

SIGNIFICADO Y ALCANCE DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LA REGULACIÓN DEL IIVTNU EN GUIPÚZCOA Y ÁLAVA

Diego Marín-Barnuevo Fabo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Director del Instituto de Derecho Local

Universidad Autónoma de Madrid

EXTRACTO

El artículo analiza las sentencias del Tribunal Constitucional que declaran la inconstitucionalidad del IIVTNU en Guipúzcoa y Álava, prestando especial atención a los fundamentos jurídicos en los que se determina el alcance del principio de capacidad económica y también, al fallo, en el que se especifica el motivo por el que se declara la inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos enjuiciados de tal modo que parece condicionar los efectos de la sentencia. Seguidamente se valoran las distintas posibilidades de actuación del legislador. Las sentencias tienen especial trascendencia porque no limitan los efectos del fallo y, también, porque permiten anticipar el futuro del IIVTNU regulado en el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales, dado que están pendientes de resolver dos cuestiones de inconstitucionalidad referidas a dicho impuesto.

Palabras clave: tributos locales, impuestos locales, impuesto sobre plusvalía, IIVTNU, principio de capacidad económica, inconstitucionalidad, efectos de la declaración de inconstitucionalidad y sentencias interpretativas.

UNCONSTITUTIONALITY OF IIVTNU AS REGULATED IN GUIPÚZCOA AND ÁLAVA: MEANING AND CONSEQUENCES

Diego Marín-Barnuevo Fabo

ABSTRACT

This contribution analyses two recent Judgements by the Spanish Constitutional Court that declare unconstitutional the tax on increased value of urban land (IIVTNU) as regulated in Guipúzcoa and Álava. The analysis pays special attention to the Constitutional Court reasoning on the extent and limits of ability to pay principle and the operative part of the Judgements. Additionally, the contribution deals with different options before the legislator in order to overcome this issue. These Judgements are of particular importance, since the effects of their operative parts are not limited. Their relevance also relies on the fact that they allow to foresee the fate that the IIVTNU laid down in the Consolidated Text of Local Finance Act will face considering pending cases before the Constitutional Court on the subject matter.

Keywords: local tax, tax on increased value of urban land (IIVTNU), ability to pay principle, unconstitutionality, extent and limits of the declaration of unconstitutionality.

Sumario

1. Introducción
2. Antecedentes: el problema subyacente
3. La cuestión de inconstitucionalidad
4. La fundamentación jurídica de la sentencia
 - 4.1. El derecho a la prueba
 - 4.2. El principio de capacidad económica
 - 4.3. El principio de no confiscatoriedad
 - 4.4. El objeto del tributo
 - 4.5. La irrelevancia constitucional de que los valores catastrales puedan revisarse a la baja
 - 4.6. La irrelevancia constitucional de que los ayuntamientos puedan reducir la base imponible
 - 4.7. La posibilidad de realizar una interpretación conforme a la Constitución
5. El fallo de la sentencia
 - 5.1. La inadmisión de la cuestión de constitucionalidad promovida respecto del TRLRHL
 - 5.2. La inadmisión tácita de la cuestión de constitucionalidad promovida respecto del artículo 1 de la norma foral
 - 5.3. La singular declaración de inconstitucionalidad
 - 5.4. La no limitación de efectos
6. Los efectos del fallo
 - 6.1. La dificultad de ejecutar la sentencia en sus propios términos
 - 6.2. La posibilidad de sustituir el IIVTNU por un recurso de efecto equivalente

NOTA: Este trabajo ha sido realizado en el marco del proyecto de investigación DER2014-56804-P, titulado *La financiación de las entidades locales: innovaciones para garantizar la autonomía local y la sostenibilidad financiera*, financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad.

1. INTRODUCCIÓN

El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) determina de forma objetiva el gravamen aplicable en los supuestos de transmisión de inmuebles (o de derechos reales sobre los mismos), con independencia del incremento realmente producido y, todavía más grave: sin tomar en consideración que en el caso concreto se haya producido realmente un incremento de valor de los terrenos. Esta característica de la regulación del IIVTNU ha sido objeto de multitud de críticas con motivo de la crisis económica vivida entre 2008 y 2015, porque la escasez de demanda en ese periodo de tiempo determinó una caída generalizada de los precios y, por ello, que en la mayoría de los supuestos no se generase incremento de valor alguno.

Muchos tribunales han anulado las liquidaciones impugnadas invocando distintos argumentos de mayor o menor consistencia jurídica. Finalmente, el planteamiento de la cuestión de constitucionalidad por parte de alguno de los jueces que consideraban contraria al principio de capacidad económica dicha regulación ha provocado la declaración de inconstitucionalidad de la Norma Foral de Guipúzcoa, en la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 26/2017, de 16 de febrero (NCJ062176), y de la Norma Foral de Álava, en la STC 37/2017, de 1 de marzo.

Ambas sentencias matizan el fallo al declarar la inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos impugnados, «pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor». Esa concreción resulta sorprendente por inusual y, también, porque permite cuestionar si la declaración de inconstitucionalidad es absoluta y determina la expulsión del ordenamiento jurídico de los preceptos afectados o, por el contrario, determina unos efectos similares al de otras sentencias que contienen una interpretación conforme a la Constitución que permite salvar la inconstitucionalidad del precepto.

En todo caso, corresponde ahora al legislador adoptar las medidas necesarias para cumplir el mandato establecido en dichas sentencias, lo que resulta ciertamente difícil si quieren preservarse las características principales del IIVTNU, tal y como explicaremos en la parte final del trabajo.

La relevancia de las sentencias referidas es extraordinaria, sobre todo si consideramos, de un lado, que el fallo no ha limitado los efectos de la declaración de inconstitucionalidad y, de otro, que el TC tiene pendiente de resolver otras cuestiones de inconstitucionalidad planteadas respecto de la regulación de la IIVTNU contenida en el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales (TRLRHL) y de aplicación en todo el territorio común. Por tanto, existe una comprensible inquietud por desentrañar el significado de estas primeras sentencias y, especialmente, por conocer el contenido de las próximas, cuyo fallo debería ser similar a las anteriores

(debido a la incuestionada similitud de regulación), lo que podría ocasionar un incremento notable en los costes de gestión del impuesto y, sobre todo, unas pérdidas económicas millonarias para la mayoría de los ayuntamientos.

2. ANTECEDENTES: EL PROBLEMA SUBYACENTE

El problema subyacente es sobradamente conocido: el impuesto se cuantifica de forma objetiva y ello provoca su exigibilidad, con independencia de que en el supuesto concreto haya existido o no incremento de valor de los terrenos. Ello es debido a que el impuesto cuantifica la base imponible, en todo caso, multiplicando el valor catastral del suelo por un porcentaje, que es resultado de multiplicar el número de años de titularidad del bien (con un máximo de 20) por un coeficiente aproximado del 3 % (el porcentaje exacto se establece en la ordenanza fiscal en función del número de años de titularidad del inmueble), lo que determina que siempre exista incremento de valor sujeto a tributación, con total independencia de las circunstancias concurrentes en el caso concreto.

Ese método de cuantificación de la base imponible fue criticado por la doctrina desde un primer momento, porque entendía que entrañaba una vulneración del principio de capacidad económica en tanto su exigencia estaba desvinculada de la capacidad económica real del sujeto pasivo¹.

Es cierto que el método objetivo establecido en la Ley 39/1988 pretendía simplificar la aplicación del impuesto, y dicha finalidad, en algunos supuestos, ha servido para justificar en sede constitucional la utilización de parámetros objetivos de cuantificación de la obligación tributaria².

Desde el establecimiento del IIVTNU hasta febrero de 2017 no se había producido ningún pronunciamiento del TC contrario a dicha regulación. Las únicas sentencias en las que se abordó la constitucionalidad del impuesto fueron la STC 233/1999, de 16 de diciembre (NFJ008394), y la STC 115/2009, de 18 de mayo (NCJ049591). En la primera se enjuiciaban numerosos artículos de la Ley 39/1988 y, respecto del IIVTNU, solo se analizó, y rechazó, la presunta inconstitucionalidad de la regulación que permitía cuantificar el impuesto de forma distinta en función de la población.

En la segunda se trató la cuestión de constitucionalidad planteada por el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana sobre el artículo 108.6 de la Ley 39/1988 por pre-

¹ Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: «La posible inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 21/1993, pág. 16 y ss.; MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, ed. McGraw & Hill, Madrid 1996, pág. 181 y ss.; HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal*, ed. Marcial Pons, Madrid 1998, pág. 524; ÁLVAREZ ARROYO, F.: *Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos*, ed. Dykinson, Madrid 2004, pág. 31. Más recientemente, véase VARONA ALABERN, J. E.: «A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», en revista *Quincena Fiscal*, núm. 18/2010, pág. 65 y ss.

² Vid., ampliamente, MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Presunciones y técnicas presuntivas...*, cit. pág. 255 y ss.

(debido a la incuestionada similitud de regulación), lo que podría ocasionar un incremento notable en los costes de gestión del impuesto y, sobre todo, unas pérdidas económicas millonarias para la mayoría de los ayuntamientos.

2. ANTECEDENTES: EL PROBLEMA SUBYACENTE

El problema subyacente es sobradamente conocido: el impuesto se cuantifica de forma objetiva y ello provoca su exigibilidad, con independencia de que en el supuesto concreto haya existido o no incremento de valor de los terrenos. Ello es debido a que el impuesto cuantifica la base imponible, en todo caso, multiplicando el valor catastral del suelo por un porcentaje, que es resultado de multiplicar el número de años de titularidad del bien (con un máximo de 20) por un coeficiente aproximado del 3 % (el porcentaje exacto se establece en la ordenanza fiscal en función del número de años de titularidad del inmueble), lo que determina que siempre exista incremento de valor sujeto a tributación, con total independencia de las circunstancias concurrentes en el caso concreto.

Ese método de cuantificación de la base imponible fue criticado por la doctrina desde un primer momento, porque entendía que entrañaba una vulneración del principio de capacidad económica en tanto su exigencia estaba desvinculada de la capacidad económica real del sujeto pasivo¹.

Es cierto que el método objetivo establecido en la Ley 39/1988 pretendía simplificar la aplicación del impuesto, y dicha finalidad, en algunos supuestos, ha servido para justificar en sede constitucional la utilización de parámetros objetivos de cuantificación de la obligación tributaria².

Desde el establecimiento del IIVTNU hasta febrero de 2017 no se había producido ningún pronunciamiento del TC contrario a dicha regulación. Las únicas sentencias en las que se abordó la constitucionalidad del impuesto fueron la STC 233/1999, de 16 de diciembre (NFJ008394), y la STC 115/2009, de 18 de mayo (NCJ049591). En la primera se enjuiciaban numerosos artículos de la Ley 39/1988 y, respecto del IIVTNU, solo se analizó, y rechazó, la presunta inconstitucionalidad de la regulación que permitía cuantificar el impuesto de forma distinta en función de la población.

En la segunda se trató la cuestión de constitucionalidad planteada por el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana sobre el artículo 108.6 de la Ley 39/1988 por pre-

¹ Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: «La posible inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 21/1993, pág. 16 y ss.; MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, ed. McGraw & Hill, Madrid 1996, pág. 181 y ss.; HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal*, ed. Marcial Pons, Madrid 1998, pág. 524; ÁLVAREZ ARROYO, F.: *Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos*, ed. Dykinson, Madrid 2004, pág. 31. Más recientemente, véase VARONA ALABERN, J. E.: «A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», en revista *Quincena Fiscal*, núm. 18/2010, pág. 65 y ss.

² Vid., ampliamente, MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Presunciones y técnicas presuntivas...*, cit. pág. 255 y ss.

sunta vulneración de los artículos 31.1 y 33.3 de la Constitución, pero fue inadmitida porque se entendió que no existía nexo causal entre la validez de la norma legal cuestionada y la decisión a adoptar en el proceso *a quo*.

La crisis económica de los últimos años ha alterado considerablemente la realidad y, como consecuencia de la drástica caída de la demanda en el sector inmobiliario, se ha producido una pérdida de valor de los inmuebles que debería haber provocado una modificación de las reglas de determinación de la base imponible. Una de las opciones más sencillas que hubieran contribuido decisivamente a paliar ese problema podría haber sido modificar los coeficientes de incremento de valor previstos para los años de generación del incremento, de tal modo que durante los años comprendidos entre 2008 y 2015 se aplicara un coeficiente cero (lo que implicaría no gravar incremento alguno durante ese periodo de tiempo) o, incluso, estableciendo coeficientes negativos, para permitir una compensación del incremento generado en los años anteriores con el decremento producido en ese periodo de tiempo.

Pero lo cierto es que, por algún motivo, el legislador no abordó tempestivamente el problema y ello provocó muchas dificultades en la aplicación del impuesto, que motivaron numerosas críticas a la regulación del impuesto, tanto en la doctrina, que denunció insistentemente la contradicción de dicha regulación con el principio de capacidad económica³, como en los juzgados y

³ Vid. VARONA ALABERN, J. E.: «A vueltas con la inconstitucionalidad...», cit., pág. 65 y ss.; ROVIRA FERRER, I.: «El IIVTNU en el contexto de crisis actual: su devengo en algunos supuestos problemáticos», en revista *Tributos Locales*, núm. 110, abril-mayo 2013, pág. 8; CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Pérdidas de valor en el IIVTNU y principio de capacidad económica», en revista *Tributos Locales*, núm. 111, junio-julio 2013, págs. 11 y ss.; MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «La inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», en la revista *Tributos Locales*, núm. 112, septiembre-octubre 2013, págs. 105 y ss.; FALCÓN y TELLA, R.: «El IIVTNU y la pérdida de valor de los inmuebles: Sentencia del Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 13 de Barcelona de 22 de enero de 2013», en revista *Quincena Fiscal*, núm. 21/2013; NAVARRO EGEEA, M.: «La base imponible del IIVTNU en el contexto económico», en revista *Tributos Locales*, núm. 114, febrero-marzo 2014, págs. 97 y ss.; CALVO VÉRGEZ, J.: «La determinación del periodo de generación de la plusvalía y su incidencia sobre el incremento de valor sometido a gravamen», en *RCyT. CEF*, núm. 373, abril 2014, págs. 143 y ss.; MAGRANER MORENO, F. J.: «El IIVTNU ¿grava o no plusvalías reales?», en revista *Tribuna Fiscal*, núm. 273, julio-agosto 2014; SAN MARTÍN RODRÍGUEZ, A.: «Problemática actual existente en el ámbito del IIVTNU», en revista *Tributos Locales* núm. 116, junio-julio 2014, pág. 85 y ss.; LUQUE MATEO, M. A.: «El Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en tiempos de crisis», en AA. VV. *La financiación de las entidades locales en tiempos de crisis*, ed. Tirant lo Blanch, 2014; PRÓSPER ALMAGRO, A. B.: «IIVTNU: hacia una inaplazable reforma de gran calado», en revista *Quincena Fiscal*, núm. 21/2014, pág. 49 y ss.; CAYÓN GALIARDO, A.: «Las reactivadas dudas sobre la constitucionalidad del IIVTNU», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 110, julio-septiembre 2015, pág. 15 y ss.; DEL BLANCO GARCÍA, A. y GARCÍA CARRETERO, B.: «Cuestiones controvertidas y propuestas de reforma del IIVTNU», en revista *Tributos Locales* núm. 122, septiembre-octubre 2015, pág. 63 y ss.; BRIS GÓMEZ, R.: «IIVTNU: sentencia del juzgado contencioso-administrativo núm. 4 de Bilbao, de 25 de febrero de 2015», en revista *Quincena Fiscal*, núm. 10/2015, pág. 147 y ss.; TEIXIDOR MARTÍNEZ, N. y REVILLA RODRÍGUEZ, I.: «¿Se puede gravar el incremento ficticio de valor de los terrenos de naturaleza urbana?», en *RCyT. CEF*, núm. 394, enero 2016, pág. 5 y ss.; COLAO MARÍN, P. A.: «Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, principios constitucionales y sistema tributario», en revista *Quincena Fiscal*, núm. 20/2016, pág. 55 y ss.

tribunales, que con distintos argumentos dictaron cientos de sentencias anulando las liquidaciones impugnadas por considerarlas contrarias a los principios de justicia tributaria⁴.

Como tuvimos ocasión de afirmar en 2013, esos pronunciamientos judiciales revelaban «la injusta regulación del IIVTNU y son, en nuestra opinión, el anticipo de una declaración de inconstitucionalidad que se producirá próximamente, en cuanto jueces y tribunales dejen de buscar una solución al caso concreto y planteen la oportuna cuestión de inconstitucionalidad. Porque el método objetivo de determinación de bases imponibles funcionó razonablemente bien hasta 2008, cuando la mayoría de las transmisiones generaban plusvalías y el gravamen de minusvalías constituía la excepción que no bastaba para legitimar la declaración de inconstitucionalidad. Pero ahora que la crisis castiga con especial intensidad al mercado inmobiliario, lo normal es que las transmisiones inmobiliarias no generen plusvalías y, por tanto, lo normal sería que no se exigiera el pago del impuesto por un incremento de valor que no se ha producido en los últimos años»⁵.

Esa afirmación referida a la generalizada caída de precios del mercado inmobiliario, lejos de ser especulativa, estaba basada en la evidencia estadística y podía contrastarse con los datos facilitados por el Instituto Nacional de Estadística. Según esos datos estadísticos, el precio de la vivienda de segunda mano cayó de forma continuada desde 2008 hasta 2014, como se aprecia en el siguiente cuadro⁶:

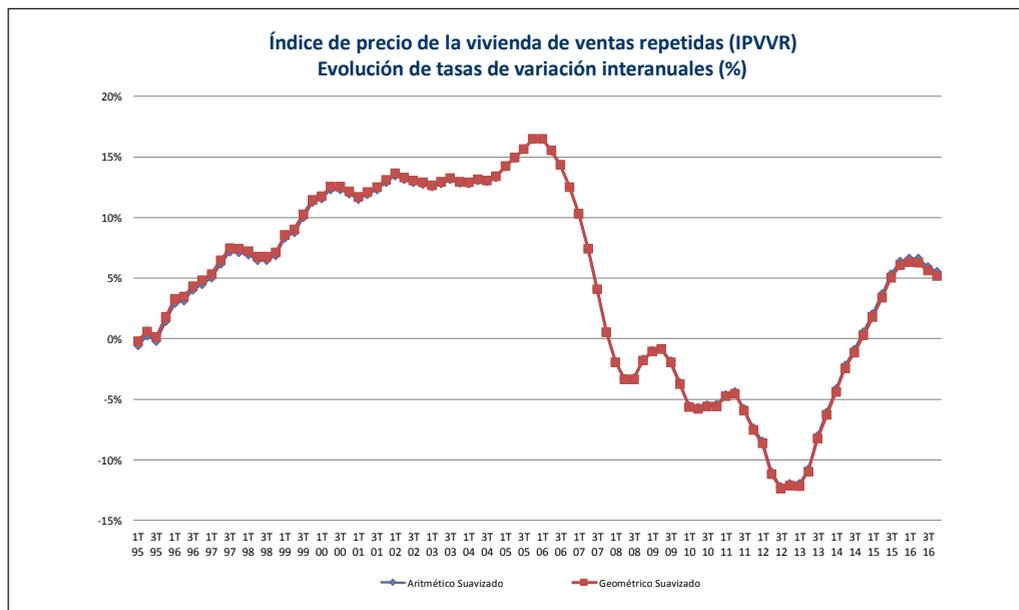


⁴ La jurisprudencia es abundantísima y por ello resulta imposible recoger una relación de sentencias recaídas en esta materia. En todo caso, si consideramos oportuno mencionar la Sentencia 305/2012 del TSJ de Cataluña, de 21 de marzo (rec. núm. 432/2010 [NFJ060280]), por ser de las más influyentes en otras decisiones judiciales por su exhaustiva argumentación.

⁵ Cfr. MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «La inconstitucionalidad del Impuesto...», cit., pág. 114.

⁶ Datos suministrados por el Instituto Nacional de Estadística, en la búsqueda referida a Índice Precios de Vivienda, en la página web <http://www.ine.es/jaxiT3/Datos.htm?t=2184>.

Se trata de datos contundentes que reflejan una realidad conocida por todos, que se corresponde con otros datos recabados por otros estudios, como el realizado por el Colegio de Registradores de la Propiedad, en el que se aprecia con toda claridad la evolución de la tasa de variación interanual y la existencia, sistémica, de una tasa negativa de evolución de precios, lo que equivale a un decremento de valor de los inmuebles entre los años 2007 a 2015⁷:



Por todo ello, afirmábamos hace ya casi cinco años que «si la Ley de Haciendas Locales exige el pago del IIVTNU en todas las transmisiones, sin consideración a la caída de los precios del mercado inmobiliario y, además, establece una regla de cuantificación del impuesto que solo toma en consideración el valor catastral del inmueble y el número de años transcurridos entre adquisición y transmisión, habrá que concluir que dicha regulación es inconstitucional»⁸.

Esa afirmación se vería reforzada por el hecho de que el gravamen de plusvalías inexistentes no constituía un supuesto patológico, excepcional y aislado, sino la regla general en todas las transmisiones realizadas en los últimos años⁹. Y según la doctrina constitucional de la normali-

⁷ Cuadro extraído de la publicación *Estadística Registral Inmobiliaria, 4.º trimestre 2016*, publicada por el Centro de Procesos Estadísticos del Colegio de Registradores de la Propiedad, Bienes Muebles y Mercantiles de España.

⁸ Cfr. MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «La inconstitucionalidad del Impuesto...», cit., pág. 116.

⁹ Como afirma VARONA ALABERN, J. E.: «A vueltas con la inconstitucionalidad...», cit., pág. 79, defender la existencia de un incremento de valor del suelo en estos casos exigiría que el valor de la construcción hubiera disminuido enor-

dad de los casos, «el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las leyes debe hacerse tomando en consideración el caso normal y no las posibles excepciones a la regla prevista en la norma» (STC 113/2006, de 5 de abril [NFJ022180]).

Por tanto, atendiendo a lo que puede considerarse *normal*, es necesario concluir que durante los últimos años el IIVTNU ha sometido a gravamen unos hechos que *no son normalmente* indicativos de la existencia de capacidad económica¹⁰.

3. LA CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD

El Auto de 5 de febrero de 2015 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Donostia (rec. núm. 245/2014 [NFJ058919]) desarrolla de forma exhaustiva (25 folios) los distintos argumentos que permiten cuestionar la constitucionalidad de la norma aplicable en el proceso *a quo*, en el que se impugna una liquidación del IIVTNU por importe de 17.899 euros, dictada en un supuesto en que una empresa había transmitido en 2014 por 600.000 euros un inmueble adquirido unos años antes, en 2003, por 3.101.222,45 euros.

El auto comienza destacando que al tratarse el IIVTNU de un tributo local, la regulación de los artículos indicados 1 y 4 de la Norma Foral se corresponde con la establecida en los artículos 104 y 107 del TRLRHL de 2004, por lo que «lo relevante para la resolución del asunto es la regulación de los artículos 104 y 107 y 110.4 de la LHL de 2004 que reproducen los artículos indicados 1, 4 y de la Norma Foral».

Después de analizar el contenido de la regulación estatal y foral, manifiesta la existencia de una duda genérica sobre si dichas regulaciones son compatibles con el principio de capacidad económica, de un lado, y de tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución española (CE), de otro, en tanto no permite probar que se ha producido en el caso concreto una revalorización inferior a la resultante de las reglas objetivas.

Por ello entiende que resulta procedente promover la cuestión de constitucionalidad, porque la aplicación de las reglas de cuantificación objetiva cuando el incremento de valor no es real ni cierto «puede provocar o conllevar consecuencias contraria al principio de capacidad económi-

mente, tanto que llegara a ocultar el incremento de valor del suelo, lo que resulta claramente ajeno a la realidad inmobiliaria, y «solo en aquellos casos en los que el inmueble hubiera perdido valor debido, fundamentalmente, al componente construcción, cabría estimar este argumento, pero se trata de casos muy aislados (siniestros, incendios, deterioro funcional...)».

¹⁰ Vid. STC 295/2006, de 11 de octubre (NFJ024032), así como también las SSTC 37/1987, de 26 de marzo (NFJ000269), 221/1992, de 11 de diciembre (NFJ002247); 194/2000, de 19 de julio (NFJ009087); y 193/2004, de 4 de noviembre (NFJ018541).

ca consagrado en el artículo 31 de la CE de 1978 y puede devenir, además, en confiscatorio en el caso concreto [...]. De este modo, al no contemplar la normativa foral y estatal del tributo que en la transmisión se haya producido una clara pérdida o minusvalía, se está gravando un ficticio incremento de valor del terreno que, además, 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».

Todo lo anterior, convenientemente desarrollado con distintas citas bibliográficas y jurisprudencia del TC, le lleva a plantear «cuestión de constitucionalidad en relación con los artículos 1 y 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989 de 5 de julio del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa y de los artículos 107 y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales por posible infracción del principio de capacidad contributiva del artículo 31 de la Constitución Española de 1978 e infracción del artículo 24 de la Constitución Española al proscribir la norma cualquier género de prueba en contrario».

Por otra parte, el Auto de 22 de diciembre de 2015, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Vitoria (rec. núm. 82/2015 [NFJ062113]) desarrolla también de forma exhaustiva (33 folios) los distintos argumentos que permiten cuestionar la constitucionalidad de la norma aplicable en el proceso *a quo*, en el que se impugna una liquidación del IIVTNU exigida por la transmisión en julio de 2013 de diversos inmuebles en la promoción de 53 viviendas libres (con garajes y locales), habiendo sido adquirida en el año 2009 la parcela sobre la que se realizó la promoción inmobiliaria. A partir de estos hechos se cuestiona la constitucionalidad de los artículos 1.1 y 4 y 7.4 de la Norma Foral alavesa 46/1989, de 19 de julio, y de los artículos 107 y 110.4 del TRLRHL «por posible infracción del principio de capacidad contributiva del artículo 31 de la Constitución Española de 1978 e infracción del artículo 24 de la Constitución Española al proscribir la norma cualquier género de prueba en contrario». Los argumentos jurídicos que sustentan la cuestión planteada coinciden sustancialmente con los del Auto de Donosti, pues además de la evidente conexión objetiva entre uno y otro supuesto se produce una curiosa coincidencia subjetiva, en tanto que Carlos Coello, el magistrado que planteó la primera cuestión, es el mismo que unos meses después plantea en Vitoria la segunda cuestión de inconstitucionalidad.

4. LA FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA DE LA SENTENCIA

La Sentencia 26/2017 tiene una fundamentación clara y sucinta, lo que inicialmente merece una valoración positiva si nos atenemos a los principales fundamentos que sustentan el fallo. Ahora bien, aunque no era relevante para resolver la cuestión planteada, nos parece abiertamente criticable la insuficiente argumentación realizada para afirmar que la exigencia de respeto al principio de capacidad económica como *medida* de la imposición solo procede en los principales tributos del sistema, los que configuran el deber de contribuir.

En todo caso, como son muchos y variados los fundamentos jurídicos de la Sentencia 26/2017, reiterados de forma expresa o por remisión en la STC 37/2017, procede realizar un análisis separado de cada uno de ellos.

4.1. EL DERECHO A LA PRUEBA

Uno de los motivos por los que se cuestiona la constitucionalidad de la regulación del IIVTNU es la posible vulneración de principio de tutela judicial efectiva del artículo 24 de la CE porque no permite la presentación de pruebas que acrediten la inexistencia del incremento gravado.

En este punto, la sentencia rebate dicho argumento en un solo párrafo en el que sostiene que «la imposibilidad de probar la inexistencia de un incremento de valor, en algunos supuestos, es algo consustancial, inherente, a la propia naturaleza de la ficción jurídica que la norma contempla, la vulneración denunciada, de existir, lo sería exclusivamente desde el punto de vista del deber de contribuir (art. 31.1 CE), al someter a tributación inexistentes manifestaciones de riqueza en contra de la exigencia constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos "de acuerdo con su capacidad económica", que no desde la óptica del derecho a la prueba como un medio instrumental para la defensa de las pretensiones articuladas en un proceso judicial».

En este punto compartimos el argumento y la conclusión de la sentencia, porque consideramos que no estamos ante una limitación del derecho a la prueba dado que el conocimiento de la realidad es poco relevante para la cuantificación de la obligación tributaria. En nuestra opinión, los preceptos estudiados contienen una «regla de valoración» caracterizada por «disponer el valor por el que determinados bienes o derechos deben ser computados en la base imponible a los efectos de cuantificación de la obligación tributaria»¹¹. Constituyen pues mandatos imperativos que no guardan conexión con las reglas sobre la prueba de los hechos, sino que sirven de expedientes técnico-financieros para la medida de la capacidad económica del sujeto pasivo¹².

Por ello, salvo que utilicemos el término presunciones en un sentido metafórico¹³, consideramos desafortunadas las habituales menciones a estas reglas como si fueran presunciones *iuris tantum* o *iuris et de iure*. Es claro que no estamos ante una regla de presunción porque no se trata de una institución probatoria orientada a la acreditación de unos hechos¹⁴, sino ante una regla de valoración, como las que contienen las reglas de imputación de rentas del impuesto sobre la renta

¹¹ Cfr. MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Presunciones y técnicas presuntivas...*, cit., pág. 173.

¹² PUGLIESE, M.: *La prueba en el proceso tributario*, trad. esp. de González Rodríguez, ed. Jus, México 1949, pág. 210.

¹³ En expresión de PUGLIESE, M.: *La prueba...*, pág. 210.

¹⁴ *Vid.*, ampliamente, MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Presunciones y técnicas presuntivas...*, cit., pág. 71 y ss.

de las personas físicas (IRPF)¹⁵ o las de valoración del usufructo en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas (ITPO)¹⁶. El hecho de que la valoración predeterminada por el legislador sea fruto de una estimación posibilita que en dichas normas pueda encontrarse un elemento presuntivo (el que actúa en la mente del legislador, como sospecha o creencia) que, a su vez, es probablemente lo que motiva que muchos operadores atribuyan naturaleza presuntiva a este tipo de normas, pese a su clara naturaleza material y ausencia de finalidad probatoria¹⁷.

Como afirmara ALBIÑANA, mientras que la «base imponible cumple fines probatorios y pertenece al derecho formal, la base imponible presunta, en cambio, es el resultado de determinarla en función de índices, módulos o signos que el legislador entendió que guardaban cierta ecuación con la respectiva capacidad económica»¹⁸. Por tanto, el reproche a este tipo de normas no puede sustentarse en la limitación del derecho a la prueba, porque la realidad de los hechos resulta totalmente irrelevante en la configuración del impuesto y, por tanto, la mayor o menor actividad probatoria no afecta a la obligación tributaria, cuya cuantificación tiene lugar a través de un método objetivo. Consecuentemente, el reproche que en términos de justicia constitucional cabe hacer a este tipo de normas sería por su eventual vulneración del principio de capacidad económica, no por su vulneración al derecho a la prueba¹⁹.

4.2. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

En relación con el principio de capacidad económica, que constituye el principio constitucional vulnerado por la normativa enjuiciada, la sentencia reitera su doctrina más conocida al señalar que:

- Es constitucionalmente admisible que «el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza».
- Basta con que «dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo».

¹⁵ Vid. artículo 85 de la Ley 35/2006, del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

¹⁶ Vid. artículo 10 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

¹⁷ Vid., ampliamente, MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Presunciones y técnicas presuntivas...*, cit., pág. 174 y ss.

¹⁸ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «La prueba en el procedimiento de Inspección y la estimación indirecta de bases (I)», en *Carta Tributaria, Monografías*, núm. 59, noviembre 1987, pág. 177.

¹⁹ MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Presunciones y técnicas presuntivas...*, cit., pág. 272.

- En ningún caso podrá el legislador establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia.
- El tributo tiene que gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica, por lo que «tiene que constituir una manifestación de riqueza».
- Por todo ello, la «prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica».

Pero la argumentación que nos parece más relevante es la realizada para diferenciar la función del principio de capacidad económica como *fundamento* de la imposición, y como *medida* de la imposición. Sostiene la sentencia que el principio de capacidad económica «impide, "en todo caso", que el legislador establezca tributos "sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal [...] cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpressivas de capacidad económica"».

Es decir, viene a reiterar y completar la interpretación del principio de capacidad económica contenida en el ATC 71/2008, de 26 de febrero (NFJ043198), para destacar que el principio de capacidad económica, *como fundamento del tributo*, es exigible en cada uno de los tributos que integra nuestro sistema tributario; mientras que el principio de capacidad económica *como medida de la imposición*, es exigible para el conjunto del sistema tributario.

Afirma la sentencia que «"aun cuando el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, la concreta exigencia de que la carga tributaria se 'module' en la medida de dicha capacidad solo resulta predicable del 'sistema tributario' en su conjunto", de modo que "solo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE"».

Se trata de una interpretación del principio de capacidad económica que ha recibido muchas críticas y que no podemos compartir, por los siguientes motivos:

1. Como afirmara el voto particular al Auto 71/2008²⁰, no es fácil encontrar en los pronunciamientos del TC afirmaciones que permitan mantener que la exigencia de

²⁰ Voto formulado por los magistrados Ramón Rodríguez Arribas y Manuel Aragón Reyes, al que se adhiere Eugeni Gay Montalvo.

- que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible solo resulte aplicable en los tributos que tienen, desde un punto de vista cuantitativo y cualitativo, un mayor protagonismo en el conjunto de nuestro sistema tributario²¹.
2. No creemos que una interpretación literal del artículo 31 de la CE, en donde se exige que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos «de acuerdo con su capacidad económica», permita deducir, como se pretende, la existencia de una diferenciación entre la capacidad económica como fundamento del tributo predicable de cada tributo, y la capacidad económica como medida del tributo predicable del sistema tributario en su conjunto.
 3. La fundamentación jurídica contenida en el ATC 71/2008 y en las SSTC 26/2017 y 36/2017 para justificar que el principio de capacidad económica como «medida» de la imposición solo es exigible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, se recoge en apenas un párrafo y nos parece totalmente huérfana de argumentación²².
 4. Es obvio que el rigor con el que puede exigirse el respeto al principio de capacidad económica no puede ser igual en los impuestos subjetivos que en los objetivos, en los directos que en los indirectos, en los impuestos que en las tasas. Pero es necesario afrontar esa realidad de forma directa, sin ambages: cada tributo desempeña una función distinta en el conjunto del sistema tributario y, por su diferente estructura y naturaleza, es necesario establecer un canon de exigencia específico para cada tributo en relación con el cumplimiento del principio de capacidad económica²³. Todos los tributos deben respetar, en la medida de lo posible (que dependerá de su configuración y naturaleza), el principio de capacidad económica.
 5. La pretensión de aplicar un único canon de exigencia de respeto al principio de capacidad económica a todos los tributos del sistema tributario conduce a una conclusión

²¹ Es más, como advertiera RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica (comentario al ATC 71/2008, de 26 de febrero)», en *Revista Española de Derecho Financiero Civitas*, núm. 42, abril-junio 2009, pág. 393, la STC 193/2004, en la que declaró la inconstitucionalidad de los precepto reguladores del impuesto sobre actividades económicas (IAE) que exigían la cuota anual en los casos en que resultaba procedente su diferenciación por trimestres, había rechazado expresamente el argumento del Abogado del Estado que pretendía limitar el control de constitucionalidad a las figuras centrales del sistema tributario por considerar que el principio de capacidad económica resulta predicable únicamente del sistema tributario en su conjunto.

²² Este mismo reproche se contiene en el voto particular formulado al Auto 71/2008, anteriormente citado.

²³ En sentido similar se pronunciaba el voto particular al Auto 71/2008, al defender que el principio de capacidad económica no puede exigirse con la misma intensidad en todas las figuras del sistema tributario, pues ello dependerá de que la naturaleza, estructura y hecho imponible del tributo lo permitan y no exista ninguna circunstancia que lo impida u obstaculice gravemente.

claramente insatisfactoria, porque supondría negar que la exigibilidad de adecuación al principio de capacidad económica debe ser mayor en el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) que en el ITPO, igual que debe ser mayor en el IIVTNU que en la tasa por expedición del DNI²⁴.

6. La conclusión mantenida en la sentencia estudiada, de considerar que solo es exigible el respeto al principio de capacidad económica, en su dimensión de modulación de la carga tributaria, en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir, también debe ser rechazada. De un lado, porque no existe ningún fundamento jurídico para aplicar en este ámbito la misma solución articulada para identificar el ámbito de aplicación del decreto-ley en materia tributaria. Y de otro lado, porque aboca a una solución claramente insatisfactoria, porque implica renunciar al control constitucional de los tributos a los que sí puede exigírsele una mayor adecuación al principio de capacidad económica²⁵. Expresado en términos más directos: la solución defendida por las sentencias analizadas supone aplicar la misma exigencia de adecuación al principio de capacidad económica al IIVTNU y a la tasa de expedición de pasaporte, lo que nos parece una limitación injustificada del significado y alcance del principio de capacidad económica.
7. Coincidimos, por tanto, con RODRÍGUEZ BEREJO cuando afirma: «de qué sirve a la garantía del contribuyente frente al poder fiscal que un tributo (un impuesto) haya de acomodarse a la capacidad económica, si luego, al medir la carga tributaria que ha de soportar cada contribuyente, el legislador puede apartarse libremente de ella como criterio de medida de la contribución, sin que existan razones de practicabilidad, técnicas o fácticas, que puedan justificarlo»²⁶.
8. Pero es que, además, creemos que la doctrina defendida en la sentencia no se corresponde fielmente con el enjuiciamiento constitucional llevado a cabo en el caso

²⁴ Esa idea se corresponde con la mantenida por ZORNOZA PÉREZ, J. y ORTIZ CALLE, E.: «Las tasas», en MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (coord.): *Los Tributos Locales*, ed. Civitas, 2.ª ed., Madrid 2010, cuando afirman que se debe «aceptar con naturalidad lo que la Constitución sin duda afirma, que es la aplicación consecuente de los principios de justicia tributaria a las tasas como tributos que son, y al mismo tiempo controlar que la modulación lícita y, en nuestra opinión, obligada de la cuantía de la tasa en función de la capacidad económica se haga de manera proporcionada para que no se acabe desnaturalizando esta figura tributaria convirtiéndola en un impuesto, por perder el carácter sinalagmático-retributivo propio de aquella». *Vid.*, también, en relación con el mismo tema, BÁEZ MORENO, A.: «Las tasas y los criterios de justicia en los ingresos públicos. Una depuración adicional del ámbito de aplicación del principio de capacidad económica», en *Revista Española de Derecho Financiero Civitas*, núm. 144, octubre-diciembre 2009, pág. 953 y ss.

²⁵ En expresión de RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Una vuelta de tuerca...», cit., pág. 395, «el corolario que se desprende de esta doctrina es que el principio constitucional de capacidad económica deja de constituir un límite jurídico a la libertad de configuración del legislador y fundamento de un derecho reaccional para convertirse en un principio programático, en un mero criterio orientador e inspirador de su tarea legislativa cuando se trata de impuestos que por su naturaleza y caracteres no resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir».

²⁶ RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Una vuelta de tuerca...», cit., pág. 395.

concreto. En efecto, en nuestra opinión, el IIVTNU sí somete a gravamen una capacidad económica real o potencial, como es el incremento de valor del suelo urbano; lo que sucede es que las reglas de cuantificación del tributo determinan que el impuesto sea exigible en todo caso, con independencia de las circunstancias concurrentes en el caso concreto, lo que establece que esas *reglas de cuantificación* no permitan excluir de gravamen las situaciones de inexistencia de incremento²⁷. Por tanto, aunque la diferencia en este supuesto es ciertamente sutil, creemos que la vulneración realmente producida en el caso enjuiciado es del principio de capacidad económica como «medida» de la imposición²⁸, pese a que la construcción dogmática del fallo defiende la inviabilidad de realizar ese control en cada uno de los tributos del sistema²⁹.

9. Sustentar la inconstitucionalidad del tributo únicamente en la vulneración del principio de capacidad económica como fundamento nos llevaría a otras situaciones manifiestamente injustas, como sería considerar que en los casos de existencia de un mínimo incremento de valor del suelo el tributo no vulnera el principio de capacidad económica aunque la obligación tributaria asociada a dicho incremento fuera notablemente superior al incremento obtenido³⁰.

Junto a esa valoración del principio de capacidad económica contenida en el fundamento jurídico segundo, se realizan otras contenidas en el fundamento jurídico tercero, en donde se reconoce que resulta «plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto». A tal efecto, recuerda otros preceptos de nuestro sistema tribu-

²⁷ En efecto, en nuestra opinión, el impuesto somete a gravamen una manifestación de capacidad económica potencial y por ello no se consideró contrario al principio de capacidad económica hasta que empezó la crisis y se constató que las reglas de cuantificación no permiten modular la presión fiscal en los casos en que la mayor parte del periodo de generación del incremento tenía lugar entre 2007 y 2015, en los que no hubo un incremento real del valor de los inmuebles.

²⁸ De hecho, la declaración de inconstitucionalidad afecta a los artículos 4 y 7 de la norma foral, que son los que regulan la base imponible, y no al artículo 1 que es el que regula el hecho imponible.

²⁹ De modo similar a lo que sucedía en el enjuiciamiento del IAE llevado a cabo en la STC 193/2004, cuya regulación impedía medir la capacidad económica concreta en casos de cese de la actividad, el IIVTNU tiene una regulación que impide medir la capacidad económica concreta en los supuestos de inexistencia de incremento de valor del suelo, lo que la propia sentencia considera que podría solucionarse si se reconociera la posibilidad de acreditar la distinta intensidad de realización del hecho imponible, que en nuestra opinión constituiría un parámetro más en la determinación de la «medida» de la capacidad económica subjetiva sometida a tributación.

³⁰ Sería el supuesto en que, por los procedimientos que se habilitaran, se acreditara la existencia de un incremento de valor del terreno de 100 euros y, como consecuencia de las reglas de cuantificación, ese factor llevara aparejada la obligación de pagar una cuota de varios miles de euros.

tario que utilizan un sistema de cuantificación objetiva de la capacidad económica y no merecen reproche alguno de constitucionalidad³¹.

Ahora bien, inmediatamente después precisa que «una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, diferencia esta que es importante subrayar "porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que –como hemos venido señalando– dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia"».

Centra pues la sentencia la inconstitucionalidad de los preceptos enjuiciados en este argumento: «al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando, no solo aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, sino incluso aquellos otros en los que se haya podido producir un decremento en el valor del terreno objeto de transmisión, lejos de someter a gravamen una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado artículo 31.1 de la CE».

Por ello concluye que la normativa analizada es inconstitucional, porque otorga el mismo tratamiento jurídico a los supuestos de incremento, que a los supuestos de no incremento o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana. Y esa falta de discriminación «carece de toda justificación razonable en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, se están sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica»³².

4.3. EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

En relación con este principio, la sentencia recoge de forma certera y sucinta su significado al recordar que «obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda

³¹ En concreto, menciona la tributación asociada a la titularidad de inmuebles, aunque no estén arrendados (imputación de rentas de bienes inmuebles, gravadas por el IRPF) y la tributación asociada a la titularidad de fincas rústicas que no obtiene una rentabilidad mínima prefijada (gravada por el impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas), que superaron el juicio de constitucionalidad en las SSTC 295/2006, de 11 de octubre, y 37/1987, de 26 de marzo, respectivamente.

³² VARONA ALABERN, J. E.: «A vueltas con la inconstitucionalidad...», cit., pág. 82, había anticipado que el hecho de que no fuera posible encontrar el fundamento del impuesto en el principio de capacidad económica podría resultar de gran relevancia en orden a su declaración de inconstitucionalidad, porque la doctrina constitucional contenida del Auto 71/2008, de 26 de febrero, no sería un obstáculo a dicho control de constitucionalidad.

imposición— so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución [el derecho a la propiedad privada]».

Por otra parte, en relación con el alcance de dicho principio y respecto de la posibilidad de que el control de constitucionalidad se realice sobre cada tributo individualmente considerado o sobre el sistema tributario en su conjunto, argumenta el tribunal que el artículo 31.1 de la CE ha referido el límite de la confiscatoriedad al «sistema tributario»; pero también ha exigido que dicho efecto no se produzca «en ningún caso», lo que permite considerar que el control de constitucionalidad puede realizarse sobre el sistema en su conjunto y, también, sobre cada tributo individualmente considerado.

Esa interpretación nos parece afortunada porque amplía el significado y alcance del principio de no confiscatoriedad, que hasta el momento se consideraba que constituía un límite del sistema tributario en su conjunto y no sería para enjuiciar un tributo individualmente considerado. Por ello, dado que las SSTC 150/1990, de 4 de octubre (NFJ004014); 14/1998, de 22 de enero (NCJ062182); y 233/1999, de 16 de diciembre, sostenían que el principio de no confiscatoriedad constituye un límite aplicable al sistema tributario en su conjunto, creemos que el cambio de doctrina producido debería haber ido acompañado de una mayor argumentación jurídica.

4.4. EL OBJETO DEL TRIBUTO

La sentencia también recoge una disquisición doctrinal sobre cuál es el verdadero objeto del tributo: las transmisiones, la propiedad inmobiliaria o la renta. Aunque no es fácil deducir consecuencias directas de esta cuestión, sí que es posible extraer alguna consecuencia indirecta de la conclusión alcanzada³³, por lo que tiene sentido comentar brevemente las afirmaciones contenidas en la sentencia.

Comienza afirmando que el IIVTNU «no somete a tributación una transmisión patrimonial, pues el objeto del tributo no se anuda al hecho de la transmisión, aunque se aproveche esta para provocar el nacimiento de la obligación tributaria; tampoco estamos ante un impuesto que grave el patrimonio, pues su objeto no es la mera titularidad de los terrenos, sino el aumento de valor (la renta) que han experimentado con el paso del tiempo; estamos, entonces, ante un impuesto que somete a tributación, en principio, la renta potencial que deriva de la titularidad de un terre-

³³ Por diversos motivos, entre los que cabe señalar: la eventual doble imposición en caso de concurrencia con otros impuestos de comunidades autónomas; el enjuiciamiento del principio de capacidad económica y no confiscatoriedad, que tiene un límite claro en caso de ser considerado un impuesto sobre la renta y otro límite más difuso en caso de considerarse el impuesto sobre la propiedad; incluso la aplicación de determinados beneficios fiscales reconocidos en convenios internacionales sobre los tributos locales que gravan la propiedad y no resultarían aplicables en caso de tratarse de un impuesto sobre la renta; etc.

no de naturaleza urbana puesta de manifiesto con ocasión de su transmisión». Esa conclusión encuentra un argumento añadido en la sentencia al recordar la coordinación que siempre ha existido entre este impuesto y el régimen de ganancias y pérdidas de patrimonio gravadas en el IRPF³⁴.

En nuestra opinión, la conclusión defendida por la sentencia es esencialmente correcta, pero reconocemos que también nos parecen acertadas las consideraciones de un sector de la doctrina³⁵ que hace años puso de manifiesto que, en su configuración actual, el IIVTNU es un impuesto sobre el patrimonio (la riqueza inmobiliaria) cuya principal diferencia con el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) es determinar el gravamen de forma no periódica, sino instantánea, y vincular el momento del devengo y la exigibilidad al momento de la transmisión del inmueble, que es cuando el contribuyente tiene más liquidez para hacer frente al cumplimiento de la obligación tributaria³⁶.

Ciertamente nos parece que ambas interpretaciones son compatibles, si bien con la matización de que la consideración del IIVTNU como un impuesto sobre el patrimonio hace referencia a la regulación existente, mientras que su consideración como un impuesto que grava la renta hace referencia a lo que debería ser la regulación óptima de un impuesto sobre plusvalías que efectivamente cuantificara la renta generada en cada plusvalía para determinar la correspondiente obligación tributaria³⁷.

³⁴ Recuerda la sentencia que, de hecho, para evitar la doble imposición que el gravamen municipal generaba con el IRPF, si bien se previó, en su origen, la deducción en la cuota de este último, del 75 % de la cuota del impuesto municipal, cuando correspondiesen a alteraciones patrimoniales de las que hubiesen derivado incrementos patrimoniales sujetos efectivamente a aquel impuesto (art. 78.7 b) de la Norma Foral 13/1991, de 27 de diciembre, del IRPF) luego pasaría a ser considerada como un gasto deducible en la base imponible.

En nuestra opinión, este último argumento es jurídicamente irrelevante, porque en las reglas de cuantificación de la GPP en el IRPF también se computan los «gastos y tributos inherentes a la adquisición» y de ello no cabe deducir que el IVA o el ITPO soportado por el propietario sean asimismo impuesto que graven la renta.

³⁵ Nos referimos a ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN y VEGA BORREGO, F. A.: «La posibilidad de utilizar valores de mercado para la determinación de la base imponible del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Financiación local, Cuatro estudios*, pág. 191, en donde se afirmaba que «pese a sus tintes nominales de gravamen sobre las rentas, es un impuesto que grava el patrimonio».

³⁶ Según la tesis mantenida por VEGA BORREGO, F. A.: en la conferencia organizada por el Instituto de Derecho Local de la UAM pronunciada el 27 de febrero de 2017 en la Facultad de Derecho de la UAM, cuyo contenido está accesible en <https://www.youtube.com/watch?v=411ww098OyQ>

³⁷ En este mismo sentido ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN y VEGA BORREGO, F. A.: «La posibilidad de utilizar valores de mercado...», cit., pág. 192, en donde se afirma que «que el IIVTNU, pese a su nombre, es un impuesto sobre el patrimonio y no sobre la renta lo avala su configuración normativa y su régimen jurídico, ya que no grava un aumento de valor del bien computándose real o potencialmente una diferencia de valores entre el momento de adquisición y el de transmisión, sino que grava un valor administrativo del terreno en el momento de la transmisión [...] Es, en definitiva, un gravamen proporcional que se aplica sobre un valor específico, pero absolutamente desvinculado de la variación del valor generado entre la entrada y salida del bien en el patrimonio del obligado tributario». En sentido contrario, *vid.* COLAO MARÍN, P. A.: «Impuesto sobre el Incremento...», cit., pág. 65, cuando afirma que «la regulación del impuesto es diáfana, es decir, meridianamente clara en cuanto a que pretende gravar una manifestación de

4.5. LA IRRELEVANCIA CONSTITUCIONAL DE QUE LOS VALORES CATASTRALES PUEDAN REVISARSE A LA BAJA

Por parte de la Abogacía del Estado se pretende salvar la vulneración del principio de capacidad económica por el hecho de que, desde el año 2014, los valores catastrales puedan ser objeto de una actualización a la baja por aplicación de los coeficientes previstos en la Ley de presupuestos generales del Estado.

Esta propuesta es rechazada en la sentencia con los siguientes argumentos:

- La modificación de la normativa catastral que permite minorar los valores catastrales mediante coeficientes es de aplicación en el territorio común, pero no en Guipúzcoa.
- El estudio de las actualizaciones catastrales realizadas en Guipúzcoa en los últimos años pone de manifiesto que en los referidos años se hayan producido siempre incrementos de valoración mediante la aplicación de coeficientes (incrementos mínimos, pero siempre se ha considerado que existió un incremento de los valores catastrales).

A lo anterior cabe añadir, todavía, un nuevo argumento en contra de la propuesta de la Abogacía del Estado: el hecho de que los valores catastrales hubieran disminuido no impide que se produzca una vulneración del principio de capacidad económica, porque el impuesto se seguiría exigiendo y cuantificando de la misma manera, con la única salvedad que uno de los parámetros de la ecuación establecida para determinar la base imponible tendría un valor menor.

Además, aunque las Leyes de presupuestos generales del Estado hayan establecido valores correctores que minoran el valor catastral, su aplicación no es imperativa, porque dependerá de la solicitud expresa del ayuntamiento antes del 31 de mayo del ejercicio anterior, de que concurren las causas previstas en la ley³⁸, y de que aprecie la concurrencia de los anteriores requisitos y publique la correspondiente orden ministerial.

Por todo ello creemos que resultaba pertinente rechazar la propuesta realizada por la Abogacía del Estado.

renta». Ahora bien, una cosa es que pretenda gravar la renta y otra cosa distinta es que su configuración le permita alcanzar ese resultado.

³⁸ Que, como es sabido, son dos: a) Que hayan transcurrido al menos cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento de valoración colectiva de carácter general. b) Que se pongan de manifiesto diferencias sustanciales entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes, siempre que afecten de modo homogéneo al conjunto de usos, polígonos, áreas o zonas existentes en el municipio.

4.6. LA IRRELEVANCIA CONSTITUCIONAL DE QUE LOS AYUNTAMIENTOS PUEDAN REDUCIR LA BASE IMPONIBLE

La Abogacía del Estado también esgrime como argumento para salvar la inconstitucionalidad de la norma enjuiciada que los ayuntamientos tienen reconocida la potestad de reducir hasta en un 60%, el valor catastral de los bienes inmuebles que hubiese sido objeto de modificación como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general.

Pero el TC nuevamente rechaza el argumento con la acertada precisión de que esa reducción, prevista en el artículo 107.3 del TRLRHL se aplica únicamente en territorio común y, además, tampoco está prevista en la normativa foral.

Coincidimos también en este punto con la argumentación contenida en la sentencia y creemos que todavía es posible añadir dos argumentos más para sustentar esa misma conclusión: al tratarse de una reducción potestativa, no está asegurada su aplicación en todos los supuestos de disminución de valor del suelo; y, en todo caso, aunque los valores catastrales fueran minorados, la vulneración del principio de capacidad económica se produce exactamente igual, porque el impuesto se seguiría exigiendo y cuantificando de la misma manera aunque hubiera un decremento de valor, con la única salvedad que uno de los parámetros de la ecuación establecida para determinar la base imponible tendría un valor menor.

4.7. LA POSIBILIDAD DE REALIZAR UNA INTERPRETACIÓN CONFORME A LA CONSTITUCIÓN

Como es sabido, se habla de interpretación conforme a la Constitución para aludir al criterio hermenéutico según el cual, de entre todas las interpretaciones posibles, el intérprete debe excluir aquellos que no se acomoden a las exigencias constitucionales³⁹. Se trata, pues, de un instrumento válido para salvar la constitucionalidad de una norma en los supuestos en que admite varias interpretaciones y alguna de ellas no es contraria a la Constitución.

En el caso analizado, las partes también pidieron que se reconociera la constitucionalidad de las normas enjuiciadas, siempre que fueran interpretadas de tal modo que, en los casos en que no existiera plusvalía por ser inferior el valor de transmisión al de adquisición, «no se habría devengado el tributo al no haberse realizado el presupuesto de hecho previsto en la ley para provocar el nacimiento de la obligación tributaria, siendo posible, a tal fin, promover el procedimiento de tasación pericial contradictoria en orden a la acreditación de la inexistencia de ese incremento de valor».

³⁹ Según la definición recogida por ARZOZ SANTISTEBAN, X.: «Interpretación conforme», en SANTAMARÍA PASTOR (dir.), *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*, ed. La Ley, Madrid 2010.

Sin embargo, es obvio que la regulación enjuiciada desconsidera totalmente los hechos realmente acaecidos y establece un sistema de cuantificación objetiva, en el que no existe posibilidad de acreditar la inexistencia de gravamen, ni tampoco existe una fase de acreditación de hechos en los que proceda la aportación de pruebas orientadas a tal fin. Por ello la sentencia entiende que «la salvaguarda del principio de conservación de la norma encuentra su límite en las interpretaciones respetuosas tanto de la literalidad como del contenido de la norma cuestionada, de manera que la interpretación de conformidad con los mandatos constitucionales sea efectivamente deducible, de modo natural y no forzado, de la disposición impugnada, sin que corresponda a este tribunal la reconstrucción de la norma en contra de su sentido evidente con la finalidad de encontrar un sentido constitucional, asumiendo una función de legislador positivo que en ningún caso le corresponde».

5. EL FALLO DE LA SENTENCIA

El fallo de la Sentencia 27/2017 resulta especialmente controvertido en sus dos pronunciamientos, tanto por declarar la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad promovida respecto de los artículos 107 y 110.4 del TRLRHL, como por declarar la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, «pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor».

Exactamente igual sucede con el fallo de la Sentencia 36/2017, referida a la regulación contenida en la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava.

Veamos los problemas suscitados por dichos pronunciamientos.

5.1. LA INADMISIÓN DE LA CUESTIÓN DE CONSTITUCIONALIDAD PROMOVIDA RESPECTO DEL TRLRHL

Como vimos, los autos que planteaban la cuestión de constitucionalidad de la Norma Foral y también del TRLRHL, porque la regulación de la primera dependía de la segunda y por ello entendía el juez de instancia que «lo relevante para la resolución del asunto es la regulación de los artículos 107 y 110.4 de la LHL que reproducen los artículos indicados, 1 y 4 de la Norma Foral».

Sin embargo, la sentencia decidió «inadmitir la cuestión de inconstitucionalidad promovida respecto de los artículos 107 y 110.4 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». El fundamento jurídico de esa decisión fue considerar que el enjuiciamiento constitucional de dichos preceptos no era relevante dictar sentencia en el proceso *a quo*.

La solución arbitrada debe considerarse técnicamente irreprochable, aunque creemos que las circunstancias concurrentes hubieran hecho aconsejable una solución distinta. En efecto, el hecho de que la regulación del TRLRHL sea prácticamente idéntica a la norma foral y, también, que hubieran sido admitidas a trámite otras cuestiones de inconstitucionalidad respecto de la ley estatal, hacía muy aconsejable resolver simultáneamente las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas sobre ambas leyes. Porque distanciar ambos pronunciamientos está provocando graves problemas de seguridad jurídica⁴⁰, en tanto los ayuntamientos de territorio común están obligados a seguir aplicando una ley que *previsiblemente* será declarada inconstitucional, aunque deba seguir siendo aplicada hasta el momento en que se haga pública la sentencia del TC en la que directamente se pronuncia sobre los artículos que regulan el IIVTNU en el TRLRHL.

Por tanto, si el tribunal no quería quebrantar la regla de pronunciarse únicamente sobre la normativa directamente aplicable al caso concreto que motiva la declaración de inconstitucionalidad, podría haber resuelto en una misma semana todas las cuestiones de inconstitucionalidad promovidas contra el IIVTNU y, de ese modo, habría evitado la inseguridad jurídica señalada.

5.2. LA INADMISIÓN TÁCITA DE LA CUESTIÓN DE CONSTITUCIONALIDAD PROMOVIDA RESPECTO DEL ARTÍCULO 1 DE LA NORMA FORAL

Pese a que los autos de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad se refieren expresamente a los artículos 1, 4 y 7.4 de la norma foral, lo cierto es que el fallo omite cualquier mención a dicho artículo 1, lo que parece ser una omisión involuntaria de las sentencias analizadas.

Es cierto que el fundamento jurídico primero de la sentencia reconoce compartir las afirmaciones de la Abogacía del Estado y de las Juntas Generales de Guipúzcoa cuando sostienen que las dudas de constitucionalidad van dirigidas exclusivamente a la forma de determinación del incremento del valor (art. 4 NFG) y a la imposibilidad de acreditación de un valor diferente al que resulta de la correcta aplicación de las normas reguladoras del impuesto (art. 7.4 NFG), lo que permite al TC afirmar que «conforme a lo dicho, debe ser excluido también del objeto del presente proceso constitucional, el artículo 1 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa».

En todo caso, el principio de congruencia procesal exigía que el fallo de las sentencias analizadas contuviera un pronunciamiento expreso respecto del artículo 1 de la norma foral (tanto la de Guipúzcoa como la de Álava), aunque fuera para declarar expresamente la inadmisión de la cuestión respecto de dicho precepto.

⁴⁰ Como tuvimos ocasión de explicar en MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «La inseguridad jurídica y el IIVTNU: incertidumbre también después de la STC de 16 de febrero de 2017», publicado en *Revista de Derecho vLex*, núm. 154, marzo 2017, ISSN: 2462-3423.

5.3. LA SINGULAR DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD

Como hemos visto, el fallo de la sentencia declara la inconstitucionalidad y nulidad de determinados preceptos que regulan el IIVTNU, «pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor». Se trata de una declaración de inconstitucionalidad ciertamente singular que admite varias interpretaciones.

La primera de ellas sería considerar que nos encontramos ante un caso inusual de «interpretación conforme», en el que el tribunal vendría a reconocer la constitucionalidad de la regulación analizada en la medida en que existe un incremento de valor y su inconstitucionalidad en caso contrario. Pero esta primera conclusión debería ser rechazada por los siguientes motivos:

- a) El TC, cuando ha considerado que un precepto era en parte constitucional y en parte inconstitucional, ha realizado una «interpretación conforme a la Constitución» que permitía salvar la constitucionalidad del precepto excluyendo su aplicación en el sentido que vulneraba la Constitución⁴¹. Por tanto, de haberse pretendido esta solución, lo lógico es que hubiera reconocido la constitucionalidad de la normativa estudiada siempre que se asegurase la exclusión de gravamen de las situaciones en que no existió incremento de patrimonio.
- b) Pero no solo advertimos que el fallo es distinto al de las «interpretaciones conforme», sino que además vemos que la sentencia rechaza de forma expresa la posibilidad de realizar una interpretación conforme a la Constitución que permita salvar la constitucionalidad de las normas estudiadas. En efecto, en el fundamento jurídico octavo se sostiene que esa solución no es posible en el caso enjuiciado porque la interpretación conforme encuentra su límite en las interpretaciones respetuosas con la literalidad y el contenido de la norma cuestionada y, en el caso concreto, la norma establece un criterio de cuantificación objetivo que prescinde absolutamente de los hechos realmente acaecidos. Por ello, y porque no corresponde «a este tribunal la reconstrucción de la norma en contra de su sentido evidente con la finalidad de encontrar un sentido constitucional», rechaza expresamente realizar una interpretación conforme.
- c) Esta primera interpretación llevaría a concluir que «la norma es inconstitucional, salvo que exista un incremento real»; que es el reverso de las denominadas interpretaciones conforme, que llevarían a concluir que «la norma es constitucional, salvo que no exista un incremento real». Por tanto, si ambos resultados son similares y el fundamento jurídico octavo rechaza expresamente la posibilidad de realizar en el supuesto enjuiciado una «interpretación conforme», tendríamos que ser consecuentes y rechazar también esta primera interpretación.

⁴¹ El supuesto paradigmático es la STC 31/2010, de 28 de junio (NCJ052475), sobre la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña.

- d) Además, el propio tenor del fallo declara la «inconstitucionalidad y nulidad» de los preceptos enjuiciados, por lo que nos encontramos ante una clara declaración de inconstitucionalidad y nulidad que lleva aparejada la consecuente expulsión del ordenamiento jurídico de dichos preceptos.

Por tanto nos hallamos ante la razonable duda de si la declaración de inconstitucionalidad y nulidad es rotunda o, por el contrario, tiene alguna limitación específica al declararse la inconstitucionalidad «únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor».

A tenor de lo establecido en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, la conclusión más razonable es entender que los preceptos citados en el fallo son inconstitucionales y nulos, sin más. De este modo, la matización de que son inconstitucionales y nulos «únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor» vendría a ser una reiteración de la argumentación del fallo oportunamente desarrollada en el fundamento jurídico tercero de la sentencia.

Se trataría pues de una reiteración innecesaria, mediante la que quizás se ha pretendido resaltar que la vulneración del principio de capacidad económica no es especialmente grave y, por tanto, podría superarse mediante un procedimiento que identificara los supuestos en que no existió incremento de valor del suelo. Nos encontraríamos, pues, ante una indicación al legislador del camino a seguir para salvar la constitucionalidad del impuesto. De ser cierta esta interpretación, consideramos que hubiera sido preferible omitir esa declaración en el fallo y, en su caso, recoger una remisión al fundamento jurídico en el que detalladamente se explican los motivos por los que se consideraba que los preceptos enjuiciados eran inconstitucionales.

Pero todavía cabe una última interpretación posible, que sería entender que estamos ante una declaración de inconstitucionalidad condicionada a la inexistencia de incremento. Se trata de una interpretación posible, pero improbable, por los siguientes motivos:

- a) Nos parece una solución novedosa, no prevista en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, que hubiera debido ir acompañada de una detallada justificación de los motivos que la ocasionan y las consecuencias que implica⁴².
- b) Nos parece una interpretación incongruente con el resto de la sentencia, pues si previamente había sostenido en el fundamento jurídico sexto que «estamos en presencia de una auténtica ficción jurídica conforme a la cual la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana genera, en todo caso, en su titular, al momento de su transmisión y al margen de las circunstancias reales de cada supuesto, un incremento de valor sometido a tributación, *respecto del cual, la norma no permi-*

⁴² Como sucedió en la STC 45/1989, de 20 de febrero (NFJ000499).

te acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene. Admitir lo contrario supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales, en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría, no solo contra el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la CE)». Y, más adelante, afirma que «*la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador*», no parece lógico que el fallo habilite la posibilidad de que los contribuyentes aporten pruebas al margen de un procedimiento previamente establecido para acreditar la inexistencia de incremento que determinaría la inaplicación de los preceptos declarados inconstitucionales.

- c) Nos parece que esta interpretación cercenaría notablemente el sentido de la declaración de inconstitucionalidad, porque la norma seguiría vigente y aplicable con carácter general y solo sería inaplicable en los casos concretos en los que los contribuyentes hubieran acreditado (con mucha imaginación, ante la inexistencia de procedimiento) que en su caso concreto no existió incremento.
- d) Nos parece que esa restricción del significado y alcance de la declaración de inconstitucionalidad sería perfectamente comparable al de las «interpretaciones conforme», porque las normas tachadas de inconstitucionales y nulas seguirían formando parte del ordenamiento jurídico. Por tanto, sería trasladable a esta última interpretación las consideraciones realizadas a la primera.

5.4. LA NO LIMITACIÓN DE EFECTOS

Otro de los aspectos más llamativos del fallo es que no establece ninguna limitación de efectos. Resulta sorprendente porque estamos acostumbrados a este tipo de soluciones desde la STC 45/1989, de 20 de febrero, que declaró la inconstitucionalidad de diversos preceptos de la Ley 44/1978, del IRPF, pero matizó que «*la conexión entre inconstitucionalidad y nulidad quiebra, entre otros casos, en aquellos en los que la razón de la inconstitucionalidad del precepto reside, no en determinación textual alguna de este, sino en su omisión*». Y por ello –y también por el grave perjuicio económico que implicaría para la Hacienda pública– descartó la posibilidad de que la declaración de inconstitucionalidad pudiera sustentar ninguna pretensión de restitución en relación con las autoliquidaciones o liquidaciones practicadas.

Una vez abierta esa vía de resolución de conflictos de inconstitucionalidad han sido varios los casos en los que el TC ha limitado los efectos de su declaración de inconstitucionalidad. El último de ellos ha sido la Sentencia 140/2016, de 21 de julio (NCJ061472), que declaró la in-

constitucionalidad de determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y, como es sabido, dedica todo el fundamento de derecho decimoquinto a concretar el alcance que se deriva de las declaraciones de inconstitucionalidad. Y con una fundamentación genérica y fácilmente criticable afirma que el principio constitucional de seguridad jurídica reclama que la declaración de inconstitucionalidad solo sea eficaz pro futuro, esto es, «en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme».

Seguidamente, después de una errónea afirmación de que los pagos realizados constituyen supuestos en que la liquidación devino firme⁴³, sostiene que «sin prescindir del perjuicio que tal devolución reportaría a la hacienda pública, resulta relevante tener en cuenta a estos efectos que la tasa no se declara inconstitucional simplemente por su cuantía, tomada esta en abstracto. Por el contrario, hemos apreciado que dichas tasas son contrarias al art. 24.1 CE porque lo elevado de esa cuantía acarrea, en concreto, un impedimento injustificado para el acceso a la Justicia en sus distintos niveles. Tal situación no puede predicarse de quienes han pagado la tasa logrando impetrar la potestad jurisdiccional que solicitaban, es decir, no se ha producido una lesión del derecho fundamental mencionado, que deba repararse mediante la devolución del importe pagado».

Resulta ciertamente sorprendente que en la declaración de inconstitucionalidad de las tasas judiciales se limiten los efectos de la sentencia y se ponga de manifiesto el perjuicio para la Hacienda pública que implicaría una solución distinta y, sin embargo, en el enjuiciamiento del IIVTNU no se limiten los efectos de la sentencia, pese a que el perjuicio económico es muy superior⁴⁴. Es cierto que el perjuicio económico es para las Haciendas locales y no para la Hacienda del Estado, pero no parece que esa diferencia pudiera tener alguna relevancia jurídica a los efectos señalados.

Como decimos, esa falta de limitación de efectos resulta sorprendente, pero creemos que está sobradamente justificada porque, como explicábamos al inicio de este artículo, la doctrina y la jurisprudencia llevan más de cinco años denunciando la inconstitucionalidad de un impuesto que grava el incremento de valor en unos años en los que la mayoría de los contribuyentes vende los inmuebles por un precio inferior al satisfecho en el momento de su adquisición. En ese perio-

⁴³ Afirma el tribunal que «procede ordenar la devolución de las cantidades pagadas por los justiciables en relación con las tasas declaradas nulas, tanto en los procedimientos administrativos y judiciales finalizados por resolución ya firme; como en aquellos procesos aún no finalizados en los que la persona obligada al pago de la tasa la satisfizo sin impugnarla por impedirle el acceso a la jurisdicción o al recurso en su caso (art. 24.1 CE), deviniendo con ello firme la liquidación del tributo». Pero, como decíamos, esa afirmación es errónea, porque los pagos de la tasa judicial no devinieron firmes en los casos en los que no hubieran transcurrido cuatro años o hubiera mediado un acto administrativo de liquidación; y como en la mayoría de los casos se realizaron mediante autoliquidación, el contribuyente mantiene vivo su derecho a instar la revisión de autoliquidaciones durante los cuatro años siguientes a la presentación de dicha autoliquidación.

⁴⁴ En los presupuestos generales del Estado para el año 2015 la cantidad presupuestada como ingreso en concepto «Tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional» fue de 359 millones de euros, claramente inferior a la cantidad que representan los ingresos por el IIVTNU, que solo en el Ayuntamiento de Madrid ascendía a 514 millones de euros en el año 2015.

do de tiempo, la pasividad del Gobierno al no promover una reforma legislativa como la exigida ahora por la sentencia del TC ha provocado que miles de contribuyentes soportaran un impuesto manifiestamente contrario al principio de capacidad económica. Por todo ello nos parecería acertado que la sentencia, ponderando todas las circunstancias del caso concreto, hubiera decidido no establecer una limitación de sus efectos⁴⁵.

En todo caso, lo que también constituiría una injusticia es que fueran las Haciendas locales las que soportaran las consecuencias de la inacción del Gobierno. Por ello parece inevitable que el Estado reconozca su responsabilidad frente a los ayuntamientos y establezca una forma de compensación del daño causado por su inactividad.

6. LOS EFECTOS DEL FALLO

Es evidente que el fallo de la STC 26/2017 tiene un efecto directo en Guipúzcoa y el fallo de la STC 36/2017 tiene un efecto directo en Álava, en tanto las normas declaradas inconstitucionales y nulas son las de su respectiva norma foral. Pero también tiene un claro efecto indirecto en el resto del territorio español, porque el TC admitió a trámite otras cuestiones de inconstitucionalidad interpuestas por el Juzgado número 22 de Madrid y el Juzgado número 1 de Jerez de la Frontera, sobre la regulación del impuesto en el TRLRHL.

Por tanto, es razonable suponer que en los próximos meses se conocerá el fallo de las sentencias dictadas en las cuestiones de inconstitucionalidad pendientes de resolver. Y también es razonable suponer que el fallo será muy similar al anterior, dado que la regulación del impuesto en las tres normas consideradas es igualmente similar.

En todo caso, debemos confesar que tampoco nos extrañaría que dado el revuelo ocasionado por la STC de 16 de febrero, el extraordinario coste que puede implicar para las Haciendas locales del territorio común una sentencia similar sin limitación de efectos y, sobre todo, la enorme dificultad que entraña ejecutar la sentencia en sus propios términos, provoque un cambio en la decisión del TC y una sentencia de contenido distinto en el enjuiciamiento del TRLRHL.

En efecto, el revuelo es público y notorio y no merece mayor explicación. El extraordinario coste se puede estimar si consideramos que solo el Ayuntamiento de Madrid tiene un previsión de ingresos por este concepto por importe superior a 600 millones de euros anuales y que la posibilidad de instar la rectificación de autoliquidaciones en caso de una sentencia sin limitación

⁴⁵ En todo caso conviene señalar que esa conclusión dependerá, en buena medida, de la interpretación que hagamos del fallo, porque si finalmente entendemos que estamos ante un supuesto de inconstitucionalidad condicionada, sí que existirá limitación de efectos, en tanto solo podrán reclamar la anulación de los actos de liquidación quienes estén en condiciones de acreditar que soportaron el gravamen pese a la inexistencia de incremento.

de efectos podría obligar a devolver lo pagado en los últimos cuatro años. Y la dificultad de ejecutar la sentencia en sus propios términos requiere una explicación más amplia, que realizamos seguidamente.

6.1. LA DIFICULTAD DE EJECUTAR LA SENTENCIA EN SUS PROPIOS TÉRMINOS

Las sentencias analizadas declaran inconstitucionales y nulos los preceptos examinados, «pero únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor». Pero como la regulación actual, tanto foral como estatal, prescinde totalmente de los datos de la realidad, es necesario llevar a cabo una modificación legislativa para posibilitar una actividad probatoria de los contribuyentes y del ayuntamiento orientada a constatar la existencia de un incremento o decremento de valor. Pero esa solución es ciertamente difícil de implementar, porque requiere un enorme esfuerzo de imaginación para identificar el modo en que, respetando el principio de practicabilidad, queda asegurado que el IIVTNU no «somete a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor».

Hasta el momento se han planteado diversas opciones para asegurar que se cumple el mandato contenido en la sentencia, pero ninguna de ellas parece resolver correctamente el problema planteado. Veamos las distintas opciones y las ventajas e inconvenientes de cada una de ellas⁴⁶.

- a) *Mediante comparación entre precios declarados en la adquisición y transmisión del inmueble.* Esta es la forma más fácilmente comprensible por la ciudadanía, porque identifica la existencia de incremento con esa comparación, pero plantea algunos inconvenientes que pueden justificar su rechazo:
 1. Los precios de adquisición y transmisión se corresponden con el inmueble en su totalidad, sin diferenciación entre valor de suelo y valor de construcción.

⁴⁶ Otras opciones sugeridas por la doctrina no aparecen expresamente incluidas en este listado por considerar que no cumplen las exigencias establecidas en las sentencias estudiadas o, también, por haber sido formuladas de forma tan parca que resulta difícil concretar su contenido. Es lo que sucede con la sugerencia de CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Pérdidas de valor...», cit., pág. 39, cuando propone una modificación de la norma «en el sentido de que los coeficientes de actualización existentes actualmente se apliquen no solo sobre el valor final de la transmisión –como sucede actualmente– sino sobre el valor inicial de adquisición». Sucede lo mismo con la propuesta de CAYÓN GALLIARDO, A.: «Las reactivadas dudas...», cit., pág. 34, cuando afirma sin mayor desarrollo argumental 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 admitirse también su revisión cuando se trasladen del IBI al IIVTNU».

Dado que el impuesto solo grava el incremento de valor de los terrenos, la adopción de este criterio exigiría establecer alguna regla de identificación de la parte proporcional del suelo, que podría ser la traslación de la misma proporción en que se cuantifican los valores de suelo y construcción en la valoración catastral de los inmuebles⁴⁷.

2. Directamente relacionado con lo anterior es posible identificar un nuevo problema, que surge en aquellos casos –frecuentes– en los que el adquirente realizó obras de mejora en el inmueble. El problema surge porque esas inversiones se realizan únicamente en la construcción y solo deberían determinar un incremento de valor en la construcción; pero si aplicáramos una regla proporcional para diferenciar valor de construcción y suelo (como paso previo para cuantificar el incremento de valor del suelo), el valor de las inversiones realizadas en la mejora de la construcción se proyectaría también en el valor del suelo, distorsionando de forma notoria el valor del suelo en el momento de la transmisión⁴⁸.
3. El último problema derivado de aceptar esta alternativa es que los precios declarados en la adquisición y transmisión son meras declaraciones de las partes intervinientes en el contrato, por lo que no es posible que no reflejen fielmente el valor de los inmuebles transmitidos. En los impuestos en los que se grava el «valor real», como el ISD y el ITPO, precisamente por ese riesgo de que el valor declarado no se corresponda con el valor real, se reconoce a la Administración la posibilidad de comprobar el valor real al margen del declarado en la escritura pública; por tanto, habría que determinar si la Administración local también tendría esa posibilidad y, en su caso, cuáles serían las consecuencias en el impuesto local de que la Administración tributaria (autonómica o estatal) diera un valor de los inmuebles distinto del declarado en un procedimiento de comprobación de valores.

b) *Mediante la traslación al IIVTNU de los cálculos realizados en el IRPF para cuantificar las ganancias de patrimonio*⁴⁹. Esta forma parece sencilla porque consiste

⁴⁷ Nos referimos a la regla contenida en el artículo 14.2 a) del Reglamento del IRPF.

⁴⁸ Es decir, nos referimos al caso en que un contribuyente adquiere un inmueble por 200.000 euros y realiza obras de mejora por valor de 50.000 euros. Si en el momento de la transmisión obtiene por el inmueble un valor de 220.000 euros, habrá tenido una pérdida o decremento por valor de 30.000 euros; pero si el incremento de valor del suelo lo realizáramos comparando únicamente el valor de transmisión y adquisición declarado en las escrituras de compra-venta, concluiríamos que se ha producido un incremento de valor que legitimaría la exacción del impuesto.

⁴⁹ Esta propuesta ha sido defendida en la doctrina por VARONA ALABERN, J. E.: «A vueltas con la inconstitucionalidad...», cit., pág. 87, con una detallada explicación de las reformas que es preciso realizar para su implementación; y es también seguida por NAVARRO EGEA, M.: «La base imponible...», cit., pág. 113.

en aprovechar la regulación existente para cuantificar el tributo local, pero también tiene inconvenientes relevantes que desaconsejan su implantación:

1. Las reglas de cuantificación de las ganancias y pérdidas de patrimonio (GPP) en el IRPF computan el valor íntegro del inmueble y no solo el valor del suelo, lo que constituye un primer inconveniente para su utilización en el ámbito local.
2. Además, las reglas de cuantificación de GPP en el IRPF utilizan parámetros de cuantificación claramente ajenos al incremento de valor del suelo, como gastos y tributos inherentes a la adquisición, mejoras realizadas (que se refiere obviamente a la construcción y no al suelo) y amortizaciones que hubieran podido practicarse en caso de que el inmueble hubiera estado arrendado⁵⁰.
3. Además, las reglas de cuantificación del IRPF disponen la aplicación de unos coeficientes de abatimiento para los inmuebles adquiridos antes de 1995 que cumplen una función específica en el ámbito de dicho impuesto, pero que resultarían claramente extravagantes en la cuantificación de la plusvalía municipal.
4. Este criterio de cuantificación solo es válido para las personas físicas, por lo que su extensión a las personas jurídicas exigiría seguir en ese caso las reglas de cuantificación previstas en el impuesto sobre sociedades (IS). En ese caso el beneficio o pérdida se determina por la diferencia entre el precio de venta y el valor neto contable, que a su vez refleja las amortizaciones practicadas desde su adquisición. Por tanto nos encontraríamos con un doble problema: de un lado, la utilización de un método de cuantificación que pretende medir el beneficio empresarial, que es algo distinto del incremento de valor del suelo; de otro, la desigualdad derivada de aplicar un método diferente en el caso de personas físicas y personas jurídicas.
5. La cuantificación de la GPP en el ámbito del IRPF y del beneficio empresarial en el IS tiene lugar en los meses de junio y julio del año siguiente, en un momento muy distante del devengo y liquidación del tributo local en su configuración actual, por lo que la utilización de este criterio obligaría a modificar el elemento temporal del hecho imponible del IIVTNU⁵¹.
6. La vinculación entre ambos impuestos debería implicar el incremento de potestades de inspección local, en tanto debería reconocerse la posibilidad

⁵⁰ Ello hace posible que un contribuyente adquiriera un inmueble por 200.000 euros y lo transmitiera por 210.000 euros, pese a tener una plusvalía, tuviera a efectos del IRPF una pérdida de patrimonio como consecuencia de incrementar el precio de compra en los gastos y tributos inherentes a la adquisición.

⁵¹ Este problema es también señalado por VARONA ALABERN, J. E.: «A vueltas con la inconstitucionalidad...», cit., pág. 87, quien resta relevancia a esa circunstancia porque considera que ese desfase temporal «solo perjudicaría los ingresos del primer año de su aplicación, perjuicio que podría paliarse con ingresos a cuenta».

de comprobar la veracidad de las declaraciones realizadas. Y esa ampliación de las potestades de comprobación de la inspección local a los tributos estatales plantea problemas que no pueden ser ignorados.

c) *Mediante la traslación al IIVTNU del concepto de valor real o valor de mercado previsto en el ITPO*⁵². Esta propuesta tiene algunos inconvenientes relevantes, oportunamente señalados por la doctrina⁵³, como son:

1. La necesidad de establecer una regla para segregar la parte de valor del inmueble correspondiente al suelo y a la construcción, que como vimos podría hacerse mediante la aplicación de la misma proporción en la que se encuentran ambos valores en la valoración catastral.
2. El extraordinario coste que supondría para los ayuntamientos establecer un procedimiento de comprobación de valores para la determinación de la base imponible en cada una de las liquidaciones dictadas, que resultaría prácticamente inasumible para los ayuntamientos más pequeños.
3. La conflictividad o litigiosidad que generan estos métodos de determinación de la base imponible, que también implica costes indirectos para todas las partes afectadas⁵⁴.
4. También exigiría hacer una adaptación específica para la determinación del gravamen en los supuestos de transmisiones lucrativas, porque en esos casos no resulta de aplicación el ITPO⁵⁵.

d) *Mediante la comparación entre valor catastral del suelo en el momento de adquisición y enajenación*. Esta opción utiliza el valor catastral del suelo como parámetro de comparación, lo que constituye una clara ventaja respecto de las anteriores. Pero su principal inconveniente es que los valores catastrales no son actualizados

⁵² Esta propuesta se recoge en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. A.: «La necesaria revisión del sistema tributario municipal», en revista *Anuario de Derecho Municipal 2008*, núm. 2, cit., pág. 202 y ss.

⁵³ *Ibidem*.

⁵⁴ Para atenuar este inconveniente, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. A.: «La necesaria revisión...», cit., pág. 205, proponen la utilización del concepto de valor de mercado definido a través de sistemas objetivados de valoración: los precios medios de mercado. Se trata de una opción interesante en el momento en que fue formulada, pero probablemente no satisfaría la exigencia establecida en las sentencias del TC analizadas para impedir que situaciones en que no existió un incremento real queden sometidas a gravamen.

⁵⁵ Esta circunstancia es advertida por VARONA ALABERN, J. E.: «A vueltas con la inconstitucionalidad...», cit., pág. 88, quien considera que en estos casos «posiblemente no pudiera evitarse que el tributo local incorporase elementos fuertemente estimativos en la determinación de su base imponible análogos a los actualmente existentes, pero concebidos como una presunción *iuris tantum* –no como una regla de valoración– que admitiera prueba en contrario».

de forma continua y homogénea, lo que constituye un grave obstáculo a la utilización de este método, por los motivos que exponemos detalladamente:

1. El principal problema es que los valores catastrales no se actualizan con la frecuencia necesaria para conocer las variaciones de valor producidas en periodos cortos de tiempo. Como es sabido, la valoración catastral se realiza normalmente a través de las ponencias de valores, cuya aprobación solo podrá iniciarse una vez transcurridos, al menos, cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento de valoración colectiva.
2. De hecho, dada la complejidad del procedimiento, lo normal es que transcurran más de 10 y 15 años entre la aprobación de una ponencia de valores y la siguiente. En el cuadro anexo se aprecia que el 37% de las capitales de provincia (17 de un total de 46) cuenta con ponencias de valores realizadas hace más de 20 años, y el promedio de antigüedad de todas ellas es de 13 años⁵⁶:

Ciudad	Fecha PV	Ciudad	Fecha PV	Ciudad	Fecha PV
A Coruña	1997	Cuenca	2017	Murcia	2002
Alicante	1996	Girona	1990	Ourense	2006
Albacete	2006	Granada	1997	Palencia	1996
Almería	2008	Guadalajara	2013	Pontevedra	2001
Oviedo	2013	Huelva	2000	Santa Cruz de Tenerife	1995
Ávila	2010	Huesca	2001	Salamanca	1996
Badajoz	1996	Palma de Mallorca	2013	Segovia	2010
Barcelona	2002	Jaén	1997	Sevilla	2001
Burgos	2010	Logroño	1997	Soria	2009
Cáceres	1995	Las Palmas de Gran Canaria	1996	Tarragona	2001
					.../...

⁵⁶ Cuadro de elaboración propia a partir de la información contenida en el Portal de la Dirección General del Catastro, en visita realizada el 2 de marzo de 2017.

Ciudad	Fecha PV	Ciudad	Fecha PV	Ciudad	Fecha PV
.../...					
Cádiz	1996	León	1996	Teruel	1996
Santander	2010	Lleida	2006	Toledo	2008
Castellón de la Plana	2012	Lugo	1998	Valencia	1998
Ciudad Real	2012	Madrid	2012	Valladolid	1995
Córdoba	1995	Málaga	2009	Zamora	2011
				Zaragoza	2013

3. La aprobación de ponencias de valores suele promoverse por los ayuntamientos y ello determina que existan grandes diferencias en el momento de su aprobación en unos municipios y otros. Así, por ejemplo, si utilizamos los datos referidos a la provincia de Girona, advertimos que el 77% de los municipios (171 de un total de 221) tiene ponencias de valores aprobadas hace más de 20 años; y el promedio de antigüedad de todas ellas es de 23 años⁵⁷.
4. Por ello consideramos inviable cuantificar el incremento de valor del suelo por comparación entre los valores catastrales del suelo en el momento de la transmisión y de la adquisición, porque las actualizaciones basadas en ponencias de valores se producen con una frecuencia que se mide en lustros y no reflejan con suficiente inmediatez el cambio de valor producido en los inmuebles. Consecuentemente, en la mayoría de las transmisiones realizadas coincidiría el valor catastral del momento de la adquisición con el valor catastral en el momento de la transmisión, lo que impediría identificar el incremento de valor producido en ese lapsus de tiempo.
5. Es cierto que el artículo 32 de la Ley del catastro inmobiliario prevé la actualización de valores catastrales a través de las Leyes de presupuestos generales del Estado. Pero esa actualización solo puede ser solicitada por los ayuntamientos cuando existan diferencias sustanciales entre los valores de

⁵⁷ Según datos extraídos del Portal de la Dirección General del Catastro, en visita realizada el 2 de marzo de 2017. Resulta especialmente llamativo advertir que más de la mitad de los municipios de la provincia de Girona (133 de un total de 221) tienen ponencias de valores aprobadas antes del año 1990, lo que constituye un claro indicador de la distancia existente entre los valores reales y los valores catastrales.

mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes y, además, cuando hubieran transcurrido al menos cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento de valoración colectiva. Se trata de una actualización genérica (sin consideraciones específicas a los distintos inmuebles, porque tiene lugar mediante la aplicación de coeficientes unitarios para todos los inmuebles del municipio), que solo es de aplicación a partir del sexto año desde la aprobación de la última ponencia de valores y que siempre ha sido utilizada para incrementar el valor catastral de los inmuebles.

6. Como consecuencia de todo lo anterior, creemos que este método sería inadecuado para cuantificar el incremento de valor del suelo y, además, sería claramente incapaz de identificar las transmisiones en las que no existió incremento de valor, que según el TC deben quedar en todo caso eximidas de tributación.

- e) *Mediante la comparación entre el «valor catastral referenciado» en el momento de adquisición y enajenación.* Esta opción ha sido defendida por la doctrina⁵⁸ y podría ser una buena solución, aunque su principal problema es que todavía no se ha producido la necesaria regulación jurídica de ese «valor catastral referenciado».

Como recoge MIRANDA HITA, el «valor catastral referenciado» debería elaborarse por el Observatorio Catastral del Mercado Inmobiliario, que utilizando la información sobre los valores de transacción suministrados por los fedatarios públicos, la sometería a un «proceso de depuración y filtrado a través de técnicas estadística avanzadas –entre ellas, las redes neuronales artificiales– para seleccionar exclusivamente aquellas muestras dignas de confianza estadística en cuanto a los precios confesados en las escrituras, de las que extraer el modelo matemático que en cada caso permita realizar estimaciones confiables de los valores de mercado buscados»⁵⁹.

⁵⁸ Nos referimos a ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. A.: «La necesaria revisión...», cit., pág. 154 y ss. El Informe elaborado por la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, publicado en 2014, propone de forma genérica la utilización en el ámbito tributario de ese «valor catastral referenciado», pero destaca que para ello resulta imprescindible «que el nuevo "valor de referencia" pierda la consideración de "dato protegido" que actualmente tiene el valor catastral. Esta necesaria transparencia será, sin duda, un motor de la inversión en el mercado inmobiliario, muy afectada negativamente en la actualidad entre otras razones por 120 la fuerte opacidad de este mercado. A tales efectos no se debería olvidar que en países europeos en los que existe un valor de referencia en función del mercado, el dato es de acceso público sin restricciones y que, además, la mayoría de los países europeos tienen incorporados servicios para la consulta no protegida de los valores asignados a los bienes inmuebles (pág. 119). También defienden esta propuesta DEL BLANCO GARCÍA, A y GARCÍA CARRERERO, B.: «Cuestiones controvertidas...», cit., pág. 71, añadiendo que «debería establecerse un coeficiente de reducción al resultado de la valoración para evitar un incremento de la litigiosidad».

⁵⁹ MIRANDA HITA, J.: «El Catastro y las Haciendas Locales», en la revista *Papeles de Economía Española*, núm. 115, 2008, pág. 104. Seguidamente añade que el Observatorio Catastral toma en consideración los resultados de diferentes

En todo caso, la acogida de esta propuesta exigiría realizar una modificación legislativa significativa para definir jurídicamente el método de determinación de ese «valor catastral referenciado», para asegurar la publicidad de los criterios seguidos para su cálculo y del resultado del mismo⁶⁰, y para establecer el procedimiento mediante el que los interesados podrían impugnarlo en el momento de su utilización para la liquidación del IIVTNU⁶¹.

Además, exigiría establecer algún método complementario de valoración retrospectiva, porque el incremento debería cuantificarse por comparación entre el «valor catastral referenciado» en el momento de adquisición y enajenación y parece poco probable que este «valor catastral referenciado» pueda aportar datos anteriores al año 2008. Por tanto, sería una apuesta de futuro, pero difícilmente serviría para resolver los problemas actuales de valoración del incremento.

- f) *La corrección del «error del salto»*. En todas las hipótesis planteadas o que se puedan plantear es necesario, además, incluir un mecanismo de corrección para evitar que un pequeño incremento de valor de los terrenos pueda legitimar la exacción de un impuesto de cuantía superior a dicho incremento. En efecto, la STC analizada solo exige que el IIVTNU no «somete a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor», por lo que cabría entender que cualquier incremento de valor, por pequeño que fuera, legitimaría la exacción. Y si ello fuera así, podría suceder que un incremento de valor de apenas 100 euros pudiera legitimar la exacción del impuesto, que podría cuantificarse en miles de euros. Pero creemos que esta es una interpretación literal y simplista del mandato contenida en la sentencia analizada, porque de acuerdo con una interpretación integradora de la sentencia, en la que se afirma que el objeto del tributo es la renta obtenida por el contribuyente, parece

estudios de mercado y de análisis de la oferta en internet y prensa que habitualmente realiza la Dirección General del Catastro, «e incorporará en el futuro la información que deben suministrarle los Agentes de la Propiedad Inmobiliaria en virtud del acuerdo alcanzado en 2007 con el Consejo General de Colegios en los que se agrupan estos profesionales, así como los valores de tasación hipotecaria, con lo que se constituirá en la mayor base de datos inmobiliarios referenciados espacial y temporalmente que jamás haya existido en España».

⁶⁰ La Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español confiere especial importancia a esta publicidad, al destacar la importancia de que dicho valor «a diferencia de los valores catastrales actuales, sea público y notorio, lo cual resulta esencial para su validez y para el correcto y transparente funcionamiento de los mercados de bienes inmuebles. Su conocimiento por los ciudadanos debe ser el resultado de una publicación anual de carácter general, que permita el acceso a la base de datos catastral sin perjuicio de su notificación individualizada cuando su determinación se derive de un procedimiento de incorporación de inmuebles al Catastro o de alteraciones de sus características o cuando se produzcan variaciones relativas significativas en la asignación de los módulos» (pág. 119 del Informe).

⁶¹ Como afirman ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. A.: «La necesaria revisión...», cit., pág. 155, «permitir la impugnación del valor catastral referenciado podría provocar que este impuesto perdiera una de sus virtudes más importantes, como es la ausencia casi completa de litigiosidad en cuanto a la determinación del incremento de valor sujeto» (obviamente, esa afirmación fue realizada en el momento de elaboración del trabajo, esto es, antes de la crisis inmobiliaria).

evidente que la nueva regulación debe establecer alguna cláusula limitadora de la cuota para que nunca resulte superior al incremento de valor realmente obtenido por el contribuyente⁶².

- g) *La corrección en los supuestos de adquisiciones a título lucrativo.* En todas las hipótesis planteadas o que se puedan plantear es necesario asegurar que tampoco en las adquisiciones a título lucrativo se someten «a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor». En este caso la aclaración parece oportuna y podría pensarse que en estos casos, por reconocerse la condición de contribuyente al adquirente, no puede existir una vulneración del principio de capacidad económica en los supuestos «de inexistencia de incremento de valor». Sin embargo, conviene recordar que también en estos casos el fundamento del tributo es la existencia de una renta generada por el transmitente y, según la STC, es necesario asegurar que la regulación impide el gravamen de rentas irreales, con independencia de que el contribuyente sea el adquirente o el transmitente⁶³.
- h) *La modulación del porcentaje de incremento previsto para cada año.* Esta opción la he defendido en público en alguna ocasión, pero el retraso del Gobierno en afrontar la necesaria modificación del IIVTNU determina que ahora tenga menos margen de actuación y deba cumplir el mandato contenido en las SSTC que declaran la inconstitucionalidad del impuesto. Según esta propuesta, el Gobierno podría haber instado un sencillo cambio legislativo para que el porcentaje de incremento aplicable durante los años de la crisis fuera cero (lo que implicaría no gravar incremento alguno durante ese periodo de tiempo) o, incluso negativo, para permitir una compensación del incremento generado en los años anteriores con el decremento producido en ese periodo de tiempo. De este modo, se establecería una corrección que salvaría la situación sobrevenida durante la crisis y permitiría salvar lo bueno que tenía esa configuración simplificada y objetiva.

Esta propuesta habría resuelto buena parte de los problemas de la regulación actual, porque hubiera permitido modular el incremento estimado en los supuestos en que el inmueble tuviera un periodo de generación amplio en el que se incluyeran años de bonanza económica y años de crisis.

⁶² En efecto, especialmente si tomamos en consideración que las sentencias analizadas consideran que «todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional». Por tanto, habiéndose reconocido también en la sentencia que el IIVTNU grava la renta obtenida con el incremento, parece claro que si el impuesto determinara una cuota superior a la renta manifestada en la transmisión del suelo tendría alcance confiscatorio y sería inconstitucional, en la interpretación mantenida por el TC.

⁶³ En relación con este supuesto de transmisiones lucrativas, nos parece acertada la propuesta de CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Pérdidas de valor...», cit., pág. 40, de modificar la regulación del ISD para permitir la deducibilidad del importe satisfecho por el pago del IIVTNU, de modo similar a lo que actualmente se establece en el IRPF.

En todo caso, esta opción resulta inviable en el momento actual, en el que el legislador solo podría mantener un modelo objetivo de configuración del impuesto si estableciera las medidas necesarias para asegurar que no se someterán a gravamen los supuestos de inexistencia de incremento, tal y como exige el fallo de las Sentencias 26/2017 y 37/2017 del TC.

Como se desprende de lo expuesto, el mandato trasladado al legislador para que articule un mecanismo de prueba dirigido a acreditar la existencia de un incremento de valor puede ser sencillo de concebir en su dimensión formal o procedimental, pero extraordinariamente complejo en su dimensión material, porque resulta muy difícil identificar cuál debería ser el objeto de la prueba en esa nueva fase de gestión del tributo.

6.2. LA POSIBILIDAD DE SUSTITUIR EL IIVTNU POR UN RECURSO DE EFECTO EQUIVALENTE

Como acabamos de exponer, resulta muy difícil modificar la regulación actual para cumplir el mandato contenido en el fallo de las sentencias analizadas. De un lado, por la dificultad de identificar las dos magnitudes comparables en el momento de adquisición y de la transmisión de los inmuebles; y, de otro, porque cualquier actuación orientada a una mejor cuantificación del incremento implicaría una pérdida de simplificación, que es la gran cualidad del impuesto en su regulación actual.

En nuestra opinión, las principales opciones legislativas de sustitución del impuesto serían las siguientes:

La primera y más sencilla sería suprimir el impuesto y buscar un mecanismo compensatorio de las pérdidas de recaudación derivadas de dicha decisión. Ese mecanismo podría ser el reconocimiento de nuevas transferencias o, también, de una nueva participación en los tributos del Estado. Esta decisión determinaría que el Estado asumiera unos costes derivados de la supresión de un impuesto que, en el ejercicio 2014, recaudó un total de 2.280 millones de euros⁶⁴, lo que nos lleva a considerar inviable esta propuesta.

La segunda opción sería incorporar la capacidad recaudatoria del IIVTNU al IBI. Como expusimos anteriormente, algunos autores consideran que el IIVTNU es un impuesto sobre la propiedad inmobiliaria⁶⁵, cuya principal diferencia con el IBI es que no tiene naturaleza periódica y se exige solo en el momento de mayor liquidez del propietario: el de la transmisión del inmue-

⁶⁴ Según datos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, recogidos en el Informe «Haciendas Locales en Cifras. Año 2014», publicado en octubre de 2016.

⁶⁵ Nos referimos en concreto a VEGA BORREGO, en la conferencia citada anteriormente.

ble. Si aceptamos esta interpretación y constatamos que el IIVTNU establece un gravamen anual aproximado del 0,9% del valor del catastral del suelo del inmueble⁶⁶, podríamos concluir que un gravamen complementario al IBI podría tener un efecto recaudatorio y distributivo similar al del IIVTNU, con las siguientes singularidades:

- El gravamen pasaría a ser anual y periódico, frente a su configuración actual de instantáneo y vinculado al momento de la transmisión.
- Ese gravamen podría tener carácter potestativo, igual que sucede ahora con el IIVTNU.
- Desaparecería la limitación de gravamen establecida en la actualidad en los 20 años (como es sabido, la cuota del IIVTNU no varía en caso de que el contribuyente hubiera sido titular del bien durante 20 años o más).
- En el cálculo del nuevo IBI se debería diferenciar la cuota exigida por el valor catastral, en los términos que se regula en la actualidad; y la cuota exigida por la valoración del suelo (hasta un 0,9% de su valor catastral), sin que ello planteara especiales dificultades de implementación dada la perfecta identificación de ese valor en la referencia catastral.
- En caso de que se prefiriera acumular la recaudación actual al IBI existente, podría realizarse el cálculo del valor del suelo promedio (que puede situarse en torno al 50% del valor catastral total⁶⁷) e incrementar el tipo de gravamen en cuatro décimas. Esta modalidad podría generar desigualdades manifiestas en comparación con el modelo actual, al aplicar el mismo porcentaje de valor de suelo a inmuebles que tienen valores claramente diferenciables⁶⁸.

La tercera opción consistiría en establecer un gravamen complementario al ITPO. Esta opción plantea inconvenientes más serios que la anterior por los siguientes motivos:

- Supondría cambiar la naturaleza del impuesto, que actualmente grava la renta (o el patrimonio, según interpretaciones) por un impuesto que grava las transmisiones.

⁶⁶ El resultado de multiplicar la base imponible, que es aproximadamente el 3% anual del valor catastral del suelo, por el tipo de gravamen, que se sitúa en torno al 30%.

⁶⁷ Según las estadísticas de la Dirección General del Catastro, el valor del suelo de todos los inmuebles de todas las ponencias de valores realizadas entre 1984 y 2015 representa un 51,25% del valor total de los inmuebles. Si realizamos el mismo cálculo año por año, advertimos que el valor catastral del suelo representó un porcentaje variable del valor total de los inmuebles en los distintos años: en 2014, un 41,94%; en 2013, un 43,11%; en 2012, un 56,14%; en 2011, un 40,27%; en 2010, un 54,76%.

⁶⁸ Por ejemplo, el gravamen exigible al propietario de un solar, frente al propietario de un edificio en propiedad horizontal.

- Plantearía graves problemas de gestión, derivados de la dificultad de coordinar un gravamen complementario establecido por el Estado, sobre un tributo cedido a las comunidades autónomas y cuya recaudación pretende atribuirse a las entidades locales.
- Exigiría realizar un esfuerzo de imaginación considerable para regular las bases imponibles y tipos de gravamen aplicables para lograr un resultado similar al del IIVTNU.
- Exigiría establecer alguna modulación en la determinación del contribuyente, puesto que en el IIVTNU es, con carácter general, el transmitente, y en el ITPO es siempre el adquirente.
- Precisaría también una regla específica para los supuestos de transmisiones a título lucrativo, que no están gravadas por el ITPO.

Las consideraciones anteriores son meras especulaciones sobre las distintas alternativas del legislador, pero como se desprende de lo expuesto ninguna de las opciones contempladas nos parece satisfactoria. Por ello compartimos la opinión de quienes consideran herido de muerte al IIVTNU, en tanto resulta prácticamente imposible adaptar su regulación al mandato contenido en el fallo de las sentencias analizadas y, al tiempo, conseguir que la gestión del IIVTNU siga siendo sencilla para los ayuntamientos⁶⁹.

⁶⁹ La relevancia de estas características es puesta de manifiesto en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. A.: s cit., pág. 202, cuando realizan distintas propuesta de reforma del impuesto, establecen dos premisas «que el incremento de valor debe continuar determinándose objetivamente, también el valor sobre el que se calcula dicho impuesto debe estar configurado de tal modo que el grado de litigiosidad o conflicto que pueda generar sea lo más limitado posible».

sunta vulneración de los artículos 31.1 y 33.3 de la Constitución, pero fue inadmitida porque se entendió que no existía nexo causal entre la validez de la norma legal cuestionada y la decisión a adoptar en el proceso *a quo*.

La crisis económica de los últimos años ha alterado considerablemente la realidad y, como consecuencia de la drástica caída de la demanda en el sector inmobiliario, se ha producido una pérdida de valor de los inmuebles que debería haber provocado una modificación de las reglas de determinación de la base imponible. Una de las opciones más sencillas que hubieran contribuido decisivamente a paliar ese problema podría haber sido modificar los coeficientes de incremento de valor previstos para los años de generación del incremento, de tal modo que durante los años comprendidos entre 2008 y 2015 se aplicara un coeficiente cero (lo que implicaría no gravar incremento alguno durante ese periodo de tiempo) o, incluso, estableciendo coeficientes negativos, para permitir una compensación del incremento generado en los años anteriores con el decremento producido en ese periodo de tiempo.

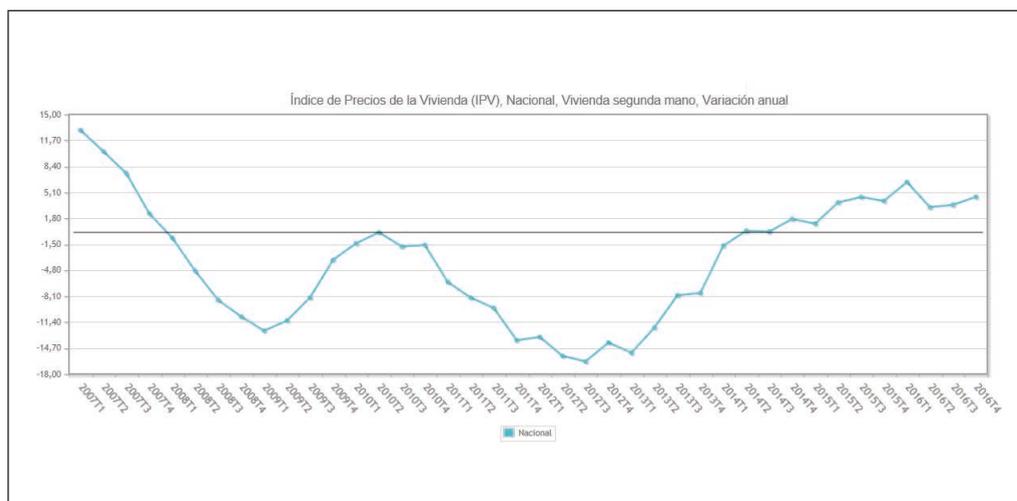
Pero lo cierto es que, por algún motivo, el legislador no abordó tempestivamente el problema y ello provocó muchas dificultades en la aplicación del impuesto, que motivaron numerosas críticas a la regulación del impuesto, tanto en la doctrina, que denunció insistentemente la contradicción de dicha regulación con el principio de capacidad económica³, como en los juzgados y

³ Vid. VARONA ALABERN, J. E.: «A vueltas con la inconstitucionalidad...», cit., pág. 65 y ss.; ROVIRA FERRER, I.: «El IIVTNU en el contexto de crisis actual: su devengo en algunos supuestos problemáticos», en revista *Tributos Locales*, núm. 110, abril-mayo 2013, pág. 8; CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Pérdidas de valor en el IIVTNU y principio de capacidad económica», en revista *Tributos Locales*, núm. 111, junio-julio 2013, págs. 11 y ss.; MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «La inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», en la revista *Tributos Locales*, núm. 112, septiembre-octubre 2013, págs. 105 y ss.; FALCÓN y TELLA, R.: «El IIVTNU y la pérdida de valor de los inmuebles: Sentencia del Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 13 de Barcelona de 22 de enero de 2013», en revista *Quincena Fiscal*, núm. 21/2013; NAVARRO EGEEA, M.: «La base imponible del IIVTNU en el contexto económico», en revista *Tributos Locales*, núm. 114, febrero-marzo 2014, págs. 97 y ss.; CALVO VÉRGEZ, J.: «La determinación del periodo de generación de la plusvalía y su incidencia sobre el incremento de valor sometido a gravamen», en *RCyT. CEF*, núm. 373, abril 2014, págs. 143 y ss.; MAGRANER MORENO, F. J.: «El IIVTNU ¿grava o no plusvalías reales?», en revista *Tribuna Fiscal*, núm. 273, julio-agosto 2014; SAN MARTÍN RODRÍGUEZ, A.: «Problemática actual existente en el ámbito del IIVTNU», en revista *Tributos Locales* núm. 116, junio-julio 2014, pág. 85 y ss.; LUQUE MATEO, M. A.: «El Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en tiempos de crisis», en AA. VV. *La financiación de las entidades locales en tiempos de crisis*, ed. Tirant lo Blanch, 2014; PRÓSPER ALMAGRO, A. B.: «IIVTNU: hacia una inaplazable reforma de gran calado», en revista *Quincena Fiscal*, núm. 21/2014, pág. 49 y ss.; CAYÓN GALIARDO, A.: «Las reactivadas dudas sobre la constitucionalidad del IIVTNU», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 110, julio-septiembre 2015, pág. 15 y ss.; DEL BLANCO GARCÍA, A. y GARCÍA CARRETERO, B.: «Cuestiones controvertidas y propuestas de reforma del IIVTNU», en revista *Tributos Locales* núm. 122, septiembre-octubre 2015, pág. 63 y ss.; BRIS GÓMEZ, R.: «IIVTNU: sentencia del juzgado contencioso-administrativo núm. 4 de Bilbao, de 25 de febrero de 2015», en revista *Quincena Fiscal*, núm. 10/2015, pág. 147 y ss.; TEIXIDOR MARTÍNEZ, N. y REVILLA RODRÍGUEZ, I.: «¿Se puede gravar el incremento ficticio de valor de los terrenos de naturaleza urbana?», en *RCyT. CEF*, núm. 394, enero 2016, pág. 5 y ss.; COLAO MARÍN, P. A.: «Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, principios constitucionales y sistema tributario», en revista *Quincena Fiscal*, núm. 20/2016, pág. 55 y ss.

tribunales, que con distintos argumentos dictaron cientos de sentencias anulando las liquidaciones impugnadas por considerarlas contrarias a los principios de justicia tributaria⁴.

Como tuvimos ocasión de afirmar en 2013, esos pronunciamientos judiciales revelaban «la injusta regulación del IIVTNU y son, en nuestra opinión, el anticipo de una declaración de inconstitucionalidad que se producirá próximamente, en cuanto jueces y tribunales dejen de buscar una solución al caso concreto y planteen la oportuna cuestión de inconstitucionalidad. Porque el método objetivo de determinación de bases imponibles funcionó razonablemente bien hasta 2008, cuando la mayoría de las transmisiones generaban plusvalías y el gravamen de minusvalías constituía la excepción que no bastaba para legitimar la declaración de inconstitucionalidad. Pero ahora que la crisis castiga con especial intensidad al mercado inmobiliario, lo normal es que las transmisiones inmobiliarias no generen plusvalías y, por tanto, lo normal sería que no se exigiera el pago del impuesto por un incremento de valor que no se ha producido en los últimos años»⁵.

Esa afirmación referida a la generalizada caída de precios del mercado inmobiliario, lejos de ser especulativa, estaba basada en la evidencia estadística y podía contrastarse con los datos facilitados por el Instituto Nacional de Estadística. Según esos datos estadísticos, el precio de la vivienda de segunda mano cayó de forma continuada desde 2008 hasta 2014, como se aprecia en el siguiente cuadro⁶:

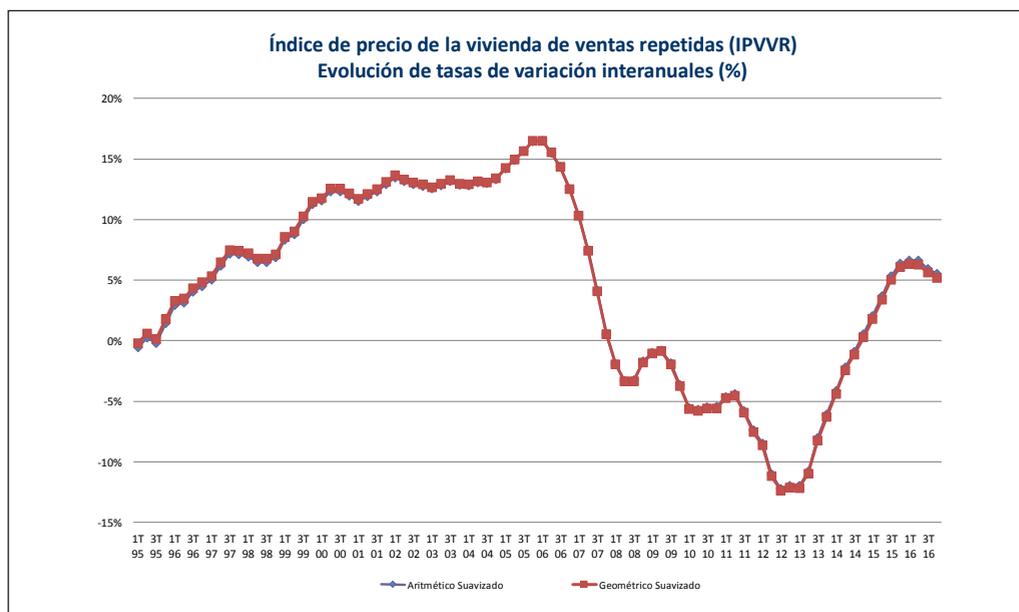


⁴ La jurisprudencia es abundantísima y por ello resulta imposible recoger una relación de sentencias recaídas en esta materia. En todo caso, si consideramos oportuno mencionar la Sentencia 305/2012 del TSJ de Cataluña, de 21 de marzo (rec. núm. 432/2010 [NFJ060280]), por ser de las más influyentes en otras decisiones judiciales por su exhaustiva argumentación.

⁵ Cfr. MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «La inconstitucionalidad del Impuesto...», cit., pág. 114.

⁶ Datos suministrados por el Instituto Nacional de Estadística, en la búsqueda referida a Índice Precios de Vivienda, en la página web <http://www.ine.es/jaxiT3/Datos.htm?t=2184>.

Se trata de datos contundentes que reflejan una realidad conocida por todos, que se corresponde con otros datos recabados por otros estudios, como el realizado por el Colegio de Registradores de la Propiedad, en el que se aprecia con toda claridad la evolución de la tasa de variación interanual y la existencia, sistémica, de una tasa negativa de evolución de precios, lo que equivale a un decremento de valor de los inmuebles entre los años 2007 a 2015⁷:



Por todo ello, afirmábamos hace ya casi cinco años que «si la Ley de Haciendas Locales exige el pago del IIVTNU en todas las transmisiones, sin consideración a la caída de los precios del mercado inmobiliario y, además, establece una regla de cuantificación del impuesto que solo toma en consideración el valor catastral del inmueble y el número de años transcurridos entre adquisición y transmisión, habrá que concluir que dicha regulación es inconstitucional»⁸.

Esa afirmación se vería reforzada por el hecho de que el gravamen de plusvalías inexistentes no constituía un supuesto patológico, excepcional y aislado, sino la regla general en todas las transmisiones realizadas en los últimos años⁹. Y según la doctrina constitucional de la normali-

⁷ Cuadro extraído de la publicación *Estadística Registral Inmobiliaria, 4.º trimestre 2016*, publicada por el Centro de Procesos Estadísticos del Colegio de Registradores de la Propiedad, Bienes Muebles y Mercantiles de España.

⁸ Cfr. MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «La inconstitucionalidad del Impuesto...», cit., pág. 116.

⁹ Como afirma VARONA ALABERN, J. E.: «A vueltas con la inconstitucionalidad...», cit., pág. 79, defender la existencia de un incremento de valor del suelo en estos casos exigiría que el valor de la construcción hubiera disminuido enor-

dad de los casos, «el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las leyes debe hacerse tomando en consideración el caso normal y no las posibles excepciones a la regla prevista en la norma» (STC 113/2006, de 5 de abril [NFJ022180]).

Por tanto, atendiendo a lo que puede considerarse *normal*, es necesario concluir que durante los últimos años el IIVTNU ha sometido a gravamen unos hechos que *no son normalmente* indicativos de la existencia de capacidad económica¹⁰.

3. LA CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD

El Auto de 5 de febrero de 2015 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Donostia (rec. núm. 245/2014 [NFJ058919]) desarrolla de forma exhaustiva (25 folios) los distintos argumentos que permiten cuestionar la constitucionalidad de la norma aplicable en el proceso *a quo*, en el que se impugna una liquidación del IIVTNU por importe de 17.899 euros, dictada en un supuesto en que una empresa había transmitido en 2014 por 600.000 euros un inmueble adquirido unos años antes, en 2003, por 3.101.222,45 euros.

El auto comienza destacando que al tratarse el IIVTNU de un tributo local, la regulación de los artículos indicados 1 y 4 de la Norma Foral se corresponde con la establecida en los artículos 104 y 107 del TRLRHL de 2004, por lo que «lo relevante para la resolución del asunto es la regulación de los artículos 104 y 107 y 110.4 de la LHL de 2004 que reproducen los artículos indicados 1, 4 y de la Norma Foral».

Después de analizar el contenido de la regulación estatal y foral, manifiesta la existencia de una duda genérica sobre si dichas regulaciones son compatibles con el principio de capacidad económica, de un lado, y de tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución española (CE), de otro, en tanto no permite probar que se ha producido en el caso concreto una revalorización inferior a la resultante de las reglas objetivas.

Por ello entiende que resulta procedente promover la cuestión de constitucionalidad, porque la aplicación de las reglas de cuantificación objetiva cuando el incremento de valor no es real ni cierto «puede provocar o conllevar consecuencias contraria al principio de capacidad económi-

mente, tanto que llegara a ocultar el incremento de valor del suelo, lo que resulta claramente ajeno a la realidad inmobiliaria, y «solo en aquellos casos en los que el inmueble hubiera perdido valor debido, fundamentalmente, al componente construcción, cabría estimar este argumento, pero se trata de casos muy aislados (siniestros, incendios, deterioro funcional...)».

¹⁰ Vid. STC 295/2006, de 11 de octubre (NFJ024032), así como también las SSTC 37/1987, de 26 de marzo (NFJ000269), 221/1992, de 11 de diciembre (NFJ002247); 194/2000, de 19 de julio (NFJ009087); y 193/2004, de 4 de noviembre (NFJ018541).

ca consagrado en el artículo 31 de la CE de 1978 y puede devenir, además, en confiscatorio en el caso concreto [...]. De este modo, al no contemplar la normativa foral y estatal del tributo que en la transmisión se haya producido una clara pérdida o minusvalía, se está gravando un ficticio incremento de valor del terreno que, además, 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».

Todo lo anterior, convenientemente desarrollado con distintas citas bibliográficas y jurisprudencia del TC, le lleva a plantear «cuestión de constitucionalidad en relación con los artículos 1 y 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989 de 5 de julio del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa y de los artículos 107 y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales por posible infracción del principio de capacidad contributiva del artículo 31 de la Constitución Española de 1978 e infracción del artículo 24 de la Constitución Española al proscribir la norma cualquier género de prueba en contrario».

Por otra parte, el Auto de 22 de diciembre de 2015, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Vitoria (rec. núm. 82/2015 [NFJ062113]) desarrolla también de forma exhaustiva (33 folios) los distintos argumentos que permiten cuestionar la constitucionalidad de la norma aplicable en el proceso *a quo*, en el que se impugna una liquidación del IIVTNU exigida por la transmisión en julio de 2013 de diversos inmuebles en la promoción de 53 viviendas libres (con garajes y locales), habiendo sido adquirida en el año 2009 la parcela sobre la que se realizó la promoción inmobiliaria. A partir de estos hechos se cuestiona la constitucionalidad de los artículos 1.1 y 4 y 7.4 de la Norma Foral alavesa 46/1989, de 19 de julio, y de los artículos 107 y 110.4 del TRLRHL «por posible infracción del principio de capacidad contributiva del artículo 31 de la Constitución Española de 1978 e infracción del artículo 24 de la Constitución Española al proscribir la norma cualquier género de prueba en contrario». Los argumentos jurídicos que sustentan la cuestión planteada coinciden sustancialmente con los del Auto de Donosti, pues además de la evidente conexión objetiva entre uno y otro supuesto se produce una curiosa coincidencia subjetiva, en tanto que Carlos Coello, el magistrado que planteó la primera cuestión, es el mismo que unos meses después plantea en Vitoria la segunda cuestión de inconstitucionalidad.

4. LA FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA DE LA SENTENCIA

La Sentencia 26/2017 tiene una fundamentación clara y sucinta, lo que inicialmente merece una valoración positiva si nos atenemos a los principales fundamentos que sustentan el fallo. Ahora bien, aunque no era relevante para resolver la cuestión planteada, nos parece abiertamente criticable la insuficiente argumentación realizada para afirmar que la exigencia de respeto al principio de capacidad económica como *medida* de la imposición solo procede en los principales tributos del sistema, los que configuran el deber de contribuir.

En todo caso, como son muchos y variados los fundamentos jurídicos de la Sentencia 26/2017, reiterados de forma expresa o por remisión en la STC 37/2017, procede realizar un análisis separado de cada uno de ellos.

4.1. EL DERECHO A LA PRUEBA

Uno de los motivos por los que se cuestiona la constitucionalidad de la regulación del IIVTNU es la posible vulneración de principio de tutela judicial efectiva del artículo 24 de la CE porque no permite la presentación de pruebas que acrediten la inexistencia del incremento gravado.

En este punto, la sentencia rebate dicho argumento en un solo párrafo en el que sostiene que «la imposibilidad de probar la inexistencia de un incremento de valor, en algunos supuestos, es algo consustancial, inherente, a la propia naturaleza de la ficción jurídica que la norma contempla, la vulneración denunciada, de existir, lo sería exclusivamente desde el punto de vista del deber de contribuir (art. 31.1 CE), al someter a tributación inexistentes manifestaciones de riqueza en contra de la exigencia constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos "de acuerdo con su capacidad económica", que no desde la óptica del derecho a la prueba como un medio instrumental para la defensa de las pretensiones articuladas en un proceso judicial».

En este punto compartimos el argumento y la conclusión de la sentencia, porque consideramos que no estamos ante una limitación del derecho a la prueba dado que el conocimiento de la realidad es poco relevante para la cuantificación de la obligación tributaria. En nuestra opinión, los preceptos estudiados contienen una «regla de valoración» caracterizada por «disponer el valor por el que determinados bienes o derechos deben ser computados en la base imponible a los efectos de cuantificación de la obligación tributaria»¹¹. Constituyen pues mandatos imperativos que no guardan conexión con las reglas sobre la prueba de los hechos, sino que sirven de expedientes técnico-financieros para la medida de la capacidad económica del sujeto pasivo¹².

Por ello, salvo que utilicemos el término presunciones en un sentido metafórico¹³, consideramos desafortunadas las habituales menciones a estas reglas como si fueran presunciones *iuris tantum* o *iuris et de iure*. Es claro que no estamos ante una regla de presunción porque no se trata de una institución probatoria orientada a la acreditación de unos hechos¹⁴, sino ante una regla de valoración, como las que contienen las reglas de imputación de rentas del impuesto sobre la renta

¹¹ Cfr. MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Presunciones y técnicas presuntivas...*, cit., pág. 173.

¹² PUGLIESE, M.: *La prueba en el proceso tributario*, trad. esp. de González Rodríguez, ed. Jus, México 1949, pág. 210.

¹³ En expresión de PUGLIESE, M.: *La prueba...*, pág. 210.

¹⁴ *Vid.*, ampliamente, MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Presunciones y técnicas presuntivas...*, cit., pág. 71 y ss.

de las personas físicas (IRPF)¹⁵ o las de valoración del usufructo en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas (ITPO)¹⁶. El hecho de que la valoración predeterminada por el legislador sea fruto de una estimación posibilita que en dichas normas pueda encontrarse un elemento presuntivo (el que actúa en la mente del legislador, como sospecha o creencia) que, a su vez, es probablemente lo que motiva que muchos operadores atribuyan naturaleza presuntiva a este tipo de normas, pese a su clara naturaleza material y ausencia de finalidad probatoria¹⁷.

Como afirmara ALBIÑANA, mientras que la «base imponible cumple fines probatorios y pertenece al derecho formal, la base imponible presunta, en cambio, es el resultado de determinarla en función de índices, módulos o signos que el legislador entendió que guardaban cierta ecuación con la respectiva capacidad económica»¹⁸. Por tanto, el reproche a este tipo de normas no puede sustentarse en la limitación del derecho a la prueba, porque la realidad de los hechos resulta totalmente irrelevante en la configuración del impuesto y, por tanto, la mayor o menor actividad probatoria no afecta a la obligación tributaria, cuya cuantificación tiene lugar a través de un método objetivo. Consecuentemente, el reproche que en términos de justicia constitucional cabe hacer a este tipo de normas sería por su eventual vulneración del principio de capacidad económica, no por su vulneración al derecho a la prueba¹⁹.

4.2. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

En relación con el principio de capacidad económica, que constituye el principio constitucional vulnerado por la normativa enjuiciada, la sentencia reitera su doctrina más conocida al señalar que:

- Es constitucionalmente admisible que «el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza».
- Basta con que «dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo».

¹⁵ Vid. artículo 85 de la Ley 35/2006, del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

¹⁶ Vid. artículo 10 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

¹⁷ Vid., ampliamente, MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Presunciones y técnicas presuntivas...*, cit., pág. 174 y ss.

¹⁸ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «La prueba en el procedimiento de Inspección y la estimación indirecta de bases (I)», en *Carta Tributaria, Monografías*, núm. 59, noviembre 1987, pág. 177.

¹⁹ MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Presunciones y técnicas presuntivas...*, cit., pág. 272.

- En ningún caso podrá el legislador establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia.
- El tributo tiene que gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica, por lo que «tiene que constituir una manifestación de riqueza».
- Por todo ello, la «prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica».

Pero la argumentación que nos parece más relevante es la realizada para diferenciar la función del principio de capacidad económica como *fundamento* de la imposición, y como *medida* de la imposición. Sostiene la sentencia que el principio de capacidad económica «impide, "en todo caso", que el legislador establezca tributos "sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal [...] cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpressivas de capacidad económica"».

Es decir, viene a reiterar y completar la interpretación del principio de capacidad económica contenida en el ATC 71/2008, de 26 de febrero (NFJ043198), para destacar que el principio de capacidad económica, *como fundamento del tributo*, es exigible en cada uno de los tributos que integra nuestro sistema tributario; mientras que el principio de capacidad económica *como medida de la imposición*, es exigible para el conjunto del sistema tributario.

Afirma la sentencia que «"aun cuando el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, la concreta exigencia de que la carga tributaria se 'module' en la medida de dicha capacidad solo resulta predicable del 'sistema tributario' en su conjunto", de modo que "solo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE"».

Se trata de una interpretación del principio de capacidad económica que ha recibido muchas críticas y que no podemos compartir, por los siguientes motivos:

1. Como afirmara el voto particular al Auto 71/2008²⁰, no es fácil encontrar en los pronunciamientos del TC afirmaciones que permitan mantener que la exigencia de

²⁰ Voto formulado por los magistrados Ramón Rodríguez Arribas y Manuel Aragón Reyes, al que se adhiere Eugeni Gay Montalvo.

que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible solo resulte aplicable en los tributos que tienen, desde un punto de vista cuantitativo y cualitativo, un mayor protagonismo en el conjunto de nuestro sistema tributario²¹.

2. No creemos que una interpretación literal del artículo 31 de la CE, en donde se exige que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos «de acuerdo con su capacidad económica», permita deducir, como se pretende, la existencia de una diferenciación entre la capacidad económica como fundamento del tributo predicable de cada tributo, y la capacidad económica como medida del tributo predicable del sistema tributario en su conjunto.
3. La fundamentación jurídica contenida en el ATC 71/2008 y en las SSTC 26/2017 y 36/2017 para justificar que el principio de capacidad económica como «medida» de la imposición solo es exigible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, se recoge en apenas un párrafo y nos parece totalmente huérfana de argumentación²².
4. Es obvio que el rigor con el que puede exigirse el respeto al principio de capacidad económica no puede ser igual en los impuestos subjetivos que en los objetivos, en los directos que en los indirectos, en los impuestos que en las tasas. Pero es necesario afrontar esa realidad de forma directa, sin ambages: cada tributo desempeña una función distinta en el conjunto del sistema tributario y, por su diferente estructura y naturaleza, es necesario establecer un canon de exigencia específico para cada tributo en relación con el cumplimiento del principio de capacidad económica²³. Todos los tributos deben respetar, en la medida de lo posible (que dependerá de su configuración y naturaleza), el principio de capacidad económica.
5. La pretensión de aplicar un único canon de exigencia de respeto al principio de capacidad económica a todos los tributos del sistema tributario conduce a una conclusión

²¹ Es más, como advertiera RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica (comentario al ATC 71/2008, de 26 de febrero)», en *Revista Española de Derecho Financiero Civitas*, núm. 42, abril-junio 2009, pág. 393, la STC 193/2004, en la que declaró la inconstitucionalidad de los precepto reguladores del impuesto sobre actividades económicas (IAE) que exigían la cuota anual en los casos en que resultaba procedente su diferenciación por trimestres, había rechazado expresamente el argumento del Abogado del Estado que pretendía limitar el control de constitucionalidad a las figuras centrales del sistema tributario por considerar que el principio de capacidad económica resulta predicable únicamente del sistema tributario en su conjunto.

²² Este mismo reproche se contiene en el voto particular formulado al Auto 71/2008, anteriormente citado.

²³ En sentido similar se pronunciaba el voto particular al Auto 71/2008, al defender que el principio de capacidad económica no puede exigirse con la misma intensidad en todas las figuras del sistema tributario, pues ello dependerá de que la naturaleza, estructura y hecho imponible del tributo lo permitan y no exista ninguna circunstancia que lo impida u obstaculice gravemente.

claramente insatisfactoria, porque supondría negar que la exigibilidad de adecuación al principio de capacidad económica debe ser mayor en el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) que en el ITPO, igual que debe ser mayor en el IIVTNU que en la tasa por expedición del DNI²⁴.

6. La conclusión mantenida en la sentencia estudiada, de considerar que solo es exigible el respeto al principio de capacidad económica, en su dimensión de modulación de la carga tributaria, en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir, también debe ser rechazada. De un lado, porque no existe ningún fundamento jurídico para aplicar en este ámbito la misma solución articulada para identificar el ámbito de aplicación del decreto-ley en materia tributaria. Y de otro lado, porque aboca a una solución claramente insatisfactoria, porque implica renunciar al control constitucional de los tributos a los que sí puede exigírsele una mayor adecuación al principio de capacidad económica²⁵. Expresado en términos más directos: la solución defendida por las sentencias analizadas supone aplicar la misma exigencia de adecuación al principio de capacidad económica al IIVTNU y a la tasa de expedición de pasaporte, lo que nos parece una limitación injustificada del significado y alcance del principio de capacidad económica.
7. Coincidimos, por tanto, con RODRÍGUEZ BEREJO cuando afirma: «de qué sirve a la garantía del contribuyente frente al poder fiscal que un tributo (un impuesto) haya de acomodarse a la capacidad económica, si luego, al medir la carga tributaria que ha de soportar cada contribuyente, el legislador puede apartarse libremente de ella como criterio de medida de la contribución, sin que existan razones de practicabilidad, técnicas o fácticas, que puedan justificarlo»²⁶.
8. Pero es que, además, creemos que la doctrina defendida en la sentencia no se corresponde fielmente con el enjuiciamiento constitucional llevado a cabo en el caso

²⁴ Esa idea se corresponde con la mantenida por ZORNOZA PÉREZ, J. y ORTIZ CALLE, E.: «Las tasas», en MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (coord.): *Los Tributos Locales*, ed. Civitas, 2.ª ed., Madrid 2010, cuando afirman que se debe «aceptar con naturalidad lo que la Constitución sin duda afirma, que es la aplicación consecuente de los principios de justicia tributaria a las tasas como tributos que son, y al mismo tiempo controlar que la modulación lícita y, en nuestra opinión, obligada de la cuantía de la tasa en función de la capacidad económica se haga de manera proporcionada para que no se acabe desnaturalizando esta figura tributaria convirtiéndola en un impuesto, por perder el carácter sinalagmático-retributivo propio de aquella». *Vid.*, también, en relación con el mismo tema, BÁEZ MORENO, A.: «Las tasas y los criterios de justicia en los ingresos públicos. Una depuración adicional del ámbito de aplicación del principio de capacidad económica», en *Revista Española de Derecho Financiero Civitas*, núm. 144, octubre-diciembre 2009, pág. 953 y ss.

²⁵ En expresión de RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Una vuelta de tuerca...», cit., pág. 395, «el corolario que se desprende de esta doctrina es que el principio constitucional de capacidad económica deja de constituir un límite jurídico a la libertad de configuración del legislador y fundamento de un derecho reaccional para convertirse en un principio programático, en un mero criterio orientador e inspirador de su tarea legislativa cuando se trata de impuestos que por su naturaleza y caracteres no resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir».

²⁶ RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Una vuelta de tuerca...», cit., pág. 395.

concreto. En efecto, en nuestra opinión, el IIVTNU sí somete a gravamen una capacidad económica real o potencial, como es el incremento de valor del suelo urbano; lo que sucede es que las reglas de cuantificación del tributo determinan que el impuesto sea exigible en todo caso, con independencia de las circunstancias concurrentes en el caso concreto, lo que establece que esas *reglas de cuantificación* no permitan excluir de gravamen las situaciones de inexistencia de incremento²⁷. Por tanto, aunque la diferencia en este supuesto es ciertamente sutil, creemos que la vulneración realmente producida en el caso enjuiciado es del principio de capacidad económica como «medida» de la imposición²⁸, pese a que la construcción dogmática del fallo defiende la inviabilidad de realizar ese control en cada uno de los tributos del sistema²⁹.

9. Sustentar la inconstitucionalidad del tributo únicamente en la vulneración del principio de capacidad económica como fundamento nos llevaría a otras situaciones manifiestamente injustas, como sería considerar que en los casos de existencia de un mínimo incremento de valor del suelo el tributo no vulnera el principio de capacidad económica aunque la obligación tributaria asociada a dicho incremento fuera notablemente superior al incremento obtenido³⁰.

Junto a esa valoración del principio de capacidad económica contenida en el fundamento jurídico segundo, se realizan otras contenidas en el fundamento jurídico tercero, en donde se reconoce que resulta «plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto». A tal efecto, recuerda otros preceptos de nuestro sistema tribu-

²⁷ En efecto, en nuestra opinión, el impuesto somete a gravamen una manifestación de capacidad económica potencial y por ello no se consideró contrario al principio de capacidad económica hasta que empezó la crisis y se constató que las reglas de cuantificación no permiten modular la presión fiscal en los casos en que la mayor parte del periodo de generación del incremento tenía lugar entre 2007 y 2015, en los que no hubo un incremento real del valor de los inmuebles.

²⁸ De hecho, la declaración de inconstitucionalidad afecta a los artículos 4 y 7 de la norma foral, que son los que regulan la base imponible, y no al artículo 1 que es el que regula el hecho imponible.

²⁹ De modo similar a lo que sucedía en el enjuiciamiento del IAE llevado a cabo en la STC 193/2004, cuya regulación impedía medir la capacidad económica concreta en casos de cese de la actividad, el IIVTNU tiene una regulación que impide medir la capacidad económica concreta en los supuestos de inexistencia de incremento de valor del suelo, lo que la propia sentencia considera que podría solucionarse si se reconociera la posibilidad de acreditar la distinta intensidad de realización del hecho imponible, que en nuestra opinión constituiría un parámetro más en la determinación de la «medida» de la capacidad económica subjetiva sometida a tributación.

³⁰ Sería el supuesto en que, por los procedimientos que se habilitaran, se acreditara la existencia de un incremento de valor del terreno de 100 euros y, como consecuencia de las reglas de cuantificación, ese factor llevara aparejada la obligación de pagar una cuota de varios miles de euros.

tario que utilizan un sistema de cuantificación objetiva de la capacidad económica y no merecen reproche alguno de constitucionalidad³¹.

Ahora bien, inmediatamente después precisa que «una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, diferencia esta que es importante subrayar "porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que –como hemos venido señalando– dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia"».

Centra pues la sentencia la inconstitucionalidad de los preceptos enjuiciados en este argumento: «al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando, no solo aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, sino incluso aquellos otros en los que se haya podido producir un decremento en el valor del terreno objeto de transmisión, lejos de someter a gravamen una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado artículo 31.1 de la CE».

Por ello concluye que la normativa analizada es inconstitucional, porque otorga el mismo tratamiento jurídico a los supuestos de incremento, que a los supuestos de no incremento o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana. Y esa falta de discriminación «carece de toda justificación razonable en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, se están sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica»³².

4.3. EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

En relación con este principio, la sentencia recoge de forma certera y sucinta su significado al recordar que «obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda

³¹ En concreto, menciona la tributación asociada a la titularidad de inmuebles, aunque no estén arrendados (imputación de rentas de bienes inmuebles, gravadas por el IRPF) y la tributación asociada a la titularidad de fincas rústicas que no obtiene una rentabilidad mínima prefijada (gravada por el impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas), que superaron el juicio de constitucionalidad en las SSTC 295/2006, de 11 de octubre, y 37/1987, de 26 de marzo, respectivamente.

³² VARONA ALABERN, J. E.: «A vueltas con la inconstitucionalidad...», cit., pág. 82, había anticipado que el hecho de que no fuera posible encontrar el fundamento del impuesto en el principio de capacidad económica podría resultar de gran relevancia en orden a su declaración de inconstitucionalidad, porque la doctrina constitucional contenida del Auto 71/2008, de 26 de febrero, no sería un obstáculo a dicho control de constitucionalidad.

imposición— so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución [el derecho a la propiedad privada]».

Por otra parte, en relación con el alcance de dicho principio y respecto de la posibilidad de que el control de constitucionalidad se realice sobre cada tributo individualmente considerado o sobre el sistema tributario en su conjunto, argumenta el tribunal que el artículo 31.1 de la CE ha referido el límite de la confiscatoriedad al «sistema tributario»; pero también ha exigido que dicho efecto no se produzca «en ningún caso», lo que permite considerar que el control de constitucionalidad puede realizarse sobre el sistema en su conjunto y, también, sobre cada tributo individualmente considerado.

Esa interpretación nos parece afortunada porque amplía el significado y alcance del principio de no confiscatoriedad, que hasta el momento se consideraba que constituía un límite del sistema tributario en su conjunto y no sería para enjuiciar un tributo individualmente considerado. Por ello, dado que las SSTC 150/1990, de 4 de octubre (NFJ004014); 14/1998, de 22 de enero (NCJ062182); y 233/1999, de 16 de diciembre, sostenían que el principio de no confiscatoriedad constituye un límite aplicable al sistema tributario en su conjunto, creemos que el cambio de doctrina producido debería haber ido acompañado de una mayor argumentación jurídica.

4.4. EL OBJETO DEL TRIBUTO

La sentencia también recoge una disquisición doctrinal sobre cuál es el verdadero objeto del tributo: las transmisiones, la propiedad inmobiliaria o la renta. Aunque no es fácil deducir consecuencias directas de esta cuestión, sí que es posible extraer alguna consecuencia indirecta de la conclusión alcanzada³³, por lo que tiene sentido comentar brevemente las afirmaciones contenidas en la sentencia.

Comienza afirmando que el IIVTNU «no somete a tributación una transmisión patrimonial, pues el objeto del tributo no se anuda al hecho de la transmisión, aunque se aproveche esta para provocar el nacimiento de la obligación tributaria; tampoco estamos ante un impuesto que grave el patrimonio, pues su objeto no es la mera titularidad de los terrenos, sino el aumento de valor (la renta) que han experimentado con el paso del tiempo; estamos, entonces, ante un impuesto que somete a tributación, en principio, la renta potencial que deriva de la titularidad de un terre-

³³ Por diversos motivos, entre los que cabe señalar: la eventual doble imposición en caso de concurrencia con otros impuestos de comunidades autónomas; el enjuiciamiento del principio de capacidad económica y no confiscatoriedad, que tiene un límite claro en caso de ser considerado un impuesto sobre la renta y otro límite más difuso en caso de considerarse el impuesto sobre la propiedad; incluso la aplicación de determinados beneficios fiscales reconocidos en convenios internacionales sobre los tributos locales que gravan la propiedad y no resultarían aplicables en caso de tratarse de un impuesto sobre la renta; etc.

no de naturaleza urbana puesta de manifiesto con ocasión de su transmisión». Esa conclusión encuentra un argumento añadido en la sentencia al recordar la coordinación que siempre ha existido entre este impuesto y el régimen de ganancias y pérdidas de patrimonio gravadas en el IRPF³⁴.

En nuestra opinión, la conclusión defendida por la sentencia es esencialmente correcta, pero reconocemos que también nos parecen acertadas las consideraciones de un sector de la doctrina³⁵ que hace años puso de manifiesto que, en su configuración actual, el IIVTNU es un impuesto sobre el patrimonio (la riqueza inmobiliaria) cuya principal diferencia con el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) es determinar el gravamen de forma no periódica, sino instantánea, y vincular el momento del devengo y la exigibilidad al momento de la transmisión del inmueble, que es cuando el contribuyente tiene más liquidez para hacer frente al cumplimiento de la obligación tributaria³⁶.

Ciertamente nos parece que ambas interpretaciones son compatibles, si bien con la matización de que la consideración del IIVTNU como un impuesto sobre el patrimonio hace referencia a la regulación existente, mientras que su consideración como un impuesto que grava la renta hace referencia a lo que debería ser la regulación óptima de un impuesto sobre plusvalías que efectivamente cuantificara la renta generada en cada plusvalía para determinar la correspondiente obligación tributaria³⁷.

³⁴ Recuerda la sentencia que, de hecho, para evitar la doble imposición que el gravamen municipal generaba con el IRPF, si bien se previó, en su origen, la deducción en la cuota de este último, del 75 % de la cuota del impuesto municipal, cuando correspondiesen a alteraciones patrimoniales de las que hubiesen derivado incrementos patrimoniales sujetos efectivamente a aquel impuesto (art. 78.7 b) de la Norma Foral 13/1991, de 27 de diciembre, del IRPF) luego pasaría a ser considerada como un gasto deducible en la base imponible.

En nuestra opinión, este último argumento es jurídicamente irrelevante, porque en las reglas de cuantificación de la GPP en el IRPF también se computan los «gastos y tributos inherentes a la adquisición» y de ello no cabe deducir que el IVA o el ITPO soportado por el propietario sean asimismo impuesto que graven la renta.

³⁵ Nos referimos a ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN y VEGA BORREGO, F. A.: «La posibilidad de utilizar valores de mercado para la determinación de la base imponible del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Financiación local, Cuatro estudios*, pág. 191, en donde se afirmaba que «pese a sus tintes nominales de gravamen sobre las rentas, es un impuesto que grava el patrimonio».

³⁶ Según la tesis mantenida por VEGA BORREGO, F. A.: en la conferencia organizada por el Instituto de Derecho Local de la UAM pronunciada el 27 de febrero de 2017 en la Facultad de Derecho de la UAM, cuyo contenido está accesible en <https://www.youtube.com/watch?v=411ww098OyQ>

³⁷ En este mismo sentido ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN y VEGA BORREGO, F. A.: «La posibilidad de utilizar valores de mercado...», cit., pág. 192, en donde se afirma que «que el IIVTNU, pese a su nomen, es un impuesto sobre el patrimonio y no sobre la renta lo avala su configuración normativa y su régimen jurídico, ya que no grava un aumento de valor del bien computándose real o potencialmente una diferencia de valores entre el momento de adquisición y el de transmisión, sino que grava un valor administrativo del terreno en el momento de la transmisión [...] Es, en definitiva, un gravamen proporcional que se aplica sobre un valor específico, pero absolutamente desvinculado de la variación del valor generado entre la entrada y salida del bien en el patrimonio del obligado tributario». En sentido contrario, *vid.* COLAO MARÍN, P. A.: «Impuesto sobre el Incremento...», cit., pág. 65, cuando afirma que «la regulación del impuesto es diáfana, es decir, meridianamente clara en cuanto a que pretende gravar una manifestación de

4.5. LA IRRELEVANCIA CONSTITUCIONAL DE QUE LOS VALORES CATASTRALES PUEDAN REVISARSE A LA BAJA

Por parte de la Abogacía del Estado se pretende salvar la vulneración del principio de capacidad económica por el hecho de que, desde el año 2014, los valores catastrales puedan ser objeto de una actualización a la baja por aplicación de los coeficientes previstos en la Ley de presupuestos generales del Estado.

Esta propuesta es rechazada en la sentencia con los siguientes argumentos:

- La modificación de la normativa catastral que permite minorar los valores catastrales mediante coeficientes es de aplicación en el territorio común, pero no en Guipúzcoa.
- El estudio de las actualizaciones catastrales realizadas en Guipúzcoa en los últimos años pone de manifiesto que en los referidos años se hayan producido siempre incrementos de valoración mediante la aplicación de coeficientes (incrementos mínimos, pero siempre se ha considerado que existió un incremento de los valores catastrales).

A lo anterior cabe añadir, todavía, un nuevo argumento en contra de la propuesta de la Abogacía del Estado: el hecho de que los valores catastrales hubieran disminuido no impide que se produzca una vulneración del principio de capacidad económica, porque el impuesto se seguiría exigiendo y cuantificando de la misma manera, con la única salvedad que uno de los parámetros de la ecuación establecida para determinar la base imponible tendría un valor menor.

Además, aunque las Leyes de presupuestos generales del Estado hayan establecido valores correctores que minoran el valor catastral, su aplicación no es imperativa, porque dependerá de la solicitud expresa del ayuntamiento antes del 31 de mayo del ejercicio anterior, de que concurren las causas previstas en la ley³⁸, y de que aprecie la concurrencia de los anteriores requisitos y publique la correspondiente orden ministerial.

Por todo ello creemos que resultaba pertinente rechazar la propuesta realizada por la Abogacía del Estado.

renta». Ahora bien, una cosa es que pretenda gravar la renta y otra cosa distinta es que su configuración le permita alcanzar ese resultado.

³⁸ Que, como es sabido, son dos: a) Que hayan transcurrido al menos cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento de valoración colectiva de carácter general. b) Que se pongan de manifiesto diferencias sustanciales entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes, siempre que afecten de modo homogéneo al conjunto de usos, polígonos, áreas o zonas existentes en el municipio.

4.6. LA IRRELEVANCIA CONSTITUCIONAL DE QUE LOS AYUNTAMIENTOS PUEDAN REDUCIR LA BASE IMPONIBLE

La Abogacía del Estado también esgrime como argumento para salvar la inconstitucionalidad de la norma enjuiciada que los ayuntamientos tienen reconocida la potestad de reducir hasta en un 60%, el valor catastral de los bienes inmuebles que hubiese sido objeto de modificación como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general.

Pero el TC nuevamente rechaza el argumento con la acertada precisión de que esa reducción, prevista en el artículo 107.3 del TRLRHL se aplica únicamente en territorio común y, además, tampoco está prevista en la normativa foral.

Coincidimos también en este punto con la argumentación contenida en la sentencia y creemos que todavía es posible añadir dos argumentos más para sustentar esa misma conclusión: al tratarse de una reducción potestativa, no está asegurada su aplicación en todos los supuestos de disminución de valor del suelo; y, en todo caso, aunque los valores catastrales fueran minorados, la vulneración del principio de capacidad económica se produce exactamente igual, porque el impuesto se seguiría exigiendo y cuantificando de la misma manera aunque hubiera un decremento de valor, con la única salvedad que uno de los parámetros de la ecuación establecida para determinar la base imponible tendría un valor menor.

4.7. LA POSIBILIDAD DE REALIZAR UNA INTERPRETACIÓN CONFORME A LA CONSTITUCIÓN

Como es sabido, se habla de interpretación conforme a la Constitución para aludir al criterio hermenéutico según el cual, de entre todas las interpretaciones posibles, el intérprete debe excluir aquellos que no se acomoden a las exigencias constitucionales³⁹. Se trata, pues, de un instrumento válido para salvar la constitucionalidad de una norma en los supuestos en que admite varias interpretaciones y alguna de ellas no es contraria a la Constitución.

En el caso analizado, las partes también pidieron que se reconociera la constitucionalidad de las normas enjuiciadas, siempre que fueran interpretadas de tal modo que, en los casos en que no existiera plusvalía por ser inferior el valor de transmisión al de adquisición, «no se habría devengado el tributo al no haberse realizado el presupuesto de hecho previsto en la ley para provocar el nacimiento de la obligación tributaria, siendo posible, a tal fin, promover el procedimiento de tasación pericial contradictoria en orden a la acreditación de la inexistencia de ese incremento de valor».

³⁹ Según la definición recogida por ARZOZ SANTISTEBAN, X.: «Interpretación conforme», en SANTAMARÍA PASTOR (dir.), *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*, ed. La Ley, Madrid 2010.

Sin embargo, es obvio que la regulación enjuiciada desconsidera totalmente los hechos realmente acaecidos y establece un sistema de cuantificación objetiva, en el que no existe posibilidad de acreditar la inexistencia de gravamen, ni tampoco existe una fase de acreditación de hechos en los que proceda la aportación de pruebas orientadas a tal fin. Por ello la sentencia entiende que «la salvaguarda del principio de conservación de la norma encuentra su límite en las interpretaciones respetuosas tanto de la literalidad como del contenido de la norma cuestionada, de manera que la interpretación de conformidad con los mandatos constitucionales sea efectivamente deducible, de modo natural y no forzado, de la disposición impugnada, sin que corresponda a este tribunal la reconstrucción de la norma en contra de su sentido evidente con la finalidad de encontrar un sentido constitucional, asumiendo una función de legislador positivo que en ningún caso le corresponde».

5. EL FALLO DE LA SENTENCIA

El fallo de la Sentencia 27/2017 resulta especialmente controvertido en sus dos pronunciamientos, tanto por declarar la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad promovida respecto de los artículos 107 y 110.4 del TRLRHL, como por declarar la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, «pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor».

Exactamente igual sucede con el fallo de la Sentencia 36/2017, referida a la regulación contenida en la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava.

Veamos los problemas suscitados por dichos pronunciamientos.

5.1. LA INADMISIÓN DE LA CUESTIÓN DE CONSTITUCIONALIDAD PROMOVIDA RESPECTO DEL TRLRHL

Como vimos, los autos que planteaban la cuestión de constitucionalidad de la Norma Foral y también del TRLRHL, porque la regulación de la primera dependía de la segunda y por ello entendía el juez de instancia que «lo relevante para la resolución del asunto es la regulación de los artículos 107 y 110.4 de la LHL que reproducen los artículos indicados, 1 y 4 de la Norma Foral».

Sin embargo, la sentencia decidió «inadmitir la cuestión de inconstitucionalidad promovida respecto de los artículos 107 y 110.4 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». El fundamento jurídico de esa decisión fue considerar que el enjuiciamiento constitucional de dichos preceptos no era relevante dictar sentencia en el proceso *a quo*.

La solución arbitrada debe considerarse técnicamente irreprochable, aunque creemos que las circunstancias concurrentes hubieran hecho aconsejable una solución distinta. En efecto, el hecho de que la regulación del TRLRHL sea prácticamente idéntica a la norma foral y, también, que hubieran sido admitidas a trámite otras cuestiones de inconstitucionalidad respecto de la ley estatal, hacía muy aconsejable resolver simultáneamente las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas sobre ambas leyes. Porque distanciar ambos pronunciamientos está provocando graves problemas de seguridad jurídica⁴⁰, en tanto los ayuntamientos de territorio común están obligados a seguir aplicando una ley que *previsiblemente* será declarada inconstitucional, aunque deba seguir siendo aplicada hasta el momento en que se haga pública la sentencia del TC en la que directamente se pronuncia sobre los artículos que regulan el IIVTNU en el TRLRHL.

Por tanto, si el tribunal no quería quebrantar la regla de pronunciarse únicamente sobre la normativa directamente aplicable al caso concreto que motiva la declaración de inconstitucionalidad, podría haber resuelto en una misma semana todas las cuestiones de inconstitucionalidad promovidas contra el IIVTNU y, de ese modo, habría evitado la inseguridad jurídica señalada.

5.2. LA INADMISIÓN TÁCITA DE LA CUESTIÓN DE CONSTITUCIONALIDAD PROMOVIDA RESPECTO DEL ARTÍCULO 1 DE LA NORMA FORAL

Pese a que los autos de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad se refieren expresamente a los artículos 1, 4 y 7.4 de la norma foral, lo cierto es que el fallo omite cualquier mención a dicho artículo 1, lo que parece ser una omisión involuntaria de las sentencias analizadas.

Es cierto que el fundamento jurídico primero de la sentencia reconoce compartir las afirmaciones de la Abogacía del Estado y de las Juntas Generales de Guipúzcoa cuando sostienen que las dudas de constitucionalidad van dirigidas exclusivamente a la forma de determinación del incremento del valor (art. 4 NFG) y a la imposibilidad de acreditación de un valor diferente al que resulta de la correcta aplicación de las normas reguladoras del impuesto (art. 7.4 NFG), lo que permite al TC afirmar que «conforme a lo dicho, debe ser excluido también del objeto del presente proceso constitucional, el artículo 1 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa».

En todo caso, el principio de congruencia procesal exigía que el fallo de las sentencias analizadas contuviera un pronunciamiento expreso respecto del artículo 1 de la norma foral (tanto la de Guipúzcoa como la de Álava), aunque fuera para declarar expresamente la inadmisión de la cuestión respecto de dicho precepto.

⁴⁰ Como tuvimos ocasión de explicar en MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «La inseguridad jurídica y el IIVTNU: incertidumbre también después de la STC de 16 de febrero de 2017», publicado en *Revista de Derecho vLex*, núm. 154, marzo 2017, ISSN: 2462-3423.

5.3. LA SINGULAR DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD

Como hemos visto, el fallo de la sentencia declara la inconstitucionalidad y nulidad de determinados preceptos que regulan el IIVTNU, «pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor». Se trata de una declaración de inconstitucionalidad ciertamente singular que admite varias interpretaciones.

La primera de ellas sería considerar que nos encontramos ante un caso inusual de «interpretación conforme», en el que el tribunal vendría a reconocer la constitucionalidad de la regulación analizada en la medida en que existe un incremento de valor y su inconstitucionalidad en caso contrario. Pero esta primera conclusión debería ser rechazada por los siguientes motivos:

- a) El TC, cuando ha considerado que un precepto era en parte constitucional y en parte inconstitucional, ha realizado una «interpretación conforme a la Constitución» que permitía salvar la constitucionalidad del precepto excluyendo su aplicación en el sentido que vulneraba la Constitución⁴¹. Por tanto, de haberse pretendido esta solución, lo lógico es que hubiera reconocido la constitucionalidad de la normativa estudiada siempre que se asegurase la exclusión de gravamen de las situaciones en que no existió incremento de patrimonio.
- b) Pero no solo advertimos que el fallo es distinto al de las «interpretaciones conforme», sino que además vemos que la sentencia rechaza de forma expresa la posibilidad de realizar una interpretación conforme a la Constitución que permita salvar la constitucionalidad de las normas estudiadas. En efecto, en el fundamento jurídico octavo se sostiene que esa solución no es posible en el caso enjuiciado porque la interpretación conforme encuentra su límite en las interpretaciones respetuosas con la literalidad y el contenido de la norma cuestionada y, en el caso concreto, la norma establece un criterio de cuantificación objetivo que prescinde absolutamente de los hechos realmente acaecidos. Por ello, y porque no corresponde «a este tribunal la reconstrucción de la norma en contra de su sentido evidente con la finalidad de encontrar un sentido constitucional», rechaza expresamente realizar una interpretación conforme.
- c) Esta primera interpretación llevaría a concluir que «la norma es inconstitucional, salvo que exista un incremento real»; que es el reverso de las denominadas interpretaciones conforme, que llevarían a concluir que «la norma es constitucional, salvo que no exista un incremento real». Por tanto, si ambos resultados son similares y el fundamento jurídico octavo rechaza expresamente la posibilidad de realizar en el supuesto enjuiciado una «interpretación conforme», tendríamos que ser consecuentes y rechazar también esta primera interpretación.

⁴¹ El supuesto paradigmático es la STC 31/2010, de 28 de junio (NCJ052475), sobre la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña.

- d) Además, el propio tenor del fallo declara la «inconstitucionalidad y nulidad» de los preceptos enjuiciados, por lo que nos encontramos ante una clara declaración de inconstitucionalidad y nulidad que lleva aparejada la consecuente expulsión del ordenamiento jurídico de dichos preceptos.

Por tanto nos hallamos ante la razonable duda de si la declaración de inconstitucionalidad y nulidad es rotunda o, por el contrario, tiene alguna limitación específica al declararse la inconstitucionalidad «únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor».

A tenor de lo establecido en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, la conclusión más razonable es entender que los preceptos citados en el fallo son inconstitucionales y nulos, sin más. De este modo, la matización de que son inconstitucionales y nulos «únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor» vendría a ser una reiteración de la argumentación del fallo oportunamente desarrollada en el fundamento jurídico tercero de la sentencia.

Se trataría pues de una reiteración innecesaria, mediante la que quizás se ha pretendido resaltar que la vulneración del principio de capacidad económica no es especialmente grave y, por tanto, podría superarse mediante un procedimiento que identificara los supuestos en que no existió incremento de valor del suelo. Nos encontraríamos, pues, ante una indicación al legislador del camino a seguir para salvar la constitucionalidad del impuesto. De ser cierta esta interpretación, consideramos que hubiera sido preferible omitir esa declaración en el fallo y, en su caso, recoger una remisión al fundamento jurídico en el que detalladamente se explican los motivos por los que se consideraba que los preceptos enjuiciados eran inconstitucionales.

Pero todavía cabe una última interpretación posible, que sería entender que estamos ante una declaración de inconstitucionalidad condicionada a la inexistencia de incremento. Se trata de una interpretación posible, pero improbable, por los siguientes motivos:

- a) Nos parece una solución novedosa, no prevista en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, que hubiera debido ir acompañada de una detallada justificación de los motivos que la ocasionan y las consecuencias que implica⁴².
- b) Nos parece una interpretación incongruente con el resto de la sentencia, pues si previamente había sostenido en el fundamento jurídico sexto que «estamos en presencia de una auténtica ficción jurídica conforme a la cual la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana genera, en todo caso, en su titular, al momento de su transmisión y al margen de las circunstancias reales de cada supuesto, un incremento de valor sometido a tributación, *respecto del cual, la norma no permi-*

⁴² Como sucedió en la STC 45/1989, de 20 de febrero (NFJ000499).

te acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene. Admitir lo contrario supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales, en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría, no solo contra el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la CE)». Y, más adelante, afirma que *«la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador»*, no parece lógico que el fallo habilite la posibilidad de que los contribuyentes aporten pruebas al margen de un procedimiento previamente establecido para acreditar la inexistencia de incremento que determinaría la inaplicación de los preceptos declarados inconstitucionales.

- c) Nos parece que esta interpretación cercenaría notablemente el sentido de la declaración de inconstitucionalidad, porque la norma seguiría vigente y aplicable con carácter general y solo sería inaplicable en los casos concretos en los que los contribuyentes hubieran acreditado (con mucha imaginación, ante la inexistencia de procedimiento) que en su caso concreto no existió incremento.
- d) Nos parece que esa restricción del significado y alcance de la declaración de inconstitucionalidad sería perfectamente comparable al de las «interpretaciones conforme», porque las normas tachadas de inconstitucionales y nulas seguirían formando parte del ordenamiento jurídico. Por tanto, sería trasladable a esta última interpretación las consideraciones realizadas a la primera.

5.4. LA NO LIMITACIÓN DE EFECTOS

Otro de los aspectos más llamativos del fallo es que no establece ninguna limitación de efectos. Resulta sorprendente porque estamos acostumbrados a este tipo de soluciones desde la STC 45/1989, de 20 de febrero, que declaró la inconstitucionalidad de diversos preceptos de la Ley 44/1978, del IRPF, pero matizó que *«la conexión entre inconstitucionalidad y nulidad quiebra, entre otros casos, en aquellos en los que la razón de la inconstitucionalidad del precepto reside, no en determinación textual alguna de este, sino en su omisión»*. Y por ello –y también por el grave perjuicio económico que implicaría para la Hacienda pública– descartó la posibilidad de que la declaración de inconstitucionalidad pudiera sustentar ninguna pretensión de restitución en relación con las autoliquidaciones o liquidaciones practicadas.

Una vez abierta esa vía de resolución de conflictos de inconstitucionalidad han sido varios los casos en los que el TC ha limitado los efectos de su declaración de inconstitucionalidad. El último de ellos ha sido la Sentencia 140/2016, de 21 de julio (NCJ061472), que declaró la in-

constitucionalidad de determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y, como es sabido, dedica todo el fundamento de derecho decimoquinto a concretar el alcance que se deriva de las declaraciones de inconstitucionalidad. Y con una fundamentación genérica y fácilmente criticable afirma que el principio constitucional de seguridad jurídica reclama que la declaración de inconstitucionalidad solo sea eficaz pro futuro, esto es, «en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme».

Seguidamente, después de una errónea afirmación de que los pagos realizados constituyen supuestos en que la liquidación devino firme⁴³, sostiene que «sin prescindir del perjuicio que tal devolución reportaría a la hacienda pública, resulta relevante tener en cuenta a estos efectos que la tasa no se declara inconstitucional simplemente por su cuantía, tomada esta en abstracto. Por el contrario, hemos apreciado que dichas tasas son contrarias al art. 24.1 CE porque lo elevado de esa cuantía acarrea, en concreto, un impedimento injustificado para el acceso a la Justicia en sus distintos niveles. Tal situación no puede predicarse de quienes han pagado la tasa logrando impetrar la potestad jurisdiccional que solicitaban, es decir, no se ha producido una lesión del derecho fundamental mencionado, que deba repararse mediante la devolución del importe pagado».

Resulta ciertamente sorprendente que en la declaración de inconstitucionalidad de las tasas judiciales se limiten los efectos de la sentencia y se ponga de manifiesto el perjuicio para la Hacienda pública que implicaría una solución distinta y, sin embargo, en el enjuiciamiento del IIVTNU no se limiten los efectos de la sentencia, pese a que el perjuicio económico es muy superior⁴⁴. Es cierto que el perjuicio económico es para las Haciendas locales y no para la Hacienda del Estado, pero no parece que esa diferencia pudiera tener alguna relevancia jurídica a los efectos señalados.

Como decimos, esa falta de limitación de efectos resulta sorprendente, pero creemos que está sobradamente justificada porque, como explicábamos al inicio de este artículo, la doctrina y la jurisprudencia llevan más de cinco años denunciando la inconstitucionalidad de un impuesto que grava el incremento de valor en unos años en los que la mayoría de los contribuyentes vende los inmuebles por un precio inferior al satisfecho en el momento de su adquisición. En ese perio-

⁴³ Afirma el tribunal que «procede ordenar la devolución de las cantidades pagadas por los justiciables en relación con las tasas declaradas nulas, tanto en los procedimientos administrativos y judiciales finalizados por resolución ya firme; como en aquellos procesos aún no finalizados en los que la persona obligada al pago de la tasa la satisfizo sin impugnarla por impedirle el acceso a la jurisdicción o al recurso en su caso (art. 24.1 CE), deviniendo con ello firme la liquidación del tributo». Pero, como decíamos, esa afirmación es errónea, porque los pagos de la tasa judicial no devinieron firmes en los casos en los que no hubieran transcurrido cuatro años o hubiera mediado un acto administrativo de liquidación; y como en la mayoría de los casos se realizaron mediante autoliquidación, el contribuyente mantiene vivo su derecho a instar la revisión de autoliquidaciones durante los cuatro años siguientes a la presentación de dicha autoliquidación.

⁴⁴ En los presupuestos generales del Estado para el año 2015 la cantidad presupuestada como ingreso en concepto «Tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional» fue de 359 millones de euros, claramente inferior a la cantidad que representan los ingresos por el IIVTNU, que solo en el Ayuntamiento de Madrid ascendía a 514 millones de euros en el año 2015.

do de tiempo, la pasividad del Gobierno al no promover una reforma legislativa como la exigida ahora por la sentencia del TC ha provocado que miles de contribuyentes soportaran un impuesto manifiestamente contrario al principio de capacidad económica. Por todo ello nos parecería acertado que la sentencia, ponderando todas las circunstancias del caso concreto, hubiera decidido no establecer una limitación de sus efectos⁴⁵.

En todo caso, lo que también constituiría una injusticia es que fueran las Haciendas locales las que soportaran las consecuencias de la inacción del Gobierno. Por ello parece inevitable que el Estado reconozca su responsabilidad frente a los ayuntamientos y establezca una forma de compensación del daño causado por su inactividad.

6. LOS EFECTOS DEL FALLO

Es evidente que el fallo de la STC 26/2017 tiene un efecto directo en Guipúzcoa y el fallo de la STC 36/2017 tiene un efecto directo en Álava, en tanto las normas declaradas inconstitucionales y nulas son las de su respectiva norma foral. Pero también tiene un claro efecto indirecto en el resto del territorio español, porque el TC admitió a trámite otras cuestiones de inconstitucionalidad interpuestas por el Juzgado número 22 de Madrid y el Juzgado número 1 de Jerez de la Frontera, sobre la regulación del impuesto en el TRLRHL.

Por tanto, es razonable suponer que en los próximos meses se conocerá el fallo de las sentencias dictadas en las cuestiones de inconstitucionalidad pendientes de resolver. Y también es razonable suponer que el fallo será muy similar al anterior, dado que la regulación del impuesto en las tres normas consideradas es igualmente similar.

En todo caso, debemos confesar que tampoco nos extrañaría que dado el revuelo ocasionado por la STC de 16 de febrero, el extraordinario coste que puede implicar para las Haciendas locales del territorio común una sentencia similar sin limitación de efectos y, sobre todo, la enorme dificultad que entraña ejecutar la sentencia en sus propios términos, provoque un cambio en la decisión del TC y una sentencia de contenido distinto en el enjuiciamiento del TRLRHL.

En efecto, el revuelo es público y notorio y no merece mayor explicación. El extraordinario coste se puede estimar si consideramos que solo el Ayuntamiento de Madrid tiene un previsión de ingresos por este concepto por importe superior a 600 millones de euros anuales y que la posibilidad de instar la rectificación de autoliquidaciones en caso de una sentencia sin limitación

⁴⁵ En todo caso conviene señalar que esa conclusión dependerá, en buena medida, de la interpretación que hagamos del fallo, porque si finalmente entendemos que estamos ante un supuesto de inconstitucionalidad condicionada, sí que existirá limitación de efectos, en tanto solo podrán reclamar la anulación de los actos de liquidación quienes estén en condiciones de acreditar que soportaron el gravamen pese a la inexistencia de incremento.

de efectos podría obligar a devolver lo pagado en los últimos cuatro años. Y la dificultad de ejecutar la sentencia en sus propios términos requiere una explicación más amplia, que realizamos seguidamente.

6.1. LA DIFICULTAD DE EJECUTAR LA SENTENCIA EN SUS PROPIOS TÉRMINOS

Las sentencias analizadas declaran inconstitucionales y nulos los preceptos examinados, «pero únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor». Pero como la regulación actual, tanto foral como estatal, prescinde totalmente de los datos de la realidad, es necesario llevar a cabo una modificación legislativa para posibilitar una actividad probatoria de los contribuyentes y del ayuntamiento orientada a constatar la existencia de un incremento o decremento de valor. Pero esa solución es ciertamente difícil de implementar, porque requiere un enorme esfuerzo de imaginación para identificar el modo en que, respetando el principio de practicabilidad, queda asegurado que el IIVTNU no «somete a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor».

Hasta el momento se han planteado diversas opciones para asegurar que se cumple el mandato contenido en la sentencia, pero ninguna de ellas parece resolver correctamente el problema planteado. Veamos las distintas opciones y las ventajas e inconvenientes de cada una de ellas⁴⁶.

- a) *Mediante comparación entre precios declarados en la adquisición y transmisión del inmueble.* Esta es la forma más fácilmente comprensible por la ciudadanía, porque identifica la existencia de incremento con esa comparación, pero plantea algunos inconvenientes que pueden justificar su rechazo:
 1. Los precios de adquisición y transmisión se corresponden con el inmueble en su totalidad, sin diferenciación entre valor de suelo y valor de construcción.

⁴⁶ Otras opciones sugeridas por la doctrina no aparecen expresamente incluidas en este listado por considerar que no cumplen las exigencias establecidas en las sentencias estudiadas o, también, por haber sido formuladas de forma tan parca que resulta difícil concretar su contenido. Es lo que sucede con la sugerencia de CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Pérdidas de valor...», cit., pág. 39, cuando propone una modificación de la norma «en el sentido de que los coeficientes de actualización existentes actualmente se apliquen no solo sobre el valor final de la transmisión –como sucede actualmente– sino sobre el valor inicial de adquisición». Sucede lo mismo con la propuesta de CAYÓN GALLIARDO, A.: «Las reactivadas dudas...», cit., pág. 34, cuando afirma sin mayor desarrollo argumental 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 admitirse también su revisión cuando se trasladen del IBI al IIVTNU».

Dado que el impuesto solo grava el incremento de valor de los terrenos, la adopción de este criterio exigiría establecer alguna regla de identificación de la parte proporcional del suelo, que podría ser la traslación de la misma proporción en que se cuantifican los valores de suelo y construcción en la valoración catastral de los inmuebles⁴⁷.

2. Directamente relacionado con lo anterior es posible identificar un nuevo problema, que surge en aquellos casos –frecuentes– en los que el adquirente realizó obras de mejora en el inmueble. El problema surge porque esas inversiones se realizan únicamente en la construcción y solo deberían determinar un incremento de valor en la construcción; pero si aplicáramos una regla proporcional para diferenciar valor de construcción y suelo (como paso previo para cuantificar el incremento de valor del suelo), el valor de las inversiones realizadas en la mejora de la construcción se proyectaría también en el valor del suelo, distorsionando de forma notoria el valor del suelo en el momento de la transmisión⁴⁸.
3. El último problema derivado de aceptar esta alternativa es que los precios declarados en la adquisición y transmisión son meras declaraciones de las partes intervinientes en el contrato, por lo que no es posible que no reflejen fielmente el valor de los inmuebles transmitidos. En los impuestos en los que se grava el «valor real», como el ISD y el ITPO, precisamente por ese riesgo de que el valor declarado no se corresponda con el valor real, se reconoce a la Administración la posibilidad de comprobar el valor real al margen del declarado en la escritura pública; por tanto, habría que determinar si la Administración local también tendría esa posibilidad y, en su caso, cuáles serían las consecuencias en el impuesto local de que la Administración tributaria (autonómica o estatal) diera un valor de los inmuebles distinto del declarado en un procedimiento de comprobación de valores.

b) *Mediante la traslación al IIVTNU de los cálculos realizados en el IRPF para cuantificar las ganancias de patrimonio*⁴⁹. Esta forma parece sencilla porque consiste

⁴⁷ Nos referimos a la regla contenida en el artículo 14.2 a) del Reglamento del IRPF.

⁴⁸ Es decir, nos referimos al caso en que un contribuyente adquiere un inmueble por 200.000 euros y realiza obras de mejora por valor de 50.000 euros. Si en el momento de la transmisión obtiene por el inmueble un valor de 220.000 euros, habrá tenido una pérdida o decremento por valor de 30.000 euros; pero si el incremento de valor del suelo lo realizáramos comparando únicamente el valor de transmisión y adquisición declarado en las escrituras de compra-venta, concluiríamos que se ha producido un incremento de valor que legitimaría la exacción del impuesto.

⁴⁹ Esta propuesta ha sido defendida en la doctrina por VARONA ALABERN, J. E.: «A vueltas con la inconstitucionalidad...», cit., pág. 87, con una detallada explicación de las reformas que es preciso realizar para su implementación; y es también seguida por NAVARRO EGEA, M.: «La base imponible...», cit., pág. 113.

en aprovechar la regulación existente para cuantificar el tributo local, pero también tiene inconvenientes relevantes que desaconsejan su implantación:

1. Las reglas de cuantificación de las ganancias y pérdidas de patrimonio (GPP) en el IRPF computan el valor íntegro del inmueble y no solo el valor del suelo, lo que constituye un primer inconveniente para su utilización en el ámbito local.
2. Además, las reglas de cuantificación de GPP en el IRPF utilizan parámetros de cuantificación claramente ajenos al incremento de valor del suelo, como gastos y tributos inherentes a la adquisición, mejoras realizadas (que se refiere obviamente a la construcción y no al suelo) y amortizaciones que hubieran podido practicarse en caso de que el inmueble hubiera estado arrendado⁵⁰.
3. Además, las reglas de cuantificación del IRPF disponen la aplicación de unos coeficientes de abatimiento para los inmuebles adquiridos antes de 1995 que cumplen una función específica en el ámbito de dicho impuesto, pero que resultarían claramente extravagantes en la cuantificación de la plusvalía municipal.
4. Este criterio de cuantificación solo es válido para las personas físicas, por lo que su extensión a las personas jurídicas exigiría seguir en ese caso las reglas de cuantificación previstas en el impuesto sobre sociedades (IS). En ese caso el beneficio o pérdida se determina por la diferencia entre el precio de venta y el valor neto contable, que a su vez refleja las amortizaciones practicadas desde su adquisición. Por tanto nos encontraríamos con un doble problema: de un lado, la utilización de un método de cuantificación que pretende medir el beneficio empresarial, que es algo distinto del incremento de valor del suelo; de otro, la desigualdad derivada de aplicar un método diferente en el caso de personas físicas y personas jurídicas.
5. La cuantificación de la GPP en el ámbito del IRPF y del beneficio empresarial en el IS tiene lugar en los meses de junio y julio del año siguiente, en un momento muy distante del devengo y liquidación del tributo local en su configuración actual, por lo que la utilización de este criterio obligaría a modificar el elemento temporal del hecho imponible del IIVTNU⁵¹.
6. La vinculación entre ambos impuestos debería implicar el incremento de potestades de inspección local, en tanto debería reconocerse la posibilidad

⁵⁰ Ello hace posible que un contribuyente adquiriera un inmueble por 200.000 euros y lo transmitiera por 210.000 euros, pese a tener una plusvalía, tuviera a efectos del IRPF una pérdida de patrimonio como consecuencia de incrementar el precio de compra en los gastos y tributos inherentes a la adquisición.

⁵¹ Este problema es también señalado por VARONA ALABERN, J. E.: «A vueltas con la inconstitucionalidad...», cit., pág. 87, quien resta relevancia a esa circunstancia porque considera que ese desfase temporal «solo perjudicaría los ingresos del primer año de su aplicación, perjuicio que podría paliarse con ingresos a cuenta».

de comprobar la veracidad de las declaraciones realizadas. Y esa ampliación de las potestades de comprobación de la inspección local a los tributos estatales plantea problemas que no pueden ser ignorados.

c) *Mediante la traslación al IIVTNU del concepto de valor real o valor de mercado previsto en el ITPO*⁵². Esta propuesta tiene algunos inconvenientes relevantes, oportunamente señalados por la doctrina⁵³, como son:

1. La necesidad de establecer una regla para segregar la parte de valor del inmueble correspondiente al suelo y a la construcción, que como vimos podría hacerse mediante la aplicación de la misma proporción en la que se encuentran ambos valores en la valoración catastral.
2. El extraordinario coste que supondría para los ayuntamientos establecer un procedimiento de comprobación de valores para la determinación de la base imponible en cada una de las liquidaciones dictadas, que resultaría prácticamente inasumible para los ayuntamientos más pequeños.
3. La conflictividad o litigiosidad que generan estos métodos de determinación de la base imponible, que también implica costes indirectos para todas las partes afectadas⁵⁴.
4. También exigiría hacer una adaptación específica para la determinación del gravamen en los supuestos de transmisiones lucrativas, porque en esos casos no resulta de aplicación el ITPO⁵⁵.

d) *Mediante la comparación entre valor catastral del suelo en el momento de adquisición y enajenación*. Esta opción utiliza el valor catastral del suelo como parámetro de comparación, lo que constituye una clara ventaja respecto de las anteriores. Pero su principal inconveniente es que los valores catastrales no son actualizados

⁵² Esta propuesta se recoge en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. A.: «La necesaria revisión del sistema tributario municipal», en revista *Anuario de Derecho Municipal 2008*, núm. 2, cit., pág. 202 y ss.

⁵³ *Ibidem*.

⁵⁴ Para atenuar este inconveniente, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. A.: «La necesaria revisión...», cit., pág. 205, proponen la utilización del concepto de valor de mercado definido a través de sistemas objetivados de valoración: los precios medios de mercado. Se trata de una opción interesante en el momento en que fue formulada, pero probablemente no satisfaría la exigencia establecida en las sentencias del TC analizadas para impedir que situaciones en que no existió un incremento real queden sometidas a gravamen.

⁵⁵ Esta circunstancia es advertida por VARONA ALABERN, J. E.: «A vueltas con la inconstitucionalidad...», cit., pág. 88, quien considera que en estos casos «posiblemente no pudiera evitarse que el tributo local incorporase elementos fuertemente estimativos en la determinación de su base imponible análogos a los actualmente existentes, pero concebidos como una presunción *iuris tantum* –no como una regla de valoración– que admitiera prueba en contrario».

de forma continua y homogénea, lo que constituye un grave obstáculo a la utilización de este método, por los motivos que exponemos detalladamente:

1. El principal problema es que los valores catastrales no se actualizan con la frecuencia necesaria para conocer las variaciones de valor producidas en periodos cortos de tiempo. Como es sabido, la valoración catastral se realiza normalmente a través de las ponencias de valores, cuya aprobación solo podrá iniciarse una vez transcurridos, al menos, cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento de valoración colectiva.
2. De hecho, dada la complejidad del procedimiento, lo normal es que transcurran más de 10 y 15 años entre la aprobación de una ponencia de valores y la siguiente. En el cuadro anexo se aprecia que el 37% de las capitales de provincia (17 de un total de 46) cuenta con ponencias de valores realizadas hace más de 20 años, y el promedio de antigüedad de todas ellas es de 13 años⁵⁶:

Ciudad	Fecha PV	Ciudad	Fecha PV	Ciudad	Fecha PV
A Coruña	1997	Cuenca	2017	Murcia	2002
Alicante	1996	Girona	1990	Ourense	2006
Albacete	2006	Granada	1997	Palencia	1996
Almería	2008	Guadalajara	2013	Pontevedra	2001
Oviedo	2013	Huelva	2000	Santa Cruz de Tenerife	1995
Ávila	2010	Huesca	2001	Salamanca	1996
Badajoz	1996	Palma de Mallorca	2013	Segovia	2010
Barcelona	2002	Jaén	1997	Sevilla	2001
Burgos	2010	Logroño	1997	Soria	2009
Cáceres	1995	Las Palmas de Gran Canaria	1996	Tarragona	2001
					.../...

⁵⁶ Cuadro de elaboración propia a partir de la información contenida en el Portal de la Dirección General del Catastro, en visita realizada el 2 de marzo de 2017.

Ciudad	Fecha PV	Ciudad	Fecha PV	Ciudad	Fecha PV
.../...					
Cádiz	1996	León	1996	Teruel	1996
Santander	2010	Lleida	2006	Toledo	2008
Castellón de la Plana	2012	Lugo	1998	Valencia	1998
Ciudad Real	2012	Madrid	2012	Valladolid	1995
Córdoba	1995	Málaga	2009	Zamora	2011
				Zaragoza	2013

3. La aprobación de ponencias de valores suele promoverse por los ayuntamientos y ello determina que existan grandes diferencias en el momento de su aprobación en unos municipios y otros. Así, por ejemplo, si utilizamos los datos referidos a la provincia de Girona, advertimos que el 77% de los municipios (171 de un total de 221) tiene ponencias de valores aprobadas hace más de 20 años; y el promedio de antigüedad de todas ellas es de 23 años⁵⁷.
4. Por ello consideramos inviable cuantificar el incremento de valor del suelo por comparación entre los valores catastrales del suelo en el momento de la transmisión y de la adquisición, porque las actualizaciones basadas en ponencias de valores se producen con una frecuencia que se mide en lustros y no reflejan con suficiente inmediatez el cambio de valor producido en los inmuebles. Consecuentemente, en la mayoría de las transmisiones realizadas coincidiría el valor catastral del momento de la adquisición con el valor catastral en el momento de la transmisión, lo que impediría identificar el incremento de valor producido en ese lapsus de tiempo.
5. Es cierto que el artículo 32 de la Ley del catastro inmobiliario prevé la actualización de valores catastrales a través de las Leyes de presupuestos generales del Estado. Pero esa actualización solo puede ser solicitada por los ayuntamientos cuando existan diferencias sustanciales entre los valores de

⁵⁷ Según datos extraídos del Portal de la Dirección General del Catastro, en visita realizada el 2 de marzo de 2017. Resulta especialmente llamativo advertir que más de la mitad de los municipios de la provincia de Girona (133 de un total de 221) tienen ponencias de valores aprobadas antes del año 1990, lo que constituye un claro indicador de la distancia existente entre los valores reales y los valores catastrales.

mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes y, además, cuando hubieran transcurrido al menos cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento de valoración colectiva. Se trata de una actualización genérica (sin consideraciones específicas a los distintos inmuebles, porque tiene lugar mediante la aplicación de coeficientes unitarios para todos los inmuebles del municipio), que solo es de aplicación a partir del sexto año desde la aprobación de la última ponencia de valores y que siempre ha sido utilizada para incrementar el valor catastral de los inmuebles.

6. Como consecuencia de todo lo anterior, creemos que este método sería inadecuado para cuantificar el incremento de valor del suelo y, además, sería claramente incapaz de identificar las transmisiones en las que no existió incremento de valor, que según el TC deben quedar en todo caso eximidas de tributación.

- e) *Mediante la comparación entre el «valor catastral referenciado» en el momento de adquisición y enajenación.* Esta opción ha sido defendida por la doctrina⁵⁸ y podría ser una buena solución, aunque su principal problema es que todavía no se ha producido la necesaria regulación jurídica de ese «valor catastral referenciado».

Como recoge MIRANDA HITA, el «valor catastral referenciado» debería elaborarse por el Observatorio Catastral del Mercado Inmobiliario, que utilizando la información sobre los valores de transacción suministrados por los fedatarios públicos, la sometería a un «proceso de depuración y filtrado a través de técnicas estadística avanzadas –entre ellas, las redes neuronales artificiales– para seleccionar exclusivamente aquellas muestras dignas de confianza estadística en cuanto a los precios confesados en las escrituras, de las que extraer el modelo matemático que en cada caso permita realizar estimaciones confiables de los valores de mercado buscados»⁵⁹.

⁵⁸ Nos referimos a ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. A.: «La necesaria revisión...», cit., pág. 154 y ss. El Informe elaborado por la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, publicado en 2014, propone de forma genérica la utilización en el ámbito tributario de ese «valor catastral referenciado», pero destaca que para ello resulta imprescindible «que el nuevo "valor de referencia" pierda la consideración de "dato protegido" que actualmente tiene el valor catastral. Esta necesaria transparencia será, sin duda, un motor de la inversión en el mercado inmobiliario, muy afectada negativamente en la actualidad entre otras razones por 120 la fuerte opacidad de este mercado. A tales efectos no se debería olvidar que en países europeos en los que existe un valor de referencia en función del mercado, el dato es de acceso público sin restricciones y que, además, la mayoría de los países europeos tienen incorporados servicios para la consulta no protegida de los valores asignados a los bienes inmuebles (pág. 119). También defienden esta propuesta DEL BLANCO GARCÍA, A y GARCÍA CARRERERO, B.: «Cuestiones controvertidas...», cit., pág. 71, añadiendo que «debería establecerse un coeficiente de reducción al resultado de la valoración para evitar un incremento de la litigiosidad».

⁵⁹ MIRANDA HITA, J.: «El Catastro y las Haciendas Locales», en la revista *Papeles de Economía Española*, núm. 115, 2008, pág. 104. Seguidamente añade que el Observatorio Catastral toma en consideración los resultados de diferentes

En todo caso, la acogida de esta propuesta exigiría realizar una modificación legislativa significativa para definir jurídicamente el método de determinación de ese «valor catastral referenciado», para asegurar la publicidad de los criterios seguidos para su cálculo y del resultado del mismo⁶⁰, y para establecer el procedimiento mediante el que los interesados podrían impugnarlo en el momento de su utilización para la liquidación del IIVTNU⁶¹.

Además, exigiría establecer algún método complementario de valoración retrospectiva, porque el incremento debería cuantificarse por comparación entre el «valor catastral referenciado» en el momento de adquisición y enajenación y parece poco probable que este «valor catastral referenciado» pueda aportar datos anteriores al año 2008. Por tanto, sería una apuesta de futuro, pero difícilmente serviría para resolver los problemas actuales de valoración del incremento.

- f) *La corrección del «error del salto»*. En todas las hipótesis planteadas o que se puedan plantear es necesario, además, incluir un mecanismo de corrección para evitar que un pequeño incremento de valor de los terrenos pueda legitimar la exacción de un impuesto de cuantía superior a dicho incremento. En efecto, la STC analizada solo exige que el IIVTNU no «somete a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor», por lo que cabría entender que cualquier incremento de valor, por pequeño que fuera, legitimaría la exacción. Y si ello fuera así, podría suceder que un incremento de valor de apenas 100 euros pudiera legitimar la exacción del impuesto, que podría cuantificarse en miles de euros. Pero creemos que esta es una interpretación literal y simplista del mandato contenida en la sentencia analizada, porque de acuerdo con una interpretación integradora de la sentencia, en la que se afirma que el objeto del tributo es la renta obtenida por el contribuyente, parece

estudios de mercado y de análisis de la oferta en internet y prensa que habitualmente realiza la Dirección General del Catastro, «e incorporará en el futuro la información que deben suministrarle los Agentes de la Propiedad Inmobiliaria en virtud del acuerdo alcanzado en 2007 con el Consejo General de Colegios en los que se agrupan estos profesionales, así como los valores de tasación hipotecaria, con lo que se constituirá en la mayor base de datos inmobiliarios referenciados espacial y temporalmente que jamás haya existido en España».

⁶⁰ La Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español confiere especial importancia a esta publicidad, al destacar la importancia de que dicho valor «a diferencia de los valores catastrales actuales, sea público y notorio, lo cual resulta esencial para su validez y para el correcto y transparente funcionamiento de los mercados de bienes inmuebles. Su conocimiento por los ciudadanos debe ser el resultado de una publicación anual de carácter general, que permita el acceso a la base de datos catastral sin perjuicio de su notificación individualizada cuando su determinación se derive de un procedimiento de incorporación de inmuebles al Catastro o de alteraciones de sus características o cuando se produzcan variaciones relativas significativas en la asignación de los módulos» (pág. 119 del Informe).

⁶¹ Como afirman ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. A.: «La necesaria revisión...», cit., pág. 155, «permitir la impugnación del valor catastral referenciado podría provocar que este impuesto perdiera una de sus virtudes más importantes, como es la ausencia casi completa de litigiosidad en cuanto a la determinación del incremento de valor sujeto» (obviamente, esa afirmación fue realizada en el momento de elaboración del trabajo, esto es, antes de la crisis inmobiliaria).

evidente que la nueva regulación debe establecer alguna cláusula limitadora de la cuota para que nunca resulte superior al incremento de valor realmente obtenido por el contribuyente⁶².

- g) *La corrección en los supuestos de adquisiciones a título lucrativo.* En todas las hipótesis planteadas o que se puedan plantear es necesario asegurar que tampoco en las adquisiciones a título lucrativo se someten «a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor». En este caso la aclaración parece oportuna y podría pensarse que en estos casos, por reconocerse la condición de contribuyente al adquirente, no puede existir una vulneración del principio de capacidad económica en los supuestos «de inexistencia de incremento de valor». Sin embargo, conviene recordar que también en estos casos el fundamento del tributo es la existencia de una renta generada por el transmitente y, según la STC, es necesario asegurar que la regulación impide el gravamen de rentas irreales, con independencia de que el contribuyente sea el adquirente o el transmitente⁶³.
- h) *La modulación del porcentaje de incremento previsto para cada año.* Esta opción la he defendido en público en alguna ocasión, pero el retraso del Gobierno en afrontar la necesaria modificación del IIVTNU determina que ahora tenga menos margen de actuación y deba cumplir el mandato contenido en las SSTC que declaran la inconstitucionalidad del impuesto. Según esta propuesta, el Gobierno podría haber instado un sencillo cambio legislativo para que el porcentaje de incremento aplicable durante los años de la crisis fuera cero (lo que implicaría no gravar incremento alguno durante ese periodo de tiempo) o, incluso negativo, para permitir una compensación del incremento generado en los años anteriores con el decremento producido en ese periodo de tiempo. De este modo, se establecería una corrección que salvaría la situación sobrevenida durante la crisis y permitiría salvar lo bueno que tenía esa configuración simplificada y objetiva.

Esta propuesta habría resuelto buena parte de los problemas de la regulación actual, porque hubiera permitido modular el incremento estimado en los supuestos en que el inmueble tuviera un periodo de generación amplio en el que se incluyeran años de bonanza económica y años de crisis.

⁶² En efecto, especialmente si tomamos en consideración que las sentencias analizadas consideran que «todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional». Por tanto, habiéndose reconocido también en la sentencia que el IIVTNU grava la renta obtenida con el incremento, parece claro que si el impuesto determinara una cuota superior a la renta manifestada en la transmisión del suelo tendría alcance confiscatorio y sería inconstitucional, en la interpretación mantenida por el TC.

⁶³ En relación con este supuesto de transmisiones lucrativas, nos parece acertada la propuesta de CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Pérdidas de valor...», cit., pág. 40, de modificar la regulación del ISD para permitir la deducibilidad del importe satisfecho por el pago del IIVTNU, de modo similar a lo que actualmente se establece en el IRPF.

En todo caso, esta opción resulta inviable en el momento actual, en el que el legislador solo podría mantener un modelo objetivo de configuración del impuesto si estableciera las medidas necesarias para asegurar que no se someterán a gravamen los supuestos de inexistencia de incremento, tal y como exige el fallo de las Sentencias 26/2017 y 37/2017 del TC.

Como se desprende de lo expuesto, el mandato trasladado al legislador para que articule un mecanismo de prueba dirigido a acreditar la existencia de un incremento de valor puede ser sencillo de concebir en su dimensión formal o procedimental, pero extraordinariamente complejo en su dimensión material, porque resulta muy difícil identificar cuál debería ser el objeto de la prueba en esa nueva fase de gestión del tributo.

6.2. LA POSIBILIDAD DE SUSTITUIR EL IIVTNU POR UN RECURSO DE EFECTO EQUIVALENTE

Como acabamos de exponer, resulta muy difícil modificar la regulación actual para cumplir el mandato contenido en el fallo de las sentencias analizadas. De un lado, por la dificultad de identificar las dos magnitudes comparables en el momento de adquisición y de la transmisión de los inmuebles; y, de otro, porque cualquier actuación orientada a una mejor cuantificación del incremento implicaría una pérdida de simplificación, que es la gran cualidad del impuesto en su regulación actual.

En nuestra opinión, las principales opciones legislativas de sustitución del impuesto serían las siguientes:

La primera y más sencilla sería suprimir el impuesto y buscar un mecanismo compensatorio de las pérdidas de recaudación derivadas de dicha decisión. Ese mecanismo podría ser el reconocimiento de nuevas transferencias o, también, de una nueva participación en los tributos del Estado. Esta decisión determinaría que el Estado asumiera unos costes derivados de la supresión de un impuesto que, en el ejercicio 2014, recaudó un total de 2.280 millones de euros⁶⁴, lo que nos lleva a considerar inviable esta propuesta.

La segunda opción sería incorporar la capacidad recaudatoria del IIVTNU al IBI. Como expusimos anteriormente, algunos autores consideran que el IIVTNU es un impuesto sobre la propiedad inmobiliaria⁶⁵, cuya principal diferencia con el IBI es que no tiene naturaleza periódica y se exige solo en el momento de mayor liquidez del propietario: el de la transmisión del inmue-

⁶⁴ Según datos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, recogidos en el Informe «Haciendas Locales en Cifras. Año 2014», publicado en octubre de 2016.

⁶⁵ Nos referimos en concreto a VEGA BORREGO, en la conferencia citada anteriormente.

ble. Si aceptamos esta interpretación y constatamos que el IIVTNU establece un gravamen anual aproximado del 0,9% del valor del catastral del suelo del inmueble⁶⁶, podríamos concluir que un gravamen complementario al IBI podría tener un efecto recaudatorio y distributivo similar al del IIVTNU, con las siguientes singularidades:

- El gravamen pasaría a ser anual y periódico, frente a su configuración actual de instantáneo y vinculado al momento de la transmisión.
- Ese gravamen podría tener carácter potestativo, igual que sucede ahora con el IIVTNU.
- Desaparecería la limitación de gravamen establecida en la actualidad en los 20 años (como es sabido, la cuota del IIVTNU no varía en caso de que el contribuyente hubiera sido titular del bien durante 20 años o más).
- En el cálculo del nuevo IBI se debería diferenciar la cuota exigida por el valor catastral, en los términos que se regula en la actualidad; y la cuota exigida por la valoración del suelo (hasta un 0,9% de su valor catastral), sin que ello planteara especiales dificultades de implementación dada la perfecta identificación de ese valor en la referencia catastral.
- En caso de que se prefiriera acumular la recaudación actual al IBI existente, podría realizarse el cálculo del valor del suelo promedio (que puede situarse en torno al 50% del valor catastral total⁶⁷) e incrementar el tipo de gravamen en cuatro décimas. Esta modalidad podría generar desigualdades manifiestas en comparación con el modelo actual, al aplicar el mismo porcentaje de valor de suelo a inmuebles que tienen valores claramente diferenciables⁶⁸.

La tercera opción consistiría en establecer un gravamen complementario al ITPO. Esta opción plantea inconvenientes más serios que la anterior por los siguientes motivos:

- Supondría cambiar la naturaleza del impuesto, que actualmente grava la renta (o el patrimonio, según interpretaciones) por un impuesto que grava las transmisiones.

⁶⁶ El resultado de multiplicar la base imponible, que es aproximadamente el 3% anual del valor catastral del suelo, por el tipo de gravamen, que se sitúa en torno al 30%.

⁶⁷ Según las estadísticas de la Dirección General del Catastro, el valor del suelo de todos los inmuebles de todas las ponencias de valores realizadas entre 1984 y 2015 representa un 51,25% del valor total de los inmuebles. Si realizamos el mismo cálculo año por año, advertimos que el valor catastral del suelo representó un porcentaje variable del valor total de los inmuebles en los distintos años: en 2014, un 41,94%; en 2013, un 43,11%; en 2012, un 56,14%; en 2011, un 40,27; en 2010, un 54,76%

⁶⁸ Por ejemplo, el gravamen exigible al propietario de un solar, frente al propietario de un edificio en propiedad horizontal.

- Plantearía graves problemas de gestión, derivados de la dificultad de coordinar un gravamen complementario establecido por el Estado, sobre un tributo cedido a las comunidades autónomas y cuya recaudación pretende atribuirse a las entidades locales.
- Exigiría realizar un esfuerzo de imaginación considerable para regular las bases imponibles y tipos de gravamen aplicables para lograr un resultado similar al del IIVTNU.
- Exigiría establecer alguna modulación en la determinación del contribuyente, puesto que en el IIVTNU es, con carácter general, el transmitente, y en el ITPO es siempre el adquirente.
- Precisaría también una regla específica para los supuestos de transmisiones a título lucrativo, que no están gravadas por el ITPO.

Las consideraciones anteriores son meras especulaciones sobre las distintas alternativas del legislador, pero como se desprende de lo expuesto ninguna de las opciones contempladas nos parece satisfactoria. Por ello compartimos la opinión de quienes consideran herido de muerte al IIVTNU, en tanto resulta prácticamente imposible adaptar su regulación al mandato contenido en el fallo de las sentencias analizadas y, al tiempo, conseguir que la gestión del IIVTNU siga siendo sencilla para los ayuntamientos⁶⁹.

⁶⁹ La relevancia de estas características es puesta de manifiesto en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. A.: s cit., pág. 202, cuando realizan distintas propuesta de reforma del impuesto, establecen dos premisas «que el incremento de valor debe continuar determinándose objetivamente, también el valor sobre el que se calcula dicho impuesto debe estar configurado de tal modo que el grado de litigiosidad o conflicto que pueda generar sea lo más limitado posible».