

Las reactivadas dudas sobre la constitucionalidad del IIVTNU

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Gabinete de Estudios AEDAF

1. Introducción

Nos interesa en esta ocasión un problema que se acaba de replantear, en una dimensión real y en alguna medida generalizada, aunque no sea un tema nuevo si atendemos a casos puntuales en los que antes se había suscitado y a algunas denuncias vertidas principalmente por la doctrina de los autores, pues se relaciona con la tributación de las plusvalías inmobiliarias.

El tema, sobradamente conocido, lo podemos enunciar diciendo que el IIVTNU, en su aplicación real (con una interpretación de la Ley sostenida por casi la totalidad de las Administraciones y, desde luego no forzada), tiene unos efectos milagrosos (siempre y en todas las operaciones se producen plusvalías), efectos que son rechazados o cuestionados por la doctrina y por muchos de nuestros tribunales con fundamentos que han alcanzado juicios sobre su constitucionalidad.

Estos efectos, repetimos, son la creación “ficticia –ope legis–” de una plusvalía o incremento de valor del inmueble en la totalidad de los casos en los que se aplican las normas generales de la ley, pues vinculan la cuantía de la base imponible a los valores catastrales vigentes en el momento del devengo del impuesto. Ahora bien, este efecto queda desmentido en la actualidad debido a la crisis del sector inmobiliario pues no son raras las operaciones en las que los contribuyentes, que han sufrido una clara pérdida, deben tributar debido a que la ley siempre tiene el falso efecto de crear una ganancia, efecto que, según hemos señalado, puede entrar en colisión con valores fundamentales de nuestro texto constitucional, razón por la que recientemente se ha suscitado la cuestión ante el TC, según veremos.

Las anteriores afirmaciones se constatan fácilmente en algunas cifras como son las estadísticas oficiales sobre la demanda de inmuebles en las que se nos indica que el precio de la vivienda ha bajado, entre el segundo trimestre de 2008 y segundo trimestre de 2011, más de un 24,60% y, en cambio, la evolución teórica en el mismo período, según algunas ordenanzas fiscales que se han tomado como referencia, es un aumento del 8,1%. También en relación con el IIVTNU, observamos, según los datos de las Liquidaciones que publica el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, que en 2011 se liquidaron 1.369 millones de euros, de los cuales se recaudaron 1.055 millones, algo que no está muy lejos de los 1.125 millones de 2005 o los 1.010 de 2008. Como vemos, los datos de las liquidaciones no reflejan aún el hundimiento del número de transacciones inmobiliarias y menos la caída de sus precios, que, según el Índice de Precios de la Vivienda que elabora el Instituto Nacional de Estadística en los últimos años aparece un retroceso de 29 puntos porcentuales en su media general, o bien que el valor medio de estas transacciones ha descendido desde los 186.359 euros del primer trimestre de 2008 hasta los 144.441 euros del cuarto trimestre de 2012.

Esta situación ha sido objeto de una importante reflexión por parte del Defensor del Pueblo quien, en su informe del año 2014, pone de manifiesto cual es la raíz del problema

"11.8.1 Valor catastral

... Ley del Catastro Inmobiliario, establece que el valor catastral no podrá superar el de mercado, entendiendo por este "el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas". Además, se aplica un coeficiente de relación al mercado (RM) regulado por la Orden de 14 de octubre de 1998, que lo establece en el 0,5 y que es aplicable a los valores individuales obtenidos de la Ponencia General de Valores de cada municipio.

De este modo, el valor catastral individual no debería superar el 50 por ciento del valor de mercado.

... Las ponencias que se han realizado a partir del año 2006 han generado valores que hoy están por encima de los valores que ofrece el mercado, como consecuencia de la contracción del precio de los inmuebles y la crisis económica.

La colisión entre un sistema dinámico de valoración, que se actualiza constantemente, como es el valor de mercado, y un sistema de valoración estático que introduce un valor administrativo cuya vigencia mínima se fija entre 5 y 10 años, ha motivado que el reflejo fiel de la realidad inmobiliaria encomendado a la Dirección General del Catastro no se acomode a la evolución del sector y, por tanto, que el valor catastral no responda a la finalidad que pretende su ley y que afecta a la tributación de los inmuebles en todos los niveles: estatal, autonómico y local."

Y, para mayor precisión, al referirse al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, nos dice:

"La realización de nuevas Ponencias ha incrementado los valores catastrales encontrándose, en algunos casos, por encima del valor de mercado. Esta circunstancia se produce con frecuencia, por lo que el valor catastral puede llegar a superar el precio por el que se vende el inmueble, a pesar de que solamente se considera para el tributo el valor del suelo y no el de la construcción.

... Los ayuntamientos continúan practicando liquidaciones con independencia del precio de venta del inmueble"

Y, también por parte de la doctrina se nos ha advertido desde mucho antes de la crisis económica iniciada en 2008 que *"hasta ahora estábamos acostumbrados a que el precio de la vivienda aumentara de año en año, porque nos encontrábamos inmersos en un largo ciclo expansionista. En este marco era frecuente que quien vendiera su vivienda obtuviese el beneficio de una segura plusvalía, ya que normalmente lo haría a un precio claramente superior al que tuvo*

que pagar cuando la adquirió. Pocas veces podía pensarse en una minusvalía, porque parecía difícil que pudiera ocurrir que el precio de venta fuera inferior al de compra" (Juan Enrique Varona Alabern "Plusvalías ficticias e Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos Urbanos") O bien, señalaba el mismo auto: *"No deja de ser sorprendente que la base imponible se determine de forma estimativa basándose en la frágil e incierta convicción de que siempre existirá una plusvalía inmobiliaria, y que ésta aumentará conforme sea mayor el tiempo de pertenencia de su propietario."* ("A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana". Quincena Fiscal Aranzadi num. 18/2010).

Planteada así la cuestión, nuestro propósito es examinar los razonamientos que se pueden encontrar en las diferentes maneras de interpretación de la Ley y en las soluciones que se han propuesto, pues, ante la difusión de algunas sentencias que son fuertemente críticas con la normativa del tributo, se ha extendido la idea de que todas las actuaciones de aplicación del impuesto, amenazado por tanto en su validez constitucional, deben ser recurridas al efecto de impedir su firmeza y su exclusión del ámbito de eficacia de la, casi segura, sentencia declarativa de su nulidad que no tardará en producirse.

2. Los antecedentes del problema

2.1. La evolución del impuesto

El interés de ofrecer un repaso de la evolución sufrida por este tema, aunque sea en forma resumida, viene dado por dos razones. En primer lugar porque los vicios y defectos que se imputan a las normas reguladoras del IIVTNU no son nuevos, sino que se denunciaron por la doctrina desde su aparición en sustitución del derogado IMIVT, que también fue enjuiciado por el TC en la sentencia 221/1992 fijándose en ella criterios que veremos reaparecen en los debates actuales. Y, en segundo lugar porque, frente a propuestas de una intervención legislativa de fondo, reformadoras del tributo, e incluso favorables a su supresión, las propias leyes que lo regulan han sido conscientes de sus defectos y han sido modificadas con varios fines: para reforzar la argumentación de quienes defienden su constitucionalidad y su coherencia interna y en el sistema impositivo; para modularlo en los casos en los que socialmente se demandaba una solución distinta a la de exigir un tributo por considerarse desmesurado; y, cómo no, para mantenerlo en vigor y asegurar su recaudación dadas las necesidades que desde el año 2009 se han dejado sentir con especial intensidad en las haciendas locales.

Veamos algunos de estos hitos que tienen todavía relevancia en relación con el impuesto en su configuración actual.

2.2. Cuestiones conflictivas en el IMIVT

En tres vertientes encontramos aspectos del impuesto que, desde su configuración como Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos –antes arbitrio municipal de plusvalía–, han sido conflictivos o mal aceptados en el conjunto del sistema y han sido heredados por el tributo en su actual configuración.

2.2.1. El fundamento del impuesto

Resulta curioso que la doctrina, también algunas sentencias, se haya preocupado por esclarecer cuál sea el fundamento o justificación del impuesto en cuestión, pues esta indagación suele estar ausente en la mayoría de los tributos, si bien

es cierto que, en el mundo de la tributación local, la persistencia del llamado “principio del beneficio” ha exigido una especie de explicación por parte del legislador que justifique la elección de algunas materias imponibles.

Constatar este hecho en relación al IIVTNU muestra, a nuestro juicio, que se trata de una figura mal recibida socialmente y por ello se le exige un esfuerzo adicional de legitimación de su misma existencia que, por supuesto, se tiene que añadir a la finalidad típica y esencial de todo impuesto: la recaudación. Y, es sabido que desde su aparición, este fundamento se ha relacionado con el rescate de las plusvalías debidas a las actuaciones urbanísticas públicas expresamente previsto en el artículo 47 de la CE (*La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos*), si bien, los Tribunales de Justicia aceptan la procedencia del tributo cuando el aumento de valor deriva incluso exclusivamente de la acción urbanizadora de los particulares (STS de 12 de enero y 22 y 26 de julio de 1996 (Ar. 228, 6685, 6313), del mismo modo que, siendo la sustancia de su hecho imponible el incremento de valor del suelo, como veremos reiteradamente, estamos ante un tributo local que grava estas plusvalías pero lo hace de forma estimativa y automática, prescindiendo del incremento real de valor que el inmueble pueda haber experimentado, pues la plusvalía crece conforme aumenta el número de años de posesión del bien en el patrimonio del contribuyente y su valor catastral.

Es decir, el fundamento señalado va a prestar finalmente un escaso servicio al tributo y a su aceptación, porque en su configuración legislativa la realidad del impuesto lo aleja de aquél, de suerte que terminará por ser un elemento más bien útil para su crítica que para su consolidación en el conjunto del sistema.

2.2.2. La doble imposición con el IRPF y el IS

Otro de los tropiezos con que se ha encontrado esta figura es la tacha del efecto de doble imposición que se produce sobre las plusvalías o incrementos de valor del suelo, pues éstas también se gravan en el IRPF o en el IS. Este reproche ha fundamentado posiciones bien argumentadas que han postulado la desaparición del IIVTNU como figura autónoma y su integración o articulación, de forma adecuada, con los otros impuestos generales sobre la renta (Javier Suárez Pandiello *“El futuro de la financiación local en el contexto del Estado de las Autonomías” propone: “se podía haber aprovechado para integrar el IIVTNU con otros impuestos que gravan la misma capacidad económica, como el IRPF, el Impuesto de Sociedades o el Impuesto de Sucesiones, definiendo la base imponible del impuesto local de forma análoga (incremento real del valor del terreno, calculado como diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición) y permitiendo su deducción íntegra (o en un porcentaje elevado) de los impuestos estatales o autonómicos relevantes”*).

Ahora bien, en el plano estrictamente jurídico debemos recordar que el Tribunal Constitucional negó la existencia de un efecto de doble imposición en el Auto 269/2003, de 15 de julio, amparándose en la diferente naturaleza (personal -en el IRPF-, real -en el IIVTNU-) de ambos impuestos, habiéndose señalado también que la concurrencia de ambos tributos era posible por cuanto los hechos imponibles realmente no coincidían al 100%, y, de hecho, tampoco la base imponible se calculaba de un modo similar.

Sin poner en cuestión esta forma de razonar, porque es cierta, también es cierto que el fenómeno de doble imposición existe, a condición de que escapemos del concepto estrictamente jurídico de aquélla, pues es innegable su presencia tanto desde una perspectiva económica como si acudimos al concepto que se maneja en el ámbito de la fiscalidad internacional, donde un tributo haría la función del gravamen en el Estado de la fuente y, el otro, del gravamen personal en el Estado de residencia.

2.2.3. Las dudas sobre la constitucionalidad del IMIVT en la STC 221/1992

La STC 221/1992, de 11 de diciembre de 1992, resuelve una cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 4 del Real Decreto-ley 15/1978, de 7 de junio, por posible contraste con el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) si bien posteriormente la propia Sala extendería la cuestión al art. 355.5, del Texto Refundido de Régimen Local, Real Decreto legislativo 781/1986, de 18 de abril de 1986, y por los mismos motivos. En la cuestión se solicitaba, en lo esencial, el ajuste a la inflación del valor inicial en la base imponible del Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos, entendiendo el tribunal de instancia que la solución ajustada a la CE exigía “depurar” o separar la parte del incremento de valor que, por deberse exclusivamente a la inflación, tenía un carácter meramente nominal o ficticio, cuya tributación debía valorarse desde los contenidos del principio de capacidad económica.

El TC abordará el problema desde la perspectiva de las limitaciones que pesan sobre la inicial libertad de legislador para la configuración de los distintos hechos imponible, limitaciones que, en el caso, derivan del principio constitucional de capacidad económica, del que nos dice *“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 aquél principio constitucional quede a salvo (STC 37/1987, fundamento jurídico 13)”*.

Y la satisfacción de estas exigencias se cumple en nuestro ordenamiento cuando el gravamen se aplica sin descontar el efecto que la inflación puede tener, pues *“el legislador tributario, siguiendo el criterio establecido en otros sectores del ordenamiento y en especial en el Derecho de obligaciones, ha establecido como principio configurador del sistema el principio nominalista”*, si bien añade un elemento de importancia al declarar: *“No puede desconocerse, sin embargo, que el mantenimiento a ultranza, sin excepciones, del principio nominalista en el ordenamiento tributario puede dar lugar, en ciertos casos, a situaciones incompatibles con la plena vigencia del sistema tributario justo a que se refiere el art. 31.1 del Texto Constitucional. Los citados efectos se evidencian en períodos de inflación... En tales casos, la valoración de los elementos patrimoniales según criterios estrictamente nominales puede conducir a gravar en todo o en parte rentas aparentes, no reales. Por ello, este Tribunal ha señalado, a propósito del Impuesto sobre la Renta, que responde a la naturaleza de dicho impuesto, que ha de contemplar incrementos reales no monetarios...”*

Ciertamente que el contenido de la sentencia es mayor, pero nos hemos limitado a destacar aquello que normalmente se menciona cuando los tribunales y la doctrina la traen a colación en el tema que ahora examinamos.

2.3. Algunas modificaciones en la regulación del impuesto

Como hemos señalado, la redacción del texto legal que fue enjuiciada por el TC no es coincidente en absoluto con la configuración del impuesto en el momento actual, pues aquella figura ha evolucionado, en el aspecto más importante, hacia un tributo local que grava las plusvalías de los terrenos urbanos de forma estimativa y automática, prescindiendo del incremento real de valor que el inmueble pueda haber experimentado. Ello porque su base imponible se calcula multiplicando determinados coeficientes por el número de años en los que el transmitente ostentó la titularidad del inmueble (con un máximo de veinte), siendo el resultado obtenido el porcentaje que se aplica a la parte del valor catastral referida al suelo.

En resumen, el actual impuesto “no es más que un gravamen proporcional que se aplica sobre un valor catastral, y por tanto no se tiene en cuenta la diferencia de valor ente cuando se adquirió y cuando se enajenó” (Alejandro Rodríguez Fernández-Oliva “La crisis de la plusvalía municipal: especial referencia a las ejecuciones hipotecarias”).

Ahora bien, tampoco puede afirmarse que la elección del legislador carezca de todo fundamento, pues, como señala la sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha, de 3 de septiembre de 1999: *“pese a las críticas que sin duda ha merecido el sistema de determinación de la base imponible en este impuesto, basadas entre otras cosas en que el proceso de objetivación de la misma impide considerar los incrementos reales y efectivos de valor,... es lo cierto que permite gozar de una mayor seguridad y certeza jurídicas, al ajustarse a valores también objetivos, en concreto el valor catastral de las fincas que presenta un procedimiento de fijación con todas las garantías para los administrados”*. (Citada por M^a Asunción Erice Echegaray “Burbuja inmobiliaria e Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana” Revista Jurídica de Navarra. Enero-Diciembre 2012. Nº 53-54).

Pero tampoco esta configuración del impuesto que se estableció en la reforma de las Haciendas Locales del 2002 ha permanecido inalterada, habiéndose incorporado algunas disposiciones cuya mención nos va a enseñar que el legislador se ha movido entre varias finalidades: asegurar la percepción del impuesto con la menor conflictividad jurídica, sin renunciar a la comodidad administrativa de su gestión, pero renunciando a su exacción exclusivamente en los casos en los que las demandas sociales lo exigían imperiosamente. Lo veremos en forma resumida.

2.3.1. La supresión de la mención en la Ley al incremento “real” de valor como elemento de definición de la base imponible.

El impuesto se configuró en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales definiendo su base imponible (art. 108) como:

*“1. 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”*.

Sin embargo, esta definición –la mención al “incremento real”– que permanecería durante varios años vigente, en la medida en que no se armonizaba plenamente con la verdadera riqueza sometida a gravamen y estaba dando lugar a las primeras sentencias “conflictivas” que advertían de la existencia de esta discordancia entre dos preceptos legales (arts. 108 y 105) fue modificada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, quedando redactada de la siguiente forma:

*“1. La base imponible de este impuesto está constituida por el **incremento del valor** de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años”*.

Esta modificación fue comentada diciendo de ella que “Antes de la reforma del Impuesto que tuvo lugar en el año 2002, se podían corregir algunos de estos perniciosos efectos amparándose en la regulación genérica que el anterior art. 108,1 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales operaba respecto de la base imponible, a la que identificaba con el incremento “real” del valor de los terrenos de naturaleza urbana, expresión ésta que sirvió a un conjunto de pronunciamientos jurisprudenciales para corregir la base imponible en algunos casos muy claros (precio de venta obtenido de una subasta, precio de vivienda oficialmente tasado,...) Pero la reforma legislativa realizada aquel año suprimió el calificativo “real”

por lo que ahora ya no resulta tan fácil corregir el resultado de aquella combinación de coeficientes, número de años de posesión del inmueble y valor catastral del suelo. (Juan Enrique Varona Alabern "Plusvalías ficticias...")

2.3.2. La pérdida de automatismo en la modulación de los efectos de las revisiones catastrales cuando produzcan un incremento de valor desproporcionado

El Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo ha tenido este efecto al disponer la atribución de carácter potestativo (antes era obligatorio) a la modulación que pueden efectuar los Ayuntamientos de los efectos de las ponencias de valores cuando se modificasen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general y resultasen incrementos desproporcionados.

La justificación de la medida, que avanza en sentido contrario a la orientación que debería haberse tomado y que ya era reclamada doctrinal y jurisprudencialmente, la encontramos en la Exposición de Motivos de la norma que nos dice: *"Esta medida posibilita que los Ayuntamientos puedan incrementar su autonomía financiera toda vez que les permitirá allegar mayores recursos y, por consiguiente, hará posible reducir el déficit de las Corporaciones Municipales"*.

2.3.3. La exención en los casos de dación en pago de la vivienda habitual

Acogiendo, creemos, una propuesta contenida en el Informe del Defensor del Pueblo (2014), y en una orientación correcta no solo en una perspectiva social, el artículo 123 del Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, aprobó la modificación del artículo 105 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, para eximir de tributación a los transmitentes de viviendas en operaciones de dación en pago de la vivienda habitual y en los supuestos en que se produjera la ejecución hipotecaria de la misma. La medida se extendería después a otras figuras si bien con otro tipo de limitaciones que no mencionaremos ahora.

La propuesta inicial tenía como sencilla justificación el hecho consistente en que *"a la pérdida de la vivienda se sumaban las deudas tributarias que se generaban con la Administración municipal y que suponían gravar una riqueza inexistente"*.

2.3.4. El establecimiento del cierre registral como garantía de cobro del tributo

Aunque con menor interés en relación al tema que nos ocupa, la mención de esta medida tiene relevancia pues demuestra que, además de las preocupaciones legislativas antes citadas, las cifras de recaudación efectiva han sido también tenidas en consideración incluso para dotar de mayor eficacia gestora a un tributo que normativamente se había blindado frente a una excesiva conflictividad al "objetivar" los más importantes ingredientes de sus elementos de cuantificación.

Ha sido la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, modificando el artículo 254 de la Ley Hipotecaria, donde se añadió un nuevo apartado con la siguiente redacción: *"El Registro de la Propiedad no practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin que se acredite previamente haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la declaración, del impuesto, o la comunicación a que se refiere la letra b) del apartado 6 del artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo, 2/2004, de 5 de marzo."*

3. Los primeros conflictos del impuesto con los tribunales

Una vez que hemos recorrido un conjunto de cuestiones que, entendemos, son previas al debate que actualmente se suscita en torno al impuesto, podemos ya adentrarnos en las sentencias que han abierto varios “frentes” al tributo y los han difundido entre los especialistas, suscitando muchas veces expectativas sobre su nulidad que, a nuestro juicio, han de tomarse con cautela.

A este respecto comenzaremos por advertir que han sido muchas las sentencias y tribunales que, desde mucho tiempo atrás, han tratado de encontrar en el ordenamiento jurídico instrumentos que les permitieran evitar que la aplicación de la ley del IIVTNU, en el sentido en el que lo hacen las Administraciones locales, conllevara inexorablemente a consecuencias socialmente rechazadas y técnica y jurídicamente cuestionables. En este epígrafe trataremos de ordenar los pronunciamientos judiciales que entendemos son más destacables no solo cronológicamente, sino en función de los argumentos y conclusiones que se alcanzan en cada caso. Sin embargo, va a ser la amplia difusión que han tenido las sentencias del Juzgado de Cuenca y del TSJ de Castilla La Mancha de 2010, confirmatoria de la anterior, lo que parece marcar un momento de inflexión, y hasta cierto punto nuevo, en el estado de la cuestión, razón por la que comenzaremos por la exposición resumida de las mismas aunque no sean los pronunciamientos que tienen mayor interés, a nuestro juicio.

3.1. La sentencia del TSJ de Castilla La Mancha

La sentencia nº 366/10 del Juzgado de lo Contencioso nº 1 de Cuenca, de 21 de septiembre de 2010, en relación al citado impuesto, ejercicio 2005, y en un caso en el que se enfrentaban, de un lado, la existencia de una operación en la que se habían producido pérdidas reales y, de otro, la inexorable plusvalía resultante de las normas sobre cuantificación de la base imponible, dice:

“CUARTO. Por lo que se refiere al otro motivo de impugnación, la fórmula de cálculo, en este aspecto sí que hay que dar la razón a la parte actor, por cuanto la misma, en base a los informes matemáticos que acompaña con sus escritos de recursos de reposición presentados en vía administrativa, sí que ofrece argumentos lógicos y coherentes para entender que la fórmula aplicada por el mismo, y que ha determinado el resultado de la autoliquidación practicada por el recurrente, tal como el mismo refiere en su escrito de demanda, esto es, $\text{plusvalía} = \text{valor final} \times \text{nº de años} \times \text{coeficiente de incremento} / 1 + (\text{número de años} \times \text{coeficiente de incremento})$, se ofrece como correcta, ... pues de aplicar la fórmula del Ayuntamiento, lo que se estaría calculando sería el incremento de valor del suelo en años sucesivos y no en años pasados, al aplicar el incremento sobre el valor final, el de devengo, y desde esta perspectiva, por tanto, aplicando dicha fórmula, a su resultado habrá que estar declarando nula la liquidación complementaria practicada y, por tanto, la resolución impugnada.”

Por su parte, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en la sentencia de 17 de abril de 2012 (Recurso de Apelación nº 393/2010) interpuesto por el Ayuntamiento de Cuenca y contra la sentencia del Juzgado que acabamos de resumir, en un fundamento jurídico único, dice:

“Único. Debemos proceder a la desestimación del presente recurso de apelación, por las siguientes razones jurídicas, a saber: a) Se ha de partir, de hecho de la interpretación legal, contenido en le fundamento de Derecho cuarto de la resolución judicial recurrida. Dicha exégesis, en realidad desvirtuadora de la presunción de legalidad del acto tributario objeto de impugnación; tiene su asiento, en un juicio de razonabilidad, que deriva de la propia valoración de la prueba documental de alcance técnico, aportada por la parte actora en vía administrativa (Documentos nos. 9 y 10 del

expediente), ratificados por el informe pericial que se acompaña a los mismos; en donde se justifica la manera de gravar la plusvalía. b) Frente a ello, dicha de exégesis, claramente fundamentada y apoyada, igualmente en la legislación aplicada (art. 104 a 107, de la Ley de Hacienda Local), más allá de una exposición abstracta de la aplicación del impuesto deducida por la Administración local en su escrito de apelación, no se aporta por la misma ningún principio de prueba técnico, de fácil apoyatura probatoria para dicho Ente local (arts. 217 y 281, ambos de la L.E. Civil), que permite constatar su tesis, cuestionando el juicio de racionalidad hermenéutica, dado por el Juez de instancia y reforzado por el escrito de la parte que se opone a la apelación; lo que nos ha de llevar a desestimar el recurso; y confirmar la legalidad de la resolución judicial impugnada. Con expresa imposición de costas a la parte apelante (art. 139.2 de la Ley Reguladora)."

Las posiciones que han aplaudido o que han sido críticas con estas sentencias no han sido pocas, aunque casi siempre se les reconozca su valor ejemplificador y, en algunos casos, se las considere tan solidamente argumentadas que los contribuyentes, en sus recursos, se limitan a reiterar el contenido de ambos pronunciamientos.

Así, en el ámbito de la doctrina, Eugenio Simón Acosta ("Malas prácticas en el Impuesto Municipal de Plusvalía de terrenos". Actualidad Jurídica Aranzadi num. 860/2013) comenta cómo "Hasta ahora los ayuntamientos aplican esta norma de la forma más sencilla posible: multiplican el valor catastral por el porcentaje anual y por el número de años transcurridos desde la adquisición del terreno. La sentencia citada viene a establecer, cargada de razón, que esta no es la plusvalía gravable. Ocurre, sin embargo, que la lectura de la sentencia del TSJ aporta poca luz porque se limita a confirmar la sentencia del Juzgado sin reproducir sus argumentos.

¿Por qué -nos preguntamos- están los ayuntamientos cobrando más de lo debido cuando aplican la norma legal del modo antes indicado?

La razón es incuestionable: porque el resultado de multiplicar el valor catastral por el porcentaje de incremento y por el número de años transcurridos no es la plusvalía que ha experimentado el terreno en los años precedentes desde el momento de la compra sino la que presumiblemente se podrá producir en los años venideros con un porcentaje teórico de incremento anual de valor igual al que ha establecido el ayuntamiento".

Y, en el orden de las resoluciones dictadas por la Administración, hemos de mencionar, dado que también se ha generalizado su cita entre los estudiosos del tema a causa de su publicación en un muy documentado estudio (nos referimos a M^a Asunción Erice Echegaray "Burbuja inmobiliaria e Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana" Revista Jurídica de Navarra. Enero-Diciembre 2012. Nº 53-54), la Resolución nº 7.108, de 9 de agosto de 2011, del Tribunal Administrativo de Navarra que terminó estimando el recurso interpuesto contra una liquidación del impuesto por una transmisión, realizada en el año 2010 de un terreno adquirido en el año 2006. Es decir, en un periodo propicio al planteamiento del problema que abordamos.

Ahora bien, hay que destacar que este Tribunal administrativo foral no ha podido defender una doctrina constante al respecto pues, si anteriormente ya había declarado en su Resolución nº 7.108, de 9 de agosto de 2011 que la entidad local no se había detenido a contemplar previamente si existía o no el hecho imponible, y tampoco había tenido en cuenta que la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento real del valor de los terrenos ("Si no hay incremento real del valor, no hay ni hecho imponible ni base imponible, por lo que no procede efectuar los cálculos que la norma establece para determinar el importe de ese incremento real...") al tratarse de una resolución que fue revocada por la sentencia número 343/2012, de 9 de julio, del Juzgado de lo contencioso-administrativo número 3 de los de Pamplona ("... la resolución objeto de esta litis, yerra cuando dice que no hay hecho imponible; el hecho imponible es el aumento del valor del terreno que se pone de manifiesto en el momento de ser transmitido, con independencia del valor del mercado del bien... ya que el aumento del valor se produce de manera objetiva tal y como se desprende de la normativa aplicable"), hubo

de acudir en pronunciamientos posteriores a los argumentos empleados por otros Tribunales de Justicia distintos del de Castilla La Mancha, si bien, dictando finalmente resoluciones con resultado respetuoso hacia lo expresado por el Juzgado de lo contencioso-administrativo. Así lo hizo en la Resolución nº 02811/13, de 07 de mayo de 2013, recurso de alzada nº 13-00401, en la que se pronuncia sobre unas alegaciones del contribuyente que eran mera reiteración de la argumentación de la sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha del 17 de abril de 2012, a las que el Tribunal de Navarra va a añadir sus propias convicciones, aunque finalmente desestime el recurso interpuesto por el contribuyente.

En particular y como referencia adelantada de lo que enseguida expondremos, el Tribunal Administrativo de Navarra se inclinó finalmente por argumentos tomados de otras sentencias entre los que destacamos:

“B) Más concretos y útiles resultan ser a este respecto ciertos pronunciamientos del Tribunal Supremo referidos a la normativa estatal que inspira directamente a la normativa foral del IIVTNU..... La Sentencia del mismo Tribunal Supremo de fecha 30 de noviembre de 2000, RJ 2000/9486, fue más allá, oponiéndose expresamente a convertir “de facto a los referidos valores en presunciones “iuris et de iure” y aún más en verdaderas “ficciones legales”, imposibles de atacar (...). Admitía así “la posibilidad de acreditar, contra la presunción “iuris tantum”, la inadecuación de los valores del índice respecto al valor corriente en venta de los terrenos a que pretenda aplicarse a efectos del Impuesto de Plusvalía, valor -el corriente en venta se entiende- al que deben tender las apreciaciones del índice en todo caso (...).”

Y, con referencia a las Sentencias del TSJ de Cataluña del 22 de mayo de 2012, similar a otra anterior del 21 marzo de 2012, añade:

“... Parece evidente que 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.

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 la realidad económica citada. De esta forma, de ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible del art. 107 LHL, éste 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).”

Pero, a pesar de desvelar sus convicciones y por su vinculación a lo declarado en la vía contenciosa, su razonamiento terminará declarando:

“En tanto la actual fórmula legal continúe vigente, los recursos contra liquidaciones concretas del IIVTNU sólo podrán prosperar en la medida en que acrediten la inexistencia de plusvalía real o, cuando menos, una manifiesta desproporción entre las cuantías liquidadas y los valores reales (constatados mediante ponencias valorativas oficiales o pericialmente acreditados).

... Por decirlo gráficamente, lo que en el fondo se intenta es llevar al cadalso jurídico la fórmula legal del artículo 175 de la LFHLN como tal, proponiendo en su lugar otra (digámoslo así) remendada o "parcheada". Esta última, amén de no reflejar tampoco las plusvalías reales, no aparece en ley ni reglamento alguno".

Posteriormente, este Tribunal, en el recurso de alzada número 13-02275, ahondaría esta posición descartando los razonamientos empleados por el TSJ de Castilla La Mancha, al decir:

"Sin embargo... tropieza, ya de principio, con la previsión de la Ley en el sentido de que el porcentaje de incremento de valor se aplique precisamente sobre ese "valor final", que es el del "momento del devengo", y no así el inicial,... De modo que, al menos en tanto los citados preceptos legales no sean invalidados en sede constitucional, tal debate no puede plantearse sino "de lege ferenda"; es decir, en sede parlamentaria.

La solución a este problema no puede consistir en un mero remiendo o "parcheo" de la fórmula legal. Parece fundado opinar que una futura legislación del IIVTNU en cuyo seno se calculara la base imponible a partir del valor real inicial del suelo sería factible y deseable. No lo discutiremos. Pero, sin perjuicio de lo dicho, la formulación alternativa planteada en esta alzada dista de facilitar aproximaciones realistas a la valoración del terreno al inicio del período impositivo. Y diremos más: aunque sirviera, el logro de una estimación razonablemente aproximada de lo que valía el terreno al adquirirse tampoco bastaría en modo alguno para solventar los restantes defectos de la actual fórmula legal."

Dejando los vaivenes del Tribunal foral y volviendo a las críticas vertidas sobre las sentencias que comentamos en este apartado, en un sentido técnico y posiblemente con remisión a la prueba pericial que se menciona en la sentencia del Juzgado de Cuenca, se ha escrito que:

"... no existe motivo alguno para aplicar en la cuantificación del IIVTNU la fórmula del descuento simple, porque la ley establece unos parámetros objetivos de cuantificación que renuncian a la valoración real de ese incremento y sólo pretenden simplificar la aplicación del impuesto mediante una regla sencilla y razonable.

Y si lo que queremos realmente es medir correctamente el incremento de valor del suelo, habría que utilizar el valor real de adquisición y de transmisión, como prevén las reglas de cuantificación de ganancias de patrimonio en el IRPF, y calcular la parte proporcional del valor del suelo y de la construcción, lo que sin duda arrojaría un resultado más aproximado a la realidad que cualquiera de las otras opciones."

Ahora bien, a pesar de esta evidencia, lo cierto es el efecto mediático de la Sentencia del TSJ de Castilla La Mancha, a la que se dejó alcanzar firmeza, motivó una reacción de Federación Española de Municipios y Provincias que fue atendida por la Dirección General de Tributos, en Consulta/Informe, de 18 de diciembre de 2012, sobre el cálculo de la base imponible del IIVTNU, en el que se declaraba tajantemente que:

En la regulación vigente no se encuentra la previsión de que la base imponible sea el incremento real del valor de los terrenos, sino que es el incremento que resulte de lo establecido en el propio precepto legal...";

Argumento que nadie rechazaba, sino a contrario, pues era precisamente el origen del problema y no su solución.

3.2. El TSJ de Cataluña: un planteamiento más elaborado

No menos difundidas que las sentencias antes comentadas han sido las dictadas por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, si bien, entendemos que, donde se expone con mejor claridad el criterio de este Tribunal es en la dictada el 18 de julio de 2013 (Ponente: RAMÓN GOMIS MASQUE, quien sigue lo ya declarado en la sentencia 305/2012,

de 21 de marzo de 2012, recurso contencioso-administrativo nº 432/2010) sobre unas Ordenanzas Fiscales que se impugnaron por resultar contrarias al principio de capacidad económica y creadoras de una situación próxima a la confiscatoriedad. Esta situación venía creada por las actualizaciones del valor catastral contenidas en las leyes de Presupuestos que producían con carácter casi automático un aumento del valor catastral de los inmuebles pese a haberse reducido notablemente en los últimos años su valor efectivo.

Como veremos, la argumentación de la sentencia justifica que el Tribunal Administrativo de Navarra abandonase la argumentación del TSJ de Castilla La Mancha y acogiese los mejor elaborados del TSJ de Cataluña.

En esta sentencia, el TSJ de Cataluña, siguiendo lo manifestado en la sentencia núm. 3120/2012, de 22 de marzo, dictada en el recurso núm. 511/2011, y situado en la encrucijada de suscitar cuestión de inconstitucionalidad sobre la LRHHLL, va a perfilar los temas en la forma que pasamos a resumir.

En primer lugar, respecto de lo ordenado en el propio texto legal, el TSJ nos recuerda el debate sobre la naturaleza de las normas legales que fijan sus elementos de cuantificación (esencialmente la base imponible) y nos dice:

"Desde su implantación en 1988, ha sido objeto de amplia polémica si dicho sistema ha de considerarse como una ficción legal (la impropriamente llamada presunción iuris et de iure) o, por el contrario, se trata de un sistema sólo aplicable cuando el incremento verdaderamente producido es superior al resultante de aquel sistema (sería una presunción iuris tantum, en el sentido de que siempre correspondería al contribuyente probar que el incremento real es inferior)".

Dilema éste que se resuelve por cuanto el impuesto grava, según el art. 104.1 LHL, el incremento de valor que experimenten los terrenos y "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... ". Es decir, la existencia de un incremento de valor no puede actuar como un elemento que el legislador ordena presumir inexorablemente, por lo que, ante la discordancia entre las normas reguladoras del hecho imponible -y también de la definición del impuesto (el objeto del impuesto consiste precisamente en el incremento de valor)- y, de otro lado, las reglas de cuantificación de la base imponible (porcentajes y coeficientes relacionados con el valor catastral), el Tribunal se inclina por admitir la prioridad de las primeras impidiendo que se exija el tributo en ausencia de incremento de valor "real". Prioridad que extiende a los casos en los que, existiendo incremento real del valor del terreno, se demuestra que es menor al resultante de las sus normas de cuantificación (*"Las mismas conclusiones han de aplicarse cuando si ha existido incremento de valor, pero la cuantía de éste es probadamente inferior a la resultante de aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios"*).

Ahora bien, tal priorización no es caprichosa ni arbitraria, sino que está ordenada por dos tipos de razones distintas: la existencia de normas constitucionales que podrían verse vulneradas de mantenerse la interpretación sostenida por las Administraciones locales, y, en segundo lugar, por la obligación que pesa sobre los Tribunales de intentar siempre una interpretación de las leyes armónica con las disposiciones de la Constitución. Así, nos lo dice la sentencia:

"de ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible del art. 107 LHL, éste 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 (antes “real” y ahora “incremento” a secas, lo que no quiere decir que haya de ser irreal o ficticio)”.

A lo que añadirá después que

“la inconstitucionalidad... solo resultaría de una interpretación que condujera a estimar que el precepto establece una ficción legal que permitiera gravar supuestos de inexistencia de incremento de valor o de incrementos en cuantía ficticia en cuanto alejados de los verdaderamente producidos en la realidad. Pero no existe inconstitucionalidad alguna si, como ha quedado señalado, se interpreta que las normas legales establecen únicamente una presunción iuris tantum, susceptible de quedar desvirtuada, en cada caso concreto, mediante una prueba adecuada y suficiente, en los términos citados, a cargo de los obligados tributarios, y de acuerdo con la previsión del art. 385 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

En consecuencia, la problemática que queda destacada en la demanda ha de ser necesariamente ventilada en cada caso concreto y no, como se pretende, en el enjuiciamiento de la Ordenanza,..., no pocas de las consideraciones de la demanda han de calificarse como de lege ferenda, que cualquiera que sea su valor en tal sentido, no pueden dar lugar a la nulidad de la Ordenanza ni al planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad de la norma legal que aquella reproduce.”

Ahora bien, admitido que, con fundamento en la propia legalidad, es posible una fijación del incremento de valor del terreno que arroje un resultado menor que el derivado de las normas de cuantificación fijadas en la Ley, sin embargo tales reglas no pierden por ello todo el sentido, sino que van a jugar un importante papel también desde la perspectiva de otros valores constitucionales, pues, como aclara la sentencia:

“no desvirtúa las anteriores conclusiones el hecho de que el sistema legal sea obligatorio, en todo caso, para los Ayuntamientos que no pueden acudir a datos reales cuando éstos arrojen un resultado superior, pues la Constitución no garantiza a los entes públicos ningún derecho a gravar siempre la capacidad económica real y efectiva, mientras que si impide que se graven capacidades económicas ficticias de los ciudadanos...”

De ahí que el TSJ de Cataluña falle el conflicto diciendo que:

“De lo anterior resulta la improcedencia de entender contrarias al principio de capacidad económica las actualizaciones de las leyes de presupuestos que se combaten, pues la base imponible del IBI (y su aplicación en el otro impuesto) siempre tendrá como límite el valor de mercado,... Si en su caso concreto se superara tal límite, único supuesto en que cabría entender vulnerado el principio referido, cabría una impugnación específica del mismo.”

En definitiva, reclamación caso a caso y en función de la discrepancia que pueda existir entre el incremento real de valor y el que pueda deducirse de las reglas de fijación de la base, discrepancia que habrá de probarse al efecto de destruir la presunción iuris tantum que se contiene en estas últimas.

Añadimos a lo anterior -Joaquín Zejalbo Martín “Notas sobre la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 18 de julio de 2013, Recurso 515/2011, Sala de lo Contencioso, Sección 1ª”- que esta doctrina ha sido también la sostenida en la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Barcelona Nº 13, de 22 de enero de 2013, Recurso 152/2012. Y que la misma argumentación se encuentra en la sentencia 40/2015, de 18 de febrero de 2015, del Juzgado de lo Contencioso administrativo nº 4 de Bilbao que, aplicando la norma foral llega a las mismas conclusiones que el TSJ.

3.3. Los temas en el fondo del debate: la cuestión del incremento real de valor (o no) en el IIVTNU

Si del resumen de las sentencias que han llevado a los Tribunales a resolver la discrepancia existente entre las bases reales, fijadas y exigidas en la propia estructura del impuesto, y la base imponible que resultaría de sus normas de cuantificación, pasamos a examinar separadamente los argumentos que subyacen en estos pronunciamientos, veremos que en lo esencial encontramos dos razones básicas: la cuestión (ya antigua) del gravamen de los incrementos de valor, y la naturaleza jurídica del mandato contenido en las disposiciones legales que fijan la base imponible en el IIVTNU.

Comenzaremos por examinar el primer argumento de fondo latente en estas sentencias a cuyo fin, advertimos que la exigencia, de que los incrementos de valor que se van a gravar en el IIVTNU sean verdaderos, no es nueva en el propio ámbito de la jurisdicción contencioso administrativa, pues el Tribunal Supremo, en sentencia de 22 de septiembre de 2001, desestimó el recurso de casación en interés de la ley interpuesto por un Ayuntamiento, autor de la liquidación impugnada, afirmando que se daba *“un supuesto de no sujeción parcial, por congelación sobrevenida del incremento de valor desde la inclusión de los mismos en el ámbito del Conjunto Histórico- Artístico”*. Y, un problema similar lo habíamos encontrado en un conjunto de situaciones en las que el “valor real” de un inmueble no podía ser obviado por cuanto eran las propias leyes las que ordenaban que determinadas operaciones se hicieran precisamente por el **valor real** de los mismos. Son los casos de transmisiones efectuadas mediante adjudicación del bien en subasta pública (*“en las subastas públicas, el precio de adjudicación es, por imperio de la ley, el “valor real”, que coincide en este caso con el precio cierto o verdadero, por lo que no es posible sustituirlo por otro distinto superior o inferior, fijado mediante comprobación administrativa o señalado por los peritos en la tasación propia del expediente de subasta”* STS 5-10-1995); los casos en que las Ponencias de Valoración de Catastro reflejaban una ausencia de incremento del valor del suelo o, incluso, una bajada del valor del mismo; así como aquéllos en los que se había producido una previa comprobación por la Administración del valor del bien transmitido fijándolo en su **“valor real”**. (Así, M^a Asunción Erice Echegaray en el trabajo ya citado).

Por su parte, Pablo Chico de la Cámara (*“Pérdida de Valor en el IIVTNU y Principio de Capacidad Económica”*, Revista “Tributos locales”, número 111, junio-julio de 2013), nos recuerda tres Sentencias del Tribunal Supremo en la misma orientación (*“... Sentencia de 29 de abril de 1996, Recurso 3279/1993, que declaraba no sujeta la transmisión de un terreno en el que estaban suspendidas las licencias con ocasión de la modificación urbanística prevista en la que pasaba a ser un terreno carente de posibilidad alguna de aprovechamiento urbanístico; la de 25 de septiembre de 1997, Recurso 336/1993, que consideró desproporcionado un aumento lineal del 300% sobre el valor inicial del terreno; y la Sentencia de 30 de noviembre de 2000, Recurso 2306/1995, en la que se declaró la no sujeción de un terreno cuya edificabilidad ya estaba agotada por haberse construido los bloques permitidos en la parcela en la que estaba integrado”*), si bien, este autor nos dirá que la razón última de estas sentencias debemos situarla en *“la doctrina del Tribunal Constitucional confirma la imposibilidad de gravar por parte del legislador local una riqueza imponible inexistente, situación que entendemos que podría producirse cuando el transmitente pueda acreditar la generación de una pérdida de patrimonio con ocasión de la transmisión del terreno”*, y que tal doctrina resultaría vulnerada en la LRHLL pues, respecto de las normas de cuantificación de la base imponible del IIVTNU entiende que estamos en presencia de una ficción, no cabiendo prueba en contrario, por lo que existen fundamentos para apreciar la inconstitucionalidad de estos preceptos al ser contrario a los principios constitucionales relativos a la capacidad económica y al derecho a la prueba.

Y es que, este ya antiguo debate, que se suscita en el ámbito del IIVTNU por la discordancia que puede aparecer entre, hemos dicho anteriormente, de un lado las disposiciones que regulan su propia estructura –definición, sujetos, objeto, etc.- y en el propio fundamento de la figura (en donde la existencia de un incremento de valor es necesaria), y, de otro, las normas que rigen la determinación de su base imponible (en donde siempre existe un incremento

nominal o real), según el enfoque que se asuma, nos conducirá a un planteamiento sobre la inconstitucionalidad del tributo o a la búsqueda de una solución distinta que sea capaz de resolver aquella aparente antinomia.

3.4. Los temas en el fondo del debate: la naturaleza de las normas de la BI

El segundo tema sobre el que las sentencias han de pronunciarse, de una u otra forma, es el referente a la naturaleza de las disposiciones que regulan la fijación de la base imponible del IIVTNU, cuestión que, al igual que la anterior, no es precisamente nueva pues la encontraremos en pronunciamientos lejanos al momento actual en los que se manejaron argumentos relacionados con otros tributos que van a resultar de suma importancia. En particular, nos referimos al IBI, ya que la cuantificación del IIVTNU va a quedar legalmente vinculada al valor catastral del inmueble objeto de la operación.

En concreto, el debate sobre este tema versará sobre el contenido de las normas que regulan la base imponible en el impuesto, discutiéndose si se trata de una presunción “iuris tantum” o si estamos a presencia de una verdadera ficción que no admitiría prueba en contrario. A este debate se traerán argumentos, según acabamos de advertir, concernientes a la naturaleza de las normas de valoración catastral del IBI, pues esta última figura se configura como “tributo fuente de valoraciones” en lo que afecta a la cuantificación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos.

A este efecto comenzaremos por citar la STSJ de la Comunidad Valenciana, de 26 mayo de 1997, en la se declaró que la presunción de que el valor real es el fijado a efectos del IBI tiene carácter de presunción iuris tantum pues, en el ámbito de este otro impuesto (IBI), las normas de fijación de valor permiten que se solicite prueba en contrario. Este criterio se mantendría en la sentencia de 24 de julio de 1998 del mismo Tribunal en la que, en coherencia con su argumentación, exige que:

“Para que prosperase la pretensión del demandante tendría que haber acreditado con prueba pericial practicada en autos, que el incremento de valor contemplado en las liquidaciones, sobrepasa la diferencia entre el valor a la fecha de adquisición, incrementado con el coste de las obras de urbanización y el valor del bien a la fecha de la transmisión...”

En el mismo sentido el TSJ de Murcia, en sentencia de 16 de junio de 2001, admitiendo que sistema general para la determinación de la base imponible en el IIVTNU goza de presunción de legalidad, declara que admite prueba en contrario. Y también en esta orientación la sentencia de 12 enero de 2001, del TSJ de Canarias.

Sin embargo, del otro lado del debate, encontramos, entre otras, la sentencia del TSJ Canarias, de 3 de septiembre de 1999 que afirma :

“en este impuesto -de clara naturaleza patrimonial y no reductiva- el incremento gravado es fruto de una ficción jurídica, pues resulta de unas reglas de valoración que fija la Ley y que... impide cualquier acción del sujeto pasivo para demostrar que aquella magnitud no se corresponde con la que derive de aplicar los preceptos legales”.

Y también las sentencias de 4 de marzo de 2002, y anteriormente la de 5 de mayo de 1997, del TSJ Andalucía en la que se sostiene que:

“el art. 108 de la Ley 39/1988 cuantifica la base imponible mediante el establecimiento de unas reglas de valoración que, como todas las recogidas en el ámbito tributario, se fundamentan en la utilización de criterios objetivos capaces de proporcionar un valor teórico, que no, un valor real del terreno transmitido. El sistema utilizado puede resultar criticable como insinúan los actores, pero no resulta contrario a Derecho pues se trata de la utilización de una opción, entre otras posibles y todas ellas legítimas, para la cuantificación de los hechos imposables”.

Es decir, a juicio de este Tribunal, el único valor que puede insertarse en la base imponible del impuesto es el resultante de las reglas de los artículos 107 y 108 de la LRHL, que no contienen una presunción sino un procedimiento de cuantificación que se deduce a partir esencialmente del valor catastral del inmueble. Tal procedimiento sería obligatorio para el contribuyente y para la Administración pues no existe previsión distinta en la norma.

Esta será también la posición que sostendrá el, antes citado, INFORME de 18 de diciembre de 2012, de la Dirección General de Tributos, sobre la forma correcta del cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. En este informe resultarán esenciales los siguientes razonamientos que se reiteran en la posterior resolución de la DGT de 14 de enero de 2014:

- *En la regulación vigente no se encuentra la previsión de que la base imponible sea el incremento real del valor de los terrenos, sino que es el incremento que resulte de lo establecido en el propio recepto legal..... Se trata, por tanto, de un incremento de valor (base imponible) determinado objetivamente, sin atender a las circunstancias concretas de cada terreno. No hay una comparación entre unos valores inicial y final, o entre un valor de adquisición y enajenación.... 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.*
- *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.*
- *La Ley no calcula el incremento de valor del terreno por diferencia entre el valor catastral en el momento de la transmisión y el valor catastral en el momento de la adquisición, sino que, como se ha indicado anteriormente, únicamente se toma el valor catastral del terreno en el momento de la transmisión, con lo cual es indiferente cuál ha sido el incremento real de los valores catastrales en el período de tiempo transcurrido entre la adquisición y la transmisión del terreno.*

Y, como justificación del argumento, se afirmará que:

“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”.

Es decir, decimos nosotros, que estaríamos en una fase histórica de compensación a los Ayuntamientos por las sumas que no habrían percibido en anteriores fases de expansión económica. Todo ello, claro está, con difícil encaje en lo que sería una especie de “impuesto natural” que habrían de satisfacer los contribuyentes por las plusvalías obtenidas. En definitiva, una no afortunada justificación.

4. El siguiente paso: la duda sobre la contitucionalidad del impuesto

Las sentencias y posiciones que cierran el paso a una interpretación de la Ley que haga compatibles y armónicas sus propias reglas entre sí, y que excluyen otra alternativa que su propia literalidad, empujan la resolución del problema planteado hacia un nivel constitucional. Como han dicho Rubio de Urquía y Arnal Suriá :

"la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del método del cálculo y en detrimento de la realidad económica pues ello supondría subordinar los principios de equidad, justicia y capacidad económica a la comodidad administrativa en la gestión del Impuesto" ya que "de ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible, el precepto habría de considerarse inconstitucional, al no posibilitar siempre que se tenga en cuenta la plusvalía real."

Ahora bien, siendo muchos los autores que han suscitado la posible inconstitucionalidad del impuesto, ha sido un Juzgado de lo Contencioso quien ha planteado formalmente la cuestión abriendo un nuevo horizonte al debate y, más aún, a los contribuyentes que han de adoptar decisiones frente a las liquidaciones administrativas que se giran en aplicación estricta de las normas cuya constitucionalidad se ha puesto en duda. Comenzaremos por examinar el auto en cuestión.

4.1. El juzgado de San Sebastian

El Juzgado de lo Contencioso Nº 3 de San Sebastián, mediante Auto de 5 de febrero de 2015 (Rec. n.º 245/2014) ha suscitado la cuestión de inconstitucionalidad respecto de los arts. 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989 de Gipuzkoa y de los arts. 107 y 110.4 del RDLeg. 2/2004 (TR LHL) en cuanto que someten a gravamen un incremento del valor de los terrenos inexistente y además, ficticio, sin posibilidad de prueba en contrario por parte del sujeto pasivo. Ello por considerar que se vulnera lo dispuesto en el art. 31 de la CE en lo relativo a la infracción del principio constitucional de capacidad económica y lo dispuesto en el art. 24 de la CE en lo relativo al derecho a la tutela judicial efectiva al establecer una regla legal de cuantificación de la base imponible que no puede sustituirse por prueba en contrario.

En el resumen que hace el Juzgado de los fundamentos en que se amparan las normas cuestionadas, se destaca que el legislador ha hecho una opción y que tal opción tiene incluso un fundamento directamente constitucional. Dice el Juzgado que:

"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... 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». 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".

Con independencia de que se mezclen cosas distintas en este Auto –una cosa es que se quieran gravar plusvalías “inmerecidas” cuyo origen es debido a la acción municipal, y otra es que esas plusvalías no sean “reales”- el Juez va a entender además que no caben interpretaciones correctoras-armonizadoras de la Ley, pues *“no es misión del juez contencioso sustituir reglas de cuantificación distintas a las establecidas ora en la Norma Foral ora en la legislación de haciendas locales”,* y que tampoco *“hay, además, previa doctrina constitucional en la que se haya enjuiciado el canon de constitucionalidad de la concreta regulación tributaria que nos ocupa. En efecto, no ha sido esta cuestión, además, resuelta por la STC 22/1992 de 11 de diciembre que enjuició la constitucionalidad de la norma antigua del Impuesto en lo relativo a la habilitación al Gobierno de aprobar y aplicar de mecanismos o técnicas correctoras de la inflación que gravaran excesivamente las plusvalías meramente nominales”,* razón por la que ha de llegar al planteamiento de la cuestión en un doble aspecto:

- si la redacción actual de la Norma Foral así como de la LHL resulta o no, compatible con el principio de constitucional de capacidad económica,
- si la regla de valoración legal establecida, que no permite una prueba en contrario, afecta además al artículo 24 de la CE.

Y, ambos aspectos por la razón común de que hay casos en los que *“el incremento de valor no es real ni cierto, (y) por la aplicación de la norma puede provocar o conllevar consecuencias contraria al principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31 de la CE de 1978 y puede devenir, además, en confiscatorio en el caso concreto”,* quedando fuera de la cuestión suscitada el tema de *“la aplicación de una base objetiva de cálculo predeterminada en los artículos citados, que es conforme a la constitución cuando subyace un incremento de valor”,* pues a su entender *“Nos encontramos, por tanto, ante un supuesto en el que guardando una relación y congruencia absoluta el hecho imponible y la base imponible definida por la ley, las normas reguladoras de la determinación de la base -también legales- alteran dicha relación y pueden alejar a la base de la función básica de adecuar la obligación tributaria al principio de capacidad económica, pues el resultado de la medición no se corresponde con el hecho imponible legal ni la base imponible normativa”.*

Respecto de la primera norma constitucional posiblemente vulnerada –art. 31 CE-, dice el Juez que:

“de la regulación del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, la normativa foral y estatal del Impuesto no contempla la posibilidad de que la transmisión haya generado minusvalías, por lo que estás gravando real y materialmente un “inexistente incremento del valor de los terrenos”... o un ficticio incremento de valor del terreno...”

Por ello, este gravamen se ha de examinar a la luz del principio de capacidad económica que se configura

“como un límite al poder legislativo en materia tributaria, que vincula al legislador y a su libertad de configuración, y «que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia» (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4.º)... esto es lo que hace, en el caso que nos ocupa y dada la depreciación masiva del valor de los terrenos como consecuencia del estallido de la llamada burbuja inmobiliaria y la crisis financiera y económica, por lo que sujetar a gravamen una transmisión inmobiliaria como la que nos ocupa, realizada a “pérdida” como está acreditado en las actuaciones, se está sometiendo a tributación una renta que es realmente inexistente” (STC 214/94).

Respecto de la segunda posible norma vulnerada –art. 24 CE-, porque, además de lo anterior, *“al venir calculado de modo predeterminado por la regla de valoración legal establecida en la norma, no puede ser, tampoco, objeto de una valoración pericial contradictoria para la determinación de la base imponible, como ha señalado la doctrina científica,*

lo que en sede contencioso-administrativa constituye una clara limitación del derecho de defensa dado que los motivos de impugnación aparecen materialmente tasados, al limitarse a comprobar la correcta aplicación de los índices, valores catastrales y período impositivo de la compraventa realizada.”

4.2. La posición de un sector de la doctrina

La cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juez de San Sebastián no ha supuesto sino un paso más respecto de aquellas sentencias que consideraban como único criterio legalmente correcto exigir el impuesto “a pesar” de que se gravasen pérdidas y no incrementos. Un paso que ha tenido bastantes defensores entre los no pocos autores que se han pronunciado sobre el tema.

Para dar noticia, ciertamente parcial, de estas opiniones, citaremos algunas de ellas que, en algún caso, se encuentra expresamente recogida por el propio Auto del Juzgado.

Así, Mochón López, L., tras calificar el impuesto como “arbitrario” nos dice que “no grava de forma coherente el índice de capacidad económica que, teóricamente, lo justifica razón por la cual, puede estimarse que la actual normativa incurre en vicios que podrían motivar su declaración de inconstitucionalidad por no respetar las exigencias derivadas del artículo 31.1 de la Constitución” (El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Editorial Comares. Granada. 2001.). Y, E. Varona Alabert, tras afirmar que el tributo se exige “con independencia del incremento o disminución del valor que en la realidad haya podido experimentar la finca”, a la luz de la STC 221/1992, de 11 de diciembre se pregunta: “¿Puede un impuesto así considerarse constitucional? La respuesta es, a mi juicio, claramente negativa” (A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana).

En resumen, el Juzgado de San Sebastián no ha hecho sino cerrar un camino iniciado por otros Tribunales y seguido por muchos autores, quienes, a nuestro entender han tenido que suscitarse la constitucionalidad del impuesto, una vez que ellos mismos se han cerrado otras posibilidades de aplicarlo de conformidad con las exigencias de la CE, incluyendo, por supuesto, el principio de reserva de Ley y de seguridad jurídica.

4.3. Una valoración final

Una vez hecho un recorrido sobre varias de las cuestiones que suscita el tema en examen, es hora de que nos pronunciemos razonadamente sobre los problemas y soluciones antes expuestos, si bien ya hemos adelantado en gran medida nuestras conclusiones.

A nuestro juicio, estamos ante un desajuste entre las propias reglas del tributo. De un lado, las reglas que se fundamentan en la exigencia constitucional de no someter a gravamen plusvalías inexistentes. Y, de otro lado, porque otras reglas de la misma Ley determinan un método de estimación de las bases impositivas que, unido a la forma en que se actualizan casi automáticamente y generalizadamente al alza los valores catastrales, dan como resultado que, en casos en los que la plusvalía es inexistente, la base imponible sea también positiva.

Es cierto, por tanto, que choca con normas constitucionales el hecho de gravar plusvalías inexistentes, pero esto no puede predicarse generalizadamente de su hecho imponible, ni del tributo en su totalidad, sino que se trata de un efecto real que se producirá solamente en determinados casos, supuestos en los que es posible encontrar una respuesta que no conlleve a la nulidad absoluta de la figura.

En consecuencia, nos parece que la cuestión habría de resolverse en el ámbito de la propia vía administrativa o contencioso-administrativa, abriendo el paso a la inaplicación de los valores catastrales cuando se produzca el resultado que hemos denunciado como injusto (plusvalía inexistente o probadamente menor que la resultante de las reglas de cuantificación), pues, del mismo modo que los valores catastrales son susceptibles de impugnación, debe se admitir también su revisión cuando se trasladen del IBI al IIVTNU.

Finalmente diremos que esta es la solución más coherente con la propia naturaleza del impuesto y que significaría acercarlo en alguna medida a lo que debería ser su futuro de figura integrada de algún modo con el resto de impuestos generales que gravan las rentas personales, incluyendo los incrementos de patrimonio y calculados según los valores reales por los que se han producido la adquisición y la transmisión de los inmuebles.

Persistir en el mantenimiento de una figura toscamente regulada a causa de querer eliminar la conflictividad jurídica en su aplicación –esta es la finalidad perseguida al eliminar del texto legal el adjetivo “real” cuando se hacía referencia al incremento de valor- es una justificación que solo tiene anclaje en la “comodidad administrativa de su gestión”, pues actualmente la Administración tiene medios para huir de soluciones tan generales y automáticas –las constantes revisiones al alza de los valores catastrales- como desacertadas, y, a la larga, conflictivas. Pero es todavía más defendible la solución que estimamos correcta, cuando se viene reclamando desde casi el mismo origen de este impuesto una reforma del mismo en profundidad que lo armonice con otras figuras del sistema, lo que debiera haberse acometido desde mucho tiempo atrás, al margen de los retoques que se le han introducido al efecto de mejorar su aspecto, si bien solo en los casos en los que han sido razones sociales las que lo han reclamado (las plusvalías en los supuestos de dación en pago, etc.), pues si estos motivos son claramente legítimos y suficientes, también lo son los motivos que han puesto encima de la mesa nuestros Tribunales al denunciar la injusticia del cobro de un impuesto exigido sobre una riqueza inexistente.

