueden afectar a su titularidad o a su utilización. Pero además, el suelo urbano tiene una importancia extraordinaria para la Hacienda municipal, y esto plantea dificultades especiales. Las Haciendas locales son menos complejas que la Hacienda estatal, pero en cambio aparecen bastante menos ordenadas, ya que en ellas los intentos de sistematización no han ido mucho más allá de la simple clasificación de los distintos conceptos. Y sobre todo, lo que falta casi totalmente es la coordinación entre la Hacienda estatal y la de las Corporaciones Locales. De aquí que, aun prescindiendo de algunas figuras impositivas, tengamos que aludir a una veintena aproximadamente de tributos, muy diferente entre sí y de muy desigual importancia. La situación sería bastante parecida aunque las Cortes hubieran aprobado ya el Proyecto de Ley de Fiscalidad especial del Suelo, remitido por el Gobierno en el mes de febrero de 1968, porque el Proyecto sólo pretende refundir algunas figuras, pero no intenta crear una fiscalidad especial del suelo urbano, totalmente al margen de la fiscalidad general. La simplificación de nuestro sistema tributario debe intentarse en su conjunto, sobre todo mediante una mayor coordinación entre las Haciendas de los distintos Entes públicos, y no mediante medidas aisladas para cada rama de la economía nacional. Sin embargo, el Proyecto de Ley de Fiscalidad del Suelo nos obliga a dividir este trabajo en dos partes. Examinaremos en primer lugar la situación actual del suelo urbano, y después las líneas generales del Proyecto, porque no sabemos todavía las modificaciones que las Cortes pueden introducir en el texto remitido por el Gobierno.

Al examinar el Derecho fiscal vigente intentaremos agrupar los distintos tributos que afectan al suelo urbano, tanto los estatales como los de carácter local. Toda clasificación tiene mucho de arbitraria, pero para nuestros fines distinguiremos entre impuestos de carácter patrimonial, impuesto sobre la renta, sobre las transmisiones y sobre el aumento de valor de los terrenos urbanos, impuestos de carácter documental, tasas y contribuciones especiales. En algunos casos se nos planteará la duda de cual es la verdadera naturaleza de ciertos tributos, sobre todo cuando la realidad no coincide exactamente con su clasificación oficial, pero se trata de problemas que no tienen demasiada importancia. Pero al estudiar los distintos tributos que recaen sobre el suelo urbano no podemos olvidar que los impuestos, "además de ser medios para recaudar ingresos públicos", pueden ser utilizados como instrumentos de política económica y aun de política

social. Algunas veces el impuesto pretende influir directamente sobre la realidad social, pero en la mayor parte de los casos se limita a estimular o a desalentar determinadas situaciones.

Cuando se trata de disuadir, los medios utilizados son la creación de impuestos especiales con fines no fiscales, o la implantación de determinados recargos también especiales, aunque estos impuestos y recargos llegan a adquirir en muchas ocasiones un matiz acusadamente recaudatorio. Mucha más importancia tiene el impuesto como medio para estimular determinadas operaciones. En este caso el instrumento utilizado es el de las bonificaciones fiscales, entendiendo por tales no sólo las exenciones sino también las simples reducciones. Constituyen una de las manifestaciones de lo que en la clasificación tradicional de las actividades administrativas se conoce como actividades de Fomento, y que Garrido prefiere denominar actividades de estímulo. El estudio de los beneficios fiscales, aunque se limite a los de carácter instrumental, tiene una importancia extraordinaria por la complejidad que ofrece en este punto nuestro sistema tributario, y por los peligros que presenta esta situación. La afirmación de Thiers de que toda exención constituye una injusticia es evidentemente excesiva, pero resulta difícil negar que cualquier exención puede convertirse en una injusticia. La proliferación de exenciones y bonificaciones es uno de los males crónicos del sistema fiscal español, y uno de los más difíciles de resolver, como lo demuestra el reciente aplazamiento hasta 1973 de la revisión ordenada por la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963.

Por lo tanto, distinguiremos en cada impuesto los problemas que plantea el suelo urbano, considerado como simple factor contributivo, y la utilización del tributo como instrumento para influir sobre la utilización de ese mismo suelo. Finalmente conviene advertir que al hablar de suelo urbano utilizamos esta expresión en su sentido más amplio, y no en el sentido técnico definido por el artículo 63 de la Ley del Suelo, porque a efectos fiscales tiene muy poca importancia la clasificación del suelo en urbano, de reserva urbana o rústico, a pesar de que la mayoría de los impuestos que vamos a examinar se rigen por normas posteriores a 1956. Quizá en algunos casos convenga equiparar fiscalmente el suelo urbano y determinadas superficies de suelo rústico o de reserva urbana, pero es inadmisibles que la legislación fiscal se haya elaborado casi totalmente al margen de la legislación urbanística. La discordancia entre ambas es uno de los mayores defectos de nuestro Derecho fiscal del suelo, y en este aspecto el Proyecto de Ley actualmente en las Cortes tiende a agravar todavía más esta situación.

Derecho fiscal vigente

1. Impuestos de carácter patrimonial

a) Impuesto sobre los Bienes de las personas jurídicas

Este impuesto ha desaparecido como tal en la reforma de 1964, y se ha convertido en una modalidad del Impuesto General sobre las Sucesiones, pero a efectos prácticos resulta preferible seguir considerándolo como un impuesto independiente. Según el artículo 2.º del Texto refundido de 6 de abril de 1967, grava los bienes de las personas jurídicas "que no sean susceptibles de transmisión hereditaria, ya directamente, ya por medio de las acciones o títulos representativos de participación en el haber social", con lo cual quedan excluidos los bienes de toda clase de sociedades. Formalmente aparece como un gravamen sustitutivo del Impuesto sobre Sucesiones, pero dado su carácter periódico constituye más bien un gravamen patrimonial, y tiene cierta semejanza con la tasa de equi-

valencia. Tiene muy poco interés desde el punto de vista urbanístico. El suelo urbano tributa como un elemento más de los que constituyen el patrimonio de las personas jurídicas, y las reglas de valoración son las mismas que en los Impuestos sobre Sucesiones y sobre Transmisiones patrimoniales. La redacción del artículo 136, que se remite al 146 de la Ley de 11 de junio de 1964, planteó la duda de si los bienes de las Corporaciones Locales estaban exentos o no, pero el T.R. ha resuelto esta cuestión en sentido negativo, si bien están exentos los bienes que por su naturaleza o destino no sean susceptibles de producir renta. En esta exención hay que considerar comprendidos los bienes que integran el patrimonio municipal del Suelo.

b) Tenencia y disfrute de palacios y hoteles particulares

Según el artículo 36 del Texto Refundido de 22 de diciembre de 1966, está sujeta al impuesto sobre el Lujo la tenencia o disfrute de palacios y hoteles particulares, cuando su valor exceda de 500.000 pesetas y no constituyan residencia habitual. El impuesto recae sobre el propietario del inmueble, y su importe es del 0,50 anual del valor en venta que, naturalmente, comprende tanto la edificación como el terreno circundante. Mencionamos este gravamen, a pesar de su escaso interés, porque quizá en ningún otro impuesto falle tanto el principio de generalidad proclamado en el artículo 3.º de la Ley General Tributaria, ya que hay provincias en las que sólo un inmueble tributa por este concepto.

FISCALIDAD DEL SUELO URBANO



El suelo urbano tiene una importancia extraordinaria para la Hacienda Municipal, y esto plantea dificultades especiales

c) Arbitrio sobre solares edificadas o sin edificar.

Aparece regulado en el artículo 590 de la Ley de Régimen Local como un recurso especial para la amortización de empréstitos municipales. A estos efectos se considera como solares sin edificar los sometidos al Arbitrio correspondiente, mientras que la Ley da una definición particular de lo que se entiende a estos efectos por solar edificado. El gravamen no puede exceder del 0,25 por 100 anual del valor del solar.

d) Arbitrio sobre solares sin edificar y Arbitrio sobre ordenación urbanística

El artículo 499 de la Ley de Régimen Local regulaba un Arbitrio sobre solares sin edificar, considerándolo como un impuesto ordinario a pesar de que su verdadera naturaleza parece ser la de un arbitrio con fines no fiscales. Posteriormente el artículo 184 de la Ley del Suelo ha creado un arbitrio sobre ordenación urbanística, al que están sujetos todos los solares sin edificar enclavados en Polígonos para los que se hayan aprobado Planes parciales, "sin perjuicio de los demás arbitrios que autoriza la Ley de Régimen Local"

La concurrencia de estos arbitrios plantea bastantes dificultades. Sin embargo, parece que hay que distinguir cuatro fases:

a') Mientras no esté aprobado el Plan Parcial sólo será exigible el Arbitrio sobre solares sin edificar. Para

determinar cuáles son estos solares habrá que atender a lo dispuesto en la L.R.L., y el gravamen no excederá del 0,50 por 100 anual de su valor en venta.

b') Cuando se aprueba el Plan Parcial puede ser exigido el Arbitrio sobre ordenación urbanística, sin perjuicio del otro arbitrio si fuere también exigible con arreglo a la L.R.L. El Arbitrio sobre ordenación urbanística es del 0,50 por 100 anual sobre el valor expectante de todos los terrenos no edificados comprendidos en el Plan.

c') La realización parcial de las obras de urbanización no afecta al Arbitrio sobre ordenación urbanística, pero puede dar lugar a la exigencia del Arbitrio sobre solares sin edificar, si los terrenos no reunían anteriormente las condiciones necesarias para ser considerados como solares.

d') Una vez concluidas las obras de urbanización sólo es exigible el Arbitrio sobre solares sin edificar, si bien el tipo máximo del 0,50 por 100 queda sustituido por tipos progresivos del 0,50 al 2 por 100, en función del tiempo que el solar permanezca sin edificar.

e) Arbitrio sobre edificación deficiente

El artículo 473 de la L.R.L. autoriza expresamente la implantación de un arbitrio no fiscal sobre solares insuficientemente edificados. Posteriormente los artículos 162 a 164 de la Ley del Suelo han creado el Arbitrio sobre edificación deficiente, que no tiene tampoco carácter fiscal. Puede gravar los solares situados en el casco urbano de las poblaciones y los edificios que no alcancen la altura mínima prevista por las Ordenanzas. La Ley no dice nada sobre la cuantía de este arbitrio.

f) Arbitrio sobre solares sin vallar

Está previsto, como arbitrio no fiscal, en el artículo 46 del Reglamento de Haciendas Locales.

2. Impuestos sobre la renta

a) Contribución urbana

La contribución urbana tiene el carácter de impuesto a cuenta de los generales sobre la Renta de las personas físicas y sobre la Renta de sociedades. Sin embargo, las últimas reformas tienden a independizar la cuantía de la Contribución urbana de la renta percibida, con lo que viene a convertirse en algunos casos en un gravamen patrimonial. Desde la Ley de 11 de junio de 1964 existen dos sistemas distintos para la Contribución urbana, el llamado régimen normal, todavía de muy reducida aplicación, y el régimen transitorio. Las diferencias entre uno y otro son verdaderamente importantes, y afectan tanto a la determinación de los bienes sujetos, como al cálculo de la base y a los tipos y recargos. Por el contrario,

no hay diferencia en cuanto a exenciones y bonificaciones. Examinaremos brevemente algunas de las características que presenta esta contribución, siempre desde el punto de vista de la fiscalidad del suelo. En el régimen transitorio están sujetas a la Contribución urbana las rentas procedentes de edificios y solares. El artículo 36 del Texto Refundido de 12 de mayo de 1966 da un concepto bastante amplio de lo que hay que entender por edificio, y el artículo 37 reproduce el concepto de solar que se viene utilizando desde la Instrucción de 10 de septiembre de 1917 y que recoge el artículo 499 de la L.R.L. a efectos del Arbitrio sobre solares sin edificar.

En el régimen ordinario se consideran como bienes de naturaleza urbana las construcciones y el suelo. El concepto legal de construcción es más amplio que el de edificio, pero sobre todo el suelo sujeto a la contribución queda totalmente desvinculado de la antigua idea del solar. Está sujeto la totalidad del suelo urbano y de reserva urbana definidos en los artículos 63 y 64 de la Ley de 12 de mayo de 1956, pero también lo está el suelo rústico cuando se fraccione en forma que rompa la unidad mínima de cultivo. Cuando se piensa que en algunos casos la unidad mínima de cultivo alcanza los 30.000 m², puede parecer excesivo el celo que demuestra nuestro sistema fiscal para evitar el fraccionamiento del suelo rústico. También se consideran como suelo urbano todos los terrenos que cuenten con uno solo de los cinco servicios que el artículo 63 de la Ley del Suelo exige conjuntamente para que tengan la condición de solares. En este punto el artículo 4.º del T. R. se aparta indudablemente de lo dispuesto en el artículo 29 de la Ley de 11 de junio de 1964, porque ésta exigía que los terrenos contaran con "algunos" de los servicios exigidos por el artículo 63, y el plural indica claramente que no basta con la existencia de un solo servicio, sino que se exige por lo menos la concurrencia de dos de ellos. De esta forma no se grava la renta percibida ni la susceptible de percepción, porque gran parte de los terrenos sujetos a la Contribución urbana no pueden ser edificados, ya que no reúnen las condiciones mínimas exigidas para ello. De aquí que la Contribución consista en estos casos en un tanto por ciento del valor del terreno, alterándose su naturaleza y convirtiéndose en una participación en los beneficios de la especulación.

En el régimen transitorio la base imponible de los solares consiste en el 4 por 100 de su valor en venta, o en el producto real del solar si fuese superior, aplicándose un descuento del 6 por 100 si se trata de solares con producto. En el régimen normal la base imponible consiste también en el 4 por 100, pero no del valor en venta sino del valor catastral del sue-

FISCALIDAD DEL SUELO URBANO

lo, y sin ninguna clase de descuentos. El valor catastral no se determina individualmente, sino partiendo de un valor básico por polígono y aplicándole determinados coeficientes según las características de cada parcela. Sólo cuando el valor catastral no puede determinarse por este procedimiento se atenderá al precio del mercado. Ni siquiera en este caso se admite la aplicación de los criterios contenidos en la Ley del Suelo.

El tipo impositivo en el régimen transitorio es el 17,20 por 100. El T.R. autoriza además hasta trece recargos, unos sobre la base, otros sobre la cuota y otros sobre la suma de la base y de ciertos recargos. Entre ellos sólo mencionaremos el del 40 por 100 sobre la cuota en favor del Tesoro, el del 4 por 100 sobre la base, que recae únicamente sobre los edificios enclavados en Polígonos de nueva urbanización, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley del Suelo, el del 10 por 100 sobre la cuota para amortización de empréstitos municipales, a que se refiere el artículo 588 de la L.R.L. y otro recargo para la construcción de caminos vecinales, cuya cuantía fija el T.R. entre un máximo del 10 y un mínimo del 5 por 100 de la cuota, este último al parecer por error, ya que ni la Ley de caminos vecinales ni su Reglamento señalan el 5 por 100 como recargo mínimo, sino como amortización anual mínima de los anticipos concedidos por el Estado.

En el nuevo régimen el tipo impositivo era del 20 por 100, habiendo desaparecido el recargo del 40 por 100 en favor del Tesoro y quedando reducidos los demás recargos al 80 por 100 de su cuantía anterior. Posteriormente el Decreto de 27 de julio de 1968 ha reducido el tipo al 15 por 100, con lo que se ha planteado la duda de si los tipos de los recargos deben reducirse también en virtud de lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley de 11 de junio de 1964. El Texto Refundido dedicaba a las exenciones y bonificaciones sus artículos 7 al 14, que han sido modificados por el Decreto de 27 de mayo de 1968. Los beneficios fiscales son tan numerosos que sólo podemos aludir a los de carácter urbano.

Los artículos 189 al 192 de la Ley del Suelo conceden una participación temporal en el producto de la Contribución urbana a quienes costean determinadas obras de urbanización. Cuando se trata de nuevas urbanizaciones el beneficio puede alcanzar hasta el 80 por 100, y en los sectores de reforma interior y el que corresponda a las nuevas construcciones. El beneficio es completamente independiente de la propiedad de las fincas, pero cuando el titular es también propietario de la finca gravada por la contribución puede optar entre percibir su participación o transformarla en una bonificación. El Texto Refundido, en el apartado 7 del artículo 12, parece

que ha transformado estas participaciones en simples bonificaciones, sin que sea fácil adivinar los motivos y los fundamentos jurídicos de esta transformación. El Decreto de 30 de junio de 1966 adopta una posición intermedia, ya que, alterando el orden establecido en la Ley del Suelo, concede al urbanizador una bonificación, pero le autoriza en ciertos casos para convertirla en participación. Son numerosos los problemas que puede plantear la concurrencia de todos estos preceptos.

La Ley de Saneamiento y Reforma interior de poblaciones de 18 de marzo de 1895 estableció determinadas bonificaciones en favor de los edificios construidos en los solares resultantes de las expropiaciones realizadas para las obras. La Ley de 3 de diciembre de 1953 amplió este régimen a los edificios construidos en determinados polígonos o sectores delimitados con arreglo al Plan General de Ordenación Urbana de Madrid aunque no se tratara de fincas expropiadas, y posteriormente estos beneficios se aplicaron también a otras poblaciones. Con la publicación de la Ley del Suelo surgió la duda de si la Ley de 3 de diciembre de 1953 continuaba vigente, o si, por el contrario, habían quedado derogadas tanto esta Ley como la de 18 de marzo de 1895, sin perjuicio de los derechos legítimamente adquiridos. El Consejo de Estado ha entendido que están derogadas, pero en la práctica se las ha considerado vigentes, y continúan concediéndose los beneficios previstos en la Ley de 1953.

b) Arbitrio sobre la riqueza urbana

Está autorizado por los artículos 557 a 561 de la Ley de Régimen Local. Recae sobre las mismas bases que la Contribución urbana, y puede alcanzar como máximo el 17,20 por 100 en el régimen transitorio y el 14 por 100 en el ordinario. Aunque su gestión puede ser encomendada al Estado constituye un impuesto independiente, y su importe no se puede sumar al de la cuota por Urbana para el cálculo de las sanciones aplicables en los casos de omisión o defraudación, al contrario de lo que dispone para los recargos la orden de 19 de septiembre de 1968.

3. Impuestos sobre la transmisión del suelo urbano

a) Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales

El Impuesto General sobre Transmisiones patrimoniales y Actos jurídicos documentados grava las transmisiones *inter vivos*, el aumento de valor de las fincas rústicas y urbanas y los actos jurídicos documentados. Vamos a examinar aquí el primero de estos gravámenes, ya que nos referiremos a los otros dos en el lugar que les corresponde con arreglo a su naturaleza.



Los impuestos sobre suelo urbano son muy numerosos, y además aparecen bastantes desordenados.

El impuesto sobre Transmisiones patrimoniales es un impuesto general que afecta a toda clase de bienes. La transmisión del suelo urbano tributa como cualquier otra transmisión de bienes inmuebles. Si es a título oneroso el tipo normal es el 7,40 por 100, pero si los terrenos se aportan a una sociedad el tipo es el 2,70 o el 1,70 por 100, según los casos. La transmisión lucrativa tributa por este impuesto, pero según la escala del Impuesto sobre las Sucesiones, atendiendo al valor de lo donado y al grado de parentesco que exista entre el donante y el donatario.

El artículo 117 del T.R. enumera los procedimientos para determinar el valor de los bienes transmitidos. Cuando se trata de terrenos urbanos se pueden utilizar, entre otros medios, los valores asignados a efectos del arbitrio de Plus valía y los que figuren en publicaciones de carácter oficial. Indudablemente tienen este carácter los Índices Municipales de valoración del suelo confeccionados con arreglo a la Ley de 21 de julio de 1962, pero hay que tener en cuenta que la Administración puede utilizar cualquiera de los medios de comprobación a que se refiere el artículo 117, y que prevalece el que produzca un valor superior. Por lo tanto, los Índices Municipales de valoración tienen únicamente el carácter de valores mínimos, de tal forma que los señalados a efectos fiscales pueden ser superiores a los que se apliquen en caso de expropiación.

El artículo 65 del T.R. indica cuáles son las transmisiones exentas del impuesto. De ellas tienen carácter urbanístico las señaladas con los números 32 al 38 y 52 del apartado primero. En su mayor parte proceden del artículo 193 de la Ley del Suelo, si bien introducen en él modificaciones muy importantes. Para determinar el alcance de estas exenciones hay que atender actualmente al T.R. y no a la Ley del Suelo, ya que ésta ha quedado sin

FISCALIDAD DEL SUELO URBANO

efecto en este punto, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 184 de la Ley de 11 de junio de 1964.

b) *Impuesto sobre Sucesiones*

La transmisión *mortis causa* de fincas urbanas tributa por el Impuesto sobre las Sucesiones y no presenta ninguna especialidad. Los medios de comprobación son los mismos que para las transmisiones *inter vivos*, y las exenciones y bonificaciones carecen de interés desde el punto de vista que estamos utilizando.

4. *Impuesto sobre el aumento de valor*

a) *Arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos*

Cambiando el orden que hemos seguido hasta ahora, mencionaremos en primer lugar el Arbitrio Municipal, ya que el impuesto del Estado no es aplicable todavía y quizá nunca llegue a serlo en el caso de que se apruebe el Proyecto de Ley de Fiscalidad especial del Suelo. Este Arbitrio constituye la manifestación más característica de la tributación del suelo urbano, pero precisamente por eso los límites de este trabajo no permiten examinarlo ni siquiera superficialmente. Parece más interesante exponer el Impuesto sobre el aumento de valor de las fincas rústicas y urbanas, haciendo resaltar las diferencias entre el Arbitrio y el Impuesto.

b) *Impuesto sobre el aumento de valor de las fincas rústicas y urbanas*

Como ya hemos visto no constituye propiamente un impuesto, sino una parte del Impuesto General sobre Transmisiones patrimoniales y Actos jurídicos documentados, pero realmente se trata de un tributo diferente. La existencia de este impuesto ha sido verdaderamente agitada. Creado por la Ley de 11 de junio de 1964, no debía entrar en vigor hasta que el Gobierno lo acordara así expresamente. La Ley de 23 de julio de 1966 dispuso que el 90 por 100 de su recaudación se entregara a los Ayuntamientos, pero según el Proyecto de Ley de Fiscalidad del Suelo desaparecerá definitivamente a medida que se vaya aplicando dicha Ley especial. El impuesto recae sobre el aumento real del valor de las fincas, y no sobre el aumento puramente nominal resultante de la depreciación de la moneda. El Gobierno fijará cada tres años las correcciones que haya que aplicar como consecuencia de las fluctuaciones en el nivel general de los precios. Se trata de corregir uno de los mayores defectos del Arbitrio sobre Plus valía, en el que las correcciones tienen carácter puramente potestativo y no se han aplicado nunca.

El impuesto no recae solamente sobre el aumento de valor del terreno, sino sobre toda la finca, comprendiendo tanto el suelo como las edificaciones. Si el aumento de valor del

terreno está sujeto al Arbitrio Municipal el impuesto sólo recae sobre la construcción. Esta regla, contenida en el artículo 93 del T.R. resulta un tanto sorprendente, porque suponiendo que los precios sean estables o que se hayan corregido sus fluctuaciones, el valor de la edificación no suele aumentar con el transcurso del tiempo. Sólo tributan el aumento de valor que se pone de manifiesto en las transmisiones a título oneroso. El Proyecto enviado a las Cortes sometía también a tributación las transmisiones lucrativas, de aquí que la Ley de 11 de junio de 1964 contuviera algunas exenciones de imposible aplicación, que han desaparecido en el T. R. Para que el aumento de valor esté sujeto al impuesto se exige también que haya transcurrido un plazo mínimo de tres años entre la transmisión onerosa y la inmediatamente anterior. La razón de este requisito está en que el aumento de valor conseguido dentro de los tres años tributa por el Impuesto General sobre la Renta de las personas físicas. Sin embargo, puede dar lugar al absurdo de que las ganancias obtenidas dentro de un período de tres años tributen menos que las realizadas en un plazo más amplio.

El tipo del impuesto varía entre el 17 y 25 por 100, según el tiempo transcurrido desde la última transmisión onerosa y la cuantía proporcional del incremento de valor. Las tarifas resultan excesivamente rígidas, ya que sólo hay una diferencia del 2 por 100 según que el aumento se haya conseguido en un plazo de tres o de treinta años, y la diferencia tampoco excede del 6 por 100, aunque el incremento haya sido en un caso del 1 por 100 y en el otro exceda del 100 por 100. La obligación de pagar el impuesto recae sobre el transmitente. Las exenciones subjetivas y mixtas enumeradas en el artículo 94 del T.R. no parecen muy lógicas, porque atienden a la condición del transmitente, siendo así que deberían concederse en función del adquirente y del futuro destino de la finca. Algunas de ellas, como la concedida en favor de las empresas concesionarias de servicios públicos respecto de los bienes afectos a sus explotaciones y que deban revertir a la entidad concedente, son de imposible aplicación, ya que la finca enajenada por el concesionario no puede revertir al concedente. Estos defectos, así como otros que también ofrece el impuesto, tienen un doble motivo. En primer lugar la falta de una idea clara acerca de la naturaleza del impuesto, que aparece regulado por una mezcla confusa de preceptos, de los que unos proceden del antiguo impuesto de Derechos reales y otros del Arbitrio de Plus valía. Pero además las Cortes introdujeron reformas fundamentales en el Proyecto remitido por el Gobierno, y tales reformas exigían una revisión total del texto que, sin embargo, no se hizo. Esto explica

las contradicciones que se pueden observar en los artículos 156 al 162 de la Ley de Reforma del sistema tributario. El Texto refundido ha tratado de corregir los defectos más graves de la Ley, pero por la misma novedad del impuesto las oportunidades eran muy reducidas, ya que prácticamente no había nada que refundir, y de aquí que subsistan en el texto aprobado por el Decreto de 6 de abril de 1967 muchas de las incongruencias de la Ley de 11 de junio de 1964, que no han podido corregirse por el procedimiento de la refundición.

c) *Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas*

Las ganancias obtenidas mediante la enajenación de bienes inmuebles en un período inferior a tres años están sometidas al Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, a menos que se reinviertan dentro del mismo ejercicio, y las pérdidas que se produzcan en estas operaciones pueden deducirse de los demás ingresos del contribuyente siempre que se reinvierta el producto de la enajenación. Cuando la base liquidable no excede de 200.000 pesetas, las plusvalías tributan únicamente al 15 por 100, que viene a sustituir a los impuestos a cuenta. Si la base liquidable excede de 200.000 pesetas las plusvalías tributan con arreglo a la escala general del Impuesto.

d) *Impuesto General sobre la renta de Sociedades.*

Los beneficios procedentes del aumento de valor de cualquiera de los bienes que constituyen el activo de las Sociedades están sujetos al Impuesto siempre que se realicen por su enajenación, a no ser que se destinen a la Previsión para inversiones. Estos beneficios tributan también cuando aparecen reflejados en las cuentas de la Sociedad, aunque los bienes no se hayan enajenado.

e) *Arbitrio sobre el aumento de volumen de edificación.*

El artículo 187 de la Ley del Suelo autoriza a los Ayuntamientos para exigir un Arbitrio sobre el aumento del volumen de edificación que resulte de la modificación de los Planes urbanísticos o de las Ordenanzas. La base será el valor del aumento de volumen autorizado, y el tipo máximo varía entre el 2 y el 8 por 100 según la condición de los terrenos.

5. *Impuestos de carácter documental*

En este grupo sólo podemos incluir el gravamen sobre Actos Jurídicos documentados, que como ya hemos visto, forma parte del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales. Las primeras copias de las escrituras y actas notariales, que contengan actos no sujetos al impuesto que grava las transmisiones patrimoniales, ni a los de Sucesiones y Tráfico de las empresas, y que además tengan por objeto

FISCALIDAD DEL SUELO URBANO

cantidad o cosa valuable, tributarán al 0,50 por 100. Por este concepto tributan las primeras copias de las escrituras de segregación o agrupación de fincas. Independientemente de esto, las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, cualquiera que sea su contenido, satisfarán por cada pliego la cantidad de cinco pesetas. El T. R. de 6 de abril de 1967 no recoge para los actos jurídicos documentados las exenciones del Impuesto del Timbre contenidas en el artículo 193 de la Ley del Suelo, pero la mayoría de los actos que se declaraban exentos del timbre, no están sujetos actualmente al gravamen proporcional por actos jurídicos documentados, precisamente por estar sometidos al impuesto sobre Transmisiones patrimoniales.

6. Tasas

Sólo mencionaremos dos tasas, ambas de carácter paraafiscal, y reguladas por Decretos de fecha 25 de febrero de 1960.

a) *Tasa por costes generales y de administración de la gestión urbanística del Ministerio de la Vivienda.*

Consiste en un porcentaje sobre el coste del suelo urbanizado, que puede alcanzar hasta el 12 por 100. En cada fase de los planes urbanísticos se exige un porcentaje a cuenta. Están obligadas al pago las personas que promuevan la gestión urbanística. La Administración de la tasa corresponde al Ministerio de la Vivienda.

b) *Cuota de las Cámaras de la Propiedad Urbana.*

Esta Cuota constituye una verdadera tasa, que no sólo afecta al suelo sino a todos los bienes sujetos a la Contribución urbana. La cuota es única para cada propietario, y no puede exceder de 500 pesetas al año. La recaudación de la tasa corre a cargo del Ministerio de Hacienda.

7. Contribuciones especiales

Así como los arbitrios locales que hemos examinado son todos de carácter municipal, pueden exigir Contribuciones especiales tanto los Ayuntamientos como las Diputaciones. La Ley de 23 de julio de 1966 ha modificado la cuantía de las Contribuciones especiales, pero sus preceptos no son aplicables a las que se impongan de acuerdo con la Ley del Suelo, ya que para estas Contribuciones continúa vigente la cuantía máxima del 90 por 100 del coste total, cualquiera que sea la clase de la obra, según lo dispuesto en el artículo 183 de la Ley de 12 de mayo de 1956.

Proyecto de Ley de Fiscalidad especial del Suelo Urbano

La Ley de Fiscalidad del suelo sólo se aplicará, según el Proyecto, a los

Municipios con más de 100.000 habitantes, si bien se autoriza al Gobierno para extender su aplicación a otras poblaciones. En cada término municipal la aplicación de la Ley determinará que dejen de exigirse el Impuesto sobre el incremento de valor de las fincas rústicas y urbanas (si hubiera llegado a ser aplicado) y los Arbitrios sobre incremento del valor de los terrenos, sobre solares sin edificar, sobre ordenación urbanística y sobre edificación insuficiente o deficiente. Continuarán por tanto todos los demás tributos que recaen sobre el suelo urbano. Los impuestos suprimidos se sustituirán por otros dos, el especial sobre el suelo urbano y el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos urbanos. El Impuesto especial sobre suelo urbano recae sobre las fincas susceptibles de ser edificadas o urbanizadas, mientras no se urbanicen ni edifiquen. Por tanto, la finalidad esencial del impuesto no es conseguir un ingreso sino estimular la edificación. La delimitación de lo que se entiende a estos efectos por "suelo urbano" resulta bastante confusa. Desde luego no coincide ni con el "suelo urbano" definido en el artículo 63 de la Ley de 12 de mayo de 1956, ni con el suelo sujeto a la Contribución urbana.

El valor del suelo se determinará con arreglo a lo establecido para la Contribución urbana, si bien se podrán aplicar también con carácter supletorio los criterios de la Ley del Suelo. La cuantía del impuesto aumentará cada año hasta llegar al décimo, y a partir de este momento consiste en el 30, 25 ó 20 por 100 del valor del terreno, según la clase de fincas de que se trate. Estos tipos parecen excesivos y peligrosos, aun teniendo en cuenta las características especiales de este gravamen. La aplicación del impuesto puede suspenderse si el propietario ofrece al público la venta de la finca, por el precio que haya servido de base para la última liquidación. La Administración venderá en pública subasta las fincas sujetas al Impuesto cuando lleven tributando durante diez años. Esto constituye una actuación urbanística directa, y excede por lo tanto del aspecto puramente fiscal al que la Ley debe limitarse. En cuanto al Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos urbanos, constituye una simple reforma del Arbitrio de plus valía, introduciendo en él ciertos preceptos tomados del Impuesto estatal sobre el aumento de valor de las fincas, y confiando su gestión al Estado, lo que indudablemente representa la modificación más importante. El 90 por 100 de lo recaudado por estos dos impuestos se entregará al Ayuntamiento en cuyo término municipal radiquen los inmuebles.

El Proyecto introduce también dos reformas de carácter complementario.

La transmisión del suelo urbano sometido al Impuesto especial no se entenderá realizada hasta que se inscriba en el Registro de la Propiedad. Por otra parte se atribuye al Estado un derecho de retracto en las transmisiones onerosas del suelo urbano, siempre que el valor comprobado exceda en más de un tercio del declarado por el contribuyente. La antigua legislación del Impuesto de Derechos Reales y la actual del Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales establecen también un derecho de retracto en favor del Estado, pero sólo cuando haya habido ocultación del valor de los bienes transmitidos. Por el contrario el Proyecto sólo atiende a la diferencia entre el valor declarado y el comprobado, valor este último que el contribuyente ni siquiera puede conocer hasta después de la transmisión. De esta forma se corre el peligro de aplicar el retracto en perjuicio de contribuyentes que hayan declarado exactamente el precio de la adquisición. El plazo concedido al Estado para el ejercicio de este derecho es de tres meses, por lo que se paralizará durante este plazo la utilización del terreno. Finalmente, hay que tener en cuenta que el derecho de retracto resultará ineficaz, o sólo podrá aplicarse en casos excepcionales, si no se incluyen en el Presupuesto los créditos necesarios.

Conclusiones

Según hemos podido apreciar, los impuestos que recaen sobre el suelo urbano son muy numerosos y aparecen además bastante desordenados. Tanto si se aprueba como si no se aprueba el Proyecto de Ley sobre Fiscalidad del Suelo Urbano, resulta imprescindible armonizar la legislación fiscal del Estado, la de las Corporaciones Locales y la legislación urbanística. La tarea más urgente parece ser la de unificar los sistemas de valoración del suelo urbano, poniendo fin al absurdo de que se apliquen valoraciones diferentes a efectos fiscales y a efectos expropiatorios. En cuanto al Proyecto sobre Fiscalidad del Suelo Urbano, es probable que las Cortes introduzcan en él modificaciones importantes. Sólo indicaremos que parece partir de la idea de que los nuevos impuestos, y en especial el que recae sobre el suelo urbano, no podrán repercutirse sobre el comprador de los terrenos, ya que en otro caso el resultado sería una elevación en el precio de los mismos. Sin embargo, es muy difícil determinar si un impuesto se podrá repercutir o no, ya que esto depende fundamentalmente de las circunstancias económicas del momento. Conviene tener esto muy en cuenta a la hora de crear nuevos impuestos.