



universidad
de león



**FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE LEÓN
CURSO 2018/2019**

**EL CÁLCULO DE LA BASE
IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE
EL INCREMENTO DE VALOR DE
LOS TERRENOS DE NATURALEZA
URBANA Y SU DECLARACIÓN DE
INCONSTITUCIONALIDAD**

*RATE BASE CALCULATION OF THE TAX ON THE
INCREASE OF THE VALUE OF URBAN LANDS
AND ITS UNCONSTITUTIONALITY
DECLARATION.*

GRADO EN DERECHO

AUTOR/A: DÑA. CYNTHIA GONZÁLEZ ÁLVAREZ

TUTOR/A: DÑA. MARÍA TERESA MATA SIERRA

ÍNDICE DE ABREVIATURAS	3
RESUMEN	5
PALABRAS CLAVE	5
ABSTRACT	6
KEYWORDS	6
OBJETO DEL TRABAJO	7
METODOLOGÍA	8
I. INTRODUCCIÓN	10
II. REGULACIÓN Y CONSIDERACIONES GENERALES	11
III. DEFICIENCIAS EN LA REGULACIÓN	14
1. DEFECTOS QUE NO SON CAUSA DE INCONSTITUCIONALIDAD	14
1.1. Sobreimposición	14
1.2. Calificación del suelo	17
1.3. Plusvalías especulativas	21
2. DEFECTOS QUE SON CAUSA DE INCONSTITUCIONALIDAD	23
2.1. Plusvalías ficticias	23
2.2. El hecho imponible de las minusvalías	25
2.3. Imposibilidad de prueba	26
III. LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y DEL TRIBUNAL SUPREMO EN RELACIÓN CON LA FÓRMULA DE CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE Y SU CONSTITUCIONALIDAD	28
1. SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 26/2017, DE 16 DE FEBRERO	28
2. SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 59/2017, DE 11 DE MAYO	37

3. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO NÚM. 1163/2018, DE 9 DE JULIO	41
4. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO NÚM. 122/2019, DE 5 DE FEBRERO	49
IV. VÍAS PARA RECURRIR LAS LIQUIDACIONES DEL TRIBUTO EN SITUACIONES DE INEXISTENCIA DE UN INCREMENTO DE VALOR	54
1. AUTOLIQUIDACIONES	54
2. LIQUIDACIONES	58
3. RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN	59
V. POSIBLES SOLUCIONES PARA ADECUAR EL TRIBUTO A LAS CONTROVERSIAS SURGIDAS	60
CONCLUSIONES	65
BIBLIOGRAFÍA	67
ANEXO LEGISLATIVO	72
ANEXO JURISPRUDENCIAL	74

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

Art.	Artículo
Arts.	Artículos
BOCG	Boletín Oficial de las Cortes Generales
BOG	Boletín Oficial de Gipúzkoa
BOE	Boletín Oficial del Estado
CE	Constitución Española
Coord.	Coordinador
Dir.	Director
Dirs.	Directores
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
LGT	Ley General Tributaria
LOTC	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional
LRJSP	Ley Régimen Jurídico del Sector Público.
Núm	Número
ss.	Siguientes
TC	Tribunal Constitucional
TEAL	Tribunal Económico-Administrativo Municipal
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
TS	Tribunal Supremo

TRLRHL Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales.

RESUMEN

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo de larga trayectoria en nuestro Ordenamiento Jurídico del que en diversas ocasiones se ha cuestionado su posible constitucionalidad debido a sus defectos. En los últimos años, su fórmula de cálculo ha resultado el centro de todas las polémicas al no contemplar las posibles minusvalías. Consecuencia de ello, el Tribunal Constitucional ha tenido que pronunciarse al respecto declarando su inconstitucionalidad. Esta sentencia se ha tenido que completar con las posteriormente dictadas por el Tribunal Supremo aclarando el alcance y los posibles medios probatorios que deben utilizarse para la demostración de las minusvalías, siendo prueba suficiente las escrituras del inmueble.

En la actualidad, se siguen presentando grandes controversias alrededor del tributo como son las posibles vías de recurso de las liquidaciones anteriores a estas resoluciones judiciales al no establecerse un procedimiento único y uniforme, y las posibles soluciones para adecuar la fórmula de cálculo de la base imponible, situación agravada por el panorama político en el que se encuentra el país.

PALABRAS CLAVE

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, defectos, fórmula de cálculo, inconstitucionalidad, minusvalía, prueba, liquidación, adecuación del tributo.

ABSTRACT

The Tax on the Increase of the Value of Urban Nature Lands is a long-standing tribute in our Legal System of which in various occasions its possible constitutionality has been questioned due to several defects. In recent years, calculation formula has been the center of all controversies by not contemplating possible handicaps. As a result, the Constitutional Court has had to pronounce on this topic declaring its unconstitutionality. This judgment has been completed with those subsequently issued by the Supreme Court clarifying the scope and possible evidence that should be used for the demonstration of the handicaps, being enough proof the property deeds.

Nowadays, there are still big controversies around the tax, such as the possible ways of impugn the liquidations previous to these judicial decisions as a single and uniform procedure is not established, and the possible solutions to adapt the tax base calculation formula, situation aggravated by the present political scene in the country.

KEYWORDS

Tax on the Increase of the Value of Urban Nature Lands, defects, calculation formula, unconstitutionality, handicap, proof, tax adaptation

OBJETO DEL TRABAJO

Los recientes pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre la inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana han puesto al tributo en el centro de todas las críticas originando una inseguridad jurídica al no establecer procedimientos homogéneos en diversas cuestiones. Por ello, este trabajo tendrá como objeto el estudio y análisis de distintos aspectos relacionados con el tributo y establecimiento de los procedimientos más favorables para el obligado tributario. Concretamente serán objeto de estudio las siguientes cuestiones:

- Análisis del impuesto con especial énfasis en la fórmula cálculo de la base imponible del tributo y de sus posibles deficiencias, diferenciando entre aquellas que son causa de inconstitucionalidad y las que no.
- Análisis jurisprudencial del Tribunal Constitucional en su declaración de inconstitucionalidad y del Tribunal Supremo sobre el alcance de esta declaración de inconstitucionalidad, así como la unificación de doctrina entre los dispares criterios de los órganos judiciales autónomos y medios probatorios que deben utilizarse para acreditar una minusvalía.
- Estudio sobre las diversas vías entre las que puede optar el obligado tributario para recurrir las liquidaciones del tributo, diferenciando entre los distintos espacios temporales en las que pueden encontrar dichas liquidaciones.
- Análisis de la posible responsabilidad patrimonial de la Administración en los supuestos de minusvalías.
- Estudio sobre las distintas posibilidades que se contempla para adecuar el tributo a las deficiencias objeto análisis.

METODOLOGÍA

Para la obtención de los resultados pretendidos de este trabajo se ha utilizado para su elaboración un método propio la de investigación jurídica.

La investigación jurídica debe entenderse como aquella actividad intelectual con la que se presente relevar soluciones jurídicas adecuadas para las controversias que se plantean en la actualidad, con el fin de ahondar en el estudio de estos problemas, y que el Ordenamiento Jurídico se adecue a estas transformaciones. Existen distintos tipos de investigación jurídica, en este trabajo se utilizarán los siguientes: *método jurídico-descriptivo*, mediante este procedimiento el tributo será descompuesto y analizado a través de los diferentes caracteres que le integran; *método jurídico-propositivo*, a través de este método se valoran los fallos que se encuentran en la regulación del tributo y se aportaran posibles soluciones a los problemas planteados.

Para el desarrollo del tema objeto de análisis, se ha dividido el proceso en las siguientes fases:

I. Elección del tema del trabajo

Una vez concluido el proceso de selección de tutor y tras manifestar a mi tutora mi inquietud por la Administración Local, me propuso entre varios temas el seleccionado. Finalmente nos decidimos por este tema debido a su actualidad consecuencia de los diversos pronunciamientos de los diferentes órganos judiciales y a la gran controversia suscitada sobre su vigencia en un futuro.

II. Adquisición información y documentación

Para obtener información sobre el tema se ha utilizado diversas fuentes. Se han utilizado diversas fuentes entre se encuentran las legales, doctrinales, jurisprudencia y doctrina administrativa.

En lo referente a las fuentes legales se compilaron los preceptos legales aplicables al tema de análisis, destacando los referentes a la regulación del tributo y la normativa general tributaria.

En las fuentes doctrinales se ha utilizado distintos manuales teóricos, tanto de parte general como especial, monografías y artículos de revistas especializadas en Derecho Financiero y Tributario.

Por otro lado, se han utilizado jurisprudencia de diversos órganos judiciales entre los que se encuentra el Tribunal Constitucional, el Tribunal Supremo y distintos Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas.

En último lugar, se ha empleado la doctrina más relevante aplicable al tema analizado.

III. Delimitación del tema y fijación de la guía de trabajo

Tras la lectura de las fuentes utilizadas, se confeccionó un índice provisional que podría variar según fuera desarrollándose el trabajo. Una vez realizado dicho índice se delimitó el tema que sería objeto de análisis y los objetivos que se pretendían alcanzar con él. Primero, se utilizó como guía diversos artículos de revistas especializadas en Derecho Financiero y Tributario, en los que se analizaba la situación en la que se encontraba el tributo. Posteriormente, se incorporó la hipótesis de la posible desaparición del tributo y la pérdida de ingreso para la Administración Local.

IV. Redacción del trabajo

Una vez finalizadas las anteriores fases, se ha procedido con la redacción y la corrección por la tutora. Para su redacción se ha tenido en cuenta los conocimientos adquiridos con la información recopilada y publicada hasta el momento, y de igual manera se ha introducido valoraciones personales. La redacción se ha realizado por epígrafes enviándoselos posteriormente a la tutora para su corrección, y tras su corrección nos reuníamos para llevar a cabo las explicaciones o comentarios que fueran necesarios.

I. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo de una larga trayectoria en nuestro Ordenamiento Jurídico que a lo largo de su vigencia ha sufrido distintas modificaciones y a ha sido cuestionado en diversas ocasiones.

La crisis económica supuso un punto de inflexión para el tributo poniéndose en el centro de todas las críticas y surgiendo una gran conflictividad al respecto. Ello dio lugar a la aparición de las minusvalías y su no contemplación dentro de la regulación del impuesto. Este hecho hizo que diversos órganos judiciales de nuestro país hayan tenido que pronunciarse al respecto para aportar seguridad jurídica y unificar criterios dispares entra la jurisprudencia de los órganos judiciales autonómicos.

Algunos de los defectos del impuesto que se pusieron de manifiesto en aquel momento ya fueron anunciados por ciertos autores manifestando que algunos podrían dar su inconstitucionalidad. A pesar de ello, el tributo se ha mantenido hasta nuestros días sin recibir respuesta por el legislador para corregirlos o adaptarlo a las nuevas exigencias tras su declaración de inconstitucionalidad parcial. Actualmente, esta respuesta parece inviable debido al panorama político en el que se encuentra nuestro país.

Pese a que las resoluciones judiciales han aportado un ápice de seguridad jurídica, las entidades locales siguen en el dilema de seguir liquidando o no el tributo por temor a tener que devolver los ingresos recaudados en dicho concepto. Muchos han optado por su no exigibilidad hasta que se resuelva esta situación.

En la situación inversa se encuentran numerosos afectados por ingresar una liquidación del tributo que en su momento alegaron la no realización del hecho imponible del tributo y desconocer porque vía de recurso deben optar para recuperar la cantidad ingresada.

Por otro lado, se encuentran los sujetos pasivos que deben ingresar la liquidación por generar una plusvalía en el momento el devengo del tributo y su desigualdad con los

sujetos pasivos que alegan una minusvalía por establecerse métodos de cuantificación distintos, siendo para los primeros un método objetivo y para los segundos un método directo.

Estos no son los únicos problemas que presenta el tributo, ya que hace apenas unos meses su constitucionalidad se pone entre dicho de nuevo. Esta cuestión de inconstitucionalidad ha sido publicada en el BOE del día 2 de abril de 2019, núm. 79 y hace referencia a un posible conflicto entre el tributo y el principio de confiscatoriedad.

Por tanto, aunque las minusvalías siguen siendo el punto central de la controversia del tributo ahora se ven agravados con esta nueva cuestión de inconstitucionalidad.

II. REGULACIÓN Y CONSIDERACIONES GENERALES

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU) se regula en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales¹ (en adelante TRLRHL), concretamente de los arts. 104 al 110. Tiene su origen en el antiguo Arbitrio o Impuesto de Plusvalías. Se encuadra dentro de la categoría de los tributos locales considerándose uno de los que más recauda dentro de la Administración Local aunque sea un impuesto facultativo.

El IIVTNU es el único tributo local que se recoge dentro de la Constitución Española, de 27 de diciembre de 1978² (en adelante CE) en el art. 47.

*“Todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Los poderes públicos promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho, regulando la utilización del suelo de acuerdo con el interés general para impedir la especulación. **La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos**”.*

¹ BOE núm. 59, de 9 de marzo de 2004.

² BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1978.

Respecto de su naturaleza, se trata de un impuesto directo³, real⁴ y no periódico⁵ o instantáneo⁶.

Este impuesto grava los incrementos de valor terrenos urbanos que se pongan de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

El tributo contempla algunos supuesto de no sujeción como son los incrementos de valor que experimentes el suelo rústico, las aportaciones de bienes o derechos de los cónyuges a la sociedad conyugal, transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos que surjan como consecuencia del cumplimiento de una sentencia de nulidad, divorcio o separación matrimonial, entre otros⁷.

El devengo del impuesto se produce en la fecha de la transmisión de la propiedad de los terrenos urbanos, o a la fecha de constitución o transmisión de cualquier derecho real de disfrute sobre estos⁸.

El sujeto pasivo obligado al pago del tributo variará según el tipo de transmisión⁹. Si se trata de una transmisión onerosa será el transmitente y si es lucrativa será el adquirente. Es posible el pacto entre las partes para alterar el sujeto obligado al pago del

³ Un tributo directo grava la obtención de rentas o el patrimonio del sujeto pasivo, es decir, se aplica directamente sobre el contribuyente.

⁴ Un tributo real es aquel que se estructura y grava una manifestación de riqueza sin tener en cuenta un sujeto pasivo determinado.

⁵ En el tributo no periódico o instantáneo el hecho imponible se produce en un determinado momento y no se prolonga indefinidamente.

⁶ VAQUERA GARCÍA, A., DÍAZ FLECHA, C.: *Esquemas de derecho financiero local*, 1º ed, Eolas Ediciones, León, 2014, págs. 66-70.

⁷ RUIZ DESCALVO, P.: Impuestos Locales, en, CAZORLA PRIETO, L.M. (Coord): *Introducción al sistema tributario español*. 6ª ed., Aranzadi, Navarra, 2018, págs. 31-39.

⁸ PÉREZ ROYO, I.: El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, en, GARCÍA AÑOVEROS, J. (Coord): *Manual del sistema tributario español*, 7ª ed., Civitas, Madrid, 1999, págs. 293-301.

⁹ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO.C., CASADO OLLERO.G., TEJERIZO LÓPEZ. J.M.,: *Curso de derecho financiero y tributario*, 11ª ed, Tecnos, Madrid, 2000, págs. 648-649.

tributo pero únicamente tendrá eficacia para ellos tal y como recoge el art. 36 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria¹⁰ (en adelante LGT).

La base imponible del tributo se determina a través de un método de estimación objetiva que consiste en aplicar al valor catastral del suelo determinados coeficientes correspondiente al período transcurrido (en años completos) desde la adquisición hasta la transmisión con un límite máximo de veinte años¹¹.

Esta fórmula de cálculo no había suscitado controversia alguna hasta la crisis económica, debido a que el precio de la vivienda siempre se había incrementado. Cuando el precio de los inmuebles descendió de forma significativa, provocó que en la mayoría de transmisiones no existiera un incremento de valor, dando lugar en numerosos casos a una minusvalía.

El aspecto más controvertido que surge respecto a la fórmula de cálculo. Esto es debido a que si a un determinado valor (en este caso el valor catastral) se le aplica un coeficiente, siempre va a dar como resultado una cantidad positiva salvo que el valor catastral fuese cero o hubiera transcurrido menos de un año entre la adquisición y la transmisión. Por tanto, el resultado siempre será positivo, provocando una plusvalía sin tener en cuenta las posibles minusvalías¹².

Esta controversia se ve agravada por la falta de actualización del valor catastral, debido a que muchos bienes inmuebles ostentan una valoración catastral anterior a la crisis económica, siendo muy superior a la que le correspondería en el momento de la transmisión¹³. Esta falta de adecuación del valor catastral afecta al IIVTNU en el

¹⁰ BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003 .

¹¹ GARCÍA MORENO, A.: Impuestos locales, en, MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CAYÓN GLIARDO, A. (Dirs): *Manual de derecho tributario (parte especial)*, 11ª ed, Aranzadi, 2014, págs. 982-993.

¹² GONZÁLEZ PINO, A.: La devolución de ingresos relativos al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana tras las sentencias del Tribunal Constitucional. *Quincenal Fiscal*. Núm. 17, 2018, págs. 121-136.

¹³ VILCHES GARCÍA, F.: El Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Incidencia de la depreciación del suelo en la cuantificación de la base imponible. *Aranzadi doctrinal*. Núm. 2, 2014, págs. 65-80.

resultado obtenido de la fórmula de cálculo, ya que si el valor catastral es superior al valor real que debería ostentar el terreno cuando se le apliquen los porcentajes para obtener la cantidad a ingresar como tributo dará como resultado una cantidad mayor que la que correspondería.

El Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de Marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario¹⁴ en su art. 32 contempla la facultad de los Ayuntamientos para solicitar una actualización del valor catastral y así poder adecuarlo al valor real. Esta petición se podrá llevar a cabo siempre y cuando se pongan de manifiesto diferencias sustanciales entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes, y hubiesen transcurridos al menos cinco años. Esta vía sería una conveniente forma de adecuación del valor catastral, pero en la actualidad los Ayuntamientos han hecho un uso escaso de esta posibilidad que permite la citada Ley del Catastro Inmobiliario.

III. DEFICIENCIAS EN LA REGULACIÓN

Con anterioridad de la crisis inmobiliaria algunos autores como VARONA ALABERN¹⁵ habían avanzado la existencia de defectos en la regulación del IIVTNU. Algunos de ellos podrían ser causa de inconstitucionalidad y otros no, aunque se pueden considerar contrarios a la justicia tributaria.

1. DEFECTOS QUE NO SON CAUSA DE INCONSTITUCIONALIDAD

1.1. Sobreimposición

Uno de los defectos que algunos autores observan en el IIVTNU es su posible sobreimposición. Entre esos autores, TEIXIDOR y REVILLA han puesto de manifiesto lo siguiente:

¹⁴ BOE núm. 58, de 08 de marzo del 2004.

¹⁵ VARONA ALABERN, J.E : A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. *Quincena Fiscal*. Núm. 18, 2010, págs. 65-89.

“(…) cuando se produce la transmisión de un bien inmueble de naturaleza urbana, el IIVTNU no es el único impuesto que grava la plusvalía generada por esa transmisión. De hecho, en numerosos supuestos, el hecho imponible que grava el IIVTNU podría ser susceptible de constituir el hecho imponible de otros impuestos, pues es habitual que un mismo incremento de valor sea gravado mediante el IIVTNU y, al mismo tiempo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), en el Impuesto sobre Sociedades (IS), en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) o en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)”¹⁶.

Por tanto, las transmisiones de bienes inmuebles que generen un incremento de valor no solo están gravadas por el IIVTNU, ya que deberán tributar en otros impuestos soportando una gran carga fiscal.

Si se trata de una transmisión mortis causa deberá tributar en el momento de su recepción por IIVTNU y por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Del mismo modo, mientras se encuentre dentro su patrimonio anualmente tributará en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), ya sea por considerarle un capital inmobiliario o rentas imputadas. Además, deberá tributar en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, y adicionalmente, si supera el umbral correspondiente deberá tributar por el Impuesto sobre el Patrimonio. Estas no serían las únicas etapas en la tributación, ya que si se decidiera transmitir el bien inmueble debería volver a tributar por el IIVTNU en caso de haber existido un incremento de valor y en el IRPF si ha generado una ganancia patrimonial.

Esta obligación de tributar podría considerarse que es excesiva al entender que puede llegar a ser confiscatoria o que puede plantear problemas de doble imposición. Cabe señalar que para que exista doble imposición es necesario una triple identidad que debe ser subjetiva, objetiva y temporal. La identidad subjetiva hace referencia al sujeto pasivo obligado a la tributación, la identidad objetiva hace referencia al hecho

¹⁶ TEIXIDOR MARTÍNEZ, N., REVILLA RODRÍGUEZ, I.: ¿Se puede gravar el incremento ficticio de valor de los terrenos de naturaleza urbana?. *Revista de Contabilidad y Tributación*. Núm. 394, 2016, págs. 25-26.

imponible y la identidad temporal hace referencia hace referencia al devengo del impuesto. Sólo en los supuestos en los que estas tres identidades coincidan se estará ante una doble imposición.

El Tribunal Constitucional (en adelante TC) también se ha pronunciado respecto a cuando se produce una doble imposición en el Auto 71/2008¹⁷. Además de la triple identidad, el Tribunal considera que los únicos supuestos de prohibición de doble imposición existente en el bloque de la constitucionalidad viene recogida en el art. 6 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas¹⁸. En este artículo solo se contemplan los supuestos que existen entre la tributación a las Comunidades Autónomas y la tributación al Estado, y la tributación a las Comunidades Autónomas y a los Entes Locales¹⁹. Para el resto de supuestos, el Tribunal se ha pronunciado de la siguiente manera:

“Fuera de este supuesto, la existencia de un doble gravamen por una misma manifestación de riqueza sólo debería analizarse desde el punto de vista del principio de capacidad económica y de la prohibición de no confiscatoriedad a que hace referencia el art. 31.1 CE”²⁰.

En lo que se refiere al IIVTNU existen supuestos que podrían ser muy discutidos en relación si existe doble imposición o no, como sucede con el IRPF²¹. En ambos impuestos el sujeto pasivo coincide, ya que el IIVTNU es el vendedor el obligado a la tributario y este a su vez está obligado a tributar la ganancia patrimonial obtenida de la transmisión, cumpliendo la identidad subjetiva.

El devengo del IIVTNU se produce a la fecha de la transmisión de la propiedad del terreno y las ganancias del IRPF en el período impositivo en el que se generaron.

¹⁷ RTC\2008\71.

¹⁸ BOE núm. 236, de 1 de octubre de 1980.

¹⁹ COLAO MARÍN, P.: Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, principios constitucionales y sistema jurídico tributario. *Quincena Fiscal*. Núm. 20, 2016, págs. 55-78.

²⁰ Auto del Tribunal Constitucional núm. 71/2008, de 26 de febrero (RTC\2008\71).

²¹ TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: Sistema fiscal español. Imposición directa, en, LOZANO SERRANO, C., MARTÍN QUERALT, J.(Dirs): *Derecho tributario*. 23ª ed., Aranzadi, Navarra, 2018, págs. 355-415.

Aunque la identidad temporal no es la misma, sí es pareja. Por tanto, es consecuencia de la naturaleza de ambos tributos ya que uno es instantáneo y el otro periódico. Estas notas son la diferencia que hacen no coincidir al completo su identidad temporal.

La identidad objetiva es más controvertida debido a que el IIVTNU solo grava el incremento de valor en las transmisiones de los terrenos, mientras que en el IRPF grava la renta del sujeto pasivo incluyendo el supuesto las ganancias obtenidas de una transmisión patrimonial en su totalidad, incluyendo el terreno y las posibles edificaciones.

Esta pequeña distinción entre un impuesto que grava solo el terreno y otro que grava el terreno y las edificaciones que se encuentren en él, es lo que ha servido a algunos autores como son ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN Y VEGA BORREGO²² para afirmar que no se trata de un supuesto de doble imposición.

Por tanto, en función de la posición que se adopte respecto a estas corrientes, se podrá entender que se encuentra ante un supuesto de doble imposición del IIVTNU con el IRPF, o simplemente ante tributos muy similares pero no idénticos. Ésta posición se apoyada en la argumentación del TC²³ de que no existe prohibición de doble imposición entre los impuestos locales y los impuestos del Estado con fundamento constitucional, únicamente podría ser desde el punto de vista del principio de capacidad económica.

1.2. Calificación del suelo

Otro problema que se observa en el IIVTNU es el cambio de calificación del terreno. Los terrenos pueden cambiar de calificación durante la propiedad de un sujeto por diversas causas, este hecho tiene relevancia en la plusvalía debido a que solo tendrá

²² ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J, VEGA BORREGO, F. A.: La posibilidad de utilizar valores de mercado para la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en, RAMOS PRIETO, J. (Coord.) : *La financiación local*, 1ª ed., Comares, Granada, 2009, págs. 185-226.

²³ Auto del Tribunal Constitucional núm. 71/2008, de 26 de febrero (RTC\2008\71).

en cuenta su última calificación²⁴. Si el terreno en el momento de su transmisión es calificado como rústico, no tributará por la plusvalía aunque el año anterior hubiese sido calificado como urbano. En cambio, si un terreno en el momento de su transmisión es calificado como urbano y el año anterior tenía la consideración de suelo rústico, sí tendrá que tributar por la plusvalía y lo hará por el número total que el terreno estuvo en su propiedad siendo indiferente cuantos años paso calificado como urbano o rústico²⁵.

Por tanto, si el vendedor ha tenido su propiedad un terreno durante siete años, cinco de esos años ha estado calificado como suelo rústico y los dos últimos años ha sido calificado como suelo urbano. En el momento de su transmisión tendrá que pagar el IIVTNU que se calculará por el período total de la titularidad del sujeto pasivo, es decir, los siete años y no sobre los dos últimos años que son los calificados como suelo urbano.

En el caso de que durante cinco años hubiera sido calificado como suelo urbano y los dos últimos años ha sido calificado como suelo rústico. A su transmisión no se tendría que tributar por el IIVTNU, ya que solo grava los incrementos valor en los terrenos de naturaleza urbana. Aunque existe esta posibilidad es mucho menos frecuente que la primera debido al desarrollo urbanístico y a la formación de núcleos urbanos.

²⁴ La Ley 5/1999, de 8 de abril, de Urbanismo de Castilla y León (BOE núm. 134, de 05/06/1999) clasifica los tipos de suelo en tres, suelo urbano, suelo urbanizable y suelo rústico. De igual manera, recoge que debe poseer el suelo para integrarse dentro de cada tipo. Se clasificarán como suelo urbano los terrenos integrados de forma legal y efectiva en la red de dotaciones y servicios de un núcleo de población, y que, por tanto, cuenten con acceso público integrado en la malla urbana, abastecimiento de agua, saneamiento y suministro de energía eléctrica, en condiciones suficientes y adecuadas para servir a las construcciones e instalaciones que permita el planeamiento urbanístico. En cambio, se clasificarán como suelo urbanizable los terrenos que cumplan simultáneamente que su transformación en suelo urbano se considere justificada a la vista de las demandas de suelo para usos residenciales, dotacionales o productivos y que sean colindantes al suelo urbano de un núcleo de población. Por último, se clasificarán como suelo rústico los terrenos que no se clasifiquen como suelo urbano o urbanizable.

²⁵ CHECA GONZÁLEZ, C : La no sujeción al INVTNU de los terrenos de naturaleza rústica tiene lugar únicamente cuando tal carácter se tenga en el momento del devengo del impuesto; pero no así por la circunstancia de que tales terrenos fuesen rústicos cuando se adquirieron. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. Núm. 5315, 2001.

Para VARONA ALABERN²⁶ lo más coherente sería excluir del período de generación de la plusvalía del IIVTNU los años en que el inmueble carecía de naturaleza urbana. Sin embargo, el legislador no los ha excluido expresamente o, mejor dicho, los ha incluido implícitamente, como así lo ha interpretado la jurisprudencia.

El legislador no ha contemplado expresamente esta opción sino que ha tenido que ser la jurisprudencia quien ha interpretado dicha cuestión. El Tribunal Supremo (en adelante TS) se ha pronunciado al respecto en diversas ocasiones como en las sentencias del día 1 de marzo de 1995 y 22 de junio de 1989, de la siguiente manera:

“(…)como el impuesto objeto de autos grava el aumento de valor ajeno a la acción del propietario, experimentado por los terrenos en el período impositivo, es obvio, que esa diferencia ha de ser superior en zona que haya modificado su categoría y clasificación a otra más elevada, que aquella que la ha mantenido conservando sus circunstancias urbanísticas y comerciales idénticas, pues aquellos terrenos han experimentado proporcionalmente un aumento o incremento de valor respecto a éstos, que debe ser objeto de gravamen (...)”²⁷.

“(…) la no sujeción al impuesto de los incrementos que experimente el valor de los terrenos mencionados en los artículos 510-1 de la Ley de Régimen Local y 87-2 del Real Decreto 3250/76, se refiere al momento de surgir el hecho imponible, no a la condición del terreno en el inicio o durante el período, ya que sólo es atendible la que tenga en el momento de la transmisión determinante del devengo, siendo inoperante al efecto, de este impuesto su situación urbanística en el inicio del período impositivo o durante éste (...)”²⁸

Por tanto, el TS entiende que debe gravarse todo el período de la posesión del terreno y no sólo los años de su última calificación como suelo urbano por el aumento a una categoría más elevada, dando como resultado un aumento de su valor

²⁶ VARONA ALABERN, J.E : A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana...ob.cit. págs. 65-89.

²⁷ RJ\1995\2444.

²⁸ RJ\1989\4445.

frente aquellos terrenos que han mantenido su calificación, siendo indiferente la ostentada al inicio.

Otra cuestión controvertida que los tribunales han tenido que resolver respecto a la calificación del suelo y su posibilidad de gravar su incremento de valor a la hora de su transmisión es el suelo urbanizable. Como ya se ha señalado el IIVTNU solo grava los terrenos urbanos y específicamente excluye como un supuesto de no sujeción los terrenos que tengan consideración de rústicos, pero nada se contempla sobre los que tengan calificación de urbanizable.

El suelo urbanizable podría considerarse un suelo en transición que sigue siendo rústico hasta que no finalice su transformación en suelo urbano, y para ello es necesario que disponga de una ordenación pormenorizada²⁹.

Al no contemplar el legislador si se deben gravar o no los incrementos de valor en dicho suelo, ha tenido que ser la jurisprudencia quien resuelva la citada controversia. El TS se ha pronunciado al respecto en la sentencia del 5 de enero 2001, afirmando que los suelos clasificados como urbanizables no programados deben considerarse como suelos rústicos convirtiéndose en un supuesto de no sujeción del IIVTNU, fundamentándolo de la siguiente forma:

*“Frente a estas aseveraciones del texto judicial recurrido constituye hoy un lugar común, en la aplicación de este impuesto, que **la transmisión de los terrenos clasificados como de suelo urbanizable no programado, no son aptos para justificar el devengo del impuesto, en tanto no se apruebe un programa de actuación urbanística, un Plan Parcial u otro tipo de planeamiento que permita el aprovechamiento urbanístico inmediato y concreto de los terrenos objeto de transmisión.***

*El suelo declarado urbanizable necesita un programa urbanístico posterior para justificar la aplicación del tributo, y que concretamente, **la simple existencia de unas Normas Subsidiarias no son suficientes para que surja el devengo del impuesto.***

²⁹ CALVO VERGÉZ, J.: La incidencia de la condición urbanística del terreno en la cuantificación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: principales cuestiones conflictivas. *Quincena fiscal*. Núm. 13, 2012, págs. 21-57.

Es unánime, en definitiva, la jurisprudencia en el sentido de que la no sujeción al impuesto existirá en tanto no se apruebe el correspondiente programa de actuación urbanística, siendo necesario (recordaban ya las sentencias de 11 de febrero [RJ 1992, 3395], 1 de abril [RJ 1992, 3142] y 15 de mayo de 1992 [RJ 1992, 4149]) que se lleve a cabo la programación del suelo urbanizable y se apruebe definitivamente el correspondiente programa, pues hasta entonces el suelo urbanizable no programado, al igual que el no urbanizable, estaba sometido a las limitaciones señaladas en los arts. 85 de la Ley del Suelo y 44 del Reglamento de Gestión, lo que justifica la no sujeción al impuesto, dado que la base imponible ha de ser reflejo de un aumento de valor, en base a la realidad urbanística y no a meras conjeturas o hipótesis abstractas e indeterminables cuantitativamente”³⁰.

En definitiva, los incrementos de valor que surjan en las transmisiones de terrenos urbanizables podrán ser gravadas el IIVTNU cuando cuenten con una ordenación programada.

1.3. Plusvalías especulativas

El período mínimo que el vendedor del bien inmueble debe tenerlo en propiedad para que tenga que tributar en su transmisión por el IIVTNU es un año. Únicamente si transcurrido un año trasmite el bien inmueble tendrá que tributar por la plusvalía. En cambio, si sólo han pasado cinco meses en propiedad, en el momento de la transmisión el incremento no estará sujeto a dicha tributación. Esto es debido a que el IIVTNU solo grava años completos por lo que si no se ha completado el año no se tributará. Por tanto, si el bien inmueble ha sido propiedad del sujeto pasivo tres años y ocho meses, solo tributará por tres años.

Es destacable que aunque el régimen general es el anteriormente citado, existe un municipio que sí prevé las tributaciones de las plusvalías generadas en períodos menores a un año. El art. 51 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la se regula el

³⁰ RJ 2001\1007.

Régimen Especial del municipio de Barcelona³¹ contempla esta situación de la siguiente forma:

“En los hechos imposables de este tributo cuyo período de generación sea inferior al año, a excepción de las transmisiones gratuitas por causa de muerte, la base imponible se hallará aplicando al valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, el porcentaje de incremento que establezca la Ordenanza fiscal, sin superar el límite del 5 por ciento anual”³².

El hecho de que no se graven las transmisiones por períodos de propiedad inferiores a un año, también denominadas “plusvalías especulativas”, puede que no resulte muy coherente con el principio de justicia tributaria. Lo más congruente sería que se favoreciera la propiedad de mayor duración, de modo que según aumenta el período que generaría la plusvalía, se reduciría la carga tributaria³³.

Sin embargo, los coeficientes máximos aplicables a los distintos períodos de propiedad que contempla el TRLRHL en su art. 108.4 decrecen de forma exigua, perjudicando a los períodos de posesión de mayor duración. De esta forma, aunque el coeficiente disminuye la carga tributaria se ve incrementada de forma desproporcionada al multiplicarlo por el número de años de propiedad gravables.

Los Ayuntamientos pueden combatir las “plusvalías especulativas” a través de dos vías³⁴. Por un lado, existe la opción de otorgar el valor máximo contemplado el TRLHL a los coeficientes correspondientes a los períodos de posesión de menor duración y minorar los correspondientes a los de mayor duración. La otra alternativa consistiría en fijar distintos porcentajes en función de cada período de generación de plusvalía con un

³¹ BOE núm. 62, de 14 de marzo de 2006.

³² Artículo 51 de la Ley 1/2006

³³ FERRÁNDIZ ATIENZA, L.: Aspectos conflictivos en el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana: cálculo de la base imponible y aplicación del impuesto a transmisiones de terrenos generadoras de pérdidas. *XI Congreso tributario: La justicia y los contribuyentes ante la reforma de la Ley General Tributaria*, en, BAEZA DIÁZ-PORTALES, M.J.(Coord), 2016, págs. 261-279.

³⁴ VARONA ALABERN, J.E : A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana...ob.cit. págs. 65-89.

máximo del 30%, fijando alícuotas mínimas para las etapas de mayor duración de la posesión y máximas para las etapas de menor duración.

2. DEFECTOS QUE SON CAUSA DE INCONSTITUCIONALIDAD

2.1. Plusvalías ficticias

Con el inicio de la crisis podría afirmarse que surgen las “plusvalías ficticias”, siendo un fenómeno inusual y desconocido hasta el momento. El concepto de plusvalías ficticias podría concretarse como los aumentos de valor irreales.

Era una figura desconocida hasta el año 2008 debido a que los bienes inmuebles continuamente habían aumentado su valor provocando que en el momento de su transmisión surgiera un incremento de valor real. El hecho de que descendiera el precio de la vivienda hace que la mayoría de las nueva transmisiones que surjan no existiera un incremento sino un disminución, que se ve igualmente gravada por el IIVTNU debido a que su fórmula de cálculo siempre es positiva³⁵. Por tanto, aunque a la hora de la transmisión no se generará un incremento de valor sino una disminución, el IIVTNU continua gravando tal incremento ficticio al no tener en cuenta en la base imponible las posibles minusvalías.

El gravamen de una renta ficticia como en este caso suscita una contradicción absoluta con principio de capacidad económica. Este principio constitucional³⁶ ha sido definido por la sentencia del TC núm. 221/1992, de 11 de diciembre de la siguiente forma:

“(…) significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”³⁷.

³⁵ JERÍCO ASÍN, C.: ¿Opera la liquidación de la plusvalía cuando el valor de la propiedad transmitida ha disminuido?. *Aranzadi doctrinal*. Núm. 6, 2013, págs. 98-100.

³⁶ Artículo 31 apartado 1 de la CE.

³⁷ RTC 1992\221.

Esta riqueza podrá gravarse, siempre y cuando, sea real y efectiva. El TC ha extendido la posibilidad de gravar la riqueza potencial como ha señalado en dicha sentencia de la siguiente manera:

*“(…) es por tanto constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza; y basta 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 aquel principio constitucional quede a salvo**”³⁸.*

En definitiva, nuestro Ordenamiento Jurídico sólo permite que se graven las riquezas reales o potenciales, pero en ningún caso se podrá gravar la riqueza inexistente como sucede en este caso. El TC en numerosas sentencias lo ha puesto manifiesto como límite al legislador. Entre esta jurisprudencia se encuentra la sentencia núm. 193/2004, de 4 de noviembre que lo fundamenta de la siguiente manera:

*“(…) el **principio de capacidad económica** establecido en el art. 31.1 CE impide que el legislador establezca tributos –sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 194/2000, de 19 de julio, FJ 8)– **cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica**”³⁹.*

Por tanto, al gravarse las plusvalías ficticias se está vulnerando este límite constitucional que impide que se graven riquezas irreales⁴⁰.

³⁸ Véase nota anterior.

³⁹ RTC 2004\193.

⁴⁰ VILCHES GARCÍA, F.: El Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Incidencia de la depreciación del suelo en la cuantificación de la base imponible...ob.cit. págs. 65-80.

2.2. El hecho imponible de las minusvalías

En relación con el apartado anterior se plantea que la cuestión de que a pesar de ponerse de manifiesto en reiterados casos la disminución de valor, principalmente a través de las transmisiones a un precio inferior al de compra, los Ayuntamientos han seguido exigiendo el tributo a los sujetos pasivos. Algunos de éstos acudieron a los tribunales y varios órganos judiciales como los Tribunales de Superiores de Justicia de numerosas Comunidades Autónomas asentaron una jurisprudencia al respecto. Entre esta jurisprudencia se encuentra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia (en adelante TSJ) de Cataluña núm. 505/2012 de 9 de mayo que afirma lo siguiente:

“(...) 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, 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 resolverse 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 (...)”⁴¹.

En la misma dirección ANGLÉS JUANPERE han manifestado esta idea de la siguiente manera:

*“Desde un primer momento los afectados y buena parte de la doctrina consideraron improcedente dicha imposición al entender que, **al no existir incremento de valor, no se producía el hecho imponible del impuesto** y, por consiguiente, no procedía su liquidación”⁴².*

⁴¹ JUR\2012\258831.

⁴² ANGLÉS JUANPERE, B.: La nueva plusvalía, de momento. *Tributos Locales*, Núm. 134, 2018, págs. 107-113.

Esto es debido a que la configuración del tributo hace que deban cumplirse tres requisitos para que surja el deber de contribuir⁴³ :

- La transmisión del suelo.
- El suelo sea urbano a su transmisión.
- Que se haya producido un incremento real.

En el caso de no cumplirse alguno de estos requisitos, el tributo no podría exigirse al sujeto pasivo al no cumplirse el hecho imponible⁴⁴. Con este razonamiento, en los supuestos en los que exista minusvalía en el valor del terreno no podrá exigirse la liquidación del tributo por no realizarse el hecho imponible. En caso de que los Ayuntamientos liquidaran el impuesto, éste hecho sería contrario a nuestro Ordenamiento Jurídico por gravar una capacidad económica inexistente⁴⁵.

2.3. Imposibilidad de prueba

El problema de gravar las minusvalías se ve agudizado por la imposibilidad de admitir prueba en contrario del incremento para demostrar la inexistencia de dicho incremento. Lo más razonable sería afirmar que en los casos que se grava una plusvalía ficticia el obligado tributario pudiera aportar prueba para desmoronar la presunción *iuris tatum* del incremento de valor, pero no es así.

Aunque el TRLHL no contempla nada al respecto, ha sido considerada por la doctrina y los tribunales una presunción *iuris et de iure*. La doctrina⁴⁶ ha argumentado ha argumentado esta posición afirmando que la legislación no alude a un incremento

⁴³ PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: La inconstitucionalidad parcial de la plusvalía municipal debería servir para su eliminación total. *Quincena Fiscal*. Núm. 8, 2017, págs. 133-140.

⁴⁴ CASANA MERINO, F.: Los incrementos de valor inconstitucionales en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Nueva Época*. Núm. 8, 2017, págs. 147-163.

⁴⁵ FERNÁNDEZ TORRES, J.R.: Minusvalía no es plusvalía ¿tan difícil es de entender?. *Aranzadi Urbanismo y Edificación*. Núm. 36, 2016, págs. 17-19.

⁴⁶ MAGRANER MORENO, F.J.: El IIVTNU ¿grava o no plusvalías reales?. *Tribuna Fiscal*. Núm. 237, 214, págs. 42-47.

real de valor. Los autores ARRIETA DE PISÓN Y VEGA BORREGO han afirmado al respecto lo siguiente:

“En este sentido, el TRLRHL establece una presunción iuris et de iure, presunción que viene reforzada porque la normativa vigente no contiene, a diferencia de la anterior, alusión alguna al incremento real del valor. Este sistema de estimación objetiva del incremento de valor no ha sido puesto en cuestión en ningún momento por el Tribunal Constitucional, dato que es especialmente significativo porque existen varios pronunciamientos de este tribunal sobre el IIVTNU (...)”⁴⁷.

En la misma línea los tribunales se han pronunciado señalando lo siguiente:

“(...) pese al informe evacuado en el ramo de prueba de este proceso por el perito nombrado al efecto, no nos es posible atender al valor de mercado del solar que se transmite por no ser éste el que impera en las reglas de concreción de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos (artículo 108) que, como en alguna otra ocasión hemos tenido oportunidad de señalar, viene a establecer una regla de valoración legal, inflexible y de obligada aplicación por ello, en virtud de la cual siempre se ha de partir del valor catastral del terreno ponderándolo con los coeficientes de antigüedad y de población, sin que el así resultante pueda ser destruido mediante ningún mecanismo de prueba, precisamente, por tratarse del resultado de una regla de valoración determinada en la propia ley”⁴⁸.

Por tanto, en los casos en los que no existiera un incremento real del valor a la hora de la transmisión, el obligado debería tributar por el IIVTNU sin que se pudiera admitir prueba en contrario que demostrará tal minusvalía⁴⁹. Esta afirmación es contraria al principio de capacidad y a la imposibilidad de gravar rentas ficticias anteriormente expuesto.

⁴⁷ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J, VEGA BORREGO, F. A.: La posibilidad de utilizar valores de mercado para la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en, RAMOS PRIETO, J. (Coord.): *La financiación autonómica...* ob.cit. págs. 185-226.

⁴⁸ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía Núm. 51/1998 de 26 de enero (JT 1998\62).

⁴⁹ PRÓSPER ALMAGRO, A.B.: IIVTNU: hacia una inaplazable reforma de gran calado. *Quincena fiscal*. Núm. 21, 2014, págs. 49-67.

III. LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y DEL TRIBUNAL SUPREMO EN RELACIÓN CON LA FÓRMULA DE CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE Y SU CONSTITUCIONALIDAD

El resultado de estas controversias son los distintos pronunciamientos que han emitido el TC y el TS para adecuar el Ordenamiento Jurídico y unificar las diversas posiciones de los distintos órganos judiciales autonómicos, proporcionando una mayor seguridad jurídica e igualdad en todo el territorio.

1. SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 26/2017, DE 16 DE FEBRERO

La sentencia 26/2017 del TC declara la inconstitucionalidad de los arts. 1, 4 y 7.4 de 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 Gipuzkoa⁵⁰. Esta sentencia adelantó lo que más tarde sucedería con la regulación del IIVTNU en el TRLRHL, concretamente en los arts. 107 y 110.4. Esto es debido a que los arts. de la Norma Foral son idénticos a los equivalentes en la norma estatal.

Debe señalarse que esta sentencia es el resultado de una cuestión de constitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia no sólo para los arts 1, 4 y 7.4 de Norma Foral sino también para los artículos 107 y 110.4 del TRLRHL.

El asunto que recoge dicha resolución versa sobre los siguientes hechos:

1. Una entidad mercantil compra un bien inmueble en 2003 por 3.101.222,45 euros y lo trasmite en 2014 por un importe de 600.000 euros.
2. Debido a la transmisión, el Ayuntamiento de la localidad liquida en concepto de IIVTNU una cuantía de 17.899,44 euros.

⁵⁰ BOG 31 de marzo de 2017.

Tras recurrir y agotar la vía administrativa, la entidad mercantil acude a la jurisdicción contencioso-administrativa.

En los citados hechos se puede observar que el bien inmueble no ha sufrido ningún incremento de valor para que pueda gravarse por el impuesto, suscitando numerosas dudas al órgano judicial de Donostia sobre la fórmula de cálculo y la posibilidad de probar la existencia de una minusvalía. Esto hace que dicho órgano judicial plantee la cuestión de inconstitucionalidad de los art. 1, 4 y 7. 4 de Norma Foral y arts. 107 y 110.4 del TRLRHL.

El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo entiende que dichos preceptos pueden ser contrarios al Ordenamiento Jurídico en los casos en los que se trasmite el terreno dando lugar a una minusvalía, concretamente al principio de capacidad económica por gravar una renta ficticia. Además, existe otra posible contradicción con el Ordenamiento Jurídico al no permitir que se admita prueba para demostrar tal minusvalía vulnerando el derecho de defensa. Ambos preceptos se encuentran recogidos en la CE.

Tras admitirse a trámite la cuestión de inconstitucionalidad, el Abogado del Estado afirma en su escrito que no debe declararse la inconstitucionalidad de los preceptos debido a que el tributo no trata de gravar incrementos reales. Para el representante de la Administración del Estado el legislador ha fijado un método objetivo de cálculo de la base imponible sin tener en cuenta en ningún caso el supuesto de un incremento fáctico, lo que justificaría que en estos casos de disminución patrimonial también resultará lógico emitir una liquidación por el tributo⁵¹.

El Abogado del Estado entiende que sí se podría aportar prueba en contrario mediante tasación pericial contradictoria por prolongación del art. 108 LGT, aunque entiende que no sería de aplicación el derecho de defensa al no tratarse de un procedimiento judicial sino de una autoliquidación en un proceso administrativo.

⁵¹ PADILLA RUIZ, P.: Reflexiones en torno a la anulación parcial del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana por el Tribunal Constitucional. *Revista Quincena Fiscal: parte estudios*. Núm. 9, 2017, págs. 131-142.

Más inusual es la postura que adopta la Diputación Foral de Gipuzkoa en el asunto. En primer lugar, afirma que la cuestión planteada solo debe referirse a los artículos encuadrados dentro de la Norma Foral y no del TRLRHL. En lo referido a la posible vulneración del derecho de defensa en la normativa anteriormente citada por no posibilitar prueba en contrato en vía de recurso contencioso-administrativo, argumenta lo siguiente adoleciendo a otra sentencia del TC, concretamente a la 160/1998, de 14 julio⁵²:

“(…)la objetividad del cálculo de la base imponible y la no previsión legal del derecho a impugnar no vulnera el art. 24CE, porque este derecho no es absoluto, operando exclusivamente en los términos que haya establecido el legislador”⁵³.

Por tanto, solo existirá vulneración del derecho de prueba cuando así lo haya configurado el legislador.

En lo que respecta a infringir el principio de capacidad económica para la Diputación de Gipuzkoa la constitucionalidad del tributo no debe basarse en la existencia de supuestos excepcionales sino en las situaciones habituales. En la misma línea considera que en los casos en los que surge una minusvalía no podría exigirse el IIVTNU al no producirse el hecho imponible. Por tanto, éstos hechos harían innecesaria la cuestión de inconstitucionalidad.

Otra parte del proceso son las Juntas Generales de Gipuzkoa, para las cuales no deviene la inconstitucionalidad respecto del principio de capacidad y el de no confiscatoriedad, al tratarse de principios que tienen que tenerse en cuenta en el conjunto del sistema tributario y no de cada impuesto. De la misma forma, entienden que existen posibilidades para ajustar el valor catastral a la realidad sin que devengan las transmisiones en minusvalías.

Por último, el Fiscal General del Estado adopta una postura similar a la de la Diputación Foral de Gipuzkoa y entiende que para realización del hecho imponible es

⁵² RTC 1998\160.

⁵³ Sentencia del Tribunal Constitucional Núm. 26/2017, 16 de febrero (RTC\2017\26).

necesario la comparación entre el valor inicial y el final. Únicamente si este último resultará inferior no se produciría el hecho imponible.

Además, el Fiscal General del Estado salva la constitucionalidad del principio de capacidad económica, siempre y cuando, se puedan probar que no se ha producido el hecho imponible, debido a que la norma solo obliga a los Ayuntamientos a la utilización de las reglas de cuantificación establecidas en las normas, sin rechazar que el obligado tributario pueda probar la minusvalía.

El TC comienza resolviendo las cuestiones que algunas de las partes han formulado respecto del objeto del presente proceso constitucional y sobre el cumplimiento de los requisitos procesales. Entre estas cuestiones se encuentra si el proceso sólo debe referirse a los preceptos de la Norma Foral o también a los correspondientes en el TRLRHL.

Haciendo alusión al art. 117.3 de la CE, los tribunales tienen la facultad de poder seleccionar la norma aplicable a los actos o disposiciones enjuiciados y argumenta la aplicación de esta para fundamentar el fallo, siendo competencia del TC realizar un control externo de aquellos juicios errados pero sin sustituir la elección de norma que deba ser de aplicación.

Debido a que se trata de una liquidación dictada por el Ayuntamiento de Irún y solamente es de aplicación los preceptos referidos a la Norma Foral y no los correspondientes en la legislación estatal, el Tribunal entiende que deben excluirse de un análisis constitucional estos últimos no solo por su no aplicabilidad sino por ser los preceptos forales los únicos relevante para el caso concreto que se les plantea.

En lo que respecta a la segunda cuestión, el Tribunal hace una síntesis de sus pronunciamientos referidos al significado y alcance del principio de capacidad económica⁵⁴ recogido en el art. 31.1 CE.

El TC admite la posibilidad de que ***“el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al***

⁵⁴ MENÉNDEZ MORENO, A.: La valoración de los inmuebles urbanos o convertir el agua en vino. *Quincena Fiscal*, Núm. 8, 2017, págs.13-21.

cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza”, siempre y cuando, “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”⁵⁵.

Lo que nunca podrá realizar el legislador es establecer un tributo que grave una capacidad inexistente⁵⁶. Por tanto, la realización del hecho imponible constituye la manifestación hacia el exterior de la capacidad económica como la riqueza, haciendo imposible depender la prestación tributaria de otras situaciones no referidas a éstas.

Además, el Tribunal señala que la perspectivas de las Juntas Generales de Gipuzkoa respecto a que el principio de capacidad económica tiene que tenerse en cuenta en el conjunto del sistema tributario y no de cada impuesto, es erróneo. Esto es consecuencia de que el propio TC ha distinguido entre la capacidad económica como “fundamento” de la tributación y la capacidad económica como “medida” del tributo. Continúa señalando en la sentencia analizada lo siguiente:

“(…) el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado que consagra el art. 31.1 CE no puede llevarse a efecto de cualquier manera, sino única y exclusivamente “de acuerdo con” la capacidad económica y, en el caso de los impuestos (STC 71/2014, de 6 de mayo (RTC 2014, 71), FJ 3), también “en función de” su capacidad económica (SSTC 96/2002, de 25 de abril (RTC 2002, 96) , FJ 7; y 60/2015, de 18 de marzo (RTC 2015, 60). FJ 4)”⁵⁷.

Por tanto, los tributos pueden exigirse cuando existe una capacidad económica y en la función de esta capacidad económica. Será necesario que el hecho imponible del tributo recoja el origen de dicha capacidad y que el tributo se estructure tomándola en consideración, ya que si el tributo es contrario a ella provocara su inconstitucionalidad.

⁵⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 233/1999, de 16 de diciembre (RTC 1999\233), Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 193/2004, de 4 de noviembre (RTC 2004\193).

⁵⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 19/2012, de 15 de febrero (RTC 2012\19).

⁵⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional Núm. 26/2017, 16 de febrero (RTC\2017\26).

Además, este principio constitucional opera como límite del legislador para que establezca tributos que graven riquezas reales o potenciales, pero nunca virtuales o ficticias⁵⁸. Esto produce que cada contribuyente aporte al gasto público de acuerdo con su capacidad económica, siendo un principio ordenador de nuestro sistema de tributario que opera respecto a cada persona y no sobre sobre la generalidad. Asimismo, el Tribunal fundamenta su postura de la siguiente forma:

*“Hay que tener presente que el hecho de que **el Constituyente no haya precedido el principio de capacidad 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»**”⁵⁹.*

En lo que respecta a la prohibición de confiscatoriedad del art. 31.1 CE, el TC reconoce la propiedad privada y aunque dicho principio opere como límite al sistema tributario, no debe excluirse de cada tributo en concreto. Por tanto, cada tributo deberá respetar el principio de confiscatoriedad no debiendo contribuir con toda la riqueza o sometiendo a tributación una riqueza inexistente, ya que si esto sucediera provocaría un resultado confiscatorio y daría como resultado su inconstitucionalidad.

El Tribunal continúa describiendo las características del IIVTNU de la Norma Foral que son objeto de controversia como es el objeto de gravamen, la cuantificación o el devengo. Señala que si el objeto del tributo que grava los incrementos de valor experimentador por los terrenos de naturaleza urbana que se manifieste en el momento de su transmisión y con el límite temporal de un período máximo de veinte años. El tributo no está ligado a realidad de un incremento sino a ser titular del mismo durante el período anteriormente citado con independencia incremento real y de la existencia de dicho incremento.

El legislador puede optar por un método de estimación objetiva para tributar los incrementos de valor aunque sean potenciales, sin que esta fuera contraria a nuestro

⁵⁸ SOTO MOYA, M.M.: La inaplazable reforma del IIVTNU tras su declarada inconstitucionalidad. *Quincena Fiscal*. Núm. 21, 2017, págs. 61-76.

⁵⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional Núm. 26/2017, 16 de febrero (RTC\2017\26).

Ordenamiento Jurídico, y otro aspecto distinto es que opte por este método para la tributación de rentas ficticias, ya que si así fuera como anteriormente se señaló sería contrario al principio de capacidad económica por gravar rentas no potenciales sino inexistente y dicho artículo debería ser declarado nulo⁶⁰.

El órgano judicial entiende que los preceptos de la Norma Foral no tienen en cuenta los posibles supuestos de no incremento o decremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, y en estos caso se esta sometiendo a los sujetos pasivos a gravar una riqueza ficticia contraria dicho principio recogido constitucionalmente.

Esto hace que el TC entienda que son contrarios al Ordenamiento Jurídico en la medida que no excluye las situaciones en las que no surge un incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a su transmisión provocando la no existencia de una riqueza real o potencial.

De la misma forma continua argumentando que no se trata de un supuesto excepcional como recogía la postura de la Diputación Foral, ya que se trata de supuestos cada vez más numerosos y relacionados con generales definidos en el tributos. Además, los supuestos generales no deben prevalecer sobre las alteraciones o supuestos excepcionales que surjan de ellos cuando son contrarios al Ordenamiento Jurídico, como sucede en este caso.

Respecto a la cuestión de la actualización de los valores catastrales a través del procedimiento recogido en el art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario⁶¹, el Tribunal entiende que no es aplicable para el Territorio Histórico de Gipuzkoa porque en la norma foral semejante no existe esta previsión.

En lo referente a la cuestión de si se realiza o no el hecho imponible en aquellos casos en los que no existe un incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana en el momento de su transmisión, el TC entiende que existe una forma de interpretar los

⁶⁰ JERICÓ ASÍN, C.: ¿Estamos ante el principio del fin del actual Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana?. *Aranzadi doctrinal*. Núm. 4, 2017, págs. 203-205.

⁶¹ BOE núm. 58, de 08 de marzo del 2004.

preceptos cuestionado que se ajusta constitucionalmente. Esta interpretación sería la siguiente:

“(…) en aquellos supuestos en los que los que no se hubiese manifestado una plusvalía por ser inferior el valor de transmisión del terreno al de adquisición, no se habría devengado el tributo al no haberse realizado el presupuesto de hecho previsto en la ley para provocar el nacimiento de la obligación tributaria, siendo posible, a tal fin, promover el procedimiento de tasación pericial contradictoria en orden a la acreditación de la inexistencia de ese incremento de valor”⁶².

Este mismo Tribunal en reiteradas ocasiones ha adoptado la postura de que los preceptos deben interpretarse de acuerdo a la CE y solo únicamente cuando no existe una interpretación de acuerdo a este cuerpo legal, declarar su derogación. Aunque prevalezca el principio de conservación, dicha interpretación debe ser natural y no tiene reconstruir la norma en contra de su sentido. El TC no podrá adoptar una posición de legislador positivo que no le corresponde.

En este caso no se puede adoptar la postura del principio de conservación ya que la normativa no contempla la posibilidad de una inexistencia de incremento o decrecimiento, ni la determinación de un incremento distinto de *“la aplicación correcta de las normas reguladoras”⁶³.*

Debe señalarse que aunque la Norma Tributaria Foral permite que las presunciones tributarias se puedan destruir salvo que expresamente la Norma Foral lo prohíba, en este caso se trata de una mera utopía legal al tener en cuenta sólo la titularidad del terreno por un período de tiempo determinado y no considerando las particularidades que pudieran permitir una resultado diferente al de la aplicación de las normas reguladoras.

Si el Tribunal adoptara tal postura interpretativa daría un sentido diferente de la norma al que se pretendía con ella para los supuestos que dan como resultado tributar por el impuesto y la forma de determinar el incremento o el posible decremento,

⁶² Sentencia del Tribunal Constitucional Núm. 26/2017, 16 de febrero (RTC\2017\26).

⁶³ Artículo 7 apartado 4 de la Norma Foral de Gipuzkoa.

provocando una colisión con el principio de seguridad jurídica recogido en el art. 9.3 CE y el principio de reserva de ley en materia tributaria fundamentado en diversos preceptos de la CE⁶⁴.

El TC hace una aclaración antes del fallo en la que afirma que el IIVTNU no es, con carácter general, contrario a la CE, salvo en los supuesto en los que somete a tributación situaciones inexistentes de capacidad económica por no producirse un aumento de valor en los terrenos de naturaleza urbana en el momento de su transmisión. Por tanto, los arts. 4.1, 4.2.A 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 Gipuzkoa son declarados inconstitucionales y nulos en la proporción que graven situaciones ficticias de capacidad económica e impidan prueba en contrario⁶⁵.

Además hace un llamamiento al legislador para que de acuerdo a su capacidad normativa modifique o adapte la legislación del tributo para no someter a tributación tales situaciones anteriormente explicadas.

Respecto al fallo no existe ninguna contradicción respecto a lo que argumenta en toda la sentencia, al no admitir la cuestión de inconstitucionalidad promovida respecto de los artículos de la Norma Estatal y estimar parcialmente la cuestión prejudicial de validez planteada en relación con los arts. 4.1, 4.2.A y 7.4 de la Norma Foral.

Esta sentencia avanzó lo que sucedería con la legislación estatal del IIVTNU. Aunque actualmente han surgido más controversias relacionados con el tributo y sigue en el punto de todas las críticas, esta sentencia supuso un punto de inflexión dando la razón a parte de la doctrina como son TEIXIDOR y REVILLA⁶⁶ que ya había avanzado estos defectos constitucionales.

⁶⁴ CASANA MERINO, F.: Los incrementos de valor inconstitucionales en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana...ob.cit. págs. 147-163

⁶⁵ FUERTES LÓPEZ, F.J.: La declaración de inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos (Plusvalías): alcance y efectos. *Aranzadi Doctrinal*. Núm. 6, 2017, págs. 131-138.

⁶⁶ TEIXIDOR MARTÍNEZ, N., REVILLA RODRÍGUEZ, I.: ¿Se puede gravar el incremento ficticio de valor de los terrenos de naturaleza urbana?...ob. cit. págs. 25-26.

2. SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 59/2017, DE 11 DE MAYO

Esta sentencia no supuso ningún avance respecto a lo conocido anteriormente, ya que el TC ya había resuelto una cuestión inconstitucional similar al respecto⁶⁷. Su relevancia es únicamente porque afecta a la legislación estatal del IIVTNU, es decir, al TRLRHL, concretamente en a los arts. 107.1, 107.2.A y 110.4.

La cuestión de inconstitucionalidad es promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera correspondiente al art. 107 TRLRHL por su posible vulneración del principio de capacidad económica recogido constitucionalmente.

Los antecedentes de hecho referidos a la cuestión de inconstitucionalidad son los siguientes:

1. Una entidad mercantil compra un terreno en 2003 sobre los que construyó 73 viviendas, adjudicadas posteriormente a una entidad financiera por el 50% de su valor.
2. Debido a la transmisión, el Ayuntamiento de la localidad liquida el IIVTNU 14 de febrero de 2014.
3. Al entender que no ha existido un incremento de valor, el sujeto activo del proceso decide recurrir y agotar la vía administrativa. Posteriormente, al no obtener el resultado esperado en vía administrativa acuden a la vía judicial.

El Juzgado de Jerez una vez que conoce el asunto, plantea una cuestión de inconstitucionalidad por la posible inconstitucionalidad del método de estimación objetiva recogido en el art.107 TRLRHL, en la medida que grave incrementos no reales por ser contrario a la capacidad económica.

Este órgano judicial da una argumentación similar al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia en la sentencia del TC núm. 26/2017 de 16

⁶⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional Núm. 26/2017, 16 de febrero (RTC\2017\26).

febrero⁶⁸, manifestando que este fórmula de cálculo para el IIVTNU sólo admite resultados positivos sin la posibilidad de utilizar otro método alternativo que pueda tener en cuenta las minusvalías. Al no contemplar la posibilidad de las minusvalías esta obligando a tributar situaciones de inexistencia de riqueza.

Una vez admitida a trámite la cuestión de inconstitucionalidad, el Abogado del Estado afirma que el art. 107 TRLRHL sería inconstitucional en la medida en la que no existiera incremento real. Por tanto, solamente será contrario a la CE en supuestos concretos que queden demostrados que no existe tal incremento. De igual modo, entiende que el tributo no tiene como fin gravar un incremento real producido por diferencia entre el precio de venta y el de compra, sino la posible riqueza potencial. Esta riqueza potencial debe entenderse por ella el incremento de valor del terreno como consecuencia de la acción urbanística del municipio y así devolver parte del beneficio obtenido a dicho ente.

Además, el Abogado del Estado entiende que la elección del valor catastral y del legislador de un método de estimación objetivo hace que no se atienda a circunstancias subjetivas del contribuyente y facilite su cálculo. En los supuestos en los que el titular del bien inmueble obtenga una pérdida patrimonial como consecuencia de transmitir el bien a un precio inferior al de adquisición dará lugar al IIVTNU, sin que ello sea contrario al principio de capacidad, ya que durante los años anteriores a la crisis económica el valor de mercado era muy superior al valor catastral y dicho tributo se siguió calculando con el valor catastral. Para el Abogado del Estado existen 2 formas que pueden paliar estos efectos negativos, uno es a través de la posibilidad de los Ayuntamientos de reducir el valor catastral, y el otro es la actualización del valor catastral.

Por tanto, el Abogado del Estado afirma que si los valores catastrales están mal determinados, no es una contrariedad al principio de capacidad económica, sino que se tendrá que acudir a los mecanismos de impugnación de esos valores previstos en la normativa.

⁶⁸ RTC\2017\26

En cambio, para el Fiscal General del Estado dichos preceptos son nulos e inconstitucionales pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones inexistentes de incremento de valor, al no permitir una fórmula de cálculo alternativa en los supuestos de minusvalías. Además, esta parte del proceso hace referencia a varias sentencias en las que se ha declarado inconstitucional este impuesto pero sólo parcialmente como es la sentencia del TC núm. 26/2017 de 16 febrero⁶⁹, anteriormente analizada, o la sentencia del TC núm. 37/2017, de 1 de marzo⁷⁰, referente al territorio histórico de Álava, al considerar que estos preceptos son idénticos a los recogidos en la Normativa Foral de dichos territorios.

Asimismo, el Fiscal General del Estado entiende que debe cuestionarse la constitucionalidad del art. 110.4 TRLRHL aunque el órgano judicial de instancia no lo haya hecho debido a que en las sentencias anteriormente citadas también fue declarado inconstitucional su precepto correlativo en la Normativa Foral, por no admitir prueba en contrario la liquidación del tributo. El Fiscal, para argumentar que debe ser objeto también de análisis por el tribunal, hace referencia al art. 39.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional⁷¹ (en adelante LOTC), por el cual permite extender la declaración de inconstitucionalidad que por conexión o consecuencia a otros artículos de la misma ley o disposiciones o acto con fuerza de ley.

El TC argumenta su decisión de forma idéntica a la sentencia anteriormente analizada, al entender que aunque el legislador tiene la posibilidad de establecer impuestos que graven una renta real o potencial, no podrá establecer tributos que graven una renta inexistente por ser contrarios al principio de capacidad económica constitucionalmente recogido. Por tanto, en los casos que surgen una minusvalía, al no poder ser contemplada en la fórmula de cálculo, se está gravando una riqueza ficticia contraria a nuestro Ordenamiento Jurídico, y no tener en cuenta si existe tal incremento

⁶⁹ RTC\2017\26.

⁷⁰ RTC\2017\37.

⁷¹ BOE núm. 239, de 5 de Octubre de 1979.

sino únicamente la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo determinado⁷².

Por ello el TC entiende que los arts. 107.1 y 107.2.A TRLRHL deben declararse nulos e inconstitucionales únicamente en los supuestos que somete a tributación situaciones inexistentes de capacidad económica, concretamente aquellas que no presentan incrementos de valor. Además declara nulo e inconstitucional el art.110.4 TRLRHL por conexión al impedir a los sujetos pasivos que puedan aportar prueba en contrario en las situaciones de inexistencia de riqueza real o potencial.

Aunque el órgano judicial no señala como debería regularse el impuesto, conforme al principio de reserva de ley es el legislador es el que debe modificar la legislación del tributo.

Para algunos autores como JUÁREZ GONZÁLEZ⁷³ pese a presentar la sentencia una imprecisión y una técnica jurídica defectuosa pone de manifiesto 2 grandes afirmaciones. Por un lado, el TC reafirma la constitucionalidad del hecho imponible del tributo. Por otro lado, la determinación de su base imponible y los preceptos que la regulaban son nulos, pero sólo en la situaciones en las que someta a tributación inexistencias de incremento de valor.

Debe señalarse que tras esta sentencia los juzgados y tribunales adoptaron unas interpretaciones contradictorias⁷⁴. En primer lugar, se encuentra la parte de la jurisprudencia que considera que los preceptos nulos lo son sólo para los supuestos que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica. Esta corriente jurisprudencial la han seguido algunos Tribunales Superiores de Justicia como el de la

⁷² RUIZ ZAPATERO, G.G.: De nuevo sobre la confirmación en amparo de un tributo declarado inconstitucional. *Quincena Fiscal*. Núm. 4, 2018, págs. 121-148.

⁷³ JUÁREZ GONZÁLEZ, J.M.: Guía para el laberinto de la plusvalía municipal. *Documento Asociación Española de Asesores Fiscales*, mayo 2019.

⁷⁴ MOCHÓN LÓPEZ, L.: La jurisprudencia constitucional y del Tribunal Supremo sobre el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la comprobación de valores: la connotación de un sistema caduco. *Quincena Fiscal*. Núm. 21, 2018, págs.169-202.

Comunidad Valencia⁷⁵ o Murcia ⁷⁶ . Otra parte de la jurisprudencia entiende que al declararse inconstitucional dichos preceptos no existe una cobertura legal para poder exigir el tributo, ya que están expulsados de nuestro ordenamiento. Esta línea jurisprudencial la han seguido algunos Tribunales Superiores de Justicia como el de Madrid⁷⁷ o el de Castilla y León⁷⁸.

Esta situación provocó una gran inseguridad jurídica y desigualdad de los recurrentes frente a los tribunales debido a no establecerse un criterio único en todo el territorio español. Para superar esta dispersión de soluciones y unificar doctrina al respecto el TS se ha tenido que pronunciar al respecto sobre el alcance de la declaración de inconstitucionalidad.

3. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO NÚM. 1163/2018, DE 9 DE JULIO

Esta sentencia⁷⁹ del TS determina el alcance de las sentencias⁸⁰ anteriormente analizadas del TC por las que se declara la inconstitucionalidad del IIVTNU y unifica las doctrinas de los diferentes Tribunales Superiores de Justicias de las diferentes Comunidades Autónomas.

Dicha resolución judicial está motivada por un recurso de casación de la sentencia pronunciada el 27 de septiembre de 2017 por la Sección Segunda de la Sala de lo

⁷⁵ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana núm. 775/2017 de 28 junio (JUR 2017\249238).

⁷⁶ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia núm. 593/2017, de 16 octubre (JUR 2017\278090).

⁷⁷ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm. 512/2017, de 19 julio (JUR 2017\211299).

⁷⁸ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, núm. 157/2017, de 22 septiembre (JUR 2017\253610).

⁷⁹ RJ\2018\3952.

⁸⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 26/2017, de 16 febrero (RTC\2017\26) y Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 mayo (RTC 2017\59).

Contencioso-Administrativo del TSJ de Aragón⁸¹, desestimatoria del recurso de apelación núm. 174/2016 , siendo los hechos del litigio son los siguientes:

1. Una entidad financiera adquiere un bien inmueble el 17 de octubre de 2002 por un precio de 2.697.378,15 euros a una sociedad mercantil. Esta entidad financiera una vez adquirido el inmueble realiza en un contrato de arrendamiento financiero con otra entidad mercantil por un precio de 17.327.169,00 euros, de los que 14.937.215,40 euros correspondían al contrato de arrendamiento y y 2.389.953,60 euros al Impuesto sobre el Valor Añadido devengado de la operación.
2. El 30 de enero de 2007 se modifica el proyecto inicial incorporándose una nueva construcción destinada a almacén valorada en 1.475.861,41 euros e incorporando dicho precio al capital pendiente de cobro del contrato de arrendamiento financiero.
3. La entidad mercantil el 5 de agosto de 2014 anticipa la opción de compra que se preveía en el contrato pagando a la entidad el montante restante de éste y el precio correspondiente a la opción de compra. Con la misma fecha, la entidad mercantil enajena el bien a otra entidad mercantil. En dicha transmisión se hace uso para la fijación de importe de un informe con fecha 1 de febrero de 2014 en el que se tasaba en 80 euros por metro cuadrado, dando un precio total de venta del superficie de 2.393.680 euros.
4. La entidad financiera recurre en vía administrativa la autoliquidación por entender que la operación no esta sujeta al IIVTNU y presenta el 28 de noviembre de 2014 una solicitud de rectificación de la autoliquidación. Esta solicitud fue rechazada por la Agencia Municipal Tributaria correspondiente. De igual forma, recurre a través de un recurso de reposición argumentado que el precio de adquisición es superior al de transmisión produciéndose una minusvalía que no debe tributar por el IIVTNU.
5. Finalmente, la entidad financiera recurre en vía contencioso-administrativa argumentado que no debe tributar por el IIVTNU debido a que el precio de la

⁸¹ JUR 2017/279178.

opción de compra estaba fijado desde la constitución del contrato y en la transmisión no pone de manifiesto ningún incremento de valor ni minusvalía.

La sentencia de instancia fue desestimada y la entidad financiera decidió recurrir en apelación al TSJ de Aragón, siendo desestimada de igual forma. El órgano judicial autonómico fundamenta su sentencia afirmando que aunque debe existir una transmisión como requisitos para el surgimiento del IIVTNU, no es suficiente, ya que debe ponerse de manifiesto un incremento de valor en los terrenos provocando un riqueza real o al menos potencial, y debe declinarse que se obligue a realizar una valoración ajena a la operación realizada.

Respecto a la alegación de que se ha producido un equilibrio entre el valor de adquisición y el de transmisión también es rechazada por el TSJ al entender que la entidad financiera no sólo recibe la cantidad de la transmisión sino los intereses y comisionados del contrato de arrendamiento financiero y de la opción de compra.

La entidad financiera recurre la sentencia a través de un recurso de casación en el que se identifica como normativa y jurisprudencia quebrantada diversas sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de diversas Comunidades Autónomas⁸², del TS⁸³, del TC⁸⁴ y los arts. 104.1, 107.1 y 107.2.A TRLRHL.

Una vez admitido el recurso por la sala de instancia, dicha entidad presenta el escrito de interposición fundamentando en 2 cuestiones. La primera hace referencia a que la liquidación del tributo se ha llevado a cabo sin ostentar una base legal, debido a que resolución impugnada aplica de forma errónea la regulación del tributo, al igual que las sentencias citadas del TC. De igual forma, alude a que el legislador es el único al que le corresponde la configuración normativa para determinar la existencia de incremento o no, que deba ser sometido a tributación.

⁸² Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 312/2012, de 22 marzo (JUR 2012\149969), sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm. 51/2017, de 2 febrero (JUR 2017\88063).

⁸³ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1132/2017, de 27 junio (RJ 2017\3677).

⁸⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 72/ 2012 (RTC 2017\72), núm. 59/2017 (RTC 2017/59).

El segundo motivo alegado es que se está gravando un supuesto de no realización del hecho imponible, al entender la entidad financiera que queda demostrado que no se ha producido un incremento de valor ni de precio en el metro cuadrado entre 2002 y 2014.

Además, alega que la Sala de instancia no ha tenido en cuenta de forma correcta las pruebas aportadas por dicha entidad y concretando que la sentencia impugnada infringe el art. 104.1 TRLRHL por encontrarse ante un supuesto no incremento de valor del terreno transmitido por mantenerse la igualdad de precios después de doce años, probado mediante documental y pericial.

Por tanto, solicita que se anule la sentencia impugnada y la liquidación realizada en concepto de IIVTNU por efectuarse sobre la base de unos preceptos declarados inconstitucionales y probar la no realización del hecho imponible del incremento de valor.

La parte demandada de instancia, es decir, el Ayuntamiento de Zaragoza, entiende que cuando la sentencia del TC núm. 59/2017 de 11 mayo⁸⁵ hace referencia a que el legislador es el único facultado para establecer una legislación del tributo en la que se determine la existencia o no de incrementos de valor que pueden someter a tributación, no denota que esos artículos no serán de inaplicación mientras esté no legisle.

El aplicador del tributo tendrá que valorar en cada caso si se ha producido un incremento de valor que pueda ser objeto de tributación como se establece en la normativa, siendo esta flexible, mientras que el legislador no se pronuncie. De igual manera, entiende que es errónea la apreciación que hace el sujeto solicitante del recurso por entender que la declaración de inconstitucionalidad que se cita afecta a todos los supuesto de devengo del tributo así como ciertos preceptos que entiende implícitos, rebasando tal pronunciamiento. Además, provocaría la privación de los recursos necesarios a los Ayuntamiento que garantizan el principio de autonomía financiera.

Por último, respecto a la alegación de que el tribunal de instancia no ha tenido en cuenta de forma correcta las pruebas aportadas, es incoherente con el fundamento

⁸⁵ RTC 2017\59.

jurídico sexto y séptimo de la sentencia impugnada debido a que en ellos se recoge que el tribunal valorará de acuerdo con la sana crítica la prueba documental y pericial practicada.

Una vez realizados los trámites correspondientes, el proceso judicial continua para determinar el alcance y los efectos sentencia del TC núm. 59/2017 de 11 mayo⁸⁶. Debido a la imposibilidad de gravar por el tributo las inexistencia de incremento de valor en el momento de su transmisión es necesario determinar a quién le corresponde probar tal situación y a través de qué medios. Por tanto, el órgano judicial entiende que esta cuestión suscita un interés casacional que es necesario para asentar jurisprudencia al respecto.

El TS hace un memorando de la sentencia del TC anteriormente citada haciendo hincapié en que los arts. 107.1, 107.2.A y 110.4 TRLRHL, únicamente son inconstitucionales en la medida que someten a tributación las inexistencias de incrementos de valor, y que le corresponde al legislador la posible modificación legislativa para no gravar tales situaciones. Señala que estas cuestiones podría entenderse contradictorias entre sí.

A consecuencia de ello, algunos Tribunales Superiores de Justicia han asentando una doctrina que anula las liquidaciones del IIVTNU al entender que estos preceptos se encuentran expulsados de nuestro Ordenamiento Jurídico y tales liquidaciones no encuentran cobertura legal, siendo indiferente si ha existido incremento de valor o no. De igual forma, esta doctrina entiende que no se puede hacer uso de una prueba pericial por adolecer de cobertura legal como podría ser la comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos, entre otros.

El TS entiende que esta postura es errónea por tratarse de una declaración de inconstitucional parcial de los arts. 107.1 y 107.2.A TRLRHL, es decir, sólo serán de inaplicación en los supuestos que no exista un incremento de valor. En cambio, el art. 110.4 TRLRHL sí ha sido declarado inconstitucional, siendo expulsado del

⁸⁶ RTC 2017\59.

Ordenamiento y no pudiendo ser de aplicación en ningún caso, y permitiendo que el sujeto pasivo del IIVTNU pueda probar la inexistencia de incremento de valor⁸⁷.

En la propia sentencia que se se esta analizando se recoge que carece de sentido que el TC anule estos preceptos en los supuestos que no entran en contradicción con la CE al tratarse me manifestaciones de riqueza real o potencial plenamente valida con el principio de capacidad economía.

De la misma forma, señala que aunque la competencia para modificar la normativa del tributo corresponde al poder legislativo, mientras esta no se realice no se puede entender que el contribuyente no pueda probar la existencia de minusvalía y que el aplicador del derecho la valore, por entender que no exista fundamento legal. Este fundamento se encontraría en el principio de seguridad jurídica y el de reserva de ley en materia tributaria, recogidos en la CE.

El Tribunal argumenta esta posición fundamentado en tres razones⁸⁸. La primera razón que recoge afirma que la solicitud de intervención legislativa respecto de la normativa del IIVTNU no sólo se llevan cabo para no gravar las situaciones de inexistencia de incremento sino también para cubrir una laguna legal consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad. Esta laguna no haría referencia a la aportación de prueba por el contribuyente y su valoración, ya que encontraría su fundamento en la legislación tributaria, como se recoge en el apartado I de la Exposición de Motivos de la Proposición de ley núm. 122/000196⁸⁹ por la que se modifica el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

La segunda razón que presenta el TS es que una vez anulado y expulsado definitivamente del Ordenamiento Jurídico, la prohibición del los sujetos pasivos de no

⁸⁷ GONZÁLEZ PINO, A.: La proposición de ley por la que se modifica las Haciendas Locales. *Quincena fiscal*. Núm. 3, 2019, págs. 97-108.

⁸⁸ MENÉNDEZ MORENO, A.: El largo y tortuoso camino del IIVTNU. *Quincena Fiscal*. Núm. 17, 2018, págs. 9-18.

⁸⁹ BOCG núm. 225/1, de 9 de marzo de 2018.

probar la situación de inexistencia de incremento, resulta posible realizarlo⁹⁰. El órgano judicial señala que se trata de una cuestión diferente a quién correspondería la carga de la prueba, los medios que debe utilizar o si dichas cuestiones tiene una cobertura legal.

La tercera razón recogida es que la posición de los Tribunales Superiores de Justicia como el de Castilla y León⁹¹ es errónea, ya que despoja de sentido la sentencia del TC núm. 59/2017 de 11 mayo⁹².

Por tanto, sí es posible que se prueba la existencia de minusvalía en el IIVTNU. La siguiente cuestión que se presenta es a quién corresponde la carga de la prueba de la minusvalía. Una vez declarados inconstitucionales parcialmente de los arts. 107.1 y 107.2.A TRLRHL, y total el art. 110.4 TRLRHL, el sujeto pasivo puede probar que no ha existido una situación de incremento de valor y una vez demostrada no se debe liquidar el tributo. En cambio, si no queda demostrada tal minusvalía sí que debe liquidarse el impuesto de acuerdo a los artículos declarados parcialmente inconstitucionales por no ser contrarios al principio de capacidad económica⁹³.

El TS entiende que el sujeto que debe ostentar la carga tributaria corresponde al sujeto pasivo, no sólo con el fundamento de que quien haga valer su derecho deberá probarlo recogido en el art. 105.1 LGT sino también en la sentencia del TC analizada⁹⁴ por anular la prohibición del sujeto pasivo de no poder aportar prueba⁹⁵.

En lo que respecta a los medios de prueba de los que puede hacer uso el obligado tributario, el órgano judicial entiende que puede utilizar cualquiera que aun siendo de

⁹⁰ PAGÉS I GALTÉS, J.: Efectos de la declaración de inconstitucionalidad parcial del IIVTNU tras la sentencia interpretativa dictada por el Tribunal Supremo en 2018. *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica: Nueva Época*. Núm. 11, 2019, págs. 156-183.

⁹¹ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, 22 de septiembre de 2017 (JUR 2017\253610).

⁹² RTC 2017\59.

⁹³ JERICÓ ASÍN, C.: El «incremento de valor acreditado (o no)», elemento clave para liquidar la Plusvalía. *Aranzadi doctrinal*. Núm. 8, 2018.

⁹⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 (RTC 2017\59).

⁹⁵ SOSPEDRA NAVAS, F.J.: Hacienda local. Las tributación de la plusvalía: alcance del pronunciamiento de inconstitucionalidad de la STC 59/2017, de 11 de mayo. *La administración práctica*. Núm. 9, 2018, págs. 127-135.

forma indiciaria, se puede apreciar la minusvalía, como podría ser la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión recogidos en las correspondientes escrituras públicas⁹⁶, o prueba pericial.

Si la Administración Pública no estuviera conforme con las pruebas aportadas por el sujeto pasivo del tributo, podrá aportar las que estime pertinentes para demostrar la plusvalía. Una vez valoradas las pruebas aportadas en el proceso tributario administrativo, el obligado tributario podrá recurrir en vía administrativa, e incluso llegar a la vía judicial si fuera necesario. Si llegara a vía judicial, la prueba de minusvalía será apreciada por los órganos judiciales conforme a lo establecido Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa⁹⁷, Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil⁹⁸ y la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil⁹⁹.

En lo que respecta al caso concreto, el TS entiende que no ha lugar al recurso de casación interpuesto por la entidad financiera por no vulnerarse el principio de igualdad porque aunque existieran doctrinas contradictorias entre diversos Tribunales Superiores de Justicia, dicho principio necesitaría identidad de órgano judicial, de la sala y de la sección, no concurriendo en este caso. De igual forma, al revisar la valoración de las pruebas aportadas realizada por el órgano judicial de instancia, entiende que la valoración es correcta y concluye que sí ha existido un incremento de valor.

Esta sentencia supuso un gran avance al unificar la doctrina de los órganos judiciales autonómicos y admitir como prueba suficiente las escrituras públicas de compra y venta del terreno por parte del obligado tributario para acreditar que se encuentra en supuesto de minusvalía.

⁹⁶ ALÍAS CANTÓN. M.: La escritura como prueba para acreditar la depreciación del valor a efectos del IIVTNU. *Quincena Fiscal*. Núm. 11, 2017, págs. 21-34.

⁹⁷ BOE núm. 167, de 14 de julio de 1998.

⁹⁸ Gaceta de Madrid núm. 206, de 25 de julio de 1889.

⁹⁹ BOE núm. 7, de 08 de enero 2000.

4. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO NÚM. 122/2019, DE 5 DE FEBRERO

Esta sentencia¹⁰⁰ del TS resuelve los problemas interpretativos en lo relativo a los fallos de las anteriores sentencias analizadas y tiene como fin aclarar las cuestiones referidas declaración de inconstitucionalidad en relación al cálculo de la base imponible por la utilización de una regla objetiva de valoración de plusvalía, desligada de la efectiva existencia de la misma e incluso cuando se ha producido una minusvalía, sin posibilidad de prueba en contrario.

La sentencia que se analizara a continuación corresponde a un recurso de casación, en el que los hechos de instancia son los siguientes:

1. El Ayuntamiento de Madrid emite la liquidación del IIVTNU como consecuencia de la cesión y transmisión de dos inmuebles.
2. En 2013 se formaliza la escritura de compraventa por la que una entidad mercantil transmite a un particular los anteriores inmuebles. Posteriormente, se presentan las autoliquidaciones IIVTNU, consignado un importe de 0,00 euros al considerar que no se ha producido un incremento de valor en dichos inmuebles.
3. La Agencia Tributaria en 2014 emite una resolución en la que liquida las transmisiones por un importe de 3.927,41 y 245 euros. Dichas liquidaciones fueron recurridas en reposición y éstos fueron desestimados por el Director de la Agencia Tributaria de Madrid. Esta desestimación fue reclamada por la interesa a través de una reclamación económico-administrativa. En 2016, el Tribunal Económico- Administrativo Municipal confirma la liquidación emitida por la Agencia Tributaria al considerarla adecuada a derecho al no presentar errores en la cuantificación, tras observar el cálculo en relación con el art. 107.4 TRLRHL y el art. 10 de la Ordenanza Fiscal que regulación .
4. La entidad mercantil interpuso recurso contencioso-administrativo que fue resuelto por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 14 de

¹⁰⁰ RJ\2019\484.

Madrid, dictando una sentencia estimatoria en base a la doctrina establecida por el TC al respecto.

5. En sede casacional la controversia planteada es el alcance de la sentencia del TC 59/2017¹⁰¹, refrendada a los arts. 107.1, 107.2.A y 110.4 TRLRHL. Si esta inconstitucionalidad obliga entonos los casos a anular las liquidaciones y reconoce el derecho a al devolución de ingresos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el IIVTNU, o únicamente valora la existencia o no de una situación de expresión de capacidad económica en cada caso.

El Ayuntamiento de Madrid justifica la admisión a trámite del recurso en la infracción de los arts. 107.1, 107.2.A y 110.4 TRLRHL y la doctrinal jurisprudencial del TC¹⁰², siendo estas relevantes y determinante para la decisión de la sentencia de instancia. Esta infracción se fundamenta al interpretar la inconstitucionalidad total los dos primeros artículos mencionados anteriormente por anular las liquidaciones recurridas. Esta interpretación resulta errónea, ya que estos preceptos únicamente son inconstitucionales y deviene nulos en la medida que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica.

Análogamente, el Ayuntamiento argumenta que la sentencia impugnada, ante situaciones sustancialmente iguales, interpreta normas de Derecho Estatal o de la Unión Europea contrarias a las establecidas por otros órganos jurisdiccionales como serían las dictadas por las Salas de lo Contencioso administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia de Extremadura, de 13 de julio de 2017¹⁰³ o de Castilla y León, sede de Burgos, Sección Segunda, de 9 de junio de 2017¹⁰⁴, entre otras.

El TS admite a trámite el recurso al apreciar que concurre interés casacional objetivo para formar jurisprudencia en los siguientes términos:

¹⁰¹ RTC 2017\59.

¹⁰² RTC 2017\59 y RTC\2017\26.

¹⁰³ JUR 2017\215552.

¹⁰⁴ JUR 2017\183609.

*“[...]Determinar si, para **garantizar la seguridad jurídica** (artículo 9.3 CE), la **igualdad en la aplicación de la ley** (artículo 14 CE) y el respeto de la **reserva de ley en materia tributaria** (artículos 31.3 y 133.1 y 2 CE), la **inconstitucionalidad de los artículos 107.1 , 107.2 a) y 110.4 TRLHL** declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, **obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el IIVTNU, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica, como deriva de la tesis que sostiene la Sala a quo . [...]**”.*

La entidad local argumenta en su escrito de interposición que no se debatió la existencia o no de incremento de valor de los terrenos en el proceso de instancia, por entender que se encuentran expulsados del Ordenamiento Jurídico los preceptos que determinaban la base imposible y sin pronunciarse el legislador sobre otra posible fórmula de cálculo. Igualmente, mantiene que la sentencia de instancia interpreta de forma errónea la doctrinal constitucional, en lo referente a su alcance y nulidad de los preceptos. Esto es debido a que los preceptos son inconstitucionales y deviene nulos en la medida que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica.

Además, en dicha sentencia se vulneraría el principio de seguridad jurídica al realizar una interpretación dispar a la realizada por las resoluciones de los Tribunales Superiores de Justicia que acomodaron su jurisprudencia a la declaración de inconstitucionalidad. Por ello, el Ayuntamiento solicita que se case la sentencia de instancia y se declare ajustada derecho las resoluciones administrativas impugnadas en instancia.

La entidad mercantil sostiene que la sentencia de instancia no infringe el Ordenamiento Jurídico ni la jurisprudencia del TC, y por ello debe desestimarse el recurso de casación.

Por tanto, serán objeto de recurso si la sentencia de instancia es conforme a derecho por lo que deberá interpretarse la sentencia del TC 59/2017¹⁰⁵, de 11 de mayo.

¹⁰⁵ RTC 2017\59.

Para ello, el TS hace referencia a la sentencia del mismo órgano judicial, núm. 1163/2018 de 9 julio de 2018 ¹⁰⁶al resolver cuestiones idénticas en lo sustancial. En dicha sentencia, analizada en el epígrafe anterior, interpreta el alcance de los preceptos del tributo declarados inconstitucionales parcialmente.

Este caso fue admitido a trámite por la necesidad de esclarecimiento si la sentencia del TC anteriormente citada obligaba en todos los casos a anular las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos, para garantizar la seguridad jurídica, la igualdad en la aplicación de la ley y la reserva en materia tributaria. El TS hace una remisión al fundamento séptimo de la sentencia dictada por él mismo, núm. 1163/2018 de 9 julio¹⁰⁷, anteriormente citada. En dicho argumento el TS fija la interpretación de los preceptos 107.1, 107.2.A y 110.4 TRLRHL. Respecto de los arts. 107.1 y 107.2.A TRLRHL aclara que han sido declarados inconstitucionales y nulos pero parcialmente, es decir, son constitucionales y aplicables en los supuestos en los que el obligado tributario no acredite por cualquier medio probatorio que se encuentra en un supuesto de minusvalía tras la transmisión del terreno. Por el contrario, el art. 110.4 TRLRHL ha sido declarado inconstitucional y nulo, por lo que no podrá ser de aplicación para ningún caso por no permitir acreditar prueba en contrario que destruya la presunción de un aumento de valor en los terrenos en todas las transmisiones. Esta declaración de inconstitucionalidad permite que los sujetos pasivos puedan aportar prueba en contrario que acredite la inexistencia de un incremento de valor de los terrenos o constatare la existencia de incremento de valor para la aplicación de los arts. 107.1 y 107.2.A TRLRHL.

En lo referente a las pretensiones del caso concreto son una expresión de la denominada tesis “maximalista”, es decir, tendencia a mantener ideas o actitudes extremas, ha llevado al tribunal a favorecer la comprensión de su sentido y alcance. Por ello mismo, fundamenta sus decisiones en lo ya recogido en su propia sentencia núm. 1163/2018, de 9 de julio de 2018¹⁰⁸. El TS casa y anula la sentencia de instancia al

¹⁰⁶ RJ\2018\3952.

¹⁰⁷ RJ 2018\3952.

¹⁰⁸ RJ\2018\3952.

contiene un criterio contrario al establecido por este órgano judicial, por considerar que los arts. 107.1 y 107.2.A TRLRHL han sido expulsados del Ordenamiento Jurídico haciendo imposible la determinación de la base imponible del tributo. Esta consideración resulta errónea como se ha podido contemplar con anterioridad debido a que estos preceptos solamente han sido declarados inconstitucionales parcialmente, siendo de aplicación para los supuestos de plusvalía.

De igual forma, el órgano judicial entiende que la afirmación de que debido al vacío legal tras la desaparición de los anteriores preceptos citados la única solución compatible con la norma es la anulación de todas las liquidaciones. Ello es debido a que no han una fórmula de cálculo vigente para liquidar el tributo y los tribunales no pueden establecer una diferente debido a la reserva de ley que opera en materia tributaria y a la seguridad jurídica, es errónea. Además, el órgano de instancia desecha todas las pruebas que estaban a su disposición sin valorarlas y de que la parte recurrente aportar una prueba pericial que no ha sido examinada en la que se incluye la imposibilidad de liquidar el tributo en cualquier supuesto. La sentencia de instancia carece de una valoración que prueba la existencia de un incremento de valor, ni de datos que puedan aportar tal suposición; análogamente, también carece de datos por los que la entidad mercantil soportara una minusvalía en la transmisión. Por ello, el TS entiende que lo correcto es que las actuaciones vuelvan a la administración para que valoren si el obligado tributario acredita de forma suficiente la inexistencia de una plusvalía por cualquier medio probatorio.

En conclusión, la importancia de esta sentencia es debido a su reiteración en los fundamentos ya realizados en la sentencia del TS núm. 1163/2018, de 9 de julio de 2018¹⁰⁹, y estableciendo una doctrina única sin haber lugar a criterios dispares. Además de favorecer la aportación de prueba por el obligado tributario por cualquier medio admitido en derecho para desvirtuar la presunción de un incremento de valor en todas las transmisiones de terrenos.

¹⁰⁹ RJ\2018\3952.

IV. VÍAS PARA RECURRIR LAS LIQUIDACIONES DEL TRIBUTO EN SITUACIONES DE INEXISTENCIA DE UN INCREMENTO DE VALOR

La legislación del tributo prevé dos formas de liquidar el IIVTNU. Por un lado, se encuentran las liquidaciones presentadas por los obligados tributarios, es decir, una autoliquidación, y subsidiariamente los Ayuntamientos que no establezcan el sistema de autoliquidación procederían ellos mismo a liquidar el impuesto notificando la cantidad, plazo para su ingreso y los posibles recursos de los que puede hacer uso¹¹⁰.

A la hora de recurrir las liquidaciones del tributo en los supuestos de minusvalía, es importante no sólo distinguir entre qué sistema de liquidación nos encontramos, sino también si es una liquidación actual, no prescrita o ya ha devenido firme.

1. AUTOLIQUIDACIONES

En lo que respecta a las autoliquidaciones actuales, se presentaran conforme a lo establecido por la jurisprudencia del TC y del TS anteriormente analizada. Por tanto, si estamos ante una minusvalía, a la hora de presentar la autoliquidación tendrá que incorporar las pruebas pertinentes que demuestren la no realización del hecho imponible del tributo por no existir tal incremento de valor. Si el Ayuntamiento no aceptara la existencia de minusvalía y entendiera que ese supuesto de hecho debe tributar, el sujeto pasivo podrá recurrir a través de un recurso de reposición. Si la resolución de dicho recurso fuera desestimatoria, tendrá que acudir a la vía judicial presentando un recurso contencioso-administrativo.

Si se tratase de una autoliquidación no prescrita el obligado tributario tendrá que solicitar de rectificación de autoliquidación con la devolución de ingresos indebidos antes de los cuatro años desde que se presento dicha autoliquidación, siendo éste el plazo previsto en los arts. 32 y 66 LGT para las percepciones indebidas. El órgano

¹¹⁰VAQUERA GARCÍA, A., DÍAZ FLECHA, C.: *Esquemas de derecho financiero local...*ob.cit. págs. 66-70.

gestor del tributo deberá resolver en un plazo de seis meses o en caso contrario se entenderá desestimada por silencio negativo.

Llegados a este punto hay que diferenciar dos tipos de municipios. Si se trata de municipios de gran población podrán optar por la opción de interponer en el plazo de un mes un recurso de reposición potestativo ante el órgano que dictó el acto administrativo o acudir directamente a la reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Municipal (en adelante TEAL) correspondiente. La resolución del TEAL pondría fin a la vía administrativa, y solo podrá recurrir esta resolución en vía judicial en el plazo de dos meses.

Si se trata de otro tipo de municipios o entidades locales, deberá interponer un recurso de reposición obligatorio ante el órgano que dictó el acto en el plazo de un mes. El órgano administrativo deberá resolver en un mes, y dicha resolución pone fin a la vía administrativa. Si el obligado tributario deseara recurrir la resolución administrativa dictada en dicho recurso deberá interponer un recurso contencioso administrativo¹¹¹ en vía judicial.

Una vez transcurrido el plazo de cuatro años de prescripción si no se ha recurrido en tiempo y forma, la autoliquidación deviene en prescrita y las posibilidades de recurrir son más dificultosas.

Por un lado, se encuentra la posibilidad de solicitar un procedimiento especial de revisión para la declaración de nulidad del acto siempre que ponga fin a la vía administrativa o no se ha recurrido en plazo, siempre y cuando se pueda encuadrar dentro de uno de los supuestos que recoge el art. 217.1 LGT. El TS en algunas sentencias¹¹² ha estimado que las liquidaciones dictadas bajo el amparo de una norma declarada inconstitucional posteriormente son nulas de pleno de derecho de forma automática, sin estar sometidas a ningún plazo de prescripción. Cabe señalarse que esta

¹¹¹ BARRIO GALLARDO, A.: El cálculo de la plusvalía a debate tras su declaración de inconstitucionalidad parcial. *Quincena Fiscal*. Núm. 15. 2018, págs. 41-64.

¹¹² Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2000 respecto de las liquidaciones del gravamen complementario de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar (RJ 2000\4880).

postura ha sido reexaminada por otras sentencias¹¹³ del mismo órgano judicial en las que no se considera que la declaración de inconstitucionalidad de la norma de como resultado la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones dictadas a su amparo. El procedimiento para la declaración de nulidad de pleno derecho podrá iniciarse tanto a instancia de parte como de oficio.

Otra forma para recurrir la autoliquidación prescrita, sería utilizar un recurso extraordinario de revisión contra los actos firmes, pero la controversia que surge es debido a que los supuestos que de lugar a este recurso son tasados y en el único que podría encuadrarse es en el recogido en el art. 244.1.A LGT:

“Que aparezcan que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido”.

La polémica que suscita esta opción es si las sentencias dictadas por los órganos judiciales posteriores al acto se pueden considerar como documento de valor esencial, debido a que la jurisprudencia del TS no es partidaria de esta postura.

Otra opción que sería la revocación del acto de autoliquidación por la Administración argumentando que las circunstancias sobrevenidas de la situación jurídica hacen improcedente el acto dictado. Esta posibilidad plantea problemas debido a que se trata de un procedimiento potestativo de la Administración, tal y como se recoge en el art. 219.2 LGT. Los Ayuntamientos son los que deben decidir si la llevan a cabo o no.

Existe una última posibilidad de reclamación pero es muy ardua y complicada, se configuraría a través de diversos preceptos. El primer artículo que debe señalarse es el art. 38.1 LOTC que recoge lo siguiente:

“Las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado»”.

¹¹³ Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de julio de 2003 (RJ 2003\6370) y de 2 de febrero de 2004 (RJ 2005\2251).

Tal y como se recoge en la sentencia por la que se declara la inconstitucionalidad de los preceptos se expulsan del Ordenamiento Jurídico desde el inicio pero nada contempla sobre sus efectos retroactivos, ya que el TC en sus fallos pueden establecer límites a estos efectos. Al no establecer ningún límite deberán aplicarse los límites existentes con carácter general recogidos en el art. 161.1.A CE. Este precepto contempla lo siguiente:

“La declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada”.

Dicho precepto es desarrollado en el art. 40.1 LOTC que recoge lo siguiente:

“Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad”.

Por tanto, podría afirmarse que el único límite con carácter general es la existencia de una sentencia firme, debido a que ni se trata de procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador para que puedan revisarse. Fuera de este límite se encuentran las situaciones firmes en vía administrativa como ocurre con las autoliquidaciones prescritas.

En definitiva, esta vía de recurso solo podría ser aplicación para aquellos casos en los que el obligado tributario no haya obtenido una sentencia firme en vía judicial, es decir, si el obligado tributario únicamente acudió a la vía administrativa podría utilizar esta posibilidad para recurrir.

Debe señalarse que el TC apelando a los principios constitucionales de seguridad jurídica e igualdad ha ampliado el límite general a situaciones de firmeza

administrativa, debido a que supone un trato desfavorable para aquellas personas que recurren ante los Tribunales frente aquellas que no recurrieron la revisión del acto¹¹⁴.

En definitiva, aunque esta podría ser la vía más favorable de recurso para las autoliquidaciones prescritas que no se recurrieron en vía judicial en su momento, actualmente se hace una tarea compleja al extender el TC límite con carácter general a las situaciones firmes en vía administrativa.

2. LIQUIDACIONES

En lo referente a los a las liquidaciones realizadas por el Ayuntamiento sigue un procedimiento similar al de las autoliquidaciones pero con alguna especialidad. Si se trata de una liquidación actual dictada por un Ayuntamiento, el contribuyente dispondrá de un mes para interponer recurso, sino la liquidación deviene firme. En caso de que el contribuyente recurra una liquidación actual y no firme, debe diferenciarse si estamos ante municipios de gran población o si se trata de otro tipo de municipios o entidades locales.

En los municipios de gran población se podrá optar por la opción de interponer un previo y potestativos recurso de reposición en el plazo de un mes ante el órgano que dicto el acto administrativo de liquidación, o acudir directamente la reclamación económico-administrativa ante el TEAL correspondiente. Una vez que el TEAL adopte una resolución se podrá acudir a la vía judicial para impugnarla en el plazo de dos meses desde su notificación.

En cambio, en cualquier otro tipo de municipios o entidades locales se deberá interponer un recurso de reposición obligatorio en el plazo de un mes y la resolución de este recurso pondría fin a la vía administrativa. Si la resolución fuera desestimatoria

¹¹⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 45/1989 de 20 febrero (RTC 1989\45).

dispondrá de un mes para interponer recurso contencioso administrativo en vía judicial¹¹⁵.

Un supuesto diferente es si se trata de una resolución de liquidación firme, en estos casos podría haber varias opciones. Estas opciones serían las mismas que las que se contemplan para las autoliquidaciones prescritas recogidas en el apartado anterior, por ello en este caso solo se nombrarían sin desarrollarse.

- Recurso de revisión para declarar la nulidad de pleno derecho.
- Recurso extraordinario de revisión.
- Revocación.
- Vía del art. 161.1.A CE en relación con el art. 40.1 LOTC.

3. RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN

Respecto a la posible responsabilidad patrimonial de la administración es difícilmente viable debido a que el art. 32. 4 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público¹¹⁶ (en adelante LRJSP) contempla lo siguiente:

“Si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, 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 tanto, solo daría lugar a responsabilidad patrimonial de la administración cuando se cumpliera los requisitos generales de nexo causal y daño efectivo e individualizable, y además, se recurriera en vía judicial una liquidación del tributo alegando la inconstitucionalidad de la legislación por la inexistencia de incremento de

¹¹⁵ MORENO SERRANO, B.: Procedimiento administrativo. Recurso contencioso-administrativo contra el IIVTNU: ¿es necesario agotar la vía administrativa?. *La administración práctica*. Núm. 8, 2018, págs. 51-60.

¹¹⁶ BOE núm. 236, de 02 de octubre de 2015.

valor y hubiera sido resuelta por una sentencia desestimatoria. Dicha sentencia debe ser anterior a la declaración de inconstitucionalidad y que provocara un daño.

Asimismo, la actuación judicial debe contribuir al daño por considerarse esta erróneo como sería negar el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad, siendo posteriormente dicha regulación declarada inconstitucional y expulsada del Ordenamiento Jurídico¹¹⁷.

Estos requisitos se ven además complementados con otro límite recogido en el art. 34.1 de LRJSP, al establecer que sólo podrán ser indemnizables las lesiones producidas en los cinco años anteriores a la fecha de publicación de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma.

Por tanto, aunque puedan existir numerosos casos en los que pudiera surgir una responsabilidad patrimonial de la administración, el cerco se va cerrando cada vez más cuando se exige que cumplan todos los requisitos haciendo muy difícil en la práctica que pueda surgir resarcimiento por parte de la administración.

V. POSIBLES SOLUCIONES PARA ADECUAR EL TRIBUTO A LAS CONTROVERSIAS SURGIDAS

Algunos autores como GONZÁLEZ PINO¹¹⁸ han manifestado diversas soluciones para reordenar el impuesto. Entre la dicha soluciones se encuentran las siguientes:

- Regresar al sistema anteriormente se recogía en los arts. 350 y ss. del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local¹¹⁹. Este sistema se

¹¹⁷ CREMADES SCHULZ, M., VÉLEZ FRAGA, M.: Una reflexión sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. *Actualidad jurídica Uría Menéndez*. Núm. 46, 2017, págs. 29-36.

¹¹⁸ GONZÁLEZ PINO, A.: La devolución de ingresos relativos al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana tras las sentencia del Tribunal Constitucional...ob.cit. págs. 121-136.

¹¹⁹ BOE núm. 96, de 22 de abril de 1986.

estructuraba a través de una diferencia de valores. Por tanto, la base imponible del tributo era la diferencia entre el valor corriente en venta del terreno al comenzar y al terminar el período de imposición. Este valor corriente en venta o valor final era fijado por los Ayuntamientos periódicamente a través de unos tipos unitarios. Al fijar estos tipos se tendría en cuenta el aprovechamiento urbanísticos según la zona en la que se encontrase el terreno. Dicha solución no es muy viable debido a que el período que estuvo vigente provocó un gran número de litigios, ya que la fijación de estos valores unitarios era realizada por los Ayuntamientos y cada vez que varían éstos provocaban una nueva Ley Reguladora de Haciendas Locales.

- Modificación de la legislación actual a través de la fijación de unos coeficientes de incremento anual por la Ley de Presupuestos Generales del Estado, y no por cada Ayuntamiento. Esta solución sería un criterio unitario para todo el territorio y que ya es de utilización en otros sistemas como es el de actualización de los valores catastrales. Las Haciendas Locales seguirían manteniendo su autonomía, al poder los Ayuntamientos fijar los tipos de gravamen pero no los coeficientes anuales. Además, dicho autor contempla la posibilidad de incrementar hasta treinta años el límite temporal como sucedida en el precedente IIVTNU.

- Implantación de un sistema alternativo mediante un sistema de recargos en el IRPF, en el Impuesto de Sociedades o en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Esta posibilidad simplificaría el sistema actual y daría mayor seguridad jurídica al homogeneizar la determinación de la existencia de un incremento de valor. El autor piensa que el tributo pasaría a ser más efectivo y evitaría la posible doble imposición que se plantean con el sistema actual. El problema que podría plantearse es debido a que todos los impuestos anteriormente citados fijan el domicilio fiscal del sujeto pasivo y el no el lugar donde se encuentra el bien inmueble que sería objeto de transmisión. Esto no debería ser problema para no tener en cuenta dicha posibilidad. Si se optará por dicho sistema tendría que establecer un método de reparto.

Otra opción contemplada por otros autores es una nueva legislación del tributo como ha ocurrido en la Comunidad Foral de Navarra. La Ley Foral 19/2017, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas

Locales de Navarra¹²⁰, introduce las minusvalías como un supuesto de no sujeción. De igual manera contempla que los asuntos pendientes que se encuentren en el Tribunal Administrativo de Navarra y en los órganos jurisdiccionales, deben ser devueltos a los Ayuntamientos para que practiquen nuevas liquidaciones¹²¹.

Esta solución es controvertida a nivel estatal debido al panorama político en el que nos encontramos. En la actualidad, existe una Proposición de Ley por la que se modifica el TRLRHL en el que se incorpora una nueva regulación del IIVTNU. Esta legislación no se ha pronunciado sobre el vía que deben seguir las liquidaciones no prescritas del tributo, por lo que deberían seguirse los criterios establecidos por el TS. La nueva legislación recoge una nueva redacción de los arts. 104.5, 107.1, 107.4 y 110.4 TRLHL, en los que se recoge la naturaleza y hecho imponible, los supuestos de no sujeción, la base imponible y la gestión tributaria. En la nueva legislación se incorporaría un nuevo supuesto de sujeción del tributo, siempre que se **“acredite una inexistencia de incremento de valor, por diferencia entre los valores reales de transmisión y adquisición del terreno”**¹²².

Contempla que los sujetos son quienes deberán manifestar que la transmisión no esta sujeta al tributo por el anterior motivo, siempre aportando las pruebas que lo acrediten¹²³. Además recoge que debe entenderse por valores reales de transmisión y adquisición de terreno **“los que consten en los títulos que documenten la transmisión”**, prevaleciendo sobre ellos, **“los comprobados por la Administración tributaria”**, pero únicamente en los casos que sean mayores a aquellos¹²⁴.

¹²⁰ BOE núm. 20, de 23 de enero de 2018.

¹²¹ UTANDE SAN JUAN, J.M.: STC 44/2019 sobre la competencia para la revisión de los expedientes del IIVTNU en Navarra (Ley Foral 19/2017, 27 de diciembre). *BIT plus*. Núm. 231, 2019, págs. 32-41.

¹²² CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: Curso de derecho financiero, 22ª ed., Civitas, Madrid, 2008, págs. 633-644.

¹²³ GERVASONI VILA, C.: Última actualización relativa al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Actualidad Jurídica Aranzadi*. Núm. 939, 2018, pág. 12.

¹²⁴ MENÉNDEZ MORENO, A.: La proyectada modificación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: más de lo mismo. *Quincena fiscal*. Núm. 10, 2018, págs. 9-18.

Además la Proposición de Ley recoge que en los supuesto de minusvalías no tendrán en cuenta los años que con anterioridad si se produjo un incremento de valor. Esta nueva legislación plantea problemas al contemplar la transmisión del inmueble y no de los terrenos urbanos que es lo que grava el IIVTNU.

La legislación guarda silencio respecto de la posible tasación pericial contradictoria frente a la comprobación realizada por la Administración tributaria, pero aun así podrá realizarse. Esta legislación recogerá una nueva determinación de base imponible que se realizara a través de multiplicar el valor por los coeficientes correspondientes a los períodos de titularidad. De igual forma también recoge una nueva determinación de la plusvalía sustituyendo los porcentajes anuales por unos coeficientes máximos que se instauran en relación con los años transcurridos. Dichos coeficientes serán aprobados por los Ayuntamientos.

Estas disposiciones solo serán de aplicación a las transmisiones realizadas desde la entrada en vigor de dicha ley o una vez que se modifiquen las ordenanzas fiscales para ajustarse a ella.

Esta opción también plantea problemas debido a que unos sujetos pasivos se les aplicara un método de estimación directo y a otros un método de estimación objetiva, sin posibilidad de elección por ellos. Además esta Proposición de Ley no sigue la línea que establecía la Comisión de Expertos para reformar el IIVTNU.

La solución que planteaba la Comisión de Expertos es la sustitución del tributo por una nueva figura que grave los incrementos de valor de los terrenos, con independencia de cual sea su naturaleza, siempre y cuando atendiendo a los valores reales, pudiéndose deducir de los tributos estatales de carácter personal que graven los incrementos valor de bienes inmuebles. La dificultad que se produce en esta proposición es el control de las liquidaciones en la mayoría de los Ayuntamientos¹²⁵.

¹²⁵ MENÉNDEZ MORENO, A.: Los impuestos locales. *Quincena fiscal*. Núm. 21, 2017, págs. 13-20.

Para otros autores como PEDREIRA MENÉNDEZ¹²⁶ el tributo debería desaparecer, debido a que las ganancias obtenidas, ya son gravadas por otros tributos, y no tiene sentido la existencia de un tributo que no grava las mismas. Esta opción es muy difícil que se lleve a cabo debido a la pérdida de recaudación para los entes locales.

Otra posible solución es la creación de un nuevo impuesto con un carácter analógico al IIVTNU pero que tenga en consideración las minusvalías.

Por tanto, las posibles soluciones que se contempla son:

- Regresar al régimen anterior del tributo.
- Modificación de la legislación estableciendo unos coeficientes en la Ley de Presupuestos Generales.
- Implantación de un sistema alternativo.
- Nueva legislación del tributo.
- Supresión del tributo.
- Creación de un impuesto análogo.

¹²⁶ PEDREIRA MENÉNDEZ, J.:La inconstitucionalidad parcial de la plusvalía municipal debería servir para su eliminación total...ob.cit. págs. 133-140.

CONCLUSIONES

Primera. La bajada del precio de la vivienda en nuestro país provoca que en las transmisiones de inmuebles se plasmen las deficiencias de la fórmula de cálculo del IIVTNU. La deficiencia más importante es la no contemplación de las posibles minusvalías de los terrenos de naturaleza urbana. Éstas minusvalías siempre resultarían gravadas debido a que la fórmula de cálculo depende directamente del valor catastral del inmueble. Además, esta situación se ve agravada por la imposibilidad de los sujetos pasivos de aportar prueba que acredite tales disminuciones de valor, por la no realización del hecho imponible del tributo y por la falta de actualización del valor catastral a la realidad actual.

Segunda. Las minusvalías no pueden gravarse por ser este hecho contrario a nuestro Ordenamiento Jurídico. Estas disminuciones de valor en los terrenos no sólo son contrarios al principio constitucional de capacidad económica por gravar rentas ficticias sino que tampoco realizan el hecho imponible del tributo que grava los incrementos de valor de los terrenos y no su decremento.

Tercera. El hecho de seguir gravando las minusvalías ha provocado que se declarase la inconstitucionalidad parcial de los preceptos referidos a la fórmula de cálculo del tributo en la medida que grava rentas ficticias o irreales y la inconstitucionalidad total del precepto que no permitía la aportación de prueba para desvirtuar la presunción de incremento de valor de los terrenos en todas las transmisiones. Estos pronunciamientos, aunque al inicio, se referían únicamente a las correspondientes Normas Forales del tributo, pero presagiaban lo que sucedería con la normativa estatal.

Cuarta. Tras la declaración de inconstitucionalidad de la fórmula de cálculo de la base imponible del IIVTNU, aparece una gran inseguridad jurídica por los criterios dispares que seguían los diferentes órganos judiciales autonómicos.

En varias Comunidades Autónomas de nuestro país el tributo no era exigible tanto en los supuestos de plusvalía como minusvalías, mientras que en otras el impuesto seguía siendo exigible en los supuestos de plusvalía, provocando además desigualdad en

el territorio, por lo que el TS tubo que pronunciarse sobre el alcance de la declaración de inconstitucionalidad del tributo.

Quinta. Los sujetos que se encuentran en una situación de minusvalía podrán aportar prueba en contrario para desvirtuar la presunción de incremento de valor del terreno en todas las transmisiones. Podrán hacerlo por cualquier medio de prueba que indiciariamente ponga de manifiesto ese decremento. Por tanto, es condición suficiente la aportación de las escrituras públicas de compraventa que demuestren una disminución de valor a través de la cantidad económica por la que se transmite.

Sexta. Los sujetos pasivos del tributo no podrán sustituir la fórmula de cálculo del impuesto por otra, ya sea más favorable o no, salvo en la medida que se encuentre ante un supuesto de inexistencia de incremento de valor.

Séptima. Actualmente existe una gran incertidumbre por no establecerse un procedimiento general para recurrir las liquidaciones firmes o autoliquidaciones prescritas del tributo en aquellos casos en los que se demuestre una minusvalía. Se puede optar por diversas posibilidades de recurso pero ninguna es totalmente eficaz para que recuperar los ingresos una vez demostrada la falta de incremento de valor.

Octava. A pesar de que el IIVTNU es un tributo muy controvertido, sigue vigente en nuestro Ordenamiento Jurídico aunque se espera una nueva legislación que lo regule. La inestabilidad política del país dificulta la posibilidad de llegar a un consenso que apruebe dicha regulación. No obstante, gran parte de los autores opinan que este debería ser el fin del impuesto o por lo menos suprimir este tributo y crear otro análogo subsanado los defectos que se han encontrado en este y los que se vaticinan.

Esta última opción es la más viable debido a que se podría configurar de nuevo el tributo con la creación de uno análogo sin las deficiencias que se han declarado inconstitucionales, y otras que no son causa de inconstitucionalidad pero que también pueden plantear problemas, y de esta manera, no privar a las entidades locales de esta importante fuente de ingresos.

BIBLIOGRAFÍA

ALÍAS CANTÓN. M.: La escritura como prueba para acreditar la depreciación del valor a efectos del IIVTNU. *Quincena Fiscal*. Núm. 11, 2017, págs. 21-34.

ANGLÉS JUANPERE, B.: La nueva plusvalía, de momento. *Tributos Locales*, Núm. 134, 2018, págs. 107-113.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., VEGA BORREGO, F. A.: La posibilidad de utilizar valores de mercado para la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en, RAMOS PRIETO, J. (Coord.) : *La financiación autonómica*, 1ª ed., Comares, Granada, 2009, págs. 185-226.

BARRIO GALLARDO, A.: El cálculo de la plusvalía a debate tras su declaración de inconstitucionalidad parcial. *Quincena Fiscal*. Núm. 15. 2018, págs. 41-64.

CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: Curso de derecho financiero, 22ª ed., Civitas, Madrid, 2008, págs. 633-644.

CALVO VERGÉZ, J.: La incidencia de la condición urbanística del terreno en la cuantificación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: principales cuestiones conflictivas. *Quincena fiscal*. Núm. 13, 2012, págs. 21-57.

CASANA MERINO, F.: Los incrementos de valor inconstitucionales en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Nueva Época*. Núm. 8, 2017, págs.147-163.

CHECA GONZÁLEZ, C.: La no sujeción al INVTNU de los terrenos de naturaleza rústica tiene lugar únicamente cuando tal carácter se tenga en el momento del devengo del impuesto; pero no así por la circunstancia de que tales terrenos fuesen rústicos cuando se adquirieron. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi: parte de presentación*. Núm. 5315 , 2001.

COLAO MARÍN, P.: Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, principios constitucionales y sistema jurídico tributario. *Revista Quincena Fiscal: parte estudios*. Núm. 20, 2016, págs. 55-78.

CREMADES SCHULZ, M., VÉLEZ FRAGA, M.: Una reflexión sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. *Actualidad jurídica Uría Menéndez*. Núm. 46, 2017, págs. 29-36.

FERNÁNDEZ TORRES, J.R.: Minusvalía no es plusvalía ¿tan difícil es de entender?. *Aranzadi Urbanismo y Edificación*. Núm. 36, 2016, págs. 17-19.

FERRÁNDIZ ATIENZA, L.: Aspectos conflictivos en el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana: cálculo de la base imponible y aplicación del impuesto a transmisiones de terrenos generadoras de pérdidas. *XI Congreso tributario: La justicia y los contribuyentes ante la reforma de la Ley General Tributaria*, en, BAEZA DIÁZ-PORTALES, M.J.(Coord), 2016, págs. 261-279.

FUERTES LÓPEZ, F.J.: La declaración de inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos (Plusvalías): alcance y efectos. *Aranzadi Doctrinal*. Núm. 6, 2017, págs. 131-138.

GARCÍA MORENO, A.: Impuestos locales, en, MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CAYÓN GLIARDO, A. (Dirs): *Manual de derecho tributario (parte especial)*, 11ª ed, Aranzadi, 2014, págs. 982-993.

GERVASONI VILA, C.: Última actualización relativa al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Actualidad Jurídica Aranzadi*. Núm. 939, 2018, pág. 12.

GONZÁLEZ PINO, A.: La devolución de ingresos relativos al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana tras las sentencias del Tribunal Constitucional. *Revista Quincenal Fiscal*.. Núm. 17, 2018, págs. 121-136.

GONZÁLEZ PINO, A.: La proposición de ley por la que se modifica las Haciendas Locales. *Quincena fiscal*. Núm. 3, 2019, págs. 97-108.

JERICÓ ASÍN, C.: El «incremento de valor acreditado (o no)», elemento clave para liquidar la Plusvalía. *Aranzadi doctrinal*. Núm. 8, 2018.

JERICÓ ASÍN, C.: ¿Estamos ante el principio del fin del actual Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana?. *Aranzadi doctrinal*. Núm. 4, 2017, págs. 203-205.

JERICÓ ASÍN, C.: ¿Opera la liquidación de la plusvalía cuando el valor de la propiedad transmitida ha disminuido?. *Aranzadi doctrinal*. Núm. 6, 2013, págs. 98-100.

JUÁREZ GONZÁLEZ. J.M.: Guía para el laberinto de la plusvalía municipal. *Documento Asociación Española de Asesores Fiscales*, mayo 2019.

MAGRANER MORENO, F.J.: El IIVTNU ¿grava o no plusvalías reales?. *Tribuna Fiscal*. Núm. 237, 214, págs. 42-47.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO.C., CASADO OLLERO.G., TEJERIZO LÓPEZ. J.M.: Curso de derecho financiero y tributario, 11ª ed, Tecnos, Madrid, 2000, págs. 648-649.

MENÉNDEZ MORENO, A.: El largo y tortuoso camino del IIVTNU. *Quincena Fiscal*. Núm. 17, 2018, págs. 9-18.

MENÉNDEZ MORENO, A.: La valoración de los inmuebles urbanos o convertir el agua en vino. *Quincena Fiscal*, Núm. 8, 2017, págs.13-21.

MENÉNDEZ MORENO, A.: La proyectada modificación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: más de lo mismo. *Quincena fiscal*. Núm. 10, 2018, págs. 9-18.

MENÉNDEZ MORENO, A.: Los impuestos locales. *Quincena fiscal*. Núm. 21, 2017, págs. 13-20.

MOCHÓN LÓPEZ, L.: La jurisprudencia constitucional y del Tribunal Supremo sobre el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la comprobación de valores: la connotación de un sistema caduco. *Quincena Fiscal*. Núm. 21, 2018, págs.169-202.

MORENO SERRANO, B.: Procedimiento administrativo. Recurso contencioso-administrativo contra el IIVTNU: ¿es necesario agotar la vía administrativa?. *La administración práctica*. Núm. 8, 2018, págs. 51-60.

PADILLA RUIZ, P.: Reflexiones en torno a la anulación parcial del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana por el Tribunal Constitucional. *Revista Quincena Fiscal: parte estudios*. Núm. 9, 2017, págs. 131-142.

PAGÉS I GALTÉS, J.: Efectos de la declaración de inconstitucionalidad parcial del IIVTNU tras la sentencia interpretativa dictada por el Tribunal Supremo en 2018. *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica: Nueva Época*. Núm. 11, 2019, págs. 156-183.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: La inconstitucionalidad parcial de la plusvalía municipal debería servir para su eliminación total. *Quincena Fiscal: parte estudios*. Núm. 8, 2017, págs. 133-140.

PÉREZ ROYO, I.: El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, en, GARCÍA AÑOVEROS, J. (Coord): *Manual del sistema tributario español*, 7ª ed., Civitas, Madrid, 1999, págs. 293-301.

PRÓSPER ALMAGRO, A.B.: IIVTNU: hacia una inaplazable reforma de gran calado. *Quincena fiscal*. Núm. 21, 2014, págs. 49-67.

RUIZ DESCALVO, P.: Impuestos Locales, en, CAZORLA PRIETO, L.M. (Coor): *Introducción al sistema tributario español*. 6ª ed., Aranzadi, Navarra, 2018, págs. 31-39.

RUIZ ZAPATERO, G.G.: De nuevo sobre la confirmación en amparo de un tributo declarado inconstitucional. *Quincena Fiscal*. Núm. 4, 2018, págs. 121-148.

SOSPEDRA NAVAS, F.J.: Hacienda local. La tributación de la plusvalía: alcance del pronunciamiento de inconstitucionalidad de la STC 59/2017, de 11 de mayo. *La administración práctica*. Núm. 9, 2018, págs. 127-135.

SOTO MOYA, M.M.: La inaplazable reforma del IIVTNU tras su declarada inconstitucionalidad. *Quincena Fiscal*. Núm. 21, 2017, págs. 61-76.

TEIXIDOR MARTÍNEZ, N., REVILLA RODRÍGUEZ, I.: ¿Se puede gravar el incremento ficticio de valor de los terrenos de naturaleza urbana?. *Revista de Contabilidad y Tributación*. Núm. 394, 2016, págs. 5-40.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: Sistema fiscal español. Imposición directa, en, LOZANO SERRANO, C., MARTÍN QUERALT, J.(Dirs): *Derecho tributario*. 23ª ed., Aranzadi, Navarra, 2018, págs. 355-415.

UTANDE SAN JUAN, J.M.: STC 44/2019 sobre la competencia para la revisión de los expedientes del IIVTNU en Navarra (Ley Foral 19/2017, 27 de diciembre). *BIT plus*. Núm. 231, 2019, págs. 32-41.

VAQUERA GARCÍA, A., DÍAZ FLECHA, C.: *Esquemas de derecho financiero local*, 1º ed, Eolas Ediciones, León, 2014, págs. 66-70.

VARONA ALABERN, J.E.: A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. *Revista Quincena Fiscal: parte estudios*. Núm. 18, 2010, págs. 65-89.

VILCHES GARCÍA, F.: El Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Incidencia de la depreciación del suelo en la cuantificación de la base imponible. *Aranzadi doctrinal*. Núm. 2, 2014, págs. 65-80.

ANEXO LEGISLATIVO

Constitución Española, de 27 de diciembre de 1978. BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1978.

Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. BOE núm. 7, de 08 de enero de 2000.

Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la se regula el Régimen Especial del municipio de Barcelona. BOE núm. 62, de 14 de marzo de 2006.

Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. BOE núm. 167, de 14 de julio de 1998.

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. BOE núm. 236 de 02 de octubre de 2015.

Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. BOE núm. 236, de 02 de octubre de 2015.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.

Ley Foral 19/2017, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra. BOE núm. 20, de 23 de enero de 2018.

Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional. BOE núm. 239, de 5 de Octubre de 1979.

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas. BOE núm. 236, de 1 de octubre de 1980.

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 Gipuzkoa. BOG 31 de marzo de 2017.

Proposición de ley núm. 122/000196 por la que se modifica el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. BOCG núm. 225/1, de 9 de marzo de 2018.

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. Gaceta de Madrid núm. 206, de 25 de julio de 1889.

Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de Marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario. BOE núm. 58, de 08 de marzo del 2004.

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. BOE núm. 59, de 9 de Marzo de 2004.

Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local. BOE núm. 96, de 22 de abril de 1986.

ANEXO JURISPRUDENCIAL

Auto del Tribunal Constitucional núm. 71/2008, de 26 de febrero (RTC\2008\71).

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 19/2012, de 15 de febrero (RTC 2012\19).

Sentencia del Tribunal Constitucional Núm. 26/2017, 16 de febrero (RTC\2017\26).

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 37/2017, 7 de marzo (RTC\2017\37).

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 45/1989 de 20 febrero (RTC 1989\45)

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 mayo (RTC 2017\59).

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 72/ 2012 (RTC 2017\72).

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 160/1998, 14 de julio (RTC 1998\160).

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 193/2004, de 4 de noviembre (RTC 2004\193).

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 221/1992, de 11 de diciembre (RTC 1992\221).

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 233/1999, de 16 de diciembre (RTC 1999\233).

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía núm. 51/1998, de 26 de enero (JT 1998\62).

Sentencia pronunciada del Tribunal Superior de Justicia de Aragón núm. 1163/2018, de 27 de septiembre de 2017 (JUR 2017\279178.)

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, núm. 116/2017 de 9 junio (JUR 2017\183609).

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, núm. 157/2017, de 22 septiembre (JUR 2017\253610).

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 312/2012, de 22 marzo (JUR 2012\149969).

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña Núm. 505/2012, de 9 de mayo (JUR\2012\258831).

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana núm. 775/2017, de 28 junio (JUR 2017\249238).

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura núm. 141/2017, de 13 de julio (JUR 2017\215552).

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm. 51/2017, de 2 febrero (JUR 2017\88063).

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm. 512/2017, de 19 julio (JUR 2017\211299).

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia núm. 593/2017, de 16 octubre (JUR 2017\278090).

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 122/2019, de 5 febrero (RJ\2019\484).

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1132/2017, de 27 junio (RJ 2017\3677).

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1163/2018, de 9 de julio de 2018 (RJ\2018\3952).

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 2130/1988, de 1 de marzo de 1995 (RJ\1995\2444.).

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 5110/1995, de 5 enero 2001 (RJ 2001\1007).

Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 1989 (RJ\1989\4445).

Sentencia deL Tribunal Supremo de 15 de julio de 2000 respecto de las liquidaciones del gravamen complementario de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar (RJ 2000\4880).

Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de julio de 2003 (RJ 2003\6370).

Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 2004 (RJ 2005\2251).