

A efectos del cálculo de la plusvalía municipal debe tomarse en consideración la fórmula legalmente prevista, sin que pueda acudirse a otras fórmulas alternativas

Análisis de la [STS de 27 de marzo de 2019, rec. núm. 4924/2017](#)

Neus Teixidor Martínez

Abogada en Grupo 63

Doctoranda en la Universidad Autónoma de Madrid

Extracto

La sentencia objeto del presente análisis trata de determinar si la cuantificación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, también conocido comúnmente como plusvalía municipal, puede realizarse utilizando métodos de cálculo diferentes a la fórmula legalmente establecida en el artículo 107 del Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales. A este respecto, la Diputación Provincial de Albacete y el Ayuntamiento de Casas Ibáñez, como recurrentes en casación, consideran que la adopción de fórmulas alternativas de cálculo afecta a elementos esenciales del tributo, desvirtuando los mismos, y, por ende, debe estarse a la fórmula legalmente establecida. Por su parte, el sujeto pasivo sostiene que, de mantenerse esa fórmula de cálculo, se estarían gravando situaciones ficticias al calcularse el impuesto sobre el incremento de valor futuro del terreno transmitido y no el incremento de ese valor producido por los años de tenencia del mismo. Para resolver las cuestiones planteadas, el Tribunal Supremo se remite a lo dispuesto en su reciente Sentencia de 5 de junio de 2018, que se pronuncia respecto de la carga de la prueba de la existencia de incremento de valor del terreno.

1. Supuesto de hecho

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 2019 (rec. núm. 4924/2017 –NFJ073056–), de la que es ponente el magistrado don José Díaz Delgado, tiene por objeto analizar si, en el supuesto de que exista un incremento del valor del terreno de naturaleza urbana, los juzgados y tribunales tienen la potestad de elegir el método de cálculo del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (en adelante, IIVTNU) que, en cada caso, consideren más «adecuado» y, por lo tanto, fuera de los parámetros previstos en los apartados 2 y 4 del artículo 107 del Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (en lo sucesivo, TRLRHL). En palabras del propio Tribunal Supremo, la sentencia que nos ocupa pretende lo siguiente:

[d]eterminar si la interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1, 2 y 4, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales [...] permite concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puede no ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda.

En el supuesto enjuiciado, don Juan Pedro liquidó el IIVTNU relativo a un bien inmueble situado en el municipio de Casas Ibáñez (provincia de Albacete), como consecuencia de la aceptación de una donación. Sin embargo, al no estar conforme con la fórmula de cálculo utilizada para la emisión de dicha liquidación, procedió a su impugnación.

La controversia fue resuelta mediante Sentencia número 141 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Albacete de fecha 26 de junio de 2017 (rec. núm. 24/2016), que, con base en diversas sentencias anteriores de ese mismo Juzgado, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha y del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Cuenca, estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto. En concreto, dicho juzgado considera que puede calcularse o determinarse el incremento de valor experimentado por los terrenos y puesto de manifiesto como consecuencia de una transmisión mediante una fórmula diferente de la dispuesta en el artículo 107.4 del TRLRHL, que, recordemos, consiste en multiplicar el «valor del terreno en momento del devengo por

el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda». Por ello, esta sentencia opta por adoptar la fórmula de cálculo aplicada por la Sentencia número 366 del Juzgado número 1 de Cuenca de 21 de septiembre de 2010 (rec. núm. 37/2010 –NFJ049472–), por lo que, en este caso, la plusvalía se calcula siguiendo la fórmula «plusvalía = valor final \times núm. años \times coeficiente de incremento/1 + (núm. de años \times coeficiente de incremento)».

2. Doctrina del tribunal

Contra la sentencia anteriormente mencionada, la Diputación Provincial de Albacete y el Ayuntamiento de Casas Ibáñez interpusieron recurso de casación (rec. núm. 4924/2017). Debemos mencionar que el Tribunal Supremo, antes de entrar a valorar la situación jurídica, pone de manifiesto que la misma coincide sustancialmente con la suscitada de los recursos de casación números 2022/2017, 2093/2017 y 2815/2017, que fueron admitidos a trámite mediante los Autos de la Sección Primera del Tribunal Supremo de 21 de julio (NFJ068340), de 24 de julio y de 15 de septiembre de 2017.

En el recurso de casación que nos ocupa, la parte recurrente sostiene que la sentencia impugnada vulnera los apartados 2 y 4 del artículo 107 del TRLRHL y el artículo 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), así como la jurisprudencia del Tribunal Supremo contenida en las Sentencias «de 31 de enero de 1998, de 24 de diciembre de 1994, de 18 de abril de 1995 y de 6 de febrero de 1996», que no permite decidir conforme a una prueba pericial practicada en otro proceso sin haberla llevado previamente ante el órgano que resuelve.

En este sentido, debemos recordar que el artículo 8 a) de la LGT establece una reserva de ley respecto de «[l]a delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria [...]». En concreto, en relación con el IIVTNU, el artículo 107 del TRLRHL contiene las reglas de cuantificación de su base imponible. Así, a grandes rasgos, el apartado segundo, letra a), dispone que, en el caso de transmisión del terreno, el valor del mismo es el que tenga, en el momento de dicha transmisión, a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles. A lo que el apartado 4 de ese precepto añade que, sobre el valor del terreno en el momento del impuesto, se le aplica el porcentaje anual que se determine mediante la ordenanza fiscal correspondiente, sin que este porcentaje pueda superar los porcentajes máximos establecidos por este artículo. En resumen, la fórmula legalmente establecida es la siguiente «base imponible = valor catastral del suelo \times (núm. años \times coeficiente de incremento)/100».

Sin embargo, el Tribunal Supremo, en su Auto de admisión del recurso de casación que nos ocupa de fecha 27 de noviembre de 2017 (NFJ073104), considera que, además de

los preceptos anteriormente mencionados, deben tenerse en cuenta los artículos 104.1 y 107.1 del TRLRHL, pues guardan íntima relación con los apartados 2 y 4 del artículo 107 del TRLRHL. Adicionalmente, el Ayuntamiento de Casas Ibáñez pretende desvincular la aplicación de la fórmula de cálculo del IIVTNU de la existencia o no de incremento real de valor, pues considera que se trata de una fórmula matemática de aplicación automática. No obstante, a juicio del Tribunal Supremo, dicha cuestión ha quedado claramente resuelta en sentido contrario por la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017 (cuestión de inconstitucionalidad 4864/2016 –NCJ062411–), por lo que no entra a valorarla.

Por su parte, don Juan Pedro sostiene que la sentencia recurrida es totalmente ajustada a derecho. A su juicio, de aplicarse una fórmula de cálculo diferente a la propuesta, que recordemos consiste en «base imponible = valor catastral del suelo × (núm. años × coeficiente de incremento)/1 + (núm. de años × coeficiente de incremento)», se estarían sometiendo a gravamen situaciones ficticias, siendo dicha situación contraria al ordenamiento jurídico y, en concreto, a los principios consignados en el artículo 31.1 de la Constitución española.

En contra de esta tesis, la parte recurrente en casación aporta un informe suscrito por un economista del Servicio de ATM de la Diputación de Huelva en el que se considera que la fórmula de cálculo propuesta afecta a elementos esenciales del tributo como su determinación o, incluso, el devengo. Así, dicho informe sostiene que se pasa de un tributo de devengo instantáneo a un tributo de devengo periódico o continuo (pues, de aplicarse la fórmula propuesta, su devengo iría desde el momento «0» hasta el momento «n»). Dicho informe concluye que:

[...]a fórmula propuesta implica: la invasión de hechos imposables de otros impuestos, desvirtúa elementos esenciales del mencionado impuesto como el devengo y entra en contradicción con el cálculo de la base imponible ya que no es necesario despejar ninguna incógnita (valor inicial) puesto que todos los datos necesarios para el cálculo están perfectamente identificados.

Partiendo de la controversia planteada por las partes, el Tribunal Supremo, en primer lugar, se remite al fundamento jurídico quinto de su Sentencia de 5 de junio de 2018, en el que analiza la carga de la prueba de la existencia de valor de los terrenos de naturaleza urbana. En este sentido, recuerda que, según esa sentencia, el obligado tributario es el que debe probar, mediante cualquier principio de prueba, la inexistencia de incremento de valor. Y, posteriormente, es la Administración la que debe aportar pruebas en contra de dichas pretensiones, con el objeto de poder aplicar lo dispuesto en el TRLRHL y, por ende, proceder a la exigencia del IIVTNU.

Pues bien, partiendo de este razonamiento realizado en la reciente jurisprudencia de la Sala, la sentencia que nos ocupa considera que el sujeto pasivo del IIVTNU puede probar la inexistencia de incremento de valor como consecuencia de la transmisión, si bien reconoce que esta no es la problemática puesta de manifiesto en el presente caso. Como hemos

visto, la problemática aquí deriva de la aplicación de una fórmula de cálculo diferente a la prevista por el artículo 107 del TRLRHL, artículo que, como recuerda la Sala, solo ha sido declarado inconstitucional en la medida en que se graven situaciones en las que no exista un incremento de valor de los terrenos.

A este respecto, reconoce que esta falta de plusvalía puede acreditarse mediante la aportación de cualquier medio de prueba. No obstante, en el presente supuesto, se recurre a una prueba pericial no practicada en el procedimiento de referencia, sino en un pleito diferente, lo que supone una quiebra del principio de contradicción. Pero, además, el Tribunal Supremo cuestiona dicha prueba pues considera que «[...] no es realmente un dictamen pericial, sino una fórmula de interpretación de la ley, que corresponde siempre al juzgador y que es distinta de la prevista literalmente en la normativa aplicable».

En este sentido, la sentencia recuerda que el recurrente pretende sustituir la fórmula consignada en el artículo 107 del TRLRHL, aunque dicha fórmula ya se contenía en la legislación anterior y, salvo en lo relativo a la inexistencia de incremento de valor de los terrenos, no se ha declarado su inconstitucionalidad. Así, el tribunal llega a considerar que, aunque la fórmula propuesta puede ser una opción legislativa válida constitucionalmente, lo cierto es que no puede sustituir a la fórmula establecida legalmente.

Por consiguiente, la sentencia que nos ocupa estima el recurso de casación interpuesto. Asimismo, fija como doctrina:

[l]a interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1, 2 y 4 del texto refundido de la Ley reguladora de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, permite concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ha de ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual [que] corresponda.

3. Comentario crítico

En este caso, la discusión se centra en dos aspectos diferentes. En primer lugar, si la normativa del IIVTNU, en su configuración actual, admite o no la posibilidad de cuantificar su base imponible tomando en consideración un método de valoración alternativo. Y, en segundo lugar, también se plantea si la fórmula de cálculo adoptada por el legislador es o no correcta para cuantificar la plusvalía generada.

Respecto de la primera cuestión, el Tribunal Supremo la resuelve considerando que no admite prueba pericial, pues la misma, en realidad, constituye una interpretación de la norma, que debe realizarla el órgano juzgador. En este sentido, entiende que esa interpretación se

aparta de la prevista en la normativa aplicable, que, por otro lado, no ha sido declarada inconstitucional. No obstante, ni siquiera se pronuncia, de forma directa, sobre el principio de reserva de ley que ampara la aplicación de la fórmula de cálculo.

Además, el Tribunal Supremo, al considerar que la configuración actual de la normativa del IIVTNU no admite la posibilidad de cuantificar su base imponible mediante una fórmula alternativa, ya no se pronuncia sobre la segunda cuestión, si bien reconoce que podría llegar a ser una opción legislativa válida. A este respecto, debemos tener en cuenta que, desde un punto de vista económico, el cálculo actual de la base imponible del IIVTNU se realiza tomando en consideración la «fórmula de capitalización simple», consistente en «base imponible = valor catastral del suelo \times (núm. años \times coeficiente de incremento)/100». En esta fórmula se parte del valor catastral del suelo en el momento de la venta, por lo que se calcula el incremento de dicho valor en los años siguientes y no, como parece ser el espíritu del impuesto que nos ocupa, el incremento generado durante los años de su tenencia. Es decir, técnicamente, se está gravando un incremento de valor futuro y, como sostiene la sentencia recurrida, irreal para el sujeto pasivo.

Según este hecho, la Sentencia número 141 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Albacete de fecha 26 de junio de 2017 (rec. núm. 24/2016), sentencia recurrida en el supuesto analizado, tomando en consideración la argumentación de la Sentencia número 366 del Juzgado número 1 de Cuenca de 21 de septiembre de 2010 (rec. núm. 37/2010), argumenta que dicha fórmula es incorrecta. En sustitución, aplica la «fórmula del descuento simple», que consiste en «base imponible = valor catastral del suelo \times (núm. años \times coeficiente de incremento)/1 + (núm. de años \times coeficiente de incremento)». Por lo tanto, desde un punto de vista económico, esta fórmula permite partir del valor catastral actual para calcular el incremento sufrido en el terreno desde que se adquirió, es decir, durante los años de tenencia. En consecuencia, se realiza una regresión progresiva del valor catastral actual, pudiéndose calcular el valor inicial y, por ende, el incremento de valor de los terrenos.

No debemos olvidar que la Sentencia número 366 del Juzgado número 1 de Cuenca de 21 de septiembre de 2010 (rec. núm. 37/2010 –NFJ049472–) fue confirmada por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012 (rec. núm. 393/2010 –NFJ049473–). Además, lo cierto es que la sentencia recurrida no es la primera sentencia que adopta este criterio. Ese mismo juzgado había adoptado, como reconoce en la sentencia recurrida, varias Sentencias en este mismo sentido, como son las de 27 de enero de 2014 (recs. núms. 321/2013 y 320/2013), de 30 de enero de 2014 (rec. núm. 345/2014) y de 6 de junio de 2017 (rec. núm. 196/2015). También, debemos mencionar la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Albacete de fecha 9 de diciembre de 2013 (rec. núm. 320/2013). Asimismo, podemos citar las Sentencias número 334, de 13 de octubre de 2016 (rec. núm. 261/2015) y número 378, de 11 de noviembre de 2016 (rec. núm. 11/2015 –NFJ066479–) del Juzgado número 15 de Madrid, que, con remisión a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 6 de mayo de 2015 (rec. núm. 89/2014 –NFJ066480–), consideran que:

[y] esa fórmula matemática, como bien explica la recurrente en la demanda, y ha evidenciado la prueba pericial, –ha de ser la del descuento, y no la de la capitalización–, pues con ella se refleja el incremento de valor experimentado por el inmueble desde su adquisición hasta su transmisión, bien que tomando como referencia un valor final teórico o legal, al que aplicándole esa fórmula del descuento en función de los porcentajes de incremento o coeficientes de revalorización previstos en la ley (art. 107), se llega a conocer el valor teórico inicial, y después, por diferencia entre uno y otro, el experimentado durante ese periodo de tenencia, al que se le ha de aplicar el tipo de gravamen en los términos también previstos en la ley.

En vista de lo expuesto, la única cuestión que queda por resolver es si la fórmula tomada en consideración por el legislador puede considerarse inconstitucional. A este respecto, es por todos conocido que el artículo 31.1 de la Constitución española reconoce que «[t]odos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio». Lo cierto es que el legislador, a la hora de configurar el impuesto, podía optar por distintas fórmulas y se decantó por un método de configuración objetivo, siendo, en principio, un método perfectamente válido. Por lo tanto, como ya apuntó Marín-Barnuevo Favo (2013), «[...] la utilización de métodos más idóneos no es una opción legal: hay que aplicar la regla prevista en la ley en todo caso, aunque el resultado pueda considerarse poco idóneo para medir la capacidad económica real del contribuyente». En este sentido, el Tribunal Supremo, en la sentencia analizada, ha considerado que no existe otra opción que la aplicación de la regla de cuantificación legalmente prevista, pues, por el momento, no se ha declarado su inconstitucionalidad.

Finalmente, antes de terminar el presente comentario, hay que incidir en una de las afirmaciones realizadas en la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 2019 (rec. núm. 4924/2017), objeto del presente recurso. Así, en el último párrafo del fundamento jurídico primero, el Tribunal Supremo reconoce que la falta de plusvalía puede acreditarse mediante la aportación de cualquier medio de prueba, como puede ser «[...] una prueba pericial que demuestre que el valor catastral es inferior al valor de mercado». Lo cierto es que dicha matización es un tanto sorprendente, pues aquí, en principio, no tiene ninguna relevancia que el valor catastral sea o no inferior al valor de mercado, pues lo que se trata de determinar es la inexistencia de un incremento de valor de un terreno, por lo que lo realmente relevante es determinar que el valor de transmisión del mismo sea inferior al valor de su adquisición. Pero, además, la realización de una prueba pericial que demuestre que el valor catastral es inferior al valor de mercado carece de sustento, ya que el propio artículo 23.2 del Real Decreto legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, dispone:

[e]l valor catastral de los inmuebles no podrá superar el valor de mercado, entendiendo por tal el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas, a cuyo efecto se fijará, mediante

orden del ministro de Hacienda, un coeficiente de referencia al mercado para los bienes de una misma clase.

Y, en esa línea, la normativa de valoración catastral prevé la aplicación de un coeficiente de referencia al mercado o RM, que disminuye el valor catastral para que, sobre el papel, siempre se halle por debajo del valor de mercado. Por lo tanto, no tiene sentido aportar, en un procedimiento de plusvalía, una prueba pericial que demuestre que el valor catastral es inferior al valor de mercado, pues, teóricamente, esa es la situación que se da siempre. No obstante, otra cosa diferente es que se pretenda acreditar que el valor catastral realmente es superior al valor de mercado, por lo que el mismo infringe las normas anteriormente mencionadas, si bien esa es una cuestión diferente a la de la inexistencia de incremento de valor de los terrenos y de la problemática objeto de análisis en la mencionada sentencia. Por todo ello, debemos considerar que el Tribunal Supremo comete un error al poner como ejemplo esta prueba pericial y que, en realidad, quería hacer referencia a otra prueba diferente, como puede ser la comparativa de los precios de compra y de venta.

Referencia bibliográfica

Marín-Barnuevo Fabo, D. (2013). ¿Cómo debe cuantificarse el incremento de valor de los terrenos en el IIVTNU? La sorpren-

dente sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012. *Diario La Ley*, 8023.