

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)

Trabajo de final de Grado de Derecho

Juan Ramón Manso Fernández
Ocho de mayo de dos mil diecisiete

Director: Ángel Baena Aguilar

Índice:

1. Introducción.....	3
2. Análisis sintético de los antecedentes históricos del impuesto.....	4
3. Regulación actual del IIVTNU.....	7
4. Situación actual: papel del impuesto en el sistema tributario español.....	9
4.1 Breve análisis de la actual crisis económica e incidencia en nuestro sistema tributario.....	9
4.2 Análisis presupuestario: incidencia del impuesto en dos entidades locales.....	11
5. El problema actual del IIVTNU: hecho imponible vs base imponible.....	13
5.1 Introducción.....	13
5.2 Análisis jurisprudencial del IIVTNU: hecho imponible vs base imponible.....	16
5.3 Incidencia de la regulación actual del IIVTNU sobre los principios constitucionales recogidos en el art. 31.1 CE.....	29
5.4 Constitucionalidad del IIVTNU: Análisis de las sentencias del Tribunal Constitucional de fecha 16 de Febrero de 2017 (nº26/2017) y 1 de Marzo de 2017 (nº37/2017).....	34
6. Procedimientos para la devolución del impuesto.....	42
6.1 Introducción.....	42

6.2 Procedimientos administrativos para la devolución del impuesto: Ayuntamiento de Alcorcón.....	44
6.3 Procedimientos administrativos para la devolución del impuesto: Ayuntamiento de Sant Cugat del Vallés.....	45
7. Conclusiones.....	47
8. Bibliografía.....	50
9. Abreviaturas.....	53
10. Resumen.....	54

1. Introducción

Una de mis principales motivaciones en la elección de la temática del presente estudio nace debido a las controversias que genera el Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) en su aplicación.

Junto a ello, es importante destacar la actualidad del conflicto por la que pasa el impuesto, en la que cada vez es mayor la jurisprudencia que se pronuncia a favor de los contribuyentes ante casos en que haya existido pérdida de valor en la transmisión, llegando incluso, en el caso de la Diputación Foral de Guipúzcoa, a modificar la norma foral relativa al IIVTNU debido a la reciente declaración de inconstitucionalidad de algunos preceptos de la misma.

En el presente estudio intentaré, de una forma sistemática y con cautela, dar una respuesta ajustada a derecho de la problemática que existe con este impuesto, teniendo en cuenta en primer lugar, la limitación de la temática debido a la extensión del conflicto y la abundancia de pronunciamientos doctrinales y judiciales al respecto; y, en segundo lugar, teniendo en cuenta que actualmente no existe una solución definitiva.

El presente estudio se estructurará iniciando, con un comentario de sus antecedentes históricos hasta llegar a su regulación actual, ofreciendo junto a esto, un breve análisis de la situación de inestabilidad económica que ha dado lugar a la falta de incremento de valor de los terrenos. Tras este análisis, se dará paso al centro del estudio en el que serán analizados los elementos que forman parte del impuesto y sus controversias, entre ellas el encaje constitucional del mismo en su configuración actual. Finalmente, se ofrecerá una pequeña guía de ayuda al contribuyente —en materia de recursos— para aquellos casos en los que se haya visto perjudicado por una pérdida de valor en la transmisión y haya debido ingresar el IIVTNU. Para todo ello, serán de apoyo artículos doctrinales, manuales, y las sentencias recientes del TC y del resto de tribunales inferiores.

2. Análisis sintético de los antecedentes históricos del Impuesto.

Ante el estudio de los antecedentes legislativos de cualquier impuesto o figura de nuestro ordenamiento, se debe hacer mención de cuáles han sido los cambios más destacables producidos por el legislador. Como punto de partida, considero oportuno que se debe poner el énfasis en la problemática actual del impuesto y para llevarlo a cabo intentare abordarlo a través de la siguiente pregunta:

¿El IIVTNU ha sido siempre un impuesto que ha gravado el aumento de valor del terreno de forma exclusivamente “nominal”¹?, o en contraposición ¿ha existido alguna regulación que haya gravado el aumento “real” del valor del terreno?

Las primeras legislaciones sobre imposición de las plusvalías inmobiliarias, sitúan el primer antecedente del impuesto en el año 1919, tal y como según *Fernando Casana*² nos indica: “Desde el comienzo del SXIX hubo intentos de crear una legislación para dicho impuesto, pero no fue hasta el año 1919, mediante el Real Decreto de 13 de Marzo de 1919, que se establece por primera vez una legislación para dichas plusvalías”.

En esta primera legislación, el incremento del valor como base imponible del impuesto se determinaba por la diferencia entre el valor corriente³ en la fecha de adquisición y el valor corriente del terreno en el momento de su enajenación, por lo tanto, para el citado impuesto, se tenía en cuenta un **valor real**. Al tener en cuenta dos valores, podía llegar a determinar de forma más ajustada a la realidad si se había producido o no un aumento real del valor. Cabe destacar también, que dicha legislación compartía alguna característica que aún permanece, como el carácter potestativo de exigibilidad del impuesto por parte de las entidades locales.

¹ Como más adelante expondré en el apartado quinto, para la base imponible del tributo se toma en cuenta, entre otros elementos, un valor ofrecido por la Administración conocido como valor catastral, sin tener en cuenta si se ha producido un aumento de valor real.

² Fernando Casana Merino, *El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Marcial Pons, Madrid, 1994, Pág. 23.

³ En las primeras legislaciones, el valor corriente no queda definido como tal. No será hasta el año 1946, mediante el *Decreto de 25 de Enero de 1946 por el que se regulan provisionalmente las Haciendas Locales* cuando se define el valor corriente como “la suma de dinero por la que, en condiciones normales, se hallaría comprador para el inmueble”.

El siguiente antecedente legislativo destacable es el *Real Decreto-ley de 2 de Noviembre de 1928*, que estableció el gran punto de inflexión en las legislaciones del impuesto, ya que introdujo lo conocido como “sistema de índices de valoración”, que fue el encargado de sustituir la forma de cálculo del valor del terreno o base imponible del impuesto, pasando de un valor real a un valor “nominal”.

Una vez introducidos en la dictadura franquista, se promulga la denominada *Ley de 17 de Julio de 1945 de Bases de Régimen Local*. Esta ley, en su “Base 22” apartado F), establece que “*Constituirán la imposición municipal [...] el arbitrio sobre incremento del valor de los terrenos*”. La citada ley no desarrolla el impuesto, simplemente hace mención de que aparece en las entidades locales. No será hasta fechas posteriores, concretamente en el año 1946, cuando aparece el *Decreto de 25 de Enero de 1946 por el que se regulan provisionalmente las Haciendas Locales*, que se encargará de desarrollar el impuesto, indicando formas de cálculo, gestión y recaudación del mismo, regulándose en sus arts. 99 y ss.

De la citada regulación atendiendo al cálculo de la base imponible o aumento de valor que grava, debemos tener en cuenta la aparición del sistema de índices de valoración en el año 1928, por lo que en la regulación de 1946, a pesar de que se cita y define el valor corriente, a este valor se le deben aplicar los índices o tipos establecidos por cada Ayuntamiento, por lo que finalmente el aumento del valor es puramente **nominal**.

Es necesario recalcar que en la regulación de 1946, a pesar de cambiar de un valor real a un valor puramente nominal, se siguen tomando para el cálculo de la base imponible dos valores, por lo que podría llegar a darse un cálculo más ajustado a la realidad a pesar de ser un valor puramente nominal.

La primera reforma de carácter importante, en cuanto a denominación se refiere, viene dada por la *Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases del Estatuto de Régimen Local*. Esta reforma produce el cambio de denominación del impuesto, pasando de “*Arbitrio*” a “*Impuesto municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos*”. Tras varios cambios legislativos, teniendo en cuenta el periodo de transición y convulso por el que pasaba el Estado, verá la luz nuevamente el impuesto en la “*Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales*”, ya bajo el amparo de la Constitución, que provocaría un nuevo y último

cambio en su denominación dándolo a conocer como “*Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*”. Dicho impuesto se regulará en los artículos 105 y ss. del citado texto legislativo, siendo esta regulación la antecesora de la vigente actualmente.

Ambas regulaciones, tanto la Ley 41/1975 como la Ley 39/1988, tratan el aspecto del aumento de valor como algo meramente **nominal**, siguiendo el hilo de las anteriores legislaciones, pero con algunos matices al respecto.

En primer lugar, respecto a la Ley 41/1975, para el cálculo de la base imponible se tenía en cuenta el valor corriente, añadiendo un nuevo método similar al anterior sistema de índices de valoración. Este nuevo concepto se dio a conocer como “estimación general”, siendo los encargados de realizarla los Ayuntamientos. A pesar de ello, y a diferencia de las regulaciones posteriores, será la última que tendrá en cuenta dos valores, valor inicial (adquisición) y valor final (enajenación).

En segundo lugar, la Ley 39/1988 fue la encargada de establecer una modalidad totalmente novedosa para determinar la base imponible del impuesto que nos ocupa. La cantidad que se tenía en cuenta para el cálculo, era la que estuviera fijada en el momento del devengo de la obligación en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI). Se sigue tratando por lo tanto de un sistema de valor **nominal**, en el que se tiene en cuenta meramente el **valor catastral** al cual se le aplica un porcentaje, dependiendo de la población del municipio y de los años de tenencia del inmueble⁴.

Una vez nos introducimos en el articulado de la Ley 39/1988, ésta establecía que: “*la base imponible de este impuesto está constituida por el **incremento real del valor de los terrenos***”⁵. Tras el breve estudio realizado, podemos apreciar que no se trata de un aumento de valor real, ya que era utilizado el valor catastral y los porcentajes para el cálculo del incremento en el momento del devengo de la obligación tributaria.

A modo de resumen, el IIVTNU en su primera legislación, era un impuesto más “justo” y coherente con su propia denominación, estando en mayor con-

⁴ Vid. Artículo 108.2 Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

⁵ Vid. Artículo 108.1 Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

cordancia con los principios inspiradores del sistema tributario que expondré más adelante, ya que el valor de referencia era un valor **real** y no meramente estimado en base a unos criterios ofrecidos por la Administración. A la postre, y tras las sucesivas modificaciones en el sistema de determinar el valor para el cálculo de la base imponible, no solo no se han producido mejoras para el obligado tributario, si no que han aparecido situaciones no ajustadas al ordenamiento jurídico actual, y en concreto a la CE, tal y como se expondrá en el apartado correspondiente.

3. Regulación actual del IIVTNU.

Como paso previo a conocer la regulación actual del IIVTNU, se debe hacer una breve mención y análisis del sistema tributario, iniciando el mismo bajo el principio de jerarquía normativa, pero teniendo en cuenta la óptica de las entidades locales que son las encargadas de su gestión y recaudación. Al amparo de la citada jerarquía acudiremos, en primer lugar, al texto constitucional para determinar cuáles son los principios que inspiran el sistema tributario.

El *art. 31.1 CE*, es el primer artículo que se encarga de caracterizar el sistema tributario español. De su lectura se desprende que *“Todos **contribuirán** al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su **capacidad económica** mediante un **sistema tributario justo** inspirado en los **principios de igualdad** y **progresividad** que, en ningún caso, tendrá alcance **confiscatorio**”*.

De dicho artículo, podemos extraer diferentes principios, que serán objeto de análisis posteriormente al tratar el hecho imponible del impuesto: **capacidad económica, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad, y generalidad**.

En segundo lugar, y bajo el mismo hilo constitucional, atendiendo que se trata de un tributo de carácter local, es necesario acudir al Art. 133.2 del que de su lectura se desprende que *“Las Comunidades Autónomas y las **Corporaciones locales** podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes”*. Por lo que mediante esta previsión constitucional, se da la entrada a que dichas entidades tengan la potestad de creación y exigibilidad de tributos. Este artículo de la Constitución referente a la potestad de las Corporaciones locales ha sido objeto de pronunciamientos por parte del TC, destacando una de las sentencias más importantes con referencia a este artículo -la nº 31/2010 de 28 de Junio

de 2010- en la cual el TC se pronunció acerca de la constitucionalidad de varios preceptos del Estatuto de Autonomía de Catalunya. En su FJ 140 establece el tribunal:

*“El segundo inciso del art. 218.2 EAC recoge la posibilidad de que la competencia autonómica en materia de financiación local incluya la capacidad para establecer y regular los tributos propios de las entidades locales [...] según resulta de los arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE, **la creación de los tributos locales ha de operarse a través del legislador estatal**, «cuya intervención reclaman los apartados 1 y 2 del artículo 133 de la Constitución», potestad normativa que tiene su anclaje constitucional «en la competencia exclusiva sobre Hacienda General (art. 149.1.14 CE), debiendo entenderse vedada, por ello, la intervención de las Comunidades Autónomas en este concreto ámbito normativo» (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 22). Se trata, en suma, de una potestad exclusiva y excluyente del Estado que **no permite intervención autonómica en la creación y regulación de los tributos propios de las entidades locales**. Cuestión distinta, ajena además a la norma cuestionada, es que la Comunidad Autónoma pueda ceder sus tributos propios a las corporaciones locales de su territorio, como tiene reconocido nuestra doctrina (STC 233/1999, FJ 22). En conclusión, el segundo inciso del art. 218.2 EAC («Esta competencia puede incluir la capacidad legislativa para establecer y regular los tributos propios de los gobiernos locales») resulta inconstitucional.”*

De este pronunciamiento podemos destacar que el TC viene a establecer que es competencia exclusiva del Estado la potestad para crear tributos de las Corporaciones locales, por lo que la normativa reguladora del IIVTNU será de carácter estatal.

La normativa estatal encargada de regular actualmente el IIVTNU es el *Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*. La presente normativa, se encargará de establecer las bases del sistema tributario de las Haciendas Locales, y en cuyo articulado se establecen, entre otras materias, cuáles serán los impuestos que podrán exigir dichas entidades locales.

De la lectura del artículo 59.1 del citado Real Decreto Legislativo, se desprende que las presentes entidades deben exigir tres impuestos obligatorios que

son: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) y finalmente el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

En un segundo apartado (art. 59.2) aparecen los impuestos que podrán ser exigidos por las Corporaciones locales, pero esta vez con carácter potestativo que son: Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) y, no menos importante, **Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)**, regulado en los artículos 104 y ss.

4. Situación actual: papel del Impuesto en el sistema tributario español.

4.1 Breve análisis de la actual crisis económica e incidencia en nuestro sistema tributario.

Como prolegómeno al análisis sintético de la situación actual, cabe hacer una breve mención a los cambios económicos que se han producido en nuestro país durante los últimos años.

España pasó de tener una economía basada en el sector primario, centrada principalmente en la agricultura, a dar el paso y transformarse en un país que generaba una gran parte de su riqueza centrada en el sector secundario, “*especialmente centrado en el sector de la construcción*⁶”, y conjuntamente unido a dicha construcción, el sector terciario orientado a la venta de servicios totalmente relacionados con los inmuebles, incluyendo los de venta de los mismos, llegando a los relacionados con el mantenimiento o gestión (administración de comunidades, gestión de arrendamientos...).

Este factor de crecimiento del sector de la construcción produjo durante los años 1998-2005 lo que se ha conocido popularmente como “*burbuja inmobiliaria*” que ha producido una de las mayores crisis inmobiliarias en nuestro país, sin entrar a valorar los efectos que se produjeron a nivel mundial. Para poder entender el por qué de esta crisis inmobiliaria apoyaré mis argumentos en algunos autores que explican el fenómeno conocido como “*boom inmobiliario*” que ha

⁶ Cristina Narbona Ruíz, *Perspectiva de la política de vivienda en España en los Noventa*, *Economía* n° 27, Euskadi, 1993, Pág. 15.

provocado la citada crisis en nuestro país. Según *José Ignacio Conde – Ruíz*⁷ “*el sistema impositivo español estaba recaudando ingresos extraordinarios procedentes de la burbuja inmobiliaria. El boom inmobiliario que vivió España justo antes de la crisis fue la consecuencia directa de un aumento considerable de la demanda de viviendas. Este incremento de la demanda dio lugar a la subida del precio de las viviendas y a la de las construcciones de nuevas viviendas. Al realizarse un mayor número de operaciones de compra-venta de viviendas y el valor de las mismas fuera mayor, la recaudación a través del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados (ITP y AJD) y del IVA también aumentó. De esta manera, el Gobierno recibió ingresos elevados mientras la burbuja inmobiliaria continuó funcionando. Una vez que la burbuja inmobiliaria desapareció la recaudación de estos dos impuestos cayó considerablemente.*”

Por lo tanto, realizando un análisis de las palabras de este autor, se debe destacar algunos aspectos:

- I. En primer lugar, que haciendo un análisis estricto del sistema tributario español, se puede llegar a la conclusión de que estamos ante un sistema centrado principalmente en gravar la tenencia y transmisión de bienes inmuebles, ya que la gran parte de tributos gravan dicho fenómeno. De forma resumida, tenemos: el Impuesto sobre el Patrimonio (I.P), el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (I.B.I), la imputación de rentas en el Impuesto de la Renta sobre las Personas Físicas (I.R.P.F), Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras (I.C.I.O), o los ejemplos que nos cita el presente autor que no dejan de aportar grandes sumas al erario público como son el I.T.P.A.J.D o, a pesar de no ser citado por el autor, el IIVTNU⁸.
- II. En segundo lugar, es menester destacar que el hecho de que no se pusiera freno por parte del gobierno a la especulación inmobiliaria ha sido una de las causas de la actual crisis tal y como destaca *Gonzalo Bernardos*

⁷ José Ignacio Conde-Ruiz, *La crisis fiscal en España*, Anuario Internacional CIDOB 2013-Relaciones Exteriores de España, Madrid, 2013, Pág. 224.

⁸ Vid. Análisis presupuestario posterior (apartado 4.2) de las entidades locales para ver la gran importancia que supone la recaudación de dicho tributo en los Ayuntamientos de Sant Cugat del Vallés y Alcorcón.

Domínguez⁹, ya que la Administración “*En ningún momento supo detener su formación y crecimiento, ya fuera por incapacidad o interés*”. Esta falta de actuación de la Administración, sumada a la especulación por parte de promotores y particulares provocó que el precio de los inmuebles fuera en aumento. Bajo esta falsa creencia de que en ningún momento dejaría de aumentar el precio, se ha provocado, prácticamente, la quiebra del sistema económico de nuestro país. Por lo que con esta situación se beneficiaba la Administración dado que al aumentar la construcción, aumentaban los ingresos por ICIO; y por otra parte, al aumentar los inmuebles construidos, también lo hacían el IBI y el IIVTNU, este último en caso de transmisiones.

- III. Finalmente, aludiendo de nuevo a *Bernardos Domínguez* “*Se tenía una falsa creencia acerca de que los inmuebles eran activos refugios, debido a diferentes motivos que hacían creer que invertir en acciones era algo de excesivo riesgo por factores como el atentado de las Torres Gemelas (2001) o irregularidades observadas en grandes corporaciones empresariales como Enron y WorldCom (2002)*”. Bajo estas premisas y, algunas otras que se iban imponiendo, se creó así la falsa creencia de que la economía global tenía serios problemas y era dudosa una inversión, dificultando la obtención de beneficios, y dando motivos suficientes para que se acabara invirtiendo en el sector de la construcción debido a que se creía que éste iba a estar siempre en auge, aumentando continuamente los precios, y por lo tanto, generando grandes beneficios en un tiempo relativamente escueto.

4.2 Análisis presupuestario: incidencia del impuesto en dos entidades locales.

Es evidente que la crisis inmobiliaria ha hecho disminuir el número de transacciones, provocando pérdidas en muchas ocasiones, sin perjuicio de lo cual el IIVTNU ha seguido devengándose en todas las transmisiones con independen-

⁹Gonzalo Bernardos Domínguez, *Creación y destrucción de la burbuja inmobiliaria en España: La primera crisis global: procesos, consecuencias, medidas*, Universidad de Barcelona y Centre de Recerca d'Economia del Benestar (CREB) ICE, Barcelona, 2009, Pág. 24

cia del resultado provechoso o ruinoso de la transmisión. En consecuencia, el impuesto sigue teniendo una elevada importancia en los ingresos municipales, tal y como se mostrará a continuación.

Para realizar el análisis presupuestario, y la incidencia del impuesto, haré uso de los presupuestos generales de Alcorcón y Sant Cugat del Vallés, municipios pertenecientes, respectivamente, a las Comunidades Autónomas de Madrid y de Catalunya.

En primer lugar, analizaré los presupuestos del Ayuntamiento de Alcorcón. En dicha entidad local, para el año 2015¹⁰, estaba previsto un ingreso total a través de Impuestos Directos de **77.912.123,64 €**. Una vez adentrados en dicho presupuesto, se fija una cantidad a recaudar con respecto al IIVTNU de **10.984.794,59€**, que representa el 14,09% del total de ingresos de impuestos directos, cifra que no es menor si tenemos en cuenta que se trata de un impuesto municipal potestativo. Siguiendo en la misma línea, para el año 2015 se presupuestan unos ingresos totales del Ayuntamiento por la cuantía de **181.245.838,51€**, representando el IIVTNU el 6,06% total de la suma de todos los ingresos recibidos por parte de dicha entidad local.

Por su parte, encontramos las cifras que nos ofrece el presupuesto del Ayuntamiento de Sant Cugat del Vallés¹¹. En dicha entidad local se presupuestan para el mismo ejercicio un total de **75.255.061,16€** que provienen de la recaudación de impuestos directos, de los cuáles el IIVTNU asciende a un total de **17.614.657,51€**, representando un 23,40 % del total de ingresos de impuestos directos recaudados. Siguiendo el análisis presupuestario de la entidad local anterior, respecto al total de ingresos percibidos por el ayuntamiento se presupuestan un total de ingresos de **105.850.029,99€**, suponiendo la recaudación del IIVTNU un 16,64% del total de ingresos a percibir durante el ejercicio 2015 por dicha entidad local.

A la luz de las presentes cifras, podemos apreciar que la recaudación del IIVTNU supone para las entidades locales, en los casos aquí citados, una gran

¹⁰ Presupuestos Ayuntamiento Alcorcón, Año 2015. <http://www.ayto-alcorcon.es/documentos?folder=Hacienda\Presupuestos2015>

¹¹ Presupuestos Ayuntamiento Sant Cugat del Vallés. Año 2015. <http://www.santcugat.cat/web/pressupost-municipal>

parte de las partidas presupuestarias. De este hecho se puede deducir que a pesar del momento actual de crisis económica, donde cabría esperar una menor recaudación debido a las pocas transmisiones de terrenos, las cifras de los presupuestos no han mostrado cantidades poco importantes durante el ejercicio 2015.

5. El problema actual del IIVTNU: hecho imponible vs base imponible.

5.1 Introducción.

Como paso previo al análisis de la problemática actual del impuesto, deben quedar definidos los conceptos que van a ser objeto de estudio, siendo necesario acudir a la vigente *Ley General Tributaria*¹², concretamente en su art. 20.1, donde se recoge el concepto de **hecho imponible** como “*el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal*”. Siguiendo el hilo conductor del mismo texto legislativo, en su art. 50.1, encontramos definida la **base imponible** como “*la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible*”.

Veamos los citados elementos en la regulación del IIVTNU. En primer lugar, su hecho imponible queda recogido en el art 104.1 del *Real Decreto Legislativo 2/2004*¹³, siendo el mismo “*el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos*”.

Por lo que el hecho imponible del IIVTNU constituye un gravamen sobre el aumento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, apareciendo en él tres elementos (destacados en su definición) de forma que, como se justificará en apartados posteriores¹⁴, la carencia de cualquiera de los tres imposibilita el devengo del impuesto. Estos elementos son:

¹² Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

¹³ Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

¹⁴ Vid. Apartado 5.2, referente al análisis jurisprudencial.

a) Transmisión del terreno:

Para que el impuesto se devengue, se debe producir o bien una transmisión de terrenos, o bien constituir o transmitir cualquier derecho real sobre los mismos. Únicamente será objeto del presente estudio la inexistencia de hecho imponible cuando se producen transmisiones de terrenos, dejando de lado la constitución o transmisión de derechos reales.

b) Carácter urbano:

Siguiendo el hilo conductor del *Real Decreto Legislativo 2/2004*, en su artículo 104.2¹⁵, deja de lado las plusvalías generadas por los terrenos rústicos, por lo que únicamente serán objeto de gravamen las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana, tal y como indica el nombre del impuesto.

c) Incremento del valor:

Este apartado será el más discutido a lo largo de todo el presente estudio, debido, principalmente, a los pronunciamientos de la jurisprudencia y de la doctrina acerca de la no producción del hecho imponible ante supuestos de inexistencia de incremento de valor, dado que en la configuración actual del impuesto se considera que toda transmisión ha generado un incremento de valor y debe dar lugar automáticamente a que nazca la obligación tributaria.

Actualmente, tal y como se destacó en apartados anteriores¹⁶, el impuesto ha seguido devengándose y exigiéndose por las Corporaciones locales pese a que la transmisión se haya realizado a pérdida o con ganancias inferiores a la propia cuota tributaria. Considero que únicamente debería devengarse el impuesto cuando se haya puesto de manifiesto un incremento real del valor, y, por ende, la capacidad contributiva por parte del sujeto pasivo, tal y como prevé la Ley General Tributaria¹⁷ en la definición que ofrece de impuesto en su art. 2.2 apartado C) indicando que: “*Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por **negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente***”

¹⁵ Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

¹⁶ Vid. Apartado cuarto referente a la situación actual del impuesto.

¹⁷ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El segundo elemento conflictivo del IIVTNU es la **base imponible**, quedando recogida en el art. 107.1 del *Real Decreto Legislativo 2/2004*¹⁸ de la siguiente forma: “*La base imponible de este impuesto está constituida por el **incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.** A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.*” Esta definición queda incompleta, por lo que es necesario acudir al art. 107. 2 Apartado a), en el cual nos indica cuál es el valor del terreno que debemos tomar en cuenta para determinar el incremento del mismo en el momento de la transmisión. El citado artículo indica que “*El valor del terreno en el momento del devengo resultará [...] en las transmisiones de terrenos [...] el que tengan determinado en dicho momento a efectos del **Impuesto sobre Bienes Inmuebles.***” Cabe destacar, que el valor determinado en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles es el conocido como **valor catastral**, quedando definido en el art.22 del *Real Decreto Legislativo 1/2004*¹⁹ como “*el determinado objetivamente para cada bien inmueble a partir de los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario y estará integrado por el **valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones***”. A efectos del IIVTNU, únicamente tomaremos del valor catastral el valor del **suelo**, ya que lo que busca gravar es el incremento del valor del mismo, dejando de lado el valor catastral de la construcción.

Conocido el valor necesario (valor catastral del suelo) para obtener la base imponible y la posterior cuota tributaria, debemos pasar por tres fases:

- a) La primera consistente en multiplicar el número de años de tenencia del inmueble (se establece mediante Ley que el máximo de años de tenencia gravados será de 20) por el porcentaje anual fijado por las Ordenanzas Municipales, siempre teniendo en cuenta el porcentaje

¹⁸ Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

¹⁹ Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario. En su artículo 22 y ss. se encarga de ofrecer una definición de valor catastral y de indicar cuáles son los criterios, límites y determinación del mismo.

máximo establecido por el *Real Decreto Legislativo 2/2004*. Dicho porcentaje anual variará en función de los años de tenencia del inmueble, disminuyendo el mismo a medida que aumentan los años de tenencia.

- b) La segunda, tomando como referencia el resultado obtenido de la operación anterior se deberá multiplicar por el valor catastral del suelo que marque en el momento del devengo del impuesto el I.B.I.
- c) La tercera fase, tomando el resultado obtenido de la segunda operación, se deberá multiplicar por el porcentaje establecido por el Ayuntamiento y, mediante este método, obtenemos la correspondiente cuota tributaria a ingresar. Para visualizar de forma más clara el método de cálculo expongo a continuación un ejemplo²⁰:

-X transmite a Y un inmueble que ha tenido durante 4 años (22/02/2010 fecha de adquisición y 15/06/2014 fecha de enajenación). Dicho inmueble tiene un valor catastral de terreno de 15.025,30 €, siendo el porcentaje para transmisiones inferiores a 5 años de 2,8 % y el tipo impositivo fijado por el Ayuntamiento del 20%.

El cálculo se realizará de la siguiente forma:

1. Porcentaje incremento valor: 4 (años de tenencia) x 2,8= **11, 2%**
2. Base imponible: 15.025,30 (valor catastral del terreno) x 11,2% = **1.682,83€**
3. Cuota a pagar: 1.682,83 x 20 % = **336,57€**

Tras las cifras expuestas, se puede deducir que el cálculo se realiza sin tener en cuenta si se ha producido un aumento de valor real, ya que se toma como referencia únicamente el valor del suelo en el momento del devengo de la obligación, sin tener en cuenta el valor del momento de adquisición.

5.2 Análisis jurisprudencial del IIVTNU: hecho imponible vs base imponible.

La jurisprudencia es bastante clara respecto a la necesaria existencia de aumento de valor como requisito inexcusable para la aplicación del impuesto,

²⁰ Ejemplo recogido de la página web de ORGT Diputación de Barcelona <http://orgt.diba.cat/esp/I5triterr.asp>

siendo muy numerosas las resoluciones del Tribunal Supremo, de los Tribunales Superiores de Justicia de diferentes Comunidades, y de Juzgados inferiores que exigen dicho requisito.

Como se ha relatado en anteriores apartados²¹, la grave crisis ha provocado en el sector inmobiliario que, tal y como describe el Tribunal Supremo (STS Sala 3ª, sección 2ª, de 20/6/2016, nº 1474/2016): *“al bajar de forma generalizada el valor de los bienes inmuebles por la crisis inmobiliaria, el valor catastral supera al valor (real o de mercado) de la transmisión, no produciéndose un incremento sino una pérdida patrimonial”*.

Vista esta línea que mantiene el Tribunal Supremo, se expondrá cómo se han posicionado los tribunales inferiores, resultando para ello necesario hacer un estudio de los diferentes pronunciamientos y señalar los elementos más destacados.

En primer lugar, el Tribunal Superior de Justicia de Catalunya se pronunció mediante Sentencia (STSJ de Cataluña Sala de lo Contencioso-Administrativo de 20 de Septiembre de 2012, sec. 1ª, nº 900/2012, rec. 488 /2011, FJ 3º) en la que se trataba la impugnación de las Ordenanzas Fiscales de Terrassa del IIVTNU, en la que se destacan los argumentos siguientes:

*“El vigente sistema legal de determinación de la base imponible, contenido en el art. 107 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (LHL), parte del supuesto de que en toda transmisión de los terrenos sujetos al impuesto ha habido un incremento de valor, que se calcula mediante la aplicación de unos porcentajes anuales sobre el valor catastral fijado en el momento del devengo, esto es, de la transmisión. Con este sistema, el legislador de 1988 se limitó a elevar a modelo para todos los Ayuntamientos de España la solución que había adoptado el Ayuntamiento de Madrid por razones de equidad y para hacer frente a la situación resultante de unos valores iniciales muy alejados de la realidad y unos valores finales muy próximos a ella. Y se partió para ello del axioma del **continuado incremento de valor de los terrenos, cierto durante décadas, pero que ha quebrado dramáticamente en***

²¹ Vid. Apartado cuarto detallando el estado actual y la importancia del impuesto para las Corporaciones locales.

los últimos años, como es notorio, dando lugar a la actual y conocida situación económica, y siendo retroalimentado por sus consecuencias. Desde su implantación en 1988, ha sido objeto de amplia polémica si dicho sistema ha de considerarse como una ficción legal (la impropiamente llamada presunción iuris et de iure) o, por el contrario, se trata de un sistema sólo aplicable cuando el incremento verdaderamente producido es superior al resultante de aquel sistema (sería una presunción iuris tantum, en el sentido de que siempre correspondería al contribuyente probar que el incremento real es inferior).

El art. 107.1 LHL EDL 1988/14026 dispone que la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años, pero se ha sostenido que este precepto legal es una mera declaración de intenciones o un eufemismo amable, pues ha de estarse en todo caso al sistema legal, del que siempre resulta un incremento, quedando reforzada esta interpretación por la eliminación en la Ley 51/2002 de la referencia al carácter EDL 2002/54510 «real» del incremento del valor que se contenía en la redacción originaria del precepto (art. 108.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre EDL 1988/14026 , reguladora de las Haciendas Locales). El impuesto grava, según el art. 104.1 LHL EDL 1988/14026, el incremento de valor que experimenten los terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o por la constitución o transmisión de cualquiera de los derechos reales que cita la norma. Por tanto, el incremento de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana constituye el primer elemento del hecho imponible, de manera que en la hipótesis de que no existiera tal incremento, no se generará el tributo y ello pese al contenido de las reglas objetivas de cálculo de la cuota del art. 107 LHL EDL 1988/14026, pues al faltar un elemento esencial del hecho imponible, no puede surgir la obligación tributaria. En conclusión, la ausencia objetiva de incremento del valor dará lugar a la no sujeción al impuesto, simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, pues la contradicción legal no puede ni debe re-

solverse a favor del «método de cálculo» y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica”.

El tribunal juzgador se encarga, de inicio, de hacer referencia a la base imponible del impuesto. Tras definir cuáles son sus antecedentes y los motivos por los que el legislador fijó estos criterios, viene a destacar el problema actual del impuesto: el método de cálculo del incremento de valor. Dicho problema viene dado, tal y como expone el Tribunal por partir del **“axioma del continuado incremento de valor de los terrenos”**, por lo que si para entrar a determinar la base imponible del impuesto debemos partir de un aumento de valor previo, y éste resulta inexistente, se producirá lo que reconoce el Tribunal como una falta de hecho imponible motivo por el cual considera que no se producirá el nacimiento de la obligación tributaria.

El TSJ de Catalunya menciona la afección de los principios de equidad, justicia y capacidad económica que serán objeto de análisis en apartados posteriores²². Por otra parte, como se verá posteriormente, el TC en sus sentencias referentes a la constitucionalidad del IIVTNU (nº26/2017 y 37/2017), ratifica en parte lo referente al método de cálculo de la base imponible²³, estableciendo que en algunos supuestos se estaban gravando unas plusvalías ficticias, resultando confiscatorias y afectando a la capacidad económica del contribuyente.

“Las mismas conclusiones han de aplicarse cuando sí ha existido incremento de valor, pero la cuantía de éste es probadamente inferior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios.

Junto a este argumento, destacaré en el apartado referente a las sentencias del TC la mención a los supuestos en los que se ha producido un incremento de valor pero este es inferior al que resulta de la aplicación de los criterios fi-

²² Vid. Apartado 5.3 y 5.4 referentes a la afección de los principios constitucionales del art. 31.1 CE.

²³ Es necesario destacar que el TC se encarga de analizar únicamente la constitucionalidad de la Norma Foral de Guipúzcoa y Álava. Dicha norma en lo referente al cálculo de la base imponible no permitía demostrar la inexistencia de aumento de valor.

jados por la ley. Ante la problemática expuesta el TSJ de Catalunya ofrece la siguiente solución:

“Estas conclusiones, ya sostenidas por diversos criterios doctrinales y pronunciamientos jurisprudenciales, han de considerarse incuestionables en el momento actual, a la vista de la realidad económica citada. De esta forma, de ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible del art. 107 LHL EDL 1988/14026 , éste habría de considerarse inconstitucional, pero como consecuencia de la obligación de los Jueces y Tribunales, contenida en el art. 5.3 LOPJ EDL 1985/8754 , de acomodar la interpretación de las normas a los mandatos constitucionales, ha de entenderse que las reglas del apartado 2 del art. 107 son subsidiarias del principio contenido en el apartado 1 sobre el incremento (antes «real», y ahora «incremento» a secas, lo que no quiere decir que haya de ser irreal o ficticio).

Las consecuencias no pueden ser otras que las siguientes:

1ª) Cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (art. 104.1 LHL EDL 1988/14026), y éste no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del art. 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos.

2ª) De la misma forma, la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos, el cual ha de prevalecer sobre lo que resulte de la aplicación de las reglas del art. 107, que sólo entrarán en juego cuando el primero sea superior. Por tanto, seguirá siendo de aplicación toda la jurisprudencia anterior sobre la prevalencia de los valores reales, pudiendo acudirse incluso a la tasación pericial contradictoria, en los casos en los que se pretenda la existencia de un incremento del valor inferior al que resulte de la aplicación del cuadro de porcentajes del art. 107. En esta hipótesis, la base imponible habrá de ser la cuantía de tal incremento probado, sin que sea admisible acudir a fórmulas híbridas o mixtas, que pretendan aplicar parte de las reglas del art. 107 al incremento probado.

En consecuencia, el sistema liquidatorio legal no excluye que el sujeto pasivo pruebe que, en el caso concreto, lleva a resultados apartados de la realidad;

*y, por otra parte, en relación con el referido antecedente inmediato de la fórmula contenida en el art. 107, la STS de 22 de octubre de 1994 fue tajante al sostener que tenía carácter subsidiario, en defensa y garantía del contribuyente. Y, por fin, no desvirtúa las anteriores conclusiones el hecho de que el sistema legal sea obligatorio, en todo caso, para los Ayuntamientos, que no pueden acudir a datos reales cuando éstos arrojen un resultado superior, pues **la Constitución no garantiza a los entes públicos ningún derecho a gravar siempre la capacidad económica real y efectiva, mientras que sí impide que se graven capacidades económicas ficticias de los ciudadanos.**”*

A modo de resumen, y tal y como he indicado anteriormente, el TSJ de Catalunya considera que si no hay aumento de valor no nace la obligación tributaria dado que no se ha producido el hecho imponible, siendo motivo suficiente para no hacer uso del método de cálculo de la base imponible. Por otro lado, el Tribunal llega a la conclusión de que si se ha producido un aumento de valor pero éste es inferior al aplicado por las reglas establecidas, debe darse la oportunidad al contribuyente de acreditar la cuantía de dicho aumento. Por otra parte, como comenté anteriormente en esta sentencia el TSJ de Catalunya se encarga de juzgar la impugnación de las ordenanzas municipales. Por este motivo, a pesar de que aparentemente se trata de una resolución que se posiciona a favor del contribuyente, el TSJ desestima el recurso indicando que “*se debe ventilar cada caso individualmente y no mediante la impugnación de las Ordenanzas Metropolitanas que no hacen más que aplicar las previsiones legales de la Ley de Haciendas Locales, interpretando que las normas legales establecen únicamente una presunción Iuris Tantum, susceptible de quedar desvirtuada, en cada caso concreto, mediante una prueba adecuada y suficiente, en los términos citados, a cargo de los obligados tributarios, y de acuerdo con la previsión del art. 385 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.*”

En líneas jurisprudenciales similares, encontramos el pronunciamiento del TSJ de La Rioja (STSJ de La Rioja Sala de lo Contencioso-Administrativo de 1 de Octubre 2015, sec. 1ª, nº 249/2015), argumentando que “**la ausencia objetiva de incremento de valor** dará lugar a la no sujeción del impuesto, sim-

plemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible”.
Veamos los argumentos que expone:

*“El Tribunal Supremo ha afirmado en sentencia de fecha 29 de abril de 1996 que no ha existido plusvalía, conceptuando el caso como de no sujeción y anulando la liquidación en su momento emitida. «(s)iendo el incremento del valor el objeto del gravamen, conforme a lo establecido en el art.350 del Real Decreto Legislativo 781/86, resulta evidente que si dicha "plus-valía" no se produce de manera efectiva y acreditada, ni puede razonablemente presumirse, atendidas las circunstancias objetivas concurrentes en el periodo de la imposición, no puede hablarse de sujeción al impuesto, que no es una mera fórmula de aplicación automática, tendente a la recaudación de un porcentaje sobre las diferencias que arrojen las cifras de valor formal separadas por un periodo de tiempo entre dos enajenaciones [...]. En el presente recurso ordinario se plantea como primera cuestión la **falta de realización del hecho imponible del impuesto** al no haber incremento de valor del terreno de naturaleza urbana transmitido. [...] Debemos encarar, en un primer estadio, la casuística de que el valor del suelo concernido haya minorado desde la anterior transmisión o constitución de derechos sobre los mismos. La concurrencia de esta circunstancia tendría carácter previo, pues, como se ha indicado, **al estar el hecho imponible constituido por el aumento del valor del suelo durante un período determinado, la ausencia de tal aumento de valor haría inexistente el presupuesto fáctico del Tributo y dejaría fuera de aplicación las normas para la determinación de la base imponible.** Dicho de otro modo, si el valor de mercado del suelo durante el período a considerar, **ha disminuido, no se cumpliría el hecho imponible del tributo, lo que impediría la entrada en funcionamiento de las normas de cuantificación de la base imponible contenidas en el art. 107 del TRLHL (RCL 2004, 602, 670).**[...] En conclusión nos encontramos ante un caso de no sujeción, que no solamente impediría el nacimiento de la obligación tributaria de pago en relación con el impuesto sometido a estudio, sino que también impide el nacimiento de obligación tributaria formal alguna. Y ello en la medida en que la falta de realización del hecho imponible, es decir, **la NO SUJECCIÓN al impuesto de***

la transmisión de los terrenos o sus derechos, excluye que aflore una relación jurídico-tributaria por la misma (arts. 3.2, 17 y 29 de la LG). ”

El TSJ de La Rioja, sigue la misma línea jurisprudencial, en la que ante una falta de aumento de valor no se ha producido el hecho imponible, por lo que no se ha generado obligación tributaria. Pero no solamente es importante porque coincida en líneas jurisprudenciales, si no que añade que la plus-valía del impuesto objeto de estudio ***“no es una mera fórmula de aplicación automática”***. Es importante dicha afirmación dado que mediante la fórmula actual, como se expuso anteriormente, siempre ha existido aumento de valor en el momento del devengo del impuesto. Por lo tanto el Tribunal al afirmar que no es una fórmula de aplicación automática rompe con esa línea tradicional en la que han existido aumentos exponenciales en el valor del suelo del bien transmitido. Por otro lado, aparece un nuevo concepto en la sentencia que será tratado con posterioridad conocido como *“valor de mercado”*.

Como previo a la conclusión del presente apartado referente al análisis jurisprudencial del hecho imponible, haré uso de la Sentencia del TSJ de Andalucía (STSJ Andalucía (Sevilla) Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 3ª, S 15-9-2016, nº 834/2016, FJ 1º) que ofrece una línea jurisprudencial distinta, pero llega a la misma conclusión en lo referente a que la falta de incremento de valor produce la inexistencia de hecho imponible.

“Se sostiene que el sistema liquidatorio legal no excluye que el sujeto pasivo pruebe que, en el caso concreto, lleva a resultados apartados de la realidad.

[...] Y, por fin, no desvirtúa las anteriores conclusiones el hecho de que el sistema legal sea obligatorio, en todo caso, para los Ayuntamientos que no pueden acudir a datos reales cuando éstos arrojen un resultado superior, pues la Constitución no garantiza a los entes públicos ningún derecho a gravar siempre la capacidad económica real y efectiva, mientras que sí impide que se graven capacidades económicas ficticias de los ciudadanos. [...] Así pues, cuando la transmisión se efectúa por valor inferior al de adquisición, el titular sufre una pérdida económica y por tanto el supuesto no es subsumible en el ámbito del artículo 104 del TRLRHL, pues constituye el hecho imponible del IIVTNU el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos,

que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión y en dicho caso no hay incremento de valor alguno.”

El Tribunal por lo tanto se encarga de detallar, tal y como vienen realizando el resto de tribunales, que en los casos en que no existe aumento de valor no hay manifestación de capacidad económica alguna y por lo tanto no se puede apreciar la producción del hecho imponible. Por otra parte, también se encarga de introducir algunas definiciones para aclarar la aplicación del impuesto, diferenciando claramente entre base imponible y hecho imponible, dando los detalles siguientes:

*“La distinción conceptual hecho imponible-base imponible es clara: el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, en tanto que la base imponible es la magnitud establecida por Ley que expresa la medición del hecho imponible. Por lo que, partiendo de la referida distinción, **la falta de materialización del hecho imponible** (en definitiva, la falta de incremento de valor) **impide la aplicación de las normas de determinación de la base imponible**. Dicha solución hermenéutica es la que se deriva del art. 3.1 del Código Civil, teniendo en cuenta que el art. 12,1 LGT se remite a los criterios civiles. **Sustentar la afirmación contraria (es decir la de que el incremento de valor a que se refiere el art 104 TRLHL es el que resulta de la aplicación del art 107) es una conclusión absurda**, la razón de fondo no es otra que el propio marco normativo de la interpretación, el 104 define el hecho imponible y el 107 la base y ello delimita el alcance que puede derivarse de la interpretación integrativa, pues se utilizan conceptos definitorios de carácter genérico pero contenido predominantemente jurídico, por ello la interpretación del concepto no puede hacerse atribuyéndole consecuencias absurdas, incompatibles con el alcance del concepto, y siendo así procede mantener la distinción conceptual de ambas expresiones que, si bien literalmente idénticas, cumplen una función distinta, referidas a la delimitación de hecho imponible-base imponible. [...] Las expresiones **incremento de valor que contienen los arts. 104 y 107 TRLHL, no tienen idéntico contenido**, pues en el 104 se utiliza para configurar el hecho imponible, presupuesto fáctico nor-*

mativo, a partir del cual se aplica la norma de determinación de la base. [...] Por ello, teniendo en cuenta que el sustento de la plusvalía es constitucional, Art. 47 CE "La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos", debemos imbricar su origen, causa, fundamento y función constitucional en la hermenéutica del Art. 104. Así, pues, el hecho imponible de la plusvalía tiene una caracterización técnica constitucional, en definitiva la comunidad ha de participar en la ganancia que el ciudadano obtiene por la acción urbanística y esta participación solo es posible si dicha ganancia se genera, por todo ello la conclusión sobre la identificación del término incremento de valor del Art. 104 con ganancia patrimonial efectiva, resulta plenamente justificada."

En conclusión, lo que se establece es que para que se produzca el devengo del impuesto debe haber existido "ganancia patrimonial" en caso contrario, no se produce el nacimiento de la obligación por la falta del elemento esencial, es decir, la falta del hecho imponible. Por este motivo establece de forma clara la distinción entre hecho imponible y base imponible, estableciendo que sin el primero no hay producción del segundo como se ha venido explicando, pero no solamente se queda aquí, sino que introduce que al no haber incremento de valor no se puede entrar a medir la magnitud del mismo que es de lo que se encarga la base imponible, dado que dicho incremento es inexistente. El Tribunal, dado que no puede analizar la constitucionalidad del impuesto, lo basa en la participación de la comunidad en las plusvalías municipales. Dicho precepto, mencionado por otras sentencias, (Vid. Sentencia Juzgado de lo Contencioso-administrativo. nº 1, Logroño, S 23-9-2015, nº 103/2015, FJ 1º), será objeto de análisis posteriormente.

Como previo a la conclusión del presente apartado, se debe tratar el concepto de "valor", que aparece en alguna sentencia citado como "valor de mercado"²⁴, y que debe quedar definido dado que la jurisprudencia analizada, únicamente se ha encargado de definir hecho imponible y base imponible, dejando de lado el método de prueba más importante: el valor del terreno. El

²⁴Vid. TSJ La Rioja Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 1ª, S 1-10-2015, nº 249/2015, rec. 77/2014. FJ 3º.

concepto **valor** es un elemento esencial, dado que será el punto de partida del contribuyente para poder demostrar que se ha producido una disminución del mismo. Una de las primeras definiciones de valor que expondré es la ofrecida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº9 de Barcelona (Sentencia de 3/9/2015, 416/2013-C, FJ 5º):

“La anterior doctrina, que este Juzgado comparte, no supone, sin embargo, la aplicación automática de la inexistencia de Hecho Imponible en el impuesto siempre que el sujeto pasivo afirme que el valor de la adquisición es mayor que el valor de la transmisión posterior del bien gravado. De conformidad con lo previsto en el art 217 LEC es necesario que el sujeto pasivo –y no la administración, quien se limita a aplicar la normativa en vigor y el método de cálculo previsto en la misma- pruebe que el valor de adquisición es mayor que el valor de transmisión, a efectos puramente de valor de venta [...] es necesario hacer hincapié en que el valor de transmisión a tener en cuenta a los efectos de considerar que existe o no Hecho Imponible, según la doctrina de la sala, tendrá como límite el valor de mercado, concepto distinto del valor de adquisición y venta, que es el que la actora pone de relieve y prueba. Por valor de mercado debe entenderse el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas. No puede, pues atenderse al valor de venta de los inmuebles, por cuanto ese valor depende de múltiples factores que no necesariamente se hallan presentes en el valor de mercado, como pueden ser la necesidad de llevar a cabo la venta o la compra o la relación que pueda unir a vendedor con comprador, entre otras”.

El presente Tribunal, ofrece un concepto de valoración distinto de los inmuebles, definiendo valor de mercado como “el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas”. Es cierto, que ante la presente situación de gran inestabilidad y de crisis económica, muchos contribuyentes se han visto en la obligación de tener que vender de cuantos inmuebles disponían para poder obtener liquidez, en muchos casos, de forma inmediata. Por este motivo, en algunas ocasiones tal y como menciona el Tribunal, es posible que la venta se haya realizado por ne-

cesidad, por lo que si se aplicara el presente criterio, muchos contribuyentes se verían afectados. Cabe destacar, que la definición que nos ofrece el Tribunal de valor de mercado, es la que se encuentra recogida en el art. 4 de la Orden ECO/805/2003²⁵ quedando definido dicho concepto de forma más extensa. Se debe tener en cuenta que lo que grava el impuesto es el incremento de valor, por lo que no se debería atender al valor de mercado ya que se trata de un tercer valor ficticio totalmente ajeno a los valores de compra y de venta. Los valores de compra y venta deberán ser aceptados por la Administración salvo que acredite la misma que en las citadas operaciones se hayan establecido cifras en fraude.

De forma previa al cierre, y continuando con el análisis del concepto de “*valor*” que debemos tener en cuenta, cabe destacar que algunos tribunales (TSJ de C. Valenciana, Sentencia 14/09/16, nº 520/2016, FJ 1º / Juzgado de lo Contencioso-Administrativo. nº 13, Barcelona, Sentencia 22-1-2013, nº 16/2013, FJ 5º/ Juzgado de lo Contencioso-Administrativo. nº 1, Zaragoza, S 1-6-2015, nº 104/2015, FJ 3º...) se han pronunciado en otro sentido totalmente distinto, indicando que para acreditar la pérdida de valor es suficiente aportando las escrituras públicas de compra-venta, siendo esta línea jurisprudencial beneficiosa para el contribuyente ya que no debe acudir a medios probatorios como la tasación pericial contradictoria. Por otra parte, como medida que pudiera establecerse para favorecer al contribuyente, encontramos la vía del art. 33.2 de la Ley 29/1998 reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa²⁶, en la que el juez concede a las partes un plazo de diez días para formular las diligencias que considere oportunas, pudiendo llegar los ayuntamientos a aportar el valor que otorgaron al suelo en el momento de la transmisión.

En resumen, la jurisprudencia es pacífica en vincular el devengo del impuesto a la existencia de una plusvalía en la transmisión, de manera que no se

²⁵ Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras.

²⁶ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

dará el primero (devengo) si no existe la segunda (plusvalía) por falta de uno de sus requisitos esenciales²⁷.

Por otro lado se debe hacer hincapié a que la falta de aumento de valor, o bien el aumento de valor inferior al resultante de aplicar los criterios ofrecidos por la Ley, debe poder ser demostrada por el contribuyente y, que en caso de que no exista dicho aumento, no habrá nacido obligación tributaria alguna debido a la falta de realización del hecho imponible. Como muestra de tal justificación, debemos observar el cambio legislativo realizado por la Diputación Foral de Guipúzcoa (por imperativo de la STC nº26/2017 de 16/2/2017) en el que mediante *Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo*, se modifica el IIVTNU y se dispone en su artículo único, apartado primero, que ***“Para que nazca la obligación tributaria principal del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, regulado en la Norma Foral 16/1989, de 5 julio, será necesaria la existencia de incremento de valor de los terrenos, puesto de manifiesto a consecuencia de la transmisión de su propiedad por cualquier título, o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los mismos.”*** Por lo que mediante este cambio legislativo, se sostienen los argumentos expuestos por los tribunales en los que ante la falta de aumento de valor no habrá hecho imponible.

A la postre, se vuelve a un sistema similar al inicial en el que se tendrán en cuenta dos valores, el de compra y el de venta, tal y como se establece en el artículo único apartado segundo de la citada normativa: *“A los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, la existencia del incremento de valor de los terrenos se determinará por comparación del valor de adquisición de la propiedad o, en su caso, de la constitución o adquisición del derecho real de goce limitativo del dominio, y del valor de transmisión o, en su caso, de la constitución o transmisión del derecho real de goce limitativo del dominio”* y conforme a lo que se defiende hasta el momento, se huye de introducir un tercer

²⁷ Vid. STSJ Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-Administrativo de 20 de Julio 2015, STSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo de 22 de Abril de 2016, Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de León de 24 de Abril de 2016, Juzgado de lo Contencioso-Administrativo. nº 17, Madrid, S 9-1-2015, nº 4/2015.

valor ajeno conocido como “valor de mercado” para tomar en consideración los valores reales de adquisición y venta, estableciendo de esta forma un sistema acorde con la Constitución y más “justo” para el contribuyente.

5.3 Incidencia de la regulación actual del IIVTNU sobre los principios constitucionales recogidos en el art. 31.1 CE.

Desde la óptica constitucional, concretamente del art. 31.1 CE, se debe destacar la existencia de los principios que rigen el sistema tributario y como incide en los mismos la regulación actual del IIVTNU (Real Decreto Legislativo 2/2004). Como se comentó en el apartado 3.1, dichos principios son: **principio de capacidad económica, no confiscatoriedad, igualdad y progresividad.**

Iniciaré el estudio del presente apartado por el **principio de capacidad económica**, siendo un principio básico del sistema tributario configurado por el propio TC en base a su jurisprudencia (Vid. STC 221/1998 de 11 de Diciembre, FJ 4º y STC 194/2000, de 19 de Julio, FJ 8º) como *“un límite al poder legislativo en materia tributaria, vinculándolo y limitando su libertad de configuración ya que en caso contrario quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial, sino inexistente o ficticia, por lo que debe quedar excluido cualquier gravamen de riqueza ficticia”*.

En la misma línea jurisprudencial el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en sus recientes sentencias (STC 16/2/2017 nº 26/2017 y STC 1/3/2017 nº 37/2017) referentes a la declaración de inconstitucionalidad de algunos artículos de sus respectivas normas forales del IIVTNU de los Territorios Históricos de Guipúzcoa y de Álava en la medida en que sometían a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. Ambas sentencias, en su FJ 3º, establecen que *“por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado período temporal (entre uno y veinte años), se revela en todo caso, un incremento de valor y, por tanto, una capacidad económica susceptible de imposición, impidiendo al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir, no de cualquier manera, sino exclu-*

sivamente de “acuerdo con su capacidad económica (art. 31.1 CE). Así las cosas, al establecer el legislador la ficción que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando, no solo aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, sino incluso aquellos otros en los que se haya podido producir un decremento en el valor del terreno objeto de transmisión, lejos de someter a gravamen una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado art. 31.1 CE [...] imponiéndose en los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza en el art. 31.1.”

Tras los razonamientos expuestos del TC, cabe destacar que el mencionado principio debe tenerse en cuenta para tomar como hecho imponible sólo la ganancia patrimonial o mayor valor obtenido como consecuencia de la transacción, por lo que en caso de transmisión en la que se pueda llegar a acreditar que se han producido pérdidas, no se habría puesto de manifiesto capacidad económica alguna, motivo por el que considero que no debería devengarse tributo alguno, basando mi argumento nuevamente en el pronunciamiento ofrecido por la sentencias del TC hasta ahora citadas, en las que el TC dispone que *“el IIVTNU no es, con carácter general contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión [...] impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia.”*

Continuando bajo el prisma del art. 31.1 CE encontramos el **principio de no confiscatoriedad**. Es necesario mencionarlo debido a que cuando se gra-

van unas rentas ficticias, el impuesto puede llegar a ser confiscatorio como ha determinado el propio TC. Antes de entrar a valorar si en su configuración actual puede llegar a ser confiscatorio, se debe definir qué entiende la jurisprudencia al respecto, acudiendo a la STC 150/1990 Pleno de 4 octubre 1990 FJ 9, *“en materia fiscal, la confiscación no supone la privación imperativa, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación, ya que este tipo de privación o exacción es, en términos generales, de esencia al ejercicio de la potestad tributaria y al correlativo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos[...] la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. Y dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga "alcance confiscatorio", es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 CE.”*

Por lo tanto, atendiendo a la jurisprudencia del TC podemos afirmar que el impuesto tiene un alcance confiscatorio en su configuración actual cuando grava supuestos en los que no se han producido incrementos. Se mantiene el TC en la misma línea jurisprudencial, dado que en sus recientes sentencias relativas a la inconstitucionalidad de las normas forales del IIVTNU indica que si se *“sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE).”* A modo de resumen, se pone en duda la constitucionalidad del impuesto dado que el cálculo queda anclado en el valor catastral y en la aplicación de unos coeficientes con carácter multiplicador sobre el tiempo de

permanencia de la propiedad en nuestro poder²⁸, que siempre darán como resultado una cuota positiva, eludiendo la esencia misma del impuesto consistente en gravar el incremento de valor.

Bajo el mismo prisma del art. 31.1 CE, nos encontramos con el **principio de igualdad y progresividad**, del cual se debe destacar que también ha sido objeto de estudio por parte del TC, dando unas pautas para conocer si se ha producido vulneración del mismo. Del estudio realizado por Juan Enrique Varona²⁹ se puede extraerlo siguiente: *“No es el principio de igualdad ex art. 31,1 de la Constitución (RCL 1978, 2836) el que podría considerarse infringido por este impuesto. En este sentido, hay que destacar que en muchas ocasiones el Tribunal Constitucional ha aplicado dicho principio tomando como criterio de contraste el de capacidad económica, es decir, arrancando de situaciones que siendo igualmente reveladoras de riqueza recibían un tratamiento distinto. A este respecto, este Tribunal ha seguido la siguiente lógica. En primer lugar, se comparan dos situaciones a efectos de verificar si desde la perspectiva del principio de capacidad económica son homogéneas, básicamente iguales. Posteriormente, se comprueba si el tratamiento dispensado por el legislador a una y otra situación es distinto. De existir tal diferencia de trato, se averigua, en tercer lugar, si esta circunstancia obedece a una causa razonable y objetiva que permita fundamentar la diversa regulación normativa. Por último, aun existiendo dicho motivo, para que esta desigualdad no degenera en discriminación y pueda superar el juicio de constitucionalidad, es necesario que la referida diferencia sea adecuada y proporcional a la finalidad perseguida, de tal modo que el grado de diversidad de trato no resulte desmesurado de acuerdo con el fin al que propende la razón que justifica la diferencia de tratamiento. Lógicamente, **para que la Ley incurra en inconstitucionalidad no basta que la discriminación sólo pueda generarse en casos***

²⁸ Vid. Artículo 107 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, relativo a la base imponible del tributo.

²⁹ Juan Enrique Varona Albert, “A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”, Revista Quincena Fiscal num.18/2010, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2010.

aislados o en supuestos puntuales no previstos en la norma, sino que es preciso que pueda producirse en la generalidad de los casos.”

Del presente apartado, podemos extraer que no existe vulneración al principio de igualdad y progresividad fijado en la Constitución (art 31.1). A modo de ejemplo, ante dos valores catastrales iguales (tomando como referencia únicamente el valor del suelo) y la misma tenencia de años, aplicaremos los mismos coeficientes multiplicadores resultando la misma cuota para ambos contribuyentes, por lo que tras este ejemplo se puede demostrar que no existe vulneración del citado principio.

Cabe destacar, que tales son las dudas acerca de la constitucionalidad del impuesto, que existen diversas cuestiones de inconstitucionalidad planteadas ante el TC:

-nº 409/2016: planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 22 de Madrid, en relación con los artículos 107 y 110.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por posible vulneración de los artículos 14 y 31 de la CE. Fue admitida a trámite por resolución del Pleno en fecha 1/3/2016.

-nºs 4864-4865-4866-4867-4868/2016: planteadas por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Jerez de la Frontera, en relación con el artículo 107 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, por posible vulneración del artículo 31.1 de la Constitución. Admitidas a trámite en fecha 31/1/17 y publicado en el BOE en fecha 9/2/2017.

Respecto a la constitucionalidad del impuesto, no sólo han sido los Tribunales en aplicación de las normas los que se han planteado la misma, sino que también lo ha hecho la doctrina tributarista:

“Es claro que, al prescindir totalmente del valor de adquisición, y calcular éste exclusivamente sobre la base del valor del terreno en el momento del devengo, en modo alguno puede afirmarse que lo que se grava sea un “incremento real”. Puede incluso no haber existido incremento alguno, o haber sido diferente del que resulte de los porcentajes aprobados por los Ayuntamientos dentro del cuadro de mínimos y máximos que fija la Ley [...] Se tra-

ta, en definitiva, de un **sistema arbitrario de determinación de la base imponible**, incompatible con las exigencias de un sistema tributario justo que proclama el artículo 31.3 de la Constitución... ”³⁰.

- **“El incremento de valor gravado por este tributo no es el real sino el derivado de las reglas establecidas para el cálculo de la base imponible, que siempre arrojan una plusvalía positiva; plusvalía que aumenta conforme lo hacen los años de posesión del inmueble por su titular, con independencia del incremento o disminución del valor que en la realidad haya podido experimentar la finca. ¿Puede un impuesto así considerarse constitucional? La respuesta es, a mi juicio, claramente negativa”**³¹.

- **“En el contexto actual, el IIVTNU se ha convertido en un tributo al que la crisis inmobiliaria ha llevado a un punto muerto, con una capacidad recaudatoria menguante, al menos en los próximos años, y unos problemas de aplicación que producen resultados insatisfactorios. [...] La regla de valoración del hecho imponible, que permite establecer la base imponible del impuesto, pese a su respaldo constitucional, responde a un esquema de funcionamiento de la Economía muy distinto del actual. Y no sólo esta figura, en su conjunto el sistema tributario local precisa de una remodelación, en la que el IIVTNU, al menos en su configuración actual, parece no tener demasiado encaje.”**³²

5.4 Constitucionalidad del IIVTNU: Análisis de las sentencias del Tribunal Constitucional de fecha 16 de Febrero de 2017 (nº26/2017) y 1 de Marzo de 2017 (nº37/2017).

Recientemente, como se ha destacado en apartados anteriores, el TC se ha pronunciado respecto de la constitucionalidad del IIVTNU. Los pronunciamientos objeto de estudio se derivan de dos cuestiones de inconstitucionalidad; la primera, formulada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo

³⁰ Ramón Falcón y Tella, “La posible inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”. Revista Técnica Tributaria, año 1993.

³¹ Juan Enrique Varona Albert, “A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”, Revista Quincena Fiscal num.18/2010, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2010.

³² Alejandro Rodríguez Fernández-Oliva, “La crisis de la plusvalía municipal: especial referencia a las ejecuciones hipotecarias”, El Derecho Editores / Revista de Derecho Local El Derecho, nº 9, 2013

número 3 de Donostia, sobre los arts. 1, 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Guipúzcoa y los arts. 107 y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales, por posible vulneración de los arts. 24 y 31 de la Constitución; y, la segunda, la cuestión de inconstitucionalidad planteada en relación con la Norma Foral 46/1989 relativa al IIVTNU del Territorio Histórico de Álava, por posible vulneración de los mismos artículos constitucionales (24 y 31 CE), en la cual el TC se pronuncia en líneas similares.

Es destacable que a pesar de que en la admisión a trámite se mencione la posible vulneración de los artículos 24 y 31 CE, en ambos FJ 1º apartado d) y f) el propio TC deja de lado la posible vulneración del art. 24 CE indicando que *“el imposibilitar la acreditación de el gravamen de minusvalías reales [...] de existir la vulneración denunciada, lo sería exclusivamente desde el punto de vista del deber de contribuir (art. 31.1 CE), al someter a tributación inexistentes manifestaciones de riqueza en contra de la exigencia constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos “de acuerdo con su capacidad económica” que no desde la óptica del derecho a la prueba como un medio instrumental para la defensa de las pretensiones articuladas en un proceso judicial”*, por lo que el análisis de la sujeción constitucional del IIVTNU girará únicamente en relación a la vulneración del art. 31.1 CE.

Tras lo expuesto anteriormente, vemos que en los recursos se soslayan los juicios de constitucionalidad de la norma estatal (Real Decreto Legislativo 2/2004), limitando el TC la constitucionalidad a la Norma Foral (FJ 1º). Por lo que una vez visto el contenido de las sentencias que se vienen comentando, idénticas en fundamentación jurídica, cabría presuponer que los restantes recursos de constitucionalidad antes mencionados, puedan tener similar resultado respecto de la norma estatal.

Relacionando el presente apartado con el estudio jurisprudencial del apartado anterior (5.2), cabe destacar que el TC viene a sostener -en líneas similares- lo expuesto anteriormente mediante los argumentos siguientes: *“Precisamente a esta previsión constitucional (art. 47) responden tanto la figura de las contribuciones especiales como la del impuesto controvertido, unas y otro,*

como un medio de devolver a la comunidad parte de las plusvalías que la acción de los poderes públicos ha incorporado al valor de los terrenos urbanos.”

Como expuse anteriormente en su correspondiente apartado, la STJS Andalucía de fecha 15/9/2016 (nº 834/2016), intentaba salvar la constitucionalidad del IIVTNU afirmando que una de las finalidades del impuesto era devolver a la comunidad parte de las plusvalías que se generan por la actuación general de la Administración, tal y como señalan ambos tribunales. En apartados anteriores se han aportado argumentos suficientes para destacar que no se han generado plusvalías dada la gran desaceleración económica sufrida en nuestro país debido, en gran parte, a la especulación del mercado inmobiliario, que ha provocado que no solamente los inmuebles hayan reducido su valor, sino que los ayuntamientos no hayan incrementado las partidas presupuestarias para incentivar el crecimiento urbanístico.

El TC no valorará si la base constitucional del impuesto radica en el art. 47 CE como han hecho algunos tribunales, si no que únicamente lo recuerda y centra sus argumentos en valorar si realmente es adecuada la legislación controvertida al artículo 31.1 CE:

*“Por su parte, el art. 31.1 CE establece el deber de todos de contribuir “al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica”, incorporando <<un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y obligaciones>> [...] la **Constitución preconiza o garantiza, bastando con que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél principio constitucional quede a salvo. Eso sí, en ningún caso podrá el legislador establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia. [...] De modo que la <<prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica. [...] El hecho de que el constituyente no haya precedido el principio de capa-***

cidad de un artículo (“la”) sino de un adjetivo posesivo (“su”), lo asocia inexcusablemente también al sujeto, lo que pone de manifiesto que opera con relación a cada sujeto individualmente considerado, esto es, <<respecto de cada uno>> de lo cual se deduce que <<**es inherente al concepto constitucional de tributo (...) que en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica**>> de manera que <<**no caben en nuestro sistema tributos que no recaigan sobre alguna fuente de capacidad económica**>>. Por esta razón el tributo, <<cualquier tributo>>, debe gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica. [...] **La carga tributaria de cada contribuyente varía en función de la intensidad en la realización del hecho imponible** en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE. [...] Estamos entonces ante un impuesto que somete a tributación, en principio, la renta potencial que deriva de la titularidad de un terreno de naturaleza urbana puesta de manifiesto con ocasión de su transmisión [...] siendo totalmente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto.”

Con base en los argumentos expuestos hasta el momento, el TC viene a valorar que la opción que tomó el legislador en sus inicios es plenamente válida siempre que no se esté gravando al sujeto pasivo de la obligación por la obtención de rentas ficticias, es decir, por incrementos de valor nulos. El TC para resolver de un modo más adecuado esta situación de inexpresividad de capacidad económica establece una distinción entre renta potencial y renta irreal en la que indica que “una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, diferencia esta que es importante subrayar <<porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que –como hemos venido señalando– dicho

*principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia”, por lo que establece de una manera clara que no cabe en nuestro sistema tributario figura alguna que busque gravar rentas ficticias porque quebraría así el principio de capacidad económica. En líneas idénticas continúa indicando que “los preceptos sin admitir prueba en contrario [...] impiden al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir, no de cualquier manera, si no exclusivamente “de acuerdo con su capacidad económica” (art. 31.1 CE). [...] **Carece de toda justificación razonable en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, se están sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza en el art. 31.1.[...]por lo que «[l]a generalidad de la norma, aun con una finalidad legítima, no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera en este caso, al vulnerar éstas las exigencias derivadas del principio de capacidad económica».**”*

A modo de resumen, se debe destacar que no son ajustadas a derecho aquellas situaciones en las que se esté gravando una capacidad económica ficticia, motivo por el cual el TC acaba declarando la inconstitucionalidad de los preceptos, al no admitir método probatorio alguno para permitir al sujeto pasivo demostrar que había obtenido pérdidas en la transmisión realizada.

Por otro lado, el TC (STC nº26/2017) señala que no puede entrar a valorar el argumento de las Juntas Generales, Diputación Foral de Guipúzcoa, Abogada del Estado y Fiscal general del Estado, ya que sostienen lo que vienen argumentando Tribunales inferiores, que ante la falta de incremento de valor se produce la inexistencia de hecho imponible, motivo por el que no nace la obligación tributaria. El TC afirma que no puede valorar dicho argumento ya que “no corresponde a este Tribunal la reconstrucción de la norma en contra de su sentido evidente con la finalidad de encontrar un sentido constitucional, asumiendo una función de legislador positivo que en ningún caso le corresponde [...] Admitir lo contrario supondría reconstruir la norma en contra del

evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales, en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría, no sólo contra el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la CE).”

Por lo que el TC expone que no puede actuar como legislador, es decir, actuará en todo caso de juzgador acerca de si los preceptos legislativos se adaptan o no a la Constitución pero nunca eliminándolos del Ordenamiento jurídico tal y como nos indica posteriormente: ***“Por último, debe señalarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que sólo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.”***

De estos argumentos del TC podemos extraer las siguientes conclusiones:

a) En primer lugar, se debe destacar que analizada las sentencias y sus respectivos fallos, el Tribunal no ha resuelto todo el problema que persiste en el IIVTNU, ya que solamente se encarga de resolverlo declarando inconstitucional los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4 de ambas Normas Forales, *“en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia”*. Por lo que el TC ofrece una solución parcial, dando únicamente amparo a aquellas situaciones en las que se han producido transmisiones a pérdida o bien se ha transmitido por la misma cantidad que se adquirió.

b) En segundo lugar, el TC deja la puerta abierta a algunas situaciones como:

-Que el incremento de valor sea inferior a la cuota resultante, o

-Que la base imponible sea más grande que el aumento de valor real, resultando así el cálculo de la cuota superior al aumento real de valor.

Respecto a situaciones similares a las mencionadas en este apartado, como ya cité anteriormente, el TSJ de Catalunya ofrece una solución para demostrar que no se ha producido un aumento de valor o bien que si ha existido dicho aumento, se pueda demostrar que ha sido de forma inferior al resultado de aplicar los criterios establecidos por el legislador (por ejemplo mediante la tasación pericial contradictoria).

c) Finalmente, se debe hacer mención a los **efectos temporales** de las sentencias tratadas en este apartado. Para conocer los efectos debemos acudir, en primer lugar, a la base jurídica del TC, ésta es la *Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional*, en la que en sus arts. 38 y ss. nos indica cuáles serán los efectos de las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de los preceptos legales. Para poder entender mejor dicha base jurídica acudiremos, en segundo lugar, a la jurisprudencia del TC (STC 20/2/1989, nº 45/1989, FJ 11º) en la que nos explica de forma detenida cuáles son los efectos de sus sentencias. *“En lo que toca a los efectos, hemos de comenzar por recordar que, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica de este Tribunal (art. 39.1), las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas, declaración que tiene efectos generales a partir de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» (art. 38.1 LOTC) y que en cuanto comporta la inmediata y definitiva expulsión del ordenamiento de los preceptos afectados (STC 19/1987, fundamento jurídico 6.º) (RTC 1987\19) impide la aplicación de los mismos desde el momento antes indicado, pues la Ley Orgánica no faculta a este Tribunal, a diferencia de lo que en algún otro sistema ocurre, para aplazar o diferir el momento de efectividad de la nulidad. Ni esa vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad es, sin embargo, siempre necesaria, ni los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado vienen definidos por la Ley, que deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso, dado que la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento. La conexión entre inconstitucionalidad y nulidad quiebra, entre otros casos, en aquéllos en los*

*que la razón de la inconstitucionalidad del precepto reside, no en determinación textual alguna de éste, sino en su omisión. [...]Le cumple, pues, al legislador, a partir de esta Sentencia, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto, sirviéndose para ello de su propia libertad de configuración normativa que, como hemos venido señalando, no puede ser ni desconocida ni sustituida por este Tribunal Constitucional, al que en un proceso como el que ahora concluye, sólo le corresponde apreciar la conformidad o disconformidad con la Constitución de los preceptos enjuiciados (art. 27.1 de su Ley Orgánica), cuya ilegitimidad constitucional, sea cual sea la fórmula utilizada (nulidad o simple inconstitucionalidad) hace jurídicamente imposible su aplicación al ejercicio de 1988, puesto que el impuesto a él correspondiente, aunque ya devengado, no puede ser liquidado y exigido de acuerdo con preceptos contrarios a la Constitución. La segunda de las mencionadas precisiones es la de que entre las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptible de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos figuran no sólo aquéllas decididas mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), sino también por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 C.E.), las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes; la conclusión contraria, en efecto, entrañaría -como con razón observa el representante del Gobierno- un inaceptable trato de disfavor para quien recurrió, sin éxito, ante los Tribunales en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales. Por último, y para concluir, conviene precisar que tampoco en lo que se refiere a los pagos hechos en virtud de autoliquidaciones o liquidaciones provisionales o definitivas acordadas por la Administración puede fundamentar la nulidad que ahora acordamos pretensión alguna de restitución. También en este supuesto, en efecto, esa nulidad provoca una laguna parcial en un sistema trabado que, como tal, no es sustituido por otro sistema alguno.” Por lo que mencionada su base jurídica y expuestos los argumentos del TC en referencia a la misma, se debe entender que los efectos de la presente Sentencia serán **prospectivos**, es decir,*

que la declaración de nulidad solo tendrá efectos para aquellas situaciones que no sean firmes o que se generen con posterioridad a la publicación de la Sentencia en el BOE.

6. Procedimientos para la devolución del impuesto.

6.1 Introducción

Como paso previo al análisis de los procedimientos para la devolución del impuesto, es necesario destacar algunos elementos al respecto.

En primer lugar, es necesario diferenciar claramente entre; si el impuesto se gira mediante liquidación como acto administrativo realizado por la Administración; o bien, proviene de una autoliquidación realizada por el contribuyente.

Se debe hacer una distinción entre ambos sistemas debido a que en cada uno de ellos los plazos para recurrir varían. En caso de encontrarnos ante una liquidación, el plazo para interponer recurso de reposición es de 1 mes a contar desde el día siguiente a la notificación. Pasado este plazo la resolución será firme, por lo que no dispondremos de recurso alguno.

En contraposición, en la autoliquidación se dispone de un plazo de 4 años, una vez presentada, para solicitar la devolución de ingresos indebidos reconocida en el art. 221 de la Ley General Tributaria 58/2003. A pesar de esto, se debe tener en cuenta, que aunque la entidad que se encarga de gestionar y recaudar los impuestos municipales nos ayude en la confección de la autoliquidación, no implica una modificación; ni en la denominación, pasando a tratarse de una liquidación; ni en los plazos para recurrir, por lo que seguirá ostentando el contribuyente un plazo de 4 años.

En segundo lugar, y siguiendo el hilo conductor de los efectos **prospectivos** mencionados en el apartado jurisprudencial previo, a pesar de encontrarnos ante situaciones firmes podremos solicitar la responsabilidad patrimonial de la Administración, reconocida en la Ley 40/2015³³ en los arts. 32 y ss. Encontramos en el art. 32.3 apartado a) que “*Se reconoce que la responsabilidad del Estado*

³³Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

legislador podrá surgir también [...] cuando los daños deriven de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional". A pesar de que se reconoce la responsabilidad patrimonial de la Administración en caso de declararse inconstitucional algún precepto de las normas, la propia Ley nos establece un requisito y es que ***"procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada"***, por lo que tras lo expuesto, la norma nos obliga a interponer recurso una vez publicada la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma y, que tras haber presentado el mismo alegando la inconstitucionalidad del precepto legal, hayamos obtenido una resolución desestimatoria. Por otro lado, el art. 34.1 de la citada norma establece que ***"en los casos en que la responsabilidad patrimonial se derive de declaraciones de inconstitucionalidad, serán indemnizables los daños producidos en el plazo de los cinco años anteriores a la fecha de la publicación de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley, salvo que la sentencia disponga otra cosa"*** por lo que una vez publicada la sentencia podremos solicitar responsabilidad patrimonial de la Administración de situaciones anteriores, siempre que se encuentren dentro del plazo de **cinco años**.

Por lo que a modo de resumen, es importante tener en cuenta si se trata de una liquidación o autoliquidación dado que los plazos son muy distintos para ambas. Por otra parte, ante la posibilidad de desestimación de los recursos por silencio administrativo negativo, el TC se ha pronunciado respecto a que ello no conlleva la existencia de un plazo de caducidad para impugnar un acto tras producirse la ficción legal de la desestimación por silencio administrativo, dado que esto vulneraría ***"frontalmente el derecho del interesado a acceder a la jurisdicción, contraviniendo el artículo 24.1 de la Constitución Española, La cuestión es unánime y reiteradamente resuelta por la doctrina, sea la del Tribunal Constitucional o la del Tribunal Supremo, valiendo como ejemplo la reciente Sentencia del Pleno del TC 52/2014, de 10 de abril de 2014.(SSTC 6/1986, de 21 de enero, FJ 3, 204/1987, de 21 de diciembre, 63/1995, de 3 de abril).*"**

6.2 Procedimientos administrativos para la devolución del impuesto: Ayuntamiento de Alcorcón.

En primer lugar, cabe destacar que el Ayuntamiento de Alcorcón se encarga de la gestión y recaudación del IIVTNU, haciéndolo mediante el sistema de **autoliquidación**³⁴.

El primer mecanismo que ostenta el contribuyente, es la solicitud de ingresos indebidos³⁵, dado que se ha pagado una cantidad superior al importe a ingresar resultante de una autoliquidación. Una vez presentada dicha solicitud, el organismo dispone de un plazo de 6 meses para resolverla. En caso de superarse el plazo sin resolución expresa, se entenderá que nuestra petición ha sido desestimada por silencio administrativo negativo³⁶.

El segundo mecanismo que ostenta el contribuyente, en caso de que nos hayan desestimado la solicitud de ingresos indebidos ya sea por resolución expresa o bien por silencio administrativo, será presentar un recurso de reposición en el plazo de **1 mes** a contar desde el día siguiente a la notificación de la resolución³⁷ o bien desde el fin del plazo para resolver (6 meses³⁸). Se debe destacar que la interposición del recurso de reposición es **potestativa**³⁹, dado que en el presente Ayuntamiento existe el mecanismo de la reclamación económica-administrativa, por lo que el contribuyente podrá interponer recurso de reposición y/o reclamación económico-administrativa frente a la resolución de la reclamación de ingresos indebidos. Es importante destacar que no podrán ser interpuestos de forma simultánea, pero que el contribuyente podrá interponer recurso de reposición y,

³⁴ Art. 18 Ordenanza nº 20 reguladora del Impuesto Sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Incluido en las Ordenanzas reguladoras de los tributos y precios públicos municipales de 2016 del Ayuntamiento de Alcorcón.

³⁵ Reconocida en el art. 221.1 apartado a) Ley 58/2003 General Tributaria.

³⁶ Art. 19.3 Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

³⁷ Art. 33 Ordenanza nº 1 Ordenanza general de gestión, recaudación e inspección de los ingresos propios de derecho público del ayuntamiento de Alcorcón. Incluida en las Ordenanzas reguladoras de los tributos y precios públicos municipales de 2016 del Ayuntamiento de Alcorcón.

³⁸ Art. 19.3 Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

³⁹ Art 41 Ordenanza nº 1 Ordenanza general de gestión, recaudación e inspección de los ingresos propios de derecho público del ayuntamiento de Alcorcón.

una vez obtenga resolución (expresa o por silencio administrativo negativo) al mismo, podrá interponer reclamación económico-administrativa.

En caso de interponer reclamación económico-administrativa, debemos interponerla en el plazo de **1 mes** desde el día siguiente a la notificación; o bien, de la resolución (expresa o por silencio) del recurso de reposición; o bien, desde la resolución (expresa o por silencio) de la solicitud de devolución de ingresos indebidos⁴⁰. El plazo para resolver y notificar la resolución de la reclamación es de **6 meses**, y en caso de no obtener resolución expresa deberá entenderse desestimada nuestra petición por silencio administrativo negativo.

Finalmente, con la interposición de la reclamación económico-administrativa se habrá agotado la vía administrativa, por lo que la última vía que nos permitirá obtener una resolución será la jurisdicción Contencioso-Administrativa⁴¹. Para ello debemos seguir los pasos y trámites previstos en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Como conclusión, debemos tener en cuenta que para interponer recurso contencioso-administrativo disponemos de un plazo de **2 meses** desde el día siguiente a la notificación de la resolución (expresa o por silencio) de la reclamación económico-administrativa.

6.3 Procedimientos administrativos para la devolución del impuesto: Ayuntamiento de Sant Cugat del Vallés.

En el presente Ayuntamiento, a diferencia de Alcorcón, la gestión y recaudación de algunos de sus impuestos está delegada a una entidad perteneciente a la Diputación de Barcelona, conocida como Organismo de Gestión y Recaudación de Tributos (ORGT), por lo que se encarga de la gestión y recaudación del IIVT-NU⁴².

Uno de los primeros mecanismos que debemos seguir para la devolución del impuesto, igual que en el anterior supuesto, será la presentación de una solicitud de devolución de ingresos indebidos. Tras su presentación, el organismo dis-

⁴⁰ Art. 137 Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

⁴¹ Art 25.1 Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

⁴² Tabla de Impuestos cedidos por el Ayuntamiento de Sant Cugat del Vallés extraída del ORGT: <http://orgt.diba.cat/cat/I3funayu.asp>

pone de un plazo de 6 meses, desde la fecha de presentación, para resolver el mismo. En caso de superarse sin la obtención de resolución expresa se entenderá que nuestra petición ha sido desestimada por silencio administrativo negativo.

El segundo paso a seguir, en caso de que nos hayan desestimado la solicitud de ingresos indebidos, ya sea por resolución expresa o bien por silencio administrativo, será presentar un recurso de reposición en el plazo de **1 mes** a contar desde el día siguiente a la notificación de la resolución⁴³ o bien desde el fin del plazo para resolver (6 meses⁴⁴). Es importante, no solo tener en cuenta los plazos referentes a la firmeza de la resolución, si no que en el presente Ayuntamiento, dado que no hay Tribunal Económico Administrativo, el recurso de reposición es **obligatorio** para poner fin a la vía administrativa. El plazo para la resolución del recurso de reposición será de **1 mes**⁴⁵, una vez transcurrido sin resolución expresa se entenderá desestimada nuestra petición por silencio administrativo negativo⁴⁶. Tras la resolución del recurso de reposición (expresa o por silencio administrativo), y a diferencia del Ayuntamiento de Alcorcón, se entenderá que se ha puesto fin a la vía administrativa por lo que la última vía disponible para el contribuyente será acudir a la jurisdicción Contencioso-Administrativa⁴⁷, siguiendo los pasos y trámites previstos en la Ley 29/1998. Como conclusión, debemos tener en cuenta que para interponer recurso contencioso-administrativo disponemos de un plazo de **2 meses** desde el día siguiente en que se notifique la resolución (expresa o por silencio) del recurso de reposición⁴⁸.

⁴³ Art. 221.6 y 223.1 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁴⁴ Art. 19.3 Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

⁴⁵ Art. 225.4 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁴⁶ Art. 225.5 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁴⁷ Art 25.1 Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

⁴⁸ Art. 46 Ley 29/1998, de 13 de Junio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

7. Conclusiones

Tras haber realizado un análisis del IIVTNU se ha podido observar que en su configuración actual conduce a los contribuyentes a situaciones no ajustadas a derecho, debido a que se están sometiendo a tributación situaciones no expresivas de capacidad económica porque no ha existido un aumento de valor. Por lo que del presente estudio se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- I. Que tal y como se destacó anteriormente, en la primera legislación el IIVTNU tenía establecido un sistema mucho más ajustado a derecho y beneficioso para el contribuyente ya que para hacer el cálculo se tomaban en cuenta dos valores (el valor de compra y el valor de venta) ofreciendo cifras mucho más próximas a la realidad que un sistema anclado en el valor catastral y en la aplicación de unos coeficientes multiplicadores.
- II. Que no sólo la primera legislación fue la aparentemente más beneficiosa, si no que el legislador, tras haber ido realizando cambios en la configuración del IIVTNU, no ha introducido beneficio alguno para el contribuyente, concluyendo en la situación actual en la que se está tributando por incrementos que no habían existido, es decir, por la obtención de rentas ficticias.
- III. Que como se expuso en apartados anteriores, el sistema tributario español está centrado en gravar la tenencia y transmisión de bienes inmuebles, motivo por el que al haberse producido una de las mayores crisis económicas proveniente de la gran especulación inmobiliaria, se ha venido a demostrar que es necesario un cambio en la configuración del IIVTNU, cambio que como se ha expuesto anteriormente, y tras la Sentencia del TC nº 26/2017 de fecha 16/2/2017, se ha dejado ver en la modificación de la Norma Foral de Guipúzcoa, introduciendo los cambios necesarios para que en aquellos supuestos en los que no haya existido incremento de valor no se devengará el impuesto.

- IV. Que por otro lado, a pesar de que el TC se haya pronunciado respecto a la inconstitucionalidad de la configuración actual del IIVTNU por someter a tributación situaciones no expresivas de capacidad económica, es una solución parcial por diversos motivos:

En primer lugar, porque a pesar de establecer que el modo de cálculo es ajustado a derecho, se deja así de lado algunos supuestos como los que se trataron en el apartado constitucional, en los que por ejemplo la cuota a ingresar es superior al aumento de valor producido.

En segundo lugar, porque solamente se ha pronunciado acerca de la normativa foral, dejando de lado la normativa estatal, para la cual a pesar de existir una doctrina pacífica que coincide que ante la falta de aumento de valor no se aprecia la producción del hecho imponible, deja a los contribuyentes en una situación en la que para defender sus intereses deben acudir a la vía jurisdiccional, llegando a ser la misma una vía inaccesible para aquellos contribuyentes con pocos recursos, que además han visto como perdían valor sus inmuebles y que a pesar de ello les resultaba una cuota a ingresar en el IIVTNU.

En tercer lugar, y como cierre, cabe destacar que mediante las sentencias dictadas en lo referente a las normativas forales, el TC ha dejado la puerta abierta a la que posiblemente será una de las reformas en materia tributaria más importante debido a que existen altas probabilidades que se pronuncie en líneas similares en lo relativo a la normativa estatal.

- V. Que tras todos los elementos expuestos a lo largo del presente estudio, se pone de relevancia la necesidad de una profunda reforma, no solamente en la configuración del IIVTNU, sino en todo el sistema tributario por dos motivos clave; en primer lugar, porque un sistema en el que una gran parte de los ingresos procede de los activos inmobiliarios, produce que ante situaciones de crisis como la actual se quiebre por completo y de lugar a situaciones que no se ajustan a derecho como las actuales en las que se tributa por la obtención de rentas ficticias; en segundo lugar, el presente sistema en muchas ocasiones provoca que el contribuyente debido a los po-

cos medios que ostenta, no pueda llegar a defender sus intereses frente a la Administración.

A título personal, indicar que ha sido grato estudiar la problemática que plantea el impuesto y las situaciones de injusticia a las que aboca a los contribuyentes, pero las rigurosas normas del trabajo me han impedido ampliar el foco a otros ámbitos como el derecho comparado para poder determinar si el problema se ha reproducido en otros países o si bien existe algún impuesto que se asimile al IIVTNU.

Como cláusula de cierre, me gustaría finalizar con una pregunta:

Ante el inminente pronunciamiento del TC respecto a la constitucionalidad del IIVTNU, y con altas probabilidades de modificación del Real Decreto Legislativo 2/2004, ¿Se reconocerá por el legislador que ante la falta de aumento de valor no existe hecho imponible? Y por otro lado, ¿Iniciará el legislador la modificación del cálculo de la base imponible aproximándose a un valor real?

En cualquier caso, la perentoriedad de la reforma vendrá dada por la resolución final del TC en relación al régimen aplicable en territorio común tal y como ha sucedido en Guipúzcoa.

8. Bibliografía

Referencias bibliográficas:

- Fernando Casana Merino, *El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Marcial Pons, Madrid, 1994.
- Cristina Narbona Ruíz, *Perspectiva de la política de vivienda en España en los Noventa*”, *Ekonomiaz* nº 27, Euskadi, 1993.
- José Ignacio Conde-Ruíz, *La crisis fiscal en España*, Anuario Internacional CI-DOB 2013-Relaciones Exteriores de España, Madrid, 2013.
- Gonzalo Bernardos Domínguez, *Creación y destrucción de la burbuja inmobiliaria en España: La primera crisis global: procesos, consecuencias, medidas*, Universidad de Barcelona y Centre de Recerca d'Economia del Benestar (CREB) ICE, Barcelona, 2009.
- Juan Enrique Varona Albert, “*A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*”, *Revista Quincena Fiscal* num.18/2010, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2010.
- Ramón Falcón y Tella, “*La posible inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*”. *Revista Técnica Tributaria*, año 1993.
- Alejandro Rodríguez Fernández-Oliva, “*La crisis de la plusvalía municipal: especial referencia a las ejecuciones hipotecarias*”, *El Derecho Editores / Revista de Derecho Local El Derecho*, nº 9, 2013

Referencias legislativas

- Real Decreto de 13 de Marzo de 1919.*
- *Real Decreto-ley de 2 de Noviembre de 1928.*
- Ley de 17 de Julio de 1945 de Bases de Régimen Local.*
- Decreto de 25 de Enero de 1946 por el que se regulan provisionalmente las Haciendas Locales.*
- Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases del Estatuto de Régimen Local.*
- Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.*
- Constitución Española de 1978.*
- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.*
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*
- Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.*
- Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público*
- Ordenanza nº 20 y nº 1 reguladora del Impuesto Sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Incluido en las Ordenanzas reguladoras de*

los tributos y precios públicos municipales de 2016 del Ayuntamiento de Alcorcón.

-Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

-Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

-Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

Referencias jurisprudenciales

-Sentencia Tribunal Constitucional. Pleno nº 31/2010, de 28 de junio de 2010.

- STS Sala 3ª, sección 2ª, de 20/6/2016, nº 1474/2016.

- STJ de Cataluña Sala de lo Contencioso-Administrativo de 20 de Septiembre de 2012, sec. 1ª, nº 900/2012, rec. 488 /2011.

- STSJ de La Rioja Sala de lo Contencioso-Administrativo de 1 de Octubre 2015, sec. 1ª, nº 249/2015.

-STSJ Andalucía (Sevilla) Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 3ª, S 15-9-2016, nº 834/2016.

-Sentencia Juzgado de lo Contencioso-administrativo. nº 1, Logroño, S 23-9-2015, nº 103/2015.

-Sentencia de fecha 3/9/2015 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº9 de Barcelona, P.O 416/2013-C.

- STSJ de C. Valenciana, Sentencia 14/09/16, nº 520/2016, Rec. 4/2016.

-Sentencia de fecha 22/1/2013, nº 16/2013, Juzgado de lo Contencioso-Administrativo. nº 13, Barcelona.

-Sentencia de fecha 1/6/2015, nº 104/2015, Juzgado de lo Contencioso-Administrativo. nº 1, Zaragoza.

-STSJ Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-Administrativo de 20 de Julio 2015.

-STSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo de 22 de Abril de 2016.

- Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de León de 24 de Abril de 2016.

-Sentencia Juzgado de lo Contencioso-Administrativo. nº 17, Madrid, S 9-1-2015, nº 4/2015.

-Sentencia TSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 2ª, S 22-11-2012, nº 1626/2012, rec. 706/2012.

-Sentencia de fecha 13/07/2015, nº 144/2015 Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Zaragoza, nº3.

-Sentencia de fecha 18/1/2016 nº 10/2016 Juzgado de lo Contencioso-administrativo. nº 5, Málaga, rec. 611/2015.

-Sentencia Tribunal Constitucional 221/1998 de 11 de Diciembre.

-Sentencia Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de Julio.

-Sentencia Tribunal Constitucional. Pleno. Fecha 16/2/2017 nº 26/2017.

-Sentencia Tribunal Constitucional. Pleno. Fecha 1/3/2017 nº 37/2017.

-Sentencia Tribunal Constitucional. Pleno. Fecha 4/10/1990 nº 150/1990.

-Sentencia Tribunal Constitucional. Fecha 20/2/1989, nº 45/1989.

-Sentencia Tribunal Constitucional. Pleno. Fecha 10/4/2014 nº 52/2014

Recursos electrónicos

-<http://www.ayto-alcorcon.es/documentos?folder=Hacienda\Presupuestos2015> utilizado para la obtención de los Presupuestos Ayuntamiento Alcorcón, año 2015.

-<http://www.santcugat.cat/web/pressupost-municipal> utilizado para la obtención de los presupuestos del Ayuntamiento Sant Cugat del Vallés del año 2015.

-<http://orgt.diba.cat/esp/I5triterr.asp> utilizado para la obtención del ejemplo explicativo relativo al cálculo de un IIVTNU.

-<http://www.elderecho.com/>

-<http://www.aranzadigital.es/maf/app/authentication/signon?legacy>

-<http://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp>

Usados en la búsqueda de jurisprudencia y artículos doctrinales.

https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/Inicio/Procedimientos_y_Servicios/Recursos_reclamaciones_otros_procedimientos_de_revision_y_suspensiones/Recursos_reclamaciones_otros_procedimientos_de_revision_y_suspensiones.shtml. Usada para resolver dudas en materia de recursos y procedimientos.

-<https://www.boe.es/legislacion/> Usado para la búsqueda y consulta de la legislación.

9. Abreviaturas

- Art/s:** Artículo/Artículos.
- BOE:** Boletín Oficial del Estado.
- CE:** Constitución Española de 1978.
- EAC:** Estatuto de Autonomía de Catalunya.
- FJ:** Fundamento Jurídico.
- IIVTNU:** Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana.
- LEC:** Ley de Enjuiciamiento Civil.
- LHL:** Ley de Haciendas Locales.
- LOPJ:** Ley Orgánica del Poder Judicial.
- LOTIC:** Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.
- Nº:** Número.
- Rec:** Nº de recurso.
- Sec.:** Nº de sección.
- STC:** Sentencia Tribunal Constitucional.
- STS:** Sentencia del Tribunal Supremo.
- STSJ:** Sentencia Tribunal Superior de Justicia.
- TC:** Tribunal Constitucional.
- TRLHL:** Texto refundido de la Ley de Haciendas Locales.
- TS:** Tribunal Supremo.
- TSJ:** Tribunal Superior de Justicia.
- Vid.:** Véase.
- Vs.** Versus.

10. Resumen

El hecho imponible del IIVTNU consiste en gravar el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana y que se ponga de manifiesto con la transmisión o constitución de derechos reales sobre los mismos.

Actualmente, debido a la crisis económica y la especial trascendencia de la misma en el sector inmobiliario, algunos terrenos no han aumentado de valor pero el impuesto se ha seguido devengando debido al método de cálculo -establecido en la ley- que se basa en tomar como referencia el valor catastral y aplicándole unos coeficientes multiplicadores, que hacen que la cuota a ingresar sea siempre positiva a pesar de que se hayan producido pérdidas al realizarse las transmisiones.

En el presente trabajo, se ofrece un análisis de la doctrina y jurisprudencia más relevante, que coincide pronunciándose en el sentido de que ante una falta de aumento de valor no hay nacimiento de la obligación tributaria, dado que no se ha producido el hecho imponible. Por otra parte, se incluye en el estudio jurisprudencial, las recientes sentencias del TC que se pronuncian respecto a la constitucionalidad del IIVTNU en el territorio de Álava y Guipúzcoa, incluyendo el reciente cambio en la Norma Foral de Guipúzcoa.

Finalmente, se ofrece una conclusión clara que es la necesaria y urgente reforma tanto del IIVTNU, debido a que no es ajustada a derecho en la medida en que grava las transmisiones en las que no ha habido aumento de valor; como del sistema tributario, que se centra principalmente en gravar la tenencia y transmisión de bienes inmuebles.