

LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO MUNICIPAL DE PLUSVALÍA. ANÁLISIS DE LA STC 59/2017, DE 11 DE MAYO

RAFAEL SANZ GÓMEZ

Profesor Ayudante Doctor del Departamento de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla

Crónica Jurídica Hispalense 15 • Págs. 289 a 301

SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN. II. ANTECEDENTES, FISURAS E INCOHERENCIAS DEL TRIBUTO. III. LA DECISIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL: ANÁLISIS CRÍTICO. IV. LAS CONSECUENCIAS DE LA SENTENCIA: ¿UN VACÍO NORMATIVO?

Fecha recepción original: 29/09/2017

Fecha aceptación: 24/10/2017

I. INTRODUCCIÓN

El conocido como impuesto municipal de plusvalía, o Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en lo sucesivo, IIVTNU), es un tributo con una larga tradición en el ordenamiento jurídico español. Puede rastrearse hasta, por lo menos, el Real Decreto de 13 de marzo de 1919, que autorizó a los ayuntamientos para recaudar, con carácter ordinario, un arbitrio sobre los incrementos de valor de los terrenos sitos en sus términos municipales¹. Y, pese a ello, no ha sido hasta muy recientemente cuando se ha declarado la inconformidad del tributo

1. La evolución del tributo en nuestro derecho positivo se describe de manera espléndida en una tesis producida recientemente en la Facultad de Derecho de la Universidad de Sevilla: MARTÍN RUIZ, J. *Un estudio jurisprudencial del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*. (Tesis doctoral inédita). Universidad de Sevilla, Sevilla, 2016, págs. 7-19.

con la Constitución, en una serie de pronunciamientos que muestra la permeabilidad del sistema jurídico a los eventos externos porque, como tendremos ocasión de comprobar, las decisiones adoptadas en este ámbito se explican parcialmente por la influencia de eventos extrajurídicos.

En su configuración actual, el IIVTNU es un impuesto directo, real, objetivo e instantáneo. Es de titularidad municipal y de carácter potestativo: a través de la correspondiente ordenanza fiscal, cada Ayuntamiento decidirá sobre su exacción y desarrollará la regulación correspondiente, dentro del marco establecido en los artículos 104 a 110 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 lo sucesivo, TRLRHL). Según el artículo 104 TRLRHL, el hecho imponible del IIVTNU viene constituido por el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana y que 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.

La base imponible del 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. Se calcula a través de un sistema objetivo que es el que fue impugnado ante el Tribunal Constitucional. Según la Ley, el valor determinado por las reglas del artículo 107.2 TRLRHL (en el caso de transmisión del dominio, por ejemplo, se emplea el valor catastral) debe multiplicarse el número de años de tenencia del terreno y por un coeficiente anual. El coeficiente se determina por los Ayuntamientos, dentro de los límites fijados por la ley. El tipo de gravamen también lo fijará cada Ayuntamiento, sin que pueda exceder del 30 por ciento.

La Sentencia del Tribunal Constitucional número 59/2017, de 11 de mayo (RTC 2017, 59), da respuesta a la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864/2016, promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera, y declara que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLRHL son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. Este pronunciamiento aplica al TRLRHL las conclusiones alcanzadas en las SSTC 26/2017, de 16 de febrero (RTC 2017, 26), y 37/2017, de 1 de marzo (RTC 2017, 37), que declararon la inconstitucionalidad de normas equivalentes aplicables en el ámbito foral². Aunque analizaremos, fundamentalmente, la STC 59/2017 –por la mayor extensión de su ámbito territorial–, acudiremos a las dos sentencias precedentes, dado que el propio Tribunal Constitucional lo hace, para así nosotros poder explicar mejor cómo se generan los argumentos en que se basa la decisión del Tribunal.

II. ANTECEDENTES, FISURAS E INCOHERENCIAS DEL TRIBUTO

Como ya hemos señalado, el IIVTNU grava la plusvalía que se pone de manifiesto con ocasión de la transmisión de dichos terrenos bajo cualquier título (oneroso o

2. Respectivamente, 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; y 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.

lucrativo) o la constitución o transmisión de derechos reales. La característica más conflictiva de este tributo es el cálculo de dicho incremento de valor, puesto que el artículo 107 TRLRHL regula un sistema de estimación objetiva para determinar la base imponible. Como consecuencia de este, a los efectos del tributo, siempre existía un incremento de valor tributable. Ello no supuso un problema social (ni, por tanto, jurídico) mientras el suelo subió constantemente de valor³. Se llegó a afirmar que tal subida continuada era, casi, una ley de la economía o de la naturaleza. Hasta que estalló la burbuja inmobiliaria. Como señala SOTO MOYA, la crisis económica «ha puesto de manifiesto algunas deficiencias considerables de nuestro sistema financiero y tributario»⁴, y la deficiente configuración del IIVTNU es una de ellas, aunque no la más grave⁵.

Tal vez los casos más sangrantes se produjeron en relación a la dación de un inmueble en pago de una deuda hipotecaria. En estos casos, donde la situación económica del dador en pago era evidentemente precaria, la mecánica del impuesto lo configuraba como contribuyente y lo obligaba a tributar por una operación donde no se ponía de manifiesto capacidad económica alguna. Se podría alegar que el IIVTNU es un tributo directo que grava el incremento de valor acumulado por el suelo, y no un tributo indirecto que grava la capacidad económica manifestada en la transmisión del inmueble en sí misma considerada. Con todo, el legislador buscó varios mecanismos para aliviar la carga tributaria. La primera se introdujo a través del Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos. En las daciones en pago realizadas al amparo del Anexo III de dicha norma (un código de buena conducta que las entidades financieras podrían aplicar –voluntariamente– en sus relaciones con deudores hipotecarios de escasos recursos), se configuró a la entidad que adquiriese el inmueble como sujeto pasivo sustituto del contribuyente, pero sin derecho a repetir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas. Esta figura es realmente extraña, casi inédita, en nuestro ordenamiento, puesto que la lógica del sustituto –que no realiza el hecho imponible– es que este pueda exigir la cantidad pagada del contribuyente (quien realiza el hecho imponible y, por tanto, suele ser el titular de la capacidad de pago).

Probablemente por eso, poco tiempo más tarde, el artículo 105.1.a) TRLRHL⁶ declaró la exención de este tipo de operaciones, que aún se mantiene. Concretamente, estarían exentas las transmisiones realizadas por personas físicas sin recursos⁷ con

3. Se trata de «un impuesto diseñado pensando en que el suelo nunca se iba a depreciar en España», como señala PEDREIRA MENÉNDEZ, J., «La inconstitucionalidad parcial de la plusvalía municipal debería servir para su eliminación total». *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2017.

4. SOTO MOYA, M. M., «La inaplazable reforma del IIVTNU tras su declarada inconstitucionalidad». *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2017.

5. El desplome en los ingresos puso de manifiesto la escasa sostenibilidad de nuestro sistema tributario, que sobrevivía inflado artificialmente por los ingresos de la burbuja.

6. Introducido por el art. 123.1 del Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio; y mantenido por la Ley 18/2014, de 15 de octubre, resultado de su tramitación parlamentaria.

7. Concretamente, se requiere que el deudor o garante transmitente o cualquier otro miembro de su unidad familiar no disponga, en el momento de poder evitar la enajenación de la vivienda, de otros bienes o derechos

ocasión de la dación en pago, o en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales⁸, de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo.

Con todo, estos no eran los únicos casos en los que cabía considerar que, con ocasión de la transmisión del inmueble, no se generaba una plusvalía en el valor del suelo, sino una minusvalía. Toda transmisión genera el deber de tributar una vez en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (por la diferencia de valor real del inmueble, entendido como el conjunto de la construcción y del suelo) y otra vez por el IIVTNU (sólo por el incremento del valor del suelo, calculado de acuerdo con el sistema de estimación objetivo a que ya hemos hecho referencia). El pago de dos tributos como consecuencia de un mismo evento no se considera doble imposición⁹, pero muestra con mayor claridad que existe una aparente contradicción. Un sistema de cálculo (el del IRPF) puede determinar una minusvalía, mientras que otro (el del IIVTNU) mantiene el deber de pago. La contradicción podría salvarse si consideramos que el suelo sí incrementa de valor (aunque no de precio) de manera continuada, como consecuencia de la acción urbanística desarrollada por el municipio. De hecho, esta es la justificación del impuesto según ha señalado el Tribunal Supremo: «rescatar para la comunidad una parte de las plusvalías producidas sobre el suelo potencialmente edificable, originadas, también en parte, por la actuación de la Administración creadora de infraestructuras y servicios»¹⁰, lo cual tiene su fundamento en el artículo 47 de la Constitución. Con todo, precisamente en la sentencia citada del Supremo se analizaba un supuesto donde, como consecuencia de la modificación del planeamiento urbanístico, se produjo una «quiebra de expectativas urbanísticas originada por la suspensión de licencias»¹¹.

La existencia de casos en los que una vivienda se vendía con pérdidas y, pese a ello, era necesario tributar por el conocido como impuesto municipal de plusvalía no gozaba, evidentemente, de una gran aceptación social. En los casos de daciones en pago o ejecuciones hipotecarias realizadas por empresas no podía aplicarse la exención prevista en el TRLRHL, lo que obligaba a tributar, aunque la adjudicación se produjera por un valor muy inferior al de adquisición.

en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda hipotecaria. La ley establece una presunción (*iuris tantum*) del cumplimiento de dicho requisito.

8. Para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

9. En este sentido, nos remitimos a MARTÍN RUIZ, J. *Un estudio jurisprudencial del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*, ob. cit., págs. 28-30.

10. Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de abril de 1996 (RJ 1996, 4916) (recurso de casación núm. 3279/1993).

11. Consideramos de interés las reflexiones de GONZÁLEZ LÓPEZ, L. M., «Reflexiones sobre la plusvalía municipal». *La Hora del Pincho*, 21 de septiembre de 2017, quien recuerda que en la ciencia económica hay dos teorías en torno al valor de las mercancías: la teoría del valor objetivo, que considera que el valor de las mercancías depende del tiempo de trabajo socialmente necesario para su producción; y la teoría del valor subjetivo, que considera que el valor de las mercancías depende de la valoración que los individuos hacen sobre ella. El Tribunal Constitucional estaría aplicando esta segunda teoría, lo cual explicaría que un bien pueda bajar de valor, aunque desde un punto de vista objetivo sí tienda a incrementar por acumulación del trabajo realizado. Cabe añadir que la falta de mantenimiento o el cambio de planeamiento urbanístico sí puede producir una reducción del valor del suelo desde un punto de vista objetivo.

La sentencia que analizamos es respuesta a una cuestión de inconstitucionalidad en un caso de este tipo. Concretamente, una entidad mercantil dedicada a la promoción inmobiliaria adquirió un conjunto de terrenos en 2003 sobre los que procedió a la construcción de 73 viviendas. Estas serían luego adjudicadas a una entidad financiera, mediante procedimiento de ejecución hipotecaria. En su práctica totalidad –todas las viviendas menos una– el valor de adjudicación fue el 50 por 100 del de tasación. A la luz de tales datos, el Ayuntamiento de Jerez practicó liquidación administrativa por el IIVTNU. La empresa recurrió en reposición y, ante la resolución negativa, acudió a la jurisdicción contencioso-administrativa, donde se planteó cuestión de inconstitucionalidad por Auto de 25 de julio de 2016 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera. El auto dudaba sobre la adecuación del tributo al principio de capacidad económica del art. 31.1 CE y, más concretamente, cuestionaba el sistema de cálculo de la base imponible del art. 107 TRLRHL.

III. LA DECISIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL: ANÁLISIS CRÍTICO

Atendiendo al caso concreto impugnado, el Tribunal Constitucional acotó inicialmente su decisión al artículo 107.2 TRLRHL, letra a), que señala lo siguiente:

2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquel. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo.

El Tribunal Constitucional afirma que su decisión –ya hemos anticipado que declarativa de inconstitucionalidad– no se aplica a las reglas para la determinación del valor de terreno en la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio [letra b)]; en la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de realizar la construcción

bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie [letra c)]; y en las expropiaciones forzosas [letra d)].

Las partes sostuvieron posturas diversas que pueden resumirse como sigue:

Una tesis es que el TRLRHL establece unas reglas objetivas e imperativas para la determinación de la base imponible que, en determinados casos, implica que se exija el pago, aunque no exista realmente una minusvalía. Como consecuencia, se estarían sometiendo a tributación manifestaciones de riqueza inexistentes o ficticias, lo cual es contrario al principio de capacidad económica. Esta es la postura del juzgado que presenta la cuestión de inconstitucionalidad y es la que propone también el Ministerio Fiscal, sobre la base de las sentencias anteriores (SSTC 26/2017, de 16 de febrero, y 37/2017, de 1 de marzo).

Otra tesis es que la decisión del legislador de calcular el incremento de valor de forma objetiva, sobre la base del valor catastral, es válida; y que con el hecho mismo de la transmisión se pone de manifiesto una capacidad económica susceptible de gravamen. El Abogado del Estado sostiene esta postura; y el ayuntamiento afectado –que se opuso al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad– parece asumirla implícitamente¹².

La duda de constitucionalidad es «sustancialmente idéntica» a las planteadas en las SSTC 26/2017 y 37/2017 y la respuesta va a depender, entendemos, de dos cuestiones fundamentales: la aplicación del principio de capacidad económica, por una parte; y el concepto de valor, por otra.

Al configurar el hecho imponible del impuesto y determinar los elementos cuantitativos del tributo, el legislador goza de un importante margen de maniobra; pero en el establecimiento de un tributo es necesario que la capacidad económica «exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto». Aunque admite el gravamen de la «renta potencial», el Tribunal Constitucional ha rechazado sistemáticamente que quepa exigir un impuesto allá donde la capacidad económica gravada sea «inexistente, virtual o ficticia». El análisis del sistema de cálculo de la base imponible a la luz de esta teoría general determina la validez de la opción de política legislativa consistente en someter a tributación los incrementos de valor mediante «un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales»; pero este sistema no es admisible cuando somete a tributación una renta irreal.

Así, lo que el Tribunal Constitucional considera contrario a la Carta Magna es el hecho de que, atendiendo al hecho imponible escogido por el legislador –el incremento de valor de los terrenos– y teniendo en cuenta la metodología objetiva de cálculo que se emplea, haya algunos casos donde nace la obligación tributaria, aunque no se haya producido, efectivamente, un incremento de valor en el terreno. Del mismo modo que en la regulación foral, el problema es el establecimiento de una presunción

12. La resolución del recurso de reposición, de fecha 21 de octubre de 2014, argumentaba que «el legislador desarrolló esta normativa reguladora a sabiendas que siempre se podría obtener una cuota positiva».

absoluta que anuda —a través del método de cálculo escogido— un incremento de valor a toda transmisión de un terreno. Como el incremento del valor del suelo se calcula mediante la aplicación automática de los coeficientes previstos en la ordenanza al valor catastral del suelo en el momento de la transmisión, basta ser titular de un terreno durante un período superior a un año para que la normativa del tributo determine, automáticamente y en todo caso, un incremento de valor tributable.

Señala expresamente el Tribunal Constitucional que, si bien la existencia de una minusvalía podía ser en el pasado un hecho aislado, el advenimiento de la crisis económica (y el estallido de la burbuja inmobiliaria) la ha convertido en «un efecto generalizado, al que necesariamente la regulación normativa del impuesto debe atender», so pena de desconocer las exigencias del principio de capacidad económica. La conclusión del Tribunal es que «los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, *aunque solo en la medida* en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor».

Hay una cuestión que podría diferenciar la situación analizada en la sentencia que comentamos de las dos sentencias dictadas en relación con normas forales. Concretamente, existen dos mecanismos en el tributo que los Ayuntamientos podrían aplicar y que, según la Abogacía del Estado, permitirían acercar el valor catastral al valor real para, así, garantizar la conformidad del tributo al principio de capacidad económica. En primer lugar, durante los cinco años siguientes a la revisión del valor catastral, los ayuntamientos podrían reducir el valor catastral en hasta un 60 por 100; en segundo lugar, y pasado dicho plazo, pueden solicitar la actualización, incluso a la baja, los valores catastrales¹³.

Pues bien, aunque estos mecanismos tienen el efecto inmediato de reducir el importe del tributo, se seguiría cobrando una determinada cantidad —aunque inferior a la exigible en ausencia de dicha corrección— en supuestos en los que, por no haber incremento de valor, no se debería cobrar cantidad alguna. Según el Tribunal Constitucional, no se elimina por tanto la violación del principio de capacidad económica.

Nótese que el Tribunal considera inconstitucionales aquellos casos en los que no existe incremento del valor; pero sí acepta aquellos en los que dicho incremento pudiera existir, pero fuera inferior al valor determinado por el cálculo objetivo previsto en la Ley. En otras palabras, no considera contrario a la Constitución el desajuste

13. La sentencia señala lo siguiente: «el artículo 16 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, dio nueva redacción al artículo 32 del texto refundido de la Ley del catastro inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, para prever la posibilidad de actualizar los valores catastrales de los bienes inmuebles urbanos, a petición de los ayuntamientos, siempre que se hubiesen puesto de manifiesto diferencias sustanciales entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes, y siempre que hubiesen transcurrido al menos cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento de valoración colectiva de carácter general [...] Tras la modificación operada por el artículo 16 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, la ley de presupuestos generales del Estado ha venido introduciendo unos coeficientes de actualización de los valores catastrales para su adecuación con el mercado inmobiliario, que pueden ser al alza o a la baja».

entre el incremento de valor real y el incremento efectivamente gravado, sea en un sentido o en otro. Precisamente, la Abogacía del Estado señalaba que «durante las décadas anteriores y sobre todo en los años del llamado “boom inmobiliario”, el valor de mercado de los inmuebles se incrementaba muy por encima de los valores catastrales». Entendemos que se pretendía argumentar que el empleo de un sistema estandarizado para el cálculo de la base imponible conlleva desviaciones en uno y otro sentido, que serían asumibles en aras de la simplicidad¹⁴.

Sin embargo, el razonamiento del Tribunal Constitucional parte de separar radicalmente los supuestos donde no existe incremento (y, por tanto, no cabe exigir el tributo) de los casos donde sí existe tal incremento (despreocupándose de la relación existente entre la cuantía de dicho incremento y la cuota tributaria exigible). La sentencia ha sido criticada por la doctrina en este punto¹⁵. Téngase en cuenta que, interpretada en sus estrictos términos, genera una especie de «error de salto» de origen jurisprudencial¹⁶. Si la variación de valor es negativa o cero, la base imponible –y la cuota– será cero. Por el contrario, si la variación de valor es de un euro, pero en sentido positivo, se aplicará el método de estimación objetiva de la base imponible y la cuota será muy superior a un euro. Y, sin embargo, el pronunciamiento del Tribunal Constitucional es coherente, como veremos a continuación, con el cuerpo de jurisprudencia que ha desarrollado en torno al principio de capacidad económica, y que diferencia dos vertientes de este, como fundamento de la imposición y como criterio de la imposición.

Así, como fundamento de la imposición, el principio de capacidad económica exige (como se ha señalado antes) que «dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador» al configurar un determinado tributo (STC 37/1987). Es decir, como fundamento (requisito cuya existencia permite imponer un tributo y cuya ausencia lo prohíbe) es exigible en relación con cada tributo, en relación con la generalidad de supuestos abarcados por el hecho imponible.

14. Otro argumento en un sentido similar partía de una modificación introducida por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, reformó la normativa reguladora de las Haciendas Locales y suprimió la palabra «real» del artículo 107, describiendo la base imponible como «el incremento de valor de los terrenos» y no «el incremento real de valor de los terrenos», hubo «cierto sector doctrinal y jurisprudencial» que defendió que «el gravamen se había objetivado, independientemente de la realidad económica subyacente» (PEDREIRA MENÉNDEZ, J., «La inconstitucionalidad parcial de la plusvalía municipal debería servir para su eliminación total», ob. cit.). Sobre estas teorías, se ha afirmado también que «No parece que la supresión de la expresión “real” del texto del art. 107.1 tenga trascendencia alguna en cuanto a la interpretación del Impuesto [...] Un incremento, sin más, es lo mismo que un incremento real».

15. Por ejemplo, para SOTO MOYA, M. M., «La inaplazable reforma del IIVTNU tras su declarada inconstitucionalidad», ob. cit., se produce una violación de «los principios de equidad, justicia y capacidad económica» en aquellos casos en que «ha existido incremento de valor, pero la cuantía de este es probadamente inferior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo». Véase también, ÁLVAREZ ROYO-VILLANOVA, S., «Y ahora, la Ley estatal: anulado el Impuesto de Plusvalía si no hay aumento de valor». *Hay Derecho*, 17 de mayo de 2017.

16. Un error de salto es aquel incremento de la base imponible que determina un incremento de la cuota superior al primero. Por ejemplo, sería error de salto que un incremento de un euro en la base imponible implicase un incremento de cien euros en la cuota. No es un caso idéntico, ya que aquí lo que se incrementaría no es la base imponible regulada por el tributo, sino el incremento real de valor del terreno (una magnitud no prevista en la regulación del impuesto, pero que el TC toma como parámetro para determinar su constitucionalidad).

Por el contrario, el principio de capacidad económica como criterio de la imposición es el que requiere que todo tributo se configure por el legislador de conformidad con dicha capacidad (STC 182/1997). Sería esta vertiente del principio la que exigiría que la determinación de la deuda guardase relación con el incremento real de valor del terreno. Sin embargo, la jurisprudencia constitucional considera que el principio de capacidad económica como criterio (modulador) de la imposición no se proyecta sobre cada figura tributaria individualmente considerada, sino sobre el sistema tributario en su conjunto.

Consideramos más razonable –y hay algunos pronunciamientos en este sentido– considerar que son contrarios al principio de capacidad económica, al menos, los casos de «manifiesta desproporción entre las cuantías liquidadas y los valores reales», debidamente acreditados estos últimos mediante ponencias valorativas oficiales, dictamen de peritos o cualquier otro medio de prueba válido en Derecho¹⁷. Como caso evidente de exacción desproporcionada, piénsese en un supuesto donde la cuota que tuviera que pagarse excediese el incremento real de valor. Un resultado así podría calificarse de confiscatorio¹⁸. Aunque se han presentado cuestiones de constitucionalidad en casos donde existe un incremento, pero el gravamen es desproporcionadamente alto¹⁹, vemos que el TC –como consecuencia de la diferenciación entre el principio de capacidad económica como fundamento y como medida de la imposición– parece rechazar sólo aquellos casos donde el incremento fuera inexistente.

Así, sobre la base de dicha argumentación anterior, el fallo del Tribunal declara inconstitucionales y nulos los arts. 107.1 y 107.2 a) TRLRHL, «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica». También declara inconstitucional, por conexión, el artículo 110.4 TRLRHL, que afirma lo siguiente:

«Los ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de aquella dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo. Respecto de dichas autoliquidaciones, el ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas.

17. Resolución número 02811/13, de 7 de mayo de 2013, del Tribunal Administrativo de Navarra.

18. En este mismo sentido, ÁLVAREZ ROYO-VILLANOVA, S., «Y ahora, la Ley estatal: anulado el Impuesto de Plusvalía si no hay aumento de valor». *Hay Derecho*, 17 de mayo de 2017. El principio de no confiscatoriedad, según el Tribunal Constitucional, «obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir», lo que tendría lugar «si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución» (STC 150/1990, de 4 de octubre (RTC 1990, 150); STC 14/1998, de 22 de enero (RTC 1998, 14); o STC 233/1999, de 16 de diciembre).

19. Por ejemplo, por Auto de 15 diciembre de 2015 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 22 de Madrid, en el marco del recurso contencioso-administrativo núm. 112/2014.

En ningún caso podrá exigirse el impuesto en régimen de autoliquidación cuando se trate del supuesto a que se refiere el párrafo tercero del artículo 107.2.a) de esta ley».

Precisamente es este artículo el que confirma el valor de ficción, y no de mera presunción *iuris tantum*, del método de cálculo de la base imponible. Aplicar un método de estimación objetiva como «único y obligatorio» es lo que hace al tributo «abiertamente inconstitucional», según había advertido ya la doctrina²⁰. En la misma línea, el Tribunal Constitucional declara que, al impedir este precepto que los contribuyentes puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica, debe declararse inconstitucional y nulo.

Por tanto, quedan «expulsados del ordenamiento jurídico, *ex origine*, los arts. 107.2 y 110.4» TRLRHL. Señala además el Tribunal Constitucional que la existencia o no de un incremento de valor en los terrenos deberá determinarse por el legislador, «en su libertad de configuración normativa»; el cual deberá, tras la publicación de la sentencia, modificar o adaptar el régimen jurídico del tributo.

IV. LAS CONSECUENCIAS DE LA SENTENCIA: ¿UN VACÍO NORMATIVO?

Antes de este pronunciamiento, algunos Tribunales Superiores de Justicia habían aportado una solución diferente al problema²¹. Consideraron que, en la medida en que no existiera un efectivo incremento de valor, no se producía el hecho imponible (que el artículo 104.1 TRLRHL define como «el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de propiedad de los terrenos [...]») y, por tanto, no procedía aplicar el mecanismo de cálculo de la base imponible porque no había hecho imponible que se tuviera que medir. Se trataba de una «interpretación correctiva» de la regulación del impuesto que intentó salvar su constitucionalidad. En estos casos, se aceptaban diversos mecanismos –con relativa flexibilidad– para que los contribuyentes demostrasen la inexistencia de incremento de valor en los terrenos (valores escriturados y dictámenes de peritos, entre otros). Para admitir estos mecanismos de prueba era necesario, como ha venido proponiendo parte de la doctrina, reinterpretar el método de cálculo regulado en la Ley como una presunción *iuris tantum*²².

La Abogacía del Estado y los Servicios Jurídicos de la Diputación Foral de Gipuzkoa y de Álava invocaron, en los dos procesos relativos a las normas forales, la interpre-

20. Por todos, COLAO MARÍN, P. A., «Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, principios constitucionales y sistema jurídico tributario». *Quincena Fiscal*, núm. 20, 2016.

21. Entre otras, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 553/2012, de 22 de mayo; la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid núm. 346/2015, de 24 de abril; la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja núm. 249/2015, de 1 de octubre; o la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias núm. 799/2016, de 7 de noviembre.

22. Entre otros, 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». *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 2, 2014; y COLAO MARÍN, P. A., «Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, principios constitucionales y sistema jurídico tributario». *Quincena Fiscal*, núm. 20, 2016.

tación correctiva que venían aplicando los Tribunales de Justicia. El Tribunal Constitucional la rechazó. En la STC 26/2017, por ejemplo, afirmó que dicha «interpretación salvadora» es incompatible con el establecimiento de una auténtica ficción jurídica en la norma cuestionada (el método objetivo de cuantificación del incremento de valor). Interpretar que dicha ficción es una presunción *iuris tantum* implicaría, en primer lugar, «reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar» (téngase en cuenta el artículo 110.4 TRLRHL); pero además, en ausencia de mecanismos que determinen cómo debe calcularse la existencia o inexistencia de incremento de valor, dejaría dicha tarea «al libre arbitrio del aplicador», lo que sería contrario al principio de seguridad jurídica del art. 9.3 CE y al principio de legalidad tributaria.

Sobre la base del pronunciamiento constitucional, algunos tribunales han concluido que es imposible exigir el IIVTNU hasta que el legislador no determine los criterios que permitan determinar si ha habido o no un incremento de valor. Por ejemplo, la STSJ de la Comunidad de Madrid núm. 512/2017, de 19 de julio (JUR 2017, 211299), afirma que la liquidación «debe ser anulada, en cuanto girada en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico», puesto que el Tribunal Constitucional rechaza toda posible alternativa (como «comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos...»), ya que también está constitucionalmente vetado dejar al arbitrio del aplicador –sea la Administración, en su función de aplicación de los tributos o de revisión, sean los Tribunales de Justicia– la determinación de los casos en que habría incremento de valor y, por tanto, nacería la obligación tributaria.

La interpretación del TSJ madrileño es coherente con el pronunciamiento del Tribunal Constitucional, que deja en manos del legislador la reconfiguración del tributo. Precisamente, el Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación local, de julio de 2017, analiza esta cuestión en profundidad y ya apunta la necesidad de que una reforma normativa «evite cuanto antes» que los contribuyentes se vean abocados a la impugnación de las liquidaciones tributarias.

La Comisión barajó diversas opciones. La primera es la supresión del tributo, considerando que existe «una plurimposición, especialmente en relación con los impuestos sobre la renta que gravan las plusvalías, así como con aquellos que gravan las transmisiones inmobiliarias». La supresión exigiría introducir mecanismos para evitar que las entidades locales vieran reducidos sus recursos: por ejemplo, un recargo o participación en dichos tributos.

La segunda es la reforma del tributo existente para evitar las tachas de inconstitucionalidad. Podría establecerse expresamente un supuesto de no sujeción en caso de falta de incremento de valor de los terrenos; y modificarse los elementos de cuantificación, permitiendo como mínimo que los obligados tributarios puedan desvirtuar el resultado del método de cálculo objetivo mediante una prueba adecuada y suficiente. La Comisión hace referencia a la interpretación correctiva propuesta por diversos Tribunales de Justicia y que, tras ser rechazada por el Constitucional, sólo podría aplicarse si fuera introducida expresamente por el legislador. Esta ha sido, por ahora, la solución aplicada en Bizkaia, a través del Decreto Foral Normativo 3/2017, de 20 de junio, por el que se modifica la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, sobre el Incremento del

Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Se introduce una disposición adicional primera que señala que sólo nacerá la obligación tributaria del impuesto cuando se produzca un incremento de valor de los terrenos; y establece los mecanismos para su determinación, atendiendo al mandato del Tribunal Constitucional: se determinará por comparación del valor de adquisición y del valor de transmisión, tomando como referencia los que consten en los correspondientes documentos acreditativos de los títulos de propiedad o de constitución o transmisión de los derechos reales de goce limitativos del dominio, sin perjuicio de la posible comprobación de valores administrativa. La norma no permite tener en cuenta gastos, mejoras u otros conceptos, ni prevé la corrección de la inflación.

Lo que propone la Comisión no es tanto la introducción de una disposición específica para paliar la tacha de inconstitucionalidad, sino una reforma sustancial del impuesto. Considera que el hecho imponible vigente del IIVTNU «ha quedado trasnochado, dando lugar a multitud de incoherencias y dificultades que inciden en el conjunto del sistema tributario». Critica el uso del valor catastral y critica que se grave el incremento de valor del suelo, y no la plusvalía puesta de manifiesto con la transmisión del inmueble en su totalidad. Evidentemente, la ampliación del hecho imponible obligaría a una mayor coordinación con el IRPF. Por último, la Comisión señala que la regulación actual ha optado por no gravar las plusvalías generadas en un plazo inferior a un año, algo rechazable tanto por razones fiscales (quiebra de los principios de capacidad económica, generalidad e igualdad tributaria) como extrafiscales (estas plusvalías pueden resultar ser las más especulativas)²³.

La propuesta final de la Comisión es suprimir el IIVTNU y sustituirlo por un Impuesto municipal sobre Plusvalías Inmobiliarias (IMPI) que, para evitar la doble imposición, sería deducible de los impuestos estatales que gravan dichas plusvalías (IRPF, IS e IRNR). Sometería a tributación los incrementos de valor de los bienes inmuebles (suelo y edificación) de cualquier naturaleza (no sólo urbana), incluidos los que se hayan podido generar en un plazo inferior al año. La base imponible se determinaría atendiendo a la diferencia entre valor real del bien inmueble en la transmisión y su valor de adquisición. Este último incluiría el importe real de adquisición más el coste de las inversiones y mejoras efectuadas, así como los gastos y tributos inherentes a aquélla. Además, deberían corregirse los efectos de la inflación²⁴. Todas estas cuestiones, que valoramos positivamente, están ausentes de la modificación del tributo en Bizkaia que hemos reseñado antes.

La Comisión afirma expresamente que sus reflexiones son a futuro. Hasta la necesaria reforma legislativa, siguiendo la interpretación del TSJ de la Comunidad de Madrid, que compartimos, no será posible la exacción del tributo. Cabría, además,

23. Aunque no es necesariamente así: piénsese en quien adquiere un inmueble por herencia y decide venderlo por cualquier motivo.

24. En este sentido, GANDARIAS, L., «La plusvalía municipal y la sentencia del Tribunal Constitucional». *Almacén de Derecho*, 20 de febrero de 2017, señala que la jurisprudencia constitucional no es clara sobre si el legislador está obligado a tener en cuenta el impacto de la inflación: «contrastan las STC 27/1981, que exige “contemplar incrementos reales, no monetarios”, y la STC 221/1992, que atribuye “un amplio margen de discrecionalidad” al legislador en este aspecto».

solicitar la devolución del tributo en relación a cualesquiera situaciones no prescritas (el plazo de prescripción tributaria es de cuatro años), ya que el TC no ha limitado temporalmente los efectos de la sentencia y sólo se aplican los límites propios de la cosa juzgada. En el caso de autoliquidación, la solicitud de devolución se hará a través de una rectificación de la autoliquidación (artículos 221.4 y 120.3 LGT). Si el tributo se aplicase en el municipio afectado a través del sistema de declaración y, por tanto, el acto atacable fuese una liquidación administrativa, se deberá acudir –si fuera ya firme– a la revocación (art. 219 LGT). Lo mismo si la liquidación administrativa fuera consecuencia de un procedimiento administrativo de comprobación que hubiera modificado la autoliquidación originariamente presentada.