

**EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA: PROBLEMÁTICA CONSTITUCIONAL Y PERSPECTIVAS DE FUTURO.**

***THE TAX ON THE INCREASE OF VALUE OF URBAN NATURE LAND: CONSTITUTIONAL ISSUES AND FUTURE PERSPECTIVES.***

**MARCOS CABRERA GALEANO.-Abogado del Estado**

**DAVID FRANCISCO BLANCO.-Abogado del Estado**

**SUMARIO:** En el presente artículo se analiza la figura del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de naturaleza urbana y la doctrina emanada del Tribunal Constitucional a través de las recientes sentencias 26/2017, 37/2017 y 59/2017 sobre la constitucionalidad de dicho tributo.

**CONTENTS:** The article analyzes the figure of the Tax on the Increase of Land Value of urban nature and the doctrine emanated from the Constitutional Court through the recent judgments 26/2017, 37/2017 and 59/2017 on the constitutionality of said tax .

**PALABRAS CLAVE:** Derecho tributario, plusvalías inmobiliarias, entidades locales.

**KEYWORDS:** Tax Law, property gains, councils and local entities.

## I. PLANTEAMIENTO

A principios de este año 2017, diversos medios de comunicación se hacían eco de la noticia<sup>1</sup>: “*El Tribunal Constitucional tumba el Impuesto de las Plusvalías*” (sic). Durante esos días, ríos y ríos de tinta corrieron sobre múltiples foros, anunciando el nacimiento de un nuevo pleito masa: el pleito de las plusvalías.

Muchas y diversas voces, jurídicas y no jurídicas, intentaron trazar visionarios paralelismos entre el nuevo “pleito de las plusvalías” que iba a alumbrarse, y el archiconocido pleito masa de las “cláusulas suelo”. Y, por supuesto, no faltaron quienes aprovecharon la oportunidad de lanzarse a la búsqueda del “cliente que hubiera vendido su casa”, anunciando a bombo y platillo al desprevenido usuario la máxima gloria y ventura en la recuperación de los dineros.

Sin embargo, la realidad se mostró ligeramente diferente. Empezando, por supuesto, por la fecha tan esperada del “alumbramiento”. Hubo que aguardar al Boletín Oficial del Estado de 25 de marzo de 2017 para ver publicada la Sentencia del Tribunal Constitucional 26/2017, que declaraba inconstitucionales y nulos 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 de valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Gipuzkoa.

No tardaría en llegar la STC 37/2017, publicada en el BOE el 7 de abril, que sentenciaba a la inconstitucionalidad los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4, de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava.

Y, ¿qué pasaba con los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo? Ahí estaba el grueso del pastel, pues las sentencias anteriores solo afectaban a las normas forales de Gipuzkoa y Álava.

La respuesta del Tribunal Constitucional se avecinaba idéntica a las anteriores. Así, la STC 59/2017, de 11 de mayo de 2017, y publicada en el BOE el 15 de junio, hace tan solo unas semanas, ponía punto y seguido a esta controversia, declarando inconstitucionales y nulos, esta vez sí, los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto

---

<sup>1</sup> Titular aparecido en tres de los diez medios con más audiencia del país, según la última EGM.

refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Y, ante los evidentes efectos jurídicos, patrimoniales y de diversa índole de las anteriores resoluciones, en este artículo pretendemos analizar las tres citadas sentencias, estudiar la figura del conocido coloquialmente como “*Impuesto de las plusvalías*”, e intentar desenmarañar la complicada telaraña jurídica que puede cernirse sobre esta figura impositiva. Y, por supuesto, tranquilizar a esas voces tan propensas al nacimiento de los pleitos masa.

## **II. SOBRE EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.**

### **II.I. INTRODUCCIÓN**

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) es una figura tributaria tradicional en nuestro ordenamiento jurídico que, a pesar de su enorme conflictividad, se ha mantenido gracias, en gran medida, a su poderosa capacidad recaudatoria en el ámbito local, desde el establecimiento en el Real Decreto de 13 de marzo de 1919 del entonces conocido como “*arbitrio sobre los incrementos de valor de los terrenos*”.

Actualmente este elemento clave en el sistema tributario local se halla regulado en la Subsección VI de la Sección III del Capítulo II (Tributos propios) del Título III (Recursos de los municipios) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL).

El artículo 104 del mencionado texto refundido, se ocupa de la naturaleza y hecho imponible del IIVTNU. El primer párrafo de dicho artículo establece que:

*“El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos*

*por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.”*

Del precepto transcrito, así como del resto de artículos que el citado texto refundido dedica a la regulación del tributo, se desprenden las características elementales que lo configuran. En aras de una mejor comprensión del Impuesto es menester efectuar un breve repaso de los principales atributos definitorios de la figura examinada.

## II.II. NATURALEZA Y HECHO IMPONIBLE.

Lo primero que hay que señalar es que el IIVTNU es un impuesto directo, es decir, grava manifestaciones directas o inmediatas de la capacidad económica, en este caso, la obtención de una renta (el incremento de valor del terreno correspondiente) como consecuencia de una transmisión de bienes o de la constitución o transmisión de derechos reales. Como la transmisión o constitución que genera el incremento gravado se agota con su realización, el impuesto puede calificarse de “*instantáneo*”.

Además es un tributo real y objetivo por cuanto es perfectamente posible definir su hecho imponible sin consideración al contribuyente ni a sus circunstancias personales y familiares.

De acuerdo con el artículo 108.1 del TRLRHL, se trata de un tributo proporcional con un techo máximo de 30 %, y cuya gestión corresponde en exclusiva al municipio, siendo exigible mediante liquidación o autoliquidación de conformidad con el artículo 110 del mismo cuerpo legal. Su exacción tiene carácter facultativo<sup>2</sup> de modo que tan sólo se exigirá en los municipios en que se haya aprobado una ordenanza fiscal en ese sentido.

En cualquier caso, el aspecto verdaderamente interesante de la estructura del impuesto de referencia a los efectos del presente artículo es la definición y concreción del presupuesto fijado por la ley para configurar dicho tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal (el pago). En otras palabras: el hecho imponible.

---

<sup>2</sup> A excepción de los ayuntamientos de Navarra a los que la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, por la que se regulan las Haciendas Locales impone su exacción obligatoria.

Como se verá más adelante, tanto el Tribunal Constitucional como la Dirección General de Tributos han reconocido que el fundamento de este tributo es gravar el incremento del valor que los terrenos experimenten como consecuencia de la acción urbanística del ente público municipal en el que radiquen, devolviendo a la comunidad parte del beneficio obtenido al amparo de lo previsto en el artículo 47 de nuestra Constitución.

De acuerdo con el artículo 104.1 del TRLRHL antes transcrito, el hecho imponible del IIVTNU viene constituido por *“el incremento de valor que experimenten”* los terrenos correspondientes *“y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos”*.

El aspecto que genera más controversia es la primera parte de la definición del hecho imponible, esto es, el incremento en el valor del terreno. Es necesario que se produzca una plusvalía en el inmueble urbano transmitido o sobre el que se haya constituido el derecho real de que se trate para que se entienda realizado el hecho imponible gravado. *A sensu contrario*, si la transmisión o constitución ponen de manifiesto una pérdida de valor o, simple y llanamente, no reflejan un aumento, no procederá la exigencia impositiva.

Este razonamiento de abrumadora simpleza, e impecable desde el punto de vista de la lógica, constituye el verdadero *“quid”* de la cuestión.

El foco crítico ha de centrarse en el mecanismo normativo para apreciar si se ha producido efectivamente, o no, ese necesario *“incremento de valor del terreno”* y, en último término, si ha existido una manifestación de riqueza.

Pues bien, el legislador, entre múltiples opciones (como tomar por referencia el valor de mercado o el precio efectivo de la transmisión), decidió incorporar un sistema de estimación objetiva de la base imponible del IIVTNU en el artículo 107 del TRLRHL, sin atender a las circunstancias concretas de cada terreno y transmisión, y con absoluta independencia de la ganancia real obtenida.

Este sistema funciona de la siguiente manera: la base imponible del impuesto resulta de aplicar al valor catastral del terreno en cuestión un porcentaje producto de multiplicar el coeficiente establecido por el ayuntamiento respectivo (dentro del límite legal) por el

número de años de generación del incremento. Fácilmente se observa que la base imponible (y, por tanto, la cuota) aumentará en función del número de años transcurridos entre la adquisición y la transmisión (con el máximo legal de 20 años), y en la práctica conduce a que necesariamente se estime un incremento de valor en los períodos superiores a un año.

En consideración a lo expuesto, era perfectamente posible que, pese a existir una pérdida económica efectiva, a efectos del Impuesto municipal resultara un incremento del valor del terreno.

El expresado artículo 107 del TRLRHL señala en su primer apartado que *“la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.”*

Es interesante traer a colación la redacción original del artículo 108.1 de la derogada Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, según la cual *“la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años.”* El matiz no es baladí. Fue la modificación operada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre (artículo 38), la que suprimió el adjetivo *“real”* dando como resultado la redacción actualmente vigente en el TRLRHL que parece otorgar preferencia a la transmisión y a la valoración catastral frente al valor real o de mercado.

Por si la cosa no estaba suficientemente clara, el apartado cuarto del artículo 110 del TRLRHL impide la atribución en las autoliquidaciones de *“valores, bases o cuotas diferentes”* de los que resulten de aplicar las normas reguladoras del impuesto.

La polémica estaba servida: ¿Qué ocurriría en los casos en que el contribuyente probara que realmente no había obtenido ganancia alguna en la operación correspondiente? En la práctica lo que venía ocurriendo es que sí, a pesar de ello, de acuerdo con las normas reguladoras del tributo existía un incremento, el tributo se exigía, en la medida que el referido artículo 110 ni siquiera permitía la práctica de prueba en contrario.

La controversia se agudizó, lógicamente, con la explosión de la burbuja inmobiliaria y la llegada de la grave crisis económica padecida que provocó el desplome en el precio de la vivienda. A partir de entonces comenzaron a producirse operaciones inmobiliarias a precios inferiores a los de adquisición<sup>3</sup>. Ante semejante escenario, cada vez fueron más las voces autorizadas y no autorizadas que denunciaban la vulneración del principio de capacidad económica en la exigencia del pago de este impuesto municipal que somete a gravamen una riqueza inexistente o ficticia.

¿Qué significado posee el término “*real*” empleado inicialmente por el legislador de finales de los ochenta para adjetivar al incremento de valor y definir la Base Imponible del Impuesto? La Real Academia Española (RAE) apela a la “*existencia objetiva*” para definir el adjetivo referido. El interrogante planteado se halla íntimamente ligado a la distinción entre renta ficticia y renta potencial que desde hace tiempo ha mantenido el Tribunal Constitucional. Básicamente, de acuerdo con el supremo intérprete de nuestra carta magna, una renta potencial<sup>4</sup> sería la que, sin existir en el caso concreto de que se trate, podría llegar a tener existencia real si así lo quisiera el contribuyente, y una renta ficticia aquella que no existe ni podría llegar a hacerlo. Gravar esta última vulneraría el principio de capacidad económica recogido en el artículo 31.1 de nuestra Constitución y, en consecuencia, sería contrario a la misma.

Uno de los primeros ejemplos de lo expuesto lo constituye la STC de 11 de diciembre de 1992 (RTC 1992/221) que resolvió la cuestión de inconstitucionalidad formulada precisamente respecto de la constitucionalidad (vertiente capacidad económica) de la falta de previsión de reglas de ajuste respecto de la parte del incremento de valor que, por deberse exclusivamente a la inflación, tuviera un carácter meramente nominal o ficticio, en su regulación anterior a la reforma de 1988.

---

<sup>3</sup> Debe recordarse que con objeto de mitigar los efectos negativos de la crisis del mercado inmobiliario, la modificación legal incorporó dos medidas que podían aplicar los Ayuntamientos: (i) una reducción de valor catastral de hasta un 60 % durante los cinco años siguientes a su revisión y (ii) la actualización, incluso a la baja, de los valores catastrales revisados entre los años 2005 a 2007.

<sup>4</sup> El ejemplo clásico de renta potencial es el que resulta de aplicación de la regla de determinación del valor de adquisición en las transmisiones a título oneroso contenida en el artículo 35.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que especifica que “*por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste*”, consecuencia de que el contribuyente hubiera optado por transmitir por un precio inferior al normal de mercado.

Consideraba suficiente entonces el Tribunal (FJ 4º) que dicha capacidad económica existiera “*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 (STC 37/1987, fundamento jurídico 13)*” y añadía que “*el principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria. Aunque la libertad de configuración del legislador deberá en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia*”. Ya podía intuirse entonces cual iba a ser la interpretación del Tribunal Constitucional ahora reflejada en las tres recientes sentencias.

En sentido parecido, respecto de rentas inexistentes, potenciales o ficticias, se pronunciaron, entre otras, las SSTC 27/1981, 150/1990 y la sentencia de 11 de octubre de 2006 (RTC 2006/295 -FJ 7ª y 8ª-) que, respecto de la imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF por la titularidad de inmuebles no arrendados, afirmó que precisamente dicha titularidad “*exterioriza la existencia de una renta potencial –que no ficticia, como afirman tanto el órgano judicial planteante de la cuestión como el Fiscal General del Estado–, lo que permite someterla a imposición en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.*”

En cualquier caso, la adecuada comprensión acerca del alcance de la cuestión examinada en el presente artículo precisa la determinación del significado y alcance del principio de capacidad económica antes referido.

El artículo 31.1 del Texto Constitucional proclama que:

*“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos **de acuerdo con su capacidad económica** mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. Este Tribunal ha declarado en ocasiones”.*

En palabras del Tribunal Constitucional (SSTC 27/1981, FJ 4º) “*capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra*”. Asimismo el TC ha establecido (STC 76/1990, FJ 3º) que la previsión constitucional del

deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria, aunque, a pesar de la alusión constitucional expresa a dicho principio, no se agota en esta capacidad contributiva el principio de justicia en su vertiente tributaria de manera que no constituye un criterio exclusivo en tal sentido<sup>5</sup>.

Es admisible constitucionalmente, pues, que el legislador pueda establecer impuestos que, sin desconocer o contradecir el meritado principio de capacidad económica (que recordemos opera como límite al poder legislativo en materia tributaria), se encuentren orientados a la satisfacción de intereses públicos constitucionalmente contemplados.

Examinado el concepto de capacidad económica procede abordar el análisis de la determinación del incremento de valor gravado con el IIVTNU.

### **III. LA DETERMINACIÓN DEL INCREMENTO EN EL IIVTNU.**

Hasta ahora se enfrentaban dos tesis en torno a la configuración legal del IIVTNU en lo que a la estimación del incremento de valor se refiere. La cuestión se suscita en torno a la aplicación de las reglas objetivas de determinación del incremento para gravar aquellas transmisiones en las que consta que no se ha producido incremento en el valor del terreno. Se plantea entonces si deben aplicarse dichas reglas, que parten de un incremento realmente inexistente o, por el contrario, debe primar la realidad en cuanto al hecho de que se haya producido un incremento real del valor.

Por un lado, la primera postura considera que la fórmula elegida por el legislador es un método de estimación objetiva para cuantificar la base imponible<sup>6</sup>. El incremento de valor, por tanto, es determinado objetivamente con relación al valor catastral, mediante el uso de una regla que ni es presuntiva ni probatoria (sin posibilidad de prueba en contrario), sino objetiva y dissociada de la realidad.

---

<sup>5</sup> STC 27/1981

<sup>6</sup> PÉREZ DE AYALA: “*El impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos: ¿un impuesto sobre una ficción legal?*”, Revista del Instituto de Estudios Económicos, núm. 4 (2000).

No puede hablarse de presunción, por cuanto la regla establecida "*ex lege*" no presume que el incremento del valor (hecho presumido) equivale a su valor catastral (hecho base), sino que está calificando directamente aquel por este último. Todo ello en la medida que prescribe que la determinación del incremento tome como base el valor catastral, ponderándolo con los coeficientes de antigüedad y de población. Es la propia ley la que define el contenido propio del incremento de valor a estos efectos, configurándolo como un concepto legal. Se trataría, pues, de una regla de valoración incorporada en un texto legal, inflexible y de obligada aplicación, que impide cualquier actuación del contribuyente tendente a demostrar que el incremento gravado no se corresponde con la magnitud derivada de la aplicación de las reglas legales.

No faltan quienes opinan que nos hallamos ante una presunción del incremento del valor del suelo y que de acuerdo con el artículo 108 de la Ley General Tributaria, que admite expresamente la prueba en contrario de las presunciones, "*excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba*" (lo que no sucede en la normativa reguladora del tributo), es posible entender que la aplicación del sistema legal de cuantificación establecido en el artículo 107 del TRLRHL determina el carácter "*iuris tantum*" de dicha presunción y, por consiguiente, podría decaer por la probanza y acreditación de que tal valor ha sido otro distinto. Incluso yendo más allá, a partir de una interpretación conjunta de los artículos 104 y 107 del TRLRHL, en conexión con el sistema de comprobación de valores establecido en la LGT (artículos 57, 134 y 135), podría concluirse el derecho del sujeto pasivo a acudir a la tasación pericial contradictoria como método para la confirmación o corrección del incremento gravado.

Este sector defiende que lo que verdaderamente pretende gravar el impuesto no son las plusvalías reales y efectivas, sino, simple y llanamente, la mera transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce sobre los mismos, mediante la ficción de que la operación causante del devengo del tributo, por sí misma, y sin tener en cuenta la previa adquisición (excepto para calcular el periodo de generación del incremento), pone de relieve el incremento de valor gravado.

El sistema escogido por el legislador ha sido avalado por el órgano encargado con carácter general de la propuesta, elaboración e interpretación de la normativa del

régimen tributario general. Y es que la Dirección General de Tributos (DGT) con ocasión de la **Consulta Vinculante V0153-14** sobre “*si se produce la sujeción al IIVTNU en caso de transmisión de bien inmueble de naturaleza urbana por un precio inferior al de adquisición*”, indicó que:

*“La regla de determinación de la base imponible del IIVTNU establecida por el TRLRHL no es una presunción ni una regla probatoria, sino una regla de valoración que permite cuantificar la base imponible a través de un método objetivo. El impuesto no somete a tributación una plusvalía real, sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva. Así, el porcentaje de incremento máximo anual del 3% para los períodos de 15 a 20 años, es una regla objetiva disociada de la realidad, que puede ser inferior o superior al incremento real del terreno. Del mismo modo, la ley utiliza el valor catastral del suelo en el momento del devengo, con independencia de cuando fue determinado el mismo (salvo que resulte de aplicación la reducción regulada en el apartado 3 del artículo 107).*

*Por tanto, la base imponible determinada conforme a las reglas del artículo 107 del TRLRHL no admite prueba en contrario. Así, en los años del llamado “boom inmobiliario”, en los que el valor de mercado de los inmuebles se incrementaba muy por encima de los valores catastrales, si un ayuntamiento realizaba una comprobación tributaria, sólo podía comprobar que la cuota del impuesto ingresada se había determinado aplicando correctamente las normas reguladoras del TRLRHL, sin que pudiera atribuir un valor mayor fundamentado en que el incremento “real” del terreno era superior al derivado de las reglas del artículo 107 del TRLRHL.*

*El legislador, pudiendo escoger entre diversas fórmulas para determinar el incremento de valor del terreno, ha optado por la establecida en el artículo 107 del TRLRHL, y ha configurado por ley todos los elementos del tributo en función de dicho método de cuantificación.*

*La Ley sólo toma en consideración el valor catastral en el momento del devengo, no teniendo en cuenta otros valores, como puede ser el precio de la transmisión, el valor de mercado en dicho momento, cuál fue el valor catastral*

*cuando se adquirió el terreno o su valor de adquisición. Tampoco calcula el incremento de valor del terreno por diferencia entre un valor en el momento de la transmisión y un valor en el momento de la adquisición, pudiendo dicha diferencia ser la existente entre los valores catastrales en ambos momentos, o entre el valor de enajenación y el valor de adquisición, o cualquier otra.*

*Y ello es así porque el fundamento de este impuesto no es tanto gravar el incremento “real” provocado por el titular del terreno por diferencia entre unos precios de venta y compra, sino que trata de gravar el incremento de valor del terreno como consecuencia de la acción urbanística del propio municipio donde se encuentra (instalación o mejora de alumbrado público, aceras, mobiliario urbano, etc.). Con este impuesto, por tanto, se pretende que el sujeto pasivo devuelva a la colectividad parte del beneficio por él obtenido. La participación de la comunidad en las plusvalías urbanísticas tiene su apoyo en la propia Constitución Española. Su artículo 47 dispone que “la comunidad participará en las plusvalías que genera la acción urbanística de los entes públicos.”*

Dicha consulta posee los efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el artículo 89.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Las críticas a la determinación de la base imponible del IIVTNU no son exclusivas del mismo. Son predicables respecto de cualquier tributo que incluya sistemas de estimación objetiva de la base imponible, como ocurre, por ejemplo, con el método de estimación objetiva del impuesto sobre la renta de las personas físicas y el régimen especial simplificado del impuesto sobre el valor añadido, si bien, estos tienen carácter voluntario de conformidad con el artículo 50.3 de la Ley General Tributaria<sup>7</sup>.

La capacidad económica que sirve de fundamento a este impuesto se inscribe en el campo de las plusvalías inmerecidas o no ganadas de naturaleza inmobiliaria, es decir, aquellas plusvalías de los terrenos no debidas a la actividad de los particulares, sino a causas extrañas a la misma, tales como el simple crecimiento de los núcleos urbanos.

---

<sup>7</sup> “Las bases imponibles se determinarán con carácter general a través del método de estimación directa. No obstante, la ley podrá establecer los supuestos en que sea de aplicación el método de estimación objetiva, que tendrá, en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios.”

Por el otro lado, la tesis mayoritaria otorga primacía a primar la realidad objetiva, es decir, el hecho de que se haya producido un incremento en el valor de los terrenos. En este último grupo se incluyen autores como PÉREZ ROYO<sup>8</sup> o ARNAL SURÍA e IRANZO ALARCÓN<sup>9</sup>, quienes entienden que se trataba de un supuesto de no sujeción (ex artículo 20.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –LGT-) aquel en que no exista una plusvalía, es decir, en que el valor de transmisión del terreno urbano fuera inferior al de adquisición, al no haberse realizado el hecho imponible (la existencia de un incremento de valor del terreno).

Incluso esta postura había sido acogida en determinados pronunciamientos jurisprudenciales como la STS de 29 de abril de 1996 (RJ 1996/4916) que, sobre la base de la no sujeción, anuló la liquidación del IIVTNU (en su regulación en el 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) al rechazar la existencia de plusvalía debido a una quiebra de las expectativas urbanísticas derivada de la suspensión de licencias y consiguiente pérdida de aprovechamientos edificatorios particulares y entender que *“ante la situación descrita no puede hablarse de incremento de valor sino más bien de minusvalía de los terrenos que, antes del devengo del impuesto, quedaron inedificables y avocados a un régimen jurídico de peor condición económica que el aplicable al suelo no urbanizable o rústico”* de modo que *“siendo el incremento del valor el objeto del gravamen, conforme a lo establecido en el art.350 del Real Decreto Legislativo 781/86, resulta evidente que si dicha “plusvalía” no se produce de manera efectiva y acreditada, ni puede razonablemente presumirse, atendidas las circunstancias objetivas concurrentes en el periodo de la imposición, no puede hablarse de sujeción al impuesto, que no es una mera fórmula de aplicación automática, tendente a la recaudación de un porcentaje sobre las diferencias que arrojen las cifras de valor formal separadas por un periodo de tiempo entre dos enajenaciones.”*

---

<sup>8</sup> *“Curso de Derecho Tributario. Parte especial”*, Tecnos, Madrid, 9ª edición, 2015; *“en nuestra opinión, no cabrá exigir el impuesto en aquellos casos en los que el contribuyente pueda demostrar fehacientemente la inexistencia de incremento de valor alguno, ya que estaríamos gravando una renta ficticia, en contra de lo dispuesto por la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional”*.

<sup>9</sup> *“Los nuevos impuestos municipales y otras exacciones de derecho público de las entidades locales”*, Grupo editorial Siete, Valencia, 1990.

También existen numerosos pronunciamientos que apuntan en la misma dirección por parte de los Tribunales Superiores de Justicia, de los que constituye muestra la STSJ Madrid de 11 de diciembre de 2013 (JUR 2014/510) al señalar en su fundamento de derecho cuarto que: *“Sin perjuicio de lo expuesto, en los fundamentos anteriores, parece evidente que la ausencia objetiva del incremento del valor dará lugar a la no sujeción del 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. La misma conclusión ha de aplicarse cuando sí ha existido incremento de valor, pero la cuantía de éste es probadamente inferior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios. Estas conclusiones, ya sostenidas por diversos criterios doctrinales y pronunciamientos jurisprudenciales, han de considerarse incuestionables en el momento actual, a la vista de realidad económica citada. De esta forma, de ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible del art. 107 LHL, este habría de considerarse inconstitucional, pero como consecuencia de la obligación de los Jueces y Tribunales, contenida en el art. 5.3 LOPJ, de acomodar la interpretación de las normas a los mandatos constitucionales, ha de entenderse que las reglas del apartado 2 del art. 107 son subsidiarias del principio contenido en el apartado 1 sobre el incremento (como ya hemos dicho, antes "real", y ahora "incremento" a secas, lo que no quiere decir que haya de ser irreal o ficticio)”*.

En idéntico sentido se pronuncian las SSTSJ de Cataluña de 21 de marzo (JUR 2012/226416) y de 18 de julio de 2013 (JUR 2013/310234), entre otras.

En definitiva, desde esta perspectiva, la ausencia en términos económicos y reales de un incremento de valor impide la realización del hecho imponible que requiere el tributo y, en consecuencia, la liquidación y exigencia del mismo resultaría contraria al principio de capacidad económica. La determinación de la base imponible necesita, a la luz del principio de capacidad contributiva, la concurrencia de la premisa previa: el incremento del valor del terreno de modo que si no hay incremento de valor, tampoco puede hablarse de hecho imponible, por definición legal.

#### **IV. SOBRE LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. CUESTIONES QUE SE PLANTEAN.**

En su reciente sentencia 37/2017, de 1 de marzo de 2017, adoptada por unanimidad, el Pleno del Tribunal Constitucional ha estimado parcialmente la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 3 de Donostia, en relación con varios artículos 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, considerando que el IIVTNU es contrario al principio de capacidad económica, previsto en la Constitución.

La expresada resolución determina que *"los preceptos cuestionados fingen, sin admitir prueba en contrario, que por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado período temporal (entre uno y veinte años), se revela, en todo caso, un incremento de valor y, por tanto, una capacidad económica susceptible de imposición, impidiendo al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir, no de cualquier manera, sino exclusivamente 'de acuerdo con su capacidad económica' (art. 31.1 CE)". De esta manera, "al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando, no solo aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, sino incluso aquellos otros en los que se haya podido producir un decremento en el valor del terreno objeto de transmisión, lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado art. 31.1 CE" (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 3).*

*En definitiva, la circunstancia de que el nacimiento de la obligación tributaria se hiciese depender, entonces y también ahora, de la transmisión de un terreno podría ser una condición necesaria en la configuración del tributo, pero, en modo alguno, puede erigirse en una condición suficiente en un tributo cuyo objeto es el “incremento de valor” de un terreno. Así las cosas, al hecho de esa transmisión hay que añadir, por tanto, la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial. Sin embargo, cuando no se ha producido ese incremento en el valor del terreno transmitido (como ha sucedido en el supuesto controvertido), la capacidad económica pretendidamente gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE).”*

Añade la expresada resolución que *“debe insistirse en que el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión”*, lo que le lleva a declarar inconstitucionales y nulos los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4, de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava, y termina aclarando que *“la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que sólo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”*.

El Tribunal Constitucional, como no podía ser de otra manera, sigue el mismo criterio de razón y discernimiento en las tres sentencias citadas: la STC 26/2017, la STC 37/2017, y la STC 59/2017.

Así, como principio general, este impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es contrario nuestra Constitución. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que

somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es, “*aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión*”.

Por lo tanto, lo único que resulta inconstitucional es el someter a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

La conclusión parece clara, pero planteará de forma inmediata al avezado contribuyente la siguiente cuestión: ¿Y qué ocurre cuando el incremento experimentado es mínimo, de forma que la aplicación del sistema legalmente previsto resulta completamente desproporcionada en relación al aumento real de valor?

Piénsese, por ejemplo, en un incremento cercano a cero o negativo. ¿Sería viable la aplicación del sistema actualmente previsto? ¿Dónde está el límite entre lo razonable, lo legalmente previsto, y lo constitucionalmente exigible?

Ciertamente, no hay una respuesta fácil. Como ha señalado el Tribunal Constitucional<sup>10</sup>, es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto. Ahora bien, una vez hecha la precisión que antecede, es importante tener presente que una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, diferencia esta que es importante subrayar «*porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que –como hemos venido señalando– dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia*» (STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5).

En la Sentencia 26/2017, de 16 de febrero de 2017, parece atisbarse un punto de partida a este problema, cuando desarrolla las exigencias de capacidad económica y no confiscatoriedad derivadas del art. 31 CE.

---

<sup>10</sup> En la STC 26/2017, se aborda de manera amplia la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el art. 31 CE, con referencia a numerosos antecedentes jurisprudenciales, cuya lectura se recomienda.

Y quizás, la respuesta se encuentre en el propio artículo 31 de nuestra Constitución, antes transcrito en párrafos anteriores, y que no hemos de reiterar.

Así, nuestro Tribunal ha venido distinguiendo desde muy antiguo entre la capacidad económica como «fundamento» de la tributación («de acuerdo con») y la capacidad económica como «medida» del tributo («en función de»), pues 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, FJ 3), también «en función de» su capacidad económica (SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; y 60/2015, de 18 de marzo, FJ 4). En efecto, el tributo es una prestación patrimonial coactiva que, por imperativo del art. 31.1 CE, «sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida -en función- de la capacidad económica» (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 6).

Es, pues, señala: *«inherente al concepto constitucional de tributo... que en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica», porque «la propia noción de tributo implica que no se pueda desconocer o contradecir el principio de capacidad económica»*, de manera que necesariamente debe tomar en consideración, en su estructura, indicadores de dicha capacidad» [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 b)]. Como señalábamos en párrafos anteriores, de acuerdo con nuestro Tribunal Constitucional, el principio de capacidad económica opera, por tanto, «como un límite al poder legislativo en materia tributaria» (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4).

Y, en íntima relación con el principio de capacidad económica, se encuentra la no confiscatoriedad.

De esta forma, aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al «sistema tributario», no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca «en ningún caso», lo que permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE).

La razón y el sentido común deben ser preponderantes a interpretaciones descabelladas o que no respeten unos parámetros mínimos de razonabilidad. De esta manera, en los supuestos de incremento mínimo real del valor de la transmisión, cuando la determinación del tributo conforme al sistema objetivo establecido pueda parecer desproporcionado, habrán de ser los Juzgados y Tribunales quienes determinen si la cuantía resulta o no confiscatoria y contraria al principio de capacidad económica. Y el parámetro para ello será determinar si el tributo, aplicado al caso concreto, agota o no la riqueza imponible.

Pero la adecuación a la legalidad o no de dichos supuestos ya no se encontrará en la inconstitucionalidad del sistema, que nuestro Tribunal Constitucional ha bendecido, sino en la casuística concreta que deba resolver el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo que conozca de la cuestión.

Queda intentar aventurar la evolución de esta figura impositiva tras las tres citadas sentencias. Y saber qué pasa con las liquidaciones que se presentan ahora, cómo puede evolucionar la normativa, y qué cambios se introducirán en el sistema.

## **V. EVOLUCIÓN. PERSPECTIVAS DE FUTURO**

A día de hoy, todavía no se ha promulgado ninguna norma de carácter estatal que adapte el sistema normativo estatal a las exigencias derivadas de la STC 59/2017.

Sin embargo, el camino parece obligado: si en la transmisión del terreno de naturaleza urbana que se produzca no existe incremento de valor, y, por tanto, no hay hecho imponible, no ha lugar a exigir el tributo. Y, si este se exige, serán los tribunales ordinarios quienes determinen la nulidad del acto administrativo.

Sobre la posible evolución de esta figura impositiva, y deseando la coherencia y uniformidad en el sistema impositivo español en su conjunto, pueden analizarse los cambios promovidos en Guipúzcoa y en Álava tras la sentencia del Tribunal Constitucional.

Así, como consecuencia de la STC 26/2017, y de la STC 37/2017, mediante el Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo, se modifica el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (Guipúzcoa)<sup>11</sup>.

La Diputación Foral de Álava, mediante el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, del Consejo de Gobierno Foral, hacía lo propio para su territorio histórico<sup>12</sup>.

La modificación por la que se opta en ambos casos es exigir, para que nazca la obligación tributaria principal del IIVTNU, la existencia real de incremento de valor.

A estos efectos, se determinará dicha existencia por la comparación entre el valor de adquisición y el valor de transmisión de los terrenos. Estos valores serán los tenidos en cuenta, o los que deberían tenerse en cuenta a efectos de los respectivos impuestos que sometan a gravamen la transmisión de la propiedad de los terrenos, o la constitución o transmisión de cualquier derecho real limitativo del dominio sobre los terrenos.

Exista o no exista incremento de valor, se mantiene la obligación de presentar la declaración de dicha transmisión y las restantes obligaciones formales del impuesto. Si existe incremento de valor, se determinará la base imponible, la cuota tributaria y los demás elementos configurados del impuesto de acuerdo con la normativa del mismo. Por último, anudan un régimen transitorio para las liquidaciones que no hayan adquirido firmeza antes de las Sentencias del Tribunal Constitucional.

Como hemos visto, es más que probable que la evolución de este impuesto en la normativa estatal siga la misma senda que ha tomado en las Diputaciones Forales. La unidad y coherencia del sistema tributario así lo aconsejarían.

Como veníamos anunciando desde la parte introductoria de este artículo, los efectos y la trascendencia real de las sentencias de nuestro Tribunal Constitucional ha quedado limitado a aquellas situaciones inexpresivas de capacidad económica.

De esta forma, y en contra de las voces críticas, ni el impuesto es tan calamitoso, ni nuestro Tribunal ha decretado su defunción.

---

<sup>11</sup> El Decreto Foral Norma 2/2017, de 28 de marzo, consta de un artículo único, una Disposición Transitoria y dos Disposiciones Finales.

<sup>12</sup> El Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, del Consejo de Gobierno Foral, consta de un artículo único, una Disposición Transitoria y tres Disposiciones Finales.

En cuanto al primer punto, por su indudable transcendencia en el impacto recaudatorio de las entidades locales.

En cuanto al segundo, porque el Tribunal Constitucional ha bendecido la constitucionalidad de esta figura impositiva, señalando claramente que no es, con carácter general, contrario a la Constitución. Únicamente en aquellos supuestos en los que no se ha producido un aumento de valor del terreno al momento de la transmisión.

Así las cosas, no podemos afirmar que nos encontremos ante el nacimiento de un nuevo “*pleito masa*”, similar a lo acontecido con las famosas “*cláusulas suelo*”.

Abonan esta postura dos circunstancias particulares, que no se observaban en dicha tipología de pleito:

En primer lugar, la normativa tributaria exige un conocimiento jurídico particular y específico, no solo de las normas sustantivas propias que le son inherentes, sino de los cauces formales por los que se desarrolla la misma. Esta circunstancia limitará el planteamiento de estos envites jurídicos a especialistas de la legislación tributaria y administrativa.

Y, por último, y no menos importante: los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo, perfectos conocedores de la materia, aplicarán el artículo 139 de la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. Y ello para evitar que se anude el negocio especulativo del resultado del pleito a la erosión que ello supondría para las arcas públicas, que, no olvidemos, todos sostenemos con nuestros impuestos, incluido el IIVTNU. Esta circunstancia determinará que, a la hora de iniciar reclamaciones, se realice una ponderación razonable entre la expectativa del pleito, y el coste asociado al mismo.

Quedémonos tranquilos, pues, a la espera de ver cómo respiran los posibles cambios normativos. Y mientras tanto, y suponiendo que el legislador estatal adoptará una modificación similar a las de Guipúzcoa y Ávala, el impuesto seguirá liquidándose, tal y como venía haciéndose hasta ahora. Posteriormente, el contribuyente podrá acudir al procedimiento para reclamar el pago mediante solicitud de rectificación y devolución de ingresos indebidos. *Solve et repete*, querido lector.

## **BIBIOGRAFÍA**

ARNAL SURIA, SALVADOR: “*Los nuevos impuestos municipales y otras exacciones de derecho público de las entidades locales*”, Grupo editorial Siete, Valencia, 1990.

PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS: “*El impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos: ¿un impuesto sobre una ficción legal?*”, Revista del Instituto de Estudios Económicos, núm. 4 (2000).

VARIOS AUTORES: “*Curso de Derecho Tributario. Parte especial*”, Tecnos, Madrid, 9ª edición, 2015.