

¿SE PUEDE GRAVAR EL INCREMENTO FICTICIO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA?

Neus Teixidor Martínez

*Asesora Jurídica en Gómez de Mercado Abogados
Doctoranda en la Universidad Autónoma de Madrid*

Ignacio Revilla Rodríguez

*Máster de Acceso a la Profesión de Abogado
Universidad Carlos III de Madrid en colaboración con el ISDE*

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2015** en la modalidad de **Tributación**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Diego MARTÍN-ABRIL CALVO, doña Pilar ÁLVAREZ BARBEITO, don Vicente DURÁN RODRÍGUEZ, don Pedro Manuel HERRERA MOLINA y doña Gloria MARÍN BENÍTEZ.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

EXTRACTO

En la actualidad, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) grava la plusvalía generada como consecuencia de una transmisión u otros supuestos establecidos en la normativa, todo ello mediante una fórmula objetiva de determinación de la base imponible. Tradicionalmente, esta fórmula no había supuesto ningún problema. No obstante, las condiciones económicas de estos últimos años han provocado que haya supuestos en los que, en realidad, se está generando una plusvalía menor a la gravada o incluso una minusvalía, lo que pone en duda la constitucionalidad de la configuración actual del citado impuesto.

Palabras claves: IIVTNU, plusvalía, estimación objetiva, principio de capacidad económica y cuestión de inconstitucionalidad.

Fecha de entrada: 30-04-2015 / Fecha de aceptación: 30-06-2015 / Fecha de revisión: 30-10-2015

THE FICTIONAL INCREASE IN VALUE OF URBAN LAND: CAN IT BE TAXED?

Neus Teixidor Martínez

Ignacio Revilla Rodríguez

ABSTRACT

At present, the «Tax on the Increase in Value of Urban Land» taxes the increased value derived from the transfer of ownership or any other cases established by law, by using an objective criterion for determining the taxable amount. Traditionally, this criterion had not constituted a problem. However, due to the economic conditions in recent years, there are some cases in which what is really being generated is a value whose amount is lower than the taxed one, or even a decreased value. This undermines the constitutionality of the current regulation of the referred tax.

Keywords: Tax on the Increase in Value of Urban Land, increased value, objective determination, economic capability principle and exception of unconstitutionality.

Sumario

1. Introducción
 - 1.1. El punto de partida
 - 1.2. Una aproximación al IIVTNU
2. El IIVTNU: el método de estimación objetiva y su problemática actual
 - 2.1. Una fórmula de cálculo cuestionable
 - 2.2. El incremento patrimonial, ¿presunción *iuris et de iure* o *iuris tantum*?
 - 2.3. El IIVTNU y su relación con los principios tributarios
3. La liquidación del IIVTNU y su eventual impugnación
 - 3.1. La relación del valor real de la transmisión con la liquidación del IIVTNU
 - 3.2. Posibilidad de reclamar en vía administrativa
 - 3.3. Posibilidad de reclamar en vía judicial. Cuestión de inconstitucionalidad
4. Conclusiones

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

1.1. EL PUNTO DE PARTIDA

«Un tribunal pone en duda la constitucionalidad del impuesto municipal de plusvalía»¹. Dado el interés que nos suscita el tema, proseguimos leyendo: «Para la Sala Primera de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Valencia, este impuesto grava, en parte, una riqueza ficticia, al no calcularse los efectos de la inflación (...). La cuestión de inconstitucionalidad presentada recoge la duda de si la actual regulación atenta contra el principio de capacidad económica (art. 31.1 de la Constitución), el principio de reserva de ley tributaria (arts. 31.3 y 133) y la autonomía municipal en su proyección tributaria (arts. 140 y 142)».

Si no fuera porque ya no existen las Audiencias Territoriales, podría tratarse de una noticia actual. Nos encontramos, no obstante, ante un titular publicado por el periódico *El País* el día 21 de mayo de 1988.

La citada cuestión de inconstitucionalidad fue resuelta por el Tribunal Constitucional, en sentido desestimatorio, mediante la Sentencia 221/1992, de 11 de diciembre [cuestiones de inconstitucionalidad 1062/1988 y 2191/1990 (acumulados) –NFJ002247–]².

¹ Noticia publicada en el periódico, BAYARRI, F. [21 de mayo de 1988]: «Un tribunal pone en duda la constitucionalidad del impuesto municipal de plusvalía», *El País*. (Puede consultarse en: http://elpais.com/diario/1988/05/21/sociedad/580168808_850215.html a fecha de 31 de marzo de 2015).

² Según la configuración del Impuesto Municipal del Incremento de Valor de los Terrenos establecida en el Real Decreto-Ley 15/1978, de 7 de junio (y, posteriormente, en el RD 781/1986, de 18 de abril), la base imponible del mismo se determinaba tomando en consideración la diferencia entre el valor de transmisión del bien inmueble y su valor de adquisición. Así, la normativa establecía que «se autoriza al Gobierno, cuando razones de política económica así lo exijan, para aplicar correcciones monetarias en la determinación del valor inicial del periodo de imposición y, en su caso, el de las contribuciones y mejoras permanentes, en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos» (art. 4 del RDL 15/1978, de 7 de junio). Este inciso es sobre el que se planteó la posible inconstitucionalidad de la regulación de la plusvalía (cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas núm. 1062/1988, formulada por la Sala Primera de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Valencia, y núm. 2191/1990, formulada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana) y sobre el que se ocupa la STC 221/1992, de 11 de diciembre (NFJ002247).

En este sentido, respecto del principio de capacidad económica, el Tribunal Constitucional considera que dejar al Gobierno la decisión de proceder o no a una actualización del valor de adquisición del terreno es una decisión que

Esta sentencia no constituye un óbice para que, con fecha de 5 de febrero de 2015, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Donostia vuelva a plantear una cuestión de inconstitucionalidad³ [Auto de 5 de febrero de 2015, rec. núm. 245/2014 (NFJ058919)] en relación con la configuración actual del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). En esta ocasión, sin embargo, los preceptos que se cuestionan son 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 (en adelante, TRLRHL), así como los correspondientes artículos de la normativa foral (concretamente, los arts. 1, 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del IIVTNU del Territorio Histórico de Guipúzcoa).

Como se puede apreciar, a pesar de haber transcurrido más de 20 años desde aquella resolución del Tribunal Constitucional y aunque la regulación y la configuración del IIVTNU hayan sufrido sustanciales modificaciones, se sigue poniendo en duda la constitucionalidad del citado tributo. Es evidente que la problemática actual no es la misma que hace unos años, por lo que trataremos de analizar la evolución histórica de este impuesto y los problemas jurídicos que plantea su regulación actual.

1.2. UNA APROXIMACIÓN AL IIVTNU

Actualmente, en el régimen común⁴, el IIVTNU, también conocido coloquialmente como la plusvalía municipal, es definido en el artículo 104.1 del TRLRHL como «un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos [los terrenos de naturaleza urbana] y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos». En definitiva, se trata de un impuesto que

forma parte del margen de discrecionalidad del legislador. Por tanto, en aquellos supuestos en los que pueda producirse una tributación irracional y arbitraria, esta no derivaría de una supuesta inconstitucionalidad de la norma, sino de una inactividad del Gobierno.

Por otro lado, en relación con el principio de reserva de ley, el Tribunal Constitucional determina que es razonable que la ley autorice al Gobierno para apreciar las circunstancias justificativas de la práctica de correcciones.

Finalmente, el Tribunal Constitucional concluye que el principio de autonomía local no exige que la intervención de las entidades locales se extienda a todos y cada uno de los elementos del tributo. A lo que añade que la actuación del Gobierno permite una homogeneidad de criterios en todo el territorio.

³ En este caso, se pone en cuestión si la normativa que regula el IIVTNU resulta o no compatible con el principio constitucional de capacidad económica y si la regla de valoración legal establecida permite o no una prueba en contrario que permita acreditar que se ha producido una revalorización menor o una minusvalía. No obstante, nos remitimos al análisis realizado en el epígrafe «3.3. Posibilidad de reclamar en vía judicial. Cuestión de inconstitucionalidad».

⁴ El objeto del presente análisis consiste en examinar la regulación y la evolución respecto de la normativa estatal del IIVTNU, sin entrar a valorar su configuración según la regulación foral aplicable a las Comunidades Autónomas del País Vasco y Navarra.

grava las plusvalías que se generan con ocasión de una transmisión de un terreno de naturaleza urbana⁵ o de la constitución o la transmisión de un derecho real sobre el mismo. En otras palabras, el presente tributo solo grava el valor del suelo (es decir, no se toma en consideración el valor de las edificaciones) de aquellos bienes que tengan naturaleza urbana (por lo que se excluyen expresamente los bienes de naturaleza rústica). Su regulación actual está contenida en los artículos 104 a 110 del TRLRHL, siendo complementada por las ordenanzas fiscales aprobadas por los ayuntamientos y, supletoriamente, por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT). Este impuesto supone uno de los recursos más utilizados por los ayuntamientos para obtener financiación, aunque no debemos olvidar que se trata de un tributo potestativo (art. 59.1 del TRLRHL), cuya exigencia o no depende de cada consistorio.

El IIVTNU es un impuesto con una larga tradición en España⁶. Según la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 1999 [rec. 5785/1993 (NFJ008134)], su origen se remonta al Real Decreto de 13 de marzo de 1919, que estableció el IIVTNU como recurso municipal ordinario. Con posterioridad, mediante el Estatuto Municipal de 8 de marzo de 1924, el citado recurso se transformó en, según palabras de la propia sentencia, «un impuesto específico establecido para revertir a los municipios parte de los aumentos de valor de los terrenos urbanos, no ganados (*unearned income*) generados por la actuación municipal y por el propio crecimiento de los pueblos y ciudades, tomando como elemento de "realización" de tales aumentos de valor la existencia de una transmisión de dominio, a título oneroso o lucrativo (herencia, legado o donación)».

Desde entonces, este impuesto ha constituido un recurso económico importante para los entes locales, aunque, a lo largo de su historia, ha recibido distintas denominaciones y ha sufrido numerosas modificaciones. Así, ha sido regulado por, entre otras normativas, la Ley Municipal de 1935; el Decreto provisional de 25 de enero de 1946; el Decreto de 16 de diciembre de 1950, por el que se aprobó el texto articulado de la Ley de Administración Local; el texto refundido de la Ley de Régimen Local de 24 de enero de 1955; la Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases del Estatuto de Régimen Local; el Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, y la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de Haciendas Locales. El último peldaño de esta sucesión normativa lo constituye el actual 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.

Tradicionalmente, el IIVTNU ha gravado los incrementos de valor de los terrenos (es decir, las plusvalías), que se ponían de manifiesto con ocasión de una transmisión (onerosas o lucrati-

⁵ En relación con la consideración o no de terreno de naturaleza urbana, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (en adelante, TRLCI). Asimismo, pueden consultarse la STSJ de Madrid de 27 de septiembre de 2012 [rec. 536/2012 (NFJ055943)], la STS 2159/2014 de 30 de mayo [rec. 2362/2013 (NFJ054558)] y la SAN de 15 de octubre de 2014 [rec. 60/2012 (NFJ060278)].

⁶ MAGRANER MORENO, F. J. [julio-agosto 2014]: «El IIVTNU ¿grava o no plusvalías reales?», *Tribunal Fiscal*, núm. 273, Sección Panorama, Editorial CISS (La Ley 4435/2014).

vas, *inter vivos* o *mortis causa*), aunque los supuestos de no sujeción han ido variando en función de la normativa vigente.

Una de las reformas más relevantes del IIVTNU fue la realizada por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, que modificó la forma de cuantificar la cuota tributaria del mismo⁷, implantando así el formato actual⁸. Concretamente, se sustituyó el método tradicional de determinación de la base imponible (hasta ese momento, basado en la diferencia neta de valor entre el inicio y el final del periodo impositivo, es decir, entre la fecha en la que se adquirió y la fecha en la que se transmitió el terreno) por un sistema objetivo. Este sistema es el que rige en la actualidad y consiste en la aplicación de unos coeficientes moduladores⁹ sobre el valor catastral del bien inmueble. El objetivo de esta modificación fue, según palabras de MAGRANER MORENO¹⁰, «(...) simplificar el procedimiento de determinación del importe a pagar». No obstante, el citado autor considera que la reforma no ha logrado su objetivo, pues «(...) en definitiva, lo único que ha conseguido ha sido la generación de un cúmulo de discrepancias interpretativas en torno a este elemento esencial de cuantificación de esta figura tributaria».

Asimismo, debemos destacar la reforma efectuada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, que incorporó una nueva redacción al artículo 108.1 de la Ley 39/1988 (redacción que sigue vigente en el actual art. 107.1 del TRLRHL de 2004)¹¹. Hasta ese momento, el mencionado artículo determinaba que «la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento real del valor de los terrenos (...)» y, posteriormente, se estableció que «la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos (...)». En otras palabras, hasta la modificación de la normativa, era preciso que el incremento de valor de los terrenos fuera real, es decir, efectivo. No obstante, a raíz de la eliminación del adjetivo «real», el incremento gravado no tiene por qué coincidir con el incremento verdaderamente producido.

2. EL IIVTNU: EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA Y SU PROBLEMÁTICA ACTUAL

2.1. UNA FÓRMULA DE CÁLCULO CUESTIONABLE

En la actualidad, el cálculo de la cuota tributaria se regula en los artículos 107 y 108 del TRLRHL, según los cuales la base imponible «está constituida por el incremento del valor de los

⁷ MAGRANER MORENO, F. J. [julio-agosto 2014]: «El IIVTNU...», *op. cit.*

⁸ MORENO SERRANO, B. [2013]: «"Plusvalía" ficticia. Controversia ante la ausencia de incremento de valor», *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, Editorial La Ley, núm. 7849/2013.

⁹ Calculados en función de los años completos en los que se posee el bien inmueble.

¹⁰ Véase nota 7.

¹¹ Véase nota anterior.

terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años». Así, pues, se trata de un método de estimación objetiva, que no tiene en cuenta la plusvalía real¹². La propia LGT, en su artículo 50.2, permite que la base imponible de los tributos se determine siguiendo, entre otros, este método, que consiste en la aplicación de magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa de cada tributo (como se define en el art. 52 de la LGT).

Concretamente, para calcular la base imponible, se toma como referencia el valor catastral del terreno en el momento del devengo¹³, al que se le aplica un porcentaje anual, aprobado por la ordenanza municipal, en función de los años de permanencia del terreno en el patrimonio del transmitente. A continuación, una vez obtenida la base imponible, se le aplica el tipo de gravamen fijado por cada ayuntamiento.

Por ello, la base imponible del IIVTNU siempre es positiva, por lo que, en todo caso, resulta una cuota a pagar. En otras palabras, cuando se produce una transmisión de un terreno urbano (u otra operación gravada por el IIVTNU), se entiende que se ha producido una plusvalía y se devenga el impuesto, sin tener en consideración la generación real de un incremento de valor. Pues, como establece el artículo 12.1 de la LGT¹⁴, las normas tributarias han de interpretarse de conformidad con el artículo 3.1 del Código Civil, es decir, según su tenor literal¹⁵. Por tanto, siguiendo las previsiones interpretativas de la propia LGT, si el texto legal no incluye la previsión de que el incremento de valor deba ser real¹⁶, debemos entender que el propio TRLRHL permite que el IIVTNU sea determinado objetivamente.

¹² Debemos recordar que la reforma operada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales elimina la referencia al incremento «real» de valor (epígrafe «1.2. Una aproximación al IIVTNU»).

¹³ Según el artículo 22 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLCI, el valor catastral de los bienes inmuebles está formado por el valor del suelo y el valor de las construcciones. No obstante, a efectos del cálculo del IIVTNU, únicamente debe tenerse en cuenta el valor catastral del suelo, obviando el valor catastral que puedan tener las construcciones que se hallen en el mismo (art. 104.1 del TRLRHL). Asimismo, no debemos olvidar que el mencionado valor catastral puede ser objeto de reducción como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general.

¹⁴ Díez-Ochoa Azagra, J. M.^a [2014]: *Derecho tributario y procedimientos de desarrollo (1). Comentarios y casos prácticos*, Ediciones CEF, 3.^a ed., págs. 110-111.

¹⁵ La interpretación gramatical de las normas es uno de los criterios interpretativos contenidos en el artículo 3.1 del Código Civil. En este sentido, nos remitimos a su tenor literal: «Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas». No obstante, no debemos olvidar que el propio artículo 12.2 de la LGT establece que «en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda».

¹⁶ Nos remitimos a lo expuesto en el epígrafe «1.2. Una aproximación al IIVTNU», en relación con la modificación operada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

A pesar de lo anterior, el hecho de que únicamente se tome como referencia el valor catastral final del bien inmueble, sin hacer referencia alguna al valor catastral inicial¹⁷, supone un problema. Hasta hace unos años, esta forma de cuantificación no había suscitado controversia alguna. Es notorio que, en España, el mercado inmobiliario siempre ha sido un componente importante de la economía, en el que el precio de la vivienda siempre había subido, pero nunca había bajado. Por ello, el establecimiento de un gravamen objetivo no constituía ningún problema a efectos prácticos y permitía a los ayuntamientos aplicar una fórmula de cálculo más sencilla que la anterior. No obstante, con el detonante de la crisis económica, el precio real de la vivienda ha venido sufriendo un descenso, por lo que pueden producirse situaciones en las que no exista una plusvalía auténtica, sino una minusvalía [Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Zaragoza 255/2013, de 11 de diciembre, rec. 134/2013 (NFJ060286)]. Así, si en la actualidad se vende un bien inmueble adquirido en la época de precios más elevados de la burbuja inmobiliaria, no existe un incremento real de valor del terreno entre la fecha de adquisición y la fecha de transmisión del mismo, por lo que no se realiza el hecho imponible del IIVTNU y, en consecuencia, no puede liquidarse, pues, si se hiciera, ello supondría «inventar» un impuesto [como recoge, entre otras, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Zaragoza 144/2015, de 13 de julio, rec. 123/2015 (NFJ059803)].

En este sentido, ARIZCUN DE ANDRÉS¹⁸ expone que «(c)omo consecuencia de la crisis inmobiliaria que ha tenido lugar en España en los últimos años, el IIVTNU se ha convertido en un impuesto controvertido. La razón de dicha controversia ha tenido su origen en la depreciación progresiva que ha experimentado el valor de los inmuebles situados en nuestro país, que ha llevado consigo que, no en pocas ocasiones, durante el tiempo de tenencia de los mismos, no solo no se haya generado un incremento de valor de los terrenos (como venía siendo habitual años atrás), sino que, incluso, a la fecha de transmisión de los mismos, se haya puesto de manifiesto una minusvalía para el transmitente de dichos inmuebles».

Asimismo, DEL AMO GALÁN¹⁹ admite que «el IIVTNU, que no fue cuestionado durante los años de subida de precios, seguramente debido a que el incremento gravado en aplicación de lo dispuesto en la ley resultaba notoriamente inferior a la ganancia realmente obtenida en la transmisión del inmueble, ha irrumpido con fuerza en el debate tributario cuando la situación del mercado inmobiliario se ha invertido».

Todo ello nos lleva a plantearnos si la presunción establecida en el TRLRHL, según la cual toda transmisión produce un incremento patrimonial, admite o no prueba en contrario, de lo cual nos ocupamos a continuación.

¹⁷ MOROTE, J. [noviembre-diciembre 2013]: «La "plusvalía municipal", un impuesto cuestionado», *El Notario del Siglo XXI*, núm. 52, Práctica Jurídica.

¹⁸ ARIZCUN DE ANDRÉS, R. [2015]: «¿Se devenga la plusvalía municipal al transmitirse inmuebles que generan pérdidas?», *Estrategia Financiera*, núm. 331.

¹⁹ DEL AMO GALÁN, Ó. [2015]: «Cálculo de la plusvalía en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 4.

2.2. EL INCREMENTO PATRIMONIAL, ¿PRESUNCIÓN *IURIS ET DE IURE* O *IURIS TANTUM*?

En principio, cabría pensar que la existencia de un incremento patrimonial constituye una presunción *iuris tantum*, es decir, que admite prueba en contrario. En este sentido, parece totalmente racional pensar que si el tributo está gravando una plusvalía inexistente y se aportan pruebas suficientes que acrediten esa realidad, la presunción establecida en el TRLRHL pueda verse desvirtuada.

No obstante, esta no es una cuestión pacífica. La polémica surgió con la reforma implantada por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, que modificó el cálculo de la cuota tributaria del IIVTNU. Como ya hemos apuntado anteriormente, hasta ese momento, la base imponible se determinaba mediante el cálculo de la diferencia neta de valor entre el momento en el que se adquirió el terreno y el momento en el que se transmitió, por lo que se trataba de un método de estimación directa en el que no operaba presunción alguna. Con la mencionada reforma, se introdujo el método objetivo de cálculo, surgiendo así el debate acerca de si dicho método admite o no prueba en contrario. En este sentido, debemos destacar que el citado debate se extiende no solo a la cuantificación de la ganancia patrimonial, sino también a la existencia o no de la misma.

Por tanto, la controversia jurídica versa sobre la existencia de una presunción *iuris tantum* (que admite prueba en contrario) o *iuris et de iure* (que no puede destruirse mediante la presentación de prueba en contrario)²⁰.

Tradicionalmente, se había venido considerando que los criterios establecidos en el TRLRHL y en la ordenanza fiscal funcionaban como auténticas presunciones *iuris et de iure*, pues, en principio, «no admiten prueba en contrario del sujeto pasivo, con la finalidad de calcular el incremento de valor real»²¹.

En consecuencia, muchos autores²² e incluso órganos administrativos y judiciales han argumentado que se trata de una presunción *iuris et de iure*, pues la normativa no hace alusión alguna al incremento real del valor (en su redacción dada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales) y, además, el Tribunal Constitucional no ha puesto en cuestión esta naturaleza. Así, por ejemplo, lo han manifestado ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN y VEGA BORREGO²³: «En este sentido, el TRLRHL establece una presunción *iuris et de*

²⁰ MORENO SERRANO, B. [2013]: «"Plusvalía" ficticia...», *op. cit.*

²¹ SÁNCHEZ GARCÍA, N. [2013]: *Tributos locales. Comentarios y casos prácticos*, Madrid, Ediciones CEF, 3.ª ed., págs. 765-766.

²² MAGRANER MORENO, F. J. [julio-agosto 2014]: «El IIVTNU...», *op. cit.*

²³ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. A. [2009]: *Financiación Local. Cuatro Estudios*, Granada, Editorial Comares, págs. 200-201 (Capítulo «La posibilidad de utilizar valores de mercado para la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana»).

iure, presunción que viene reforzada porque la normativa vigente no contiene, a diferencia de la anterior, alusión alguna al incremento real del valor. Este sistema de estimación objetiva del incremento de valor no ha sido puesto en cuestión en ningún momento por el Tribunal Constitucional, dato que es especialmente significativo porque existen varios pronunciamientos de este tribunal sobre el IIVTNU (...).».

En la misma línea se han pronunciado algunos órganos judiciales²⁴. A título de ejemplo, las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Granada) 1853/1998, de 28 de diciembre [rec. 2531/1995 (NFJ060283)], y 250/2002, de 4 de marzo [rec. 5/1997 (NFJ013071)], ya consideraron que la regla de valoración contenida en la anterior Ley de Haciendas Locales²⁵ no admitía prueba en contrario, pues los ayuntamientos se limitaban a fijar la base imponible del IIVTNU siguiendo el mandato fijado en la propia ley.

Más recientemente, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Vitoria, en su Sentencia 52/2013, de 7 de marzo [rec. 141/2011 (NFJ060290)], ha entendido que el IIVTNU debe liquidarse con independencia de las variaciones de valor que el suelo haya experimentado entre el momento de su adquisición y el momento de su enajenación. Considera que la legislación es clara en este aspecto, pues establece unas reglas de cuantificación en las que se toma el valor catastral del bien como base imponible, sin que sea posible llevar a cabo un procedimiento de comprobación de valores ni se permita la aportación de prueba en contrario. Asimismo, el citado juzgado apoya su teoría en la eliminación del inciso «valor real» de la redacción de la Ley de Haciendas Locales, «(...) por lo que el dato relevante no es el valor real o de mercado sino la transmisión y la valoración catastral (...)». En este sentido, concluye que el IIVTNU no pretende gravar plusvalías reales y efectivas, «(...) sino, simplemente, la mera transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce sobre dichos terrenos, mediante la ficción de que la transmisión, por sí misma, y sin tener en cuenta la adquisición (salvo para calcular el periodo de generación de la plusvalía), pone de manifiesto el incremento de valor».

La propia Dirección General de Tributos va más allá y considera que, en realidad, no existe presunción alguna, por lo que no admite prueba en contrario. Así, la Consulta V0153/2014, de 23 de enero (NFC050252), expone que «(1) la regla de determinación de la base imponible del IIVTNU establecida por el TRLRHL no es una presunción ni una regla probatoria, sino una regla de valoración

²⁴ *Vid.*, entre otras sentencias, STSJ de Andalucía (Granada) 51/1998, de 26 de enero [rec. contencioso-administrativo 3146/1994 (NFJ006792)]; STSJ de Castilla y León (Valladolid) 269/1999, de 3 de marzo [rec. contencioso-administrativo 1002/1995 (NFJ008651)]; STSJ de Canarias (Las Palmas) 1184/1999, de 3 de septiembre [rec. contencioso-administrativo 238/1997 (NFJ060281)]; STSJ de Andalucía (Granada) 250/2002, de 4 de marzo [rec. contencioso-administrativo 5/1997 (NFJ013071)].

²⁵ La sentencia analiza el artículo 108.3 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales que establecía que «(e)n las transmisiones de terrenos, el valor de los mismos en el momento del devengo será el que tenga fijado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles».

que permite cuantificar la base imponible a través de un método objetivo. El impuesto no somete a tributación una plusvalía real, sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva». A lo que añade: «(p)or tanto, la base imponible determinada conforme a las reglas del artículo 107 del TRLRHL no admite prueba en contrario», pues esa ha sido la fórmula escogida por el legislador para determinar el incremento del valor del terreno, pese a tener la posibilidad de optar por otras fórmulas.

En los últimos años, sin embargo, los órganos judiciales han empezado a cambiar la doctrina existente hasta ese momento y a determinar que la presunción que opera respecto de la cuantificación de la cuota del IIVTNU es una presunción *iuris tantum*. Así, fue trascendental la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Cuenca 366/2010, de 21 de septiembre [rec. 37/2010 (NFJ049472)], que considera que, si se aplican las reglas del TRLRHL, «lo que se estaría calculando sería el incremento de valor del suelo en años sucesivos y no en años pasados, al aplicar el incremento sobre el valor final, el de devengo, y desde esta perspectiva, por tanto, aplicando dicha fórmula, a su resultado habrá que estar declarando nula la liquidación complementaria practicada y, por tanto, la resolución impugnada». En este caso, el recurrente presenta una fórmula de cuantificación diferente de la legalmente establecida y más favorable a su propio interés como obligado tributario, fórmula que es acogida por el órgano judicial en detrimento de la aplicada por el ayuntamiento. Por tanto, en realidad, en la mencionada sentencia, se pone en duda la idoneidad de la fórmula de cálculo de la plusvalía generada.

Esta sentencia fue confirmada en apelación por la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha 85/2012, de 17 de abril [rec. 393/2010 (NFJ049473)], al entender que las pruebas aportadas por la parte actora en vía administrativa constituyen pruebas de cargo suficiente para desvirtuar la presunción de legalidad del acto tributario, siendo insuficientes las pruebas presentadas por el ayuntamiento. Por lo tanto, la sala determina que la forma de cuantificación del IIVTNU constituye una presunción *iuris tantum*.

En este sentido, no son pocas las voces críticas con el criterio sentado por esta sentencia. Así, MARÍN-BARNUEVO FABO²⁶ pone de manifiesto que «(...) la existencia de métodos más idóneos para calcular el incremento de valor de los terrenos es jurídicamente irrelevante, ya que el legislador ha optado por uno de ellos y ha configurado por ley todos los elementos del tributo en función de dicho método de cuantificación. Por tanto, la utilización de métodos más idóneos no es una opción legal: hay que aplicar la regla prevista en la ley en todo caso, aunque el resultado pueda considerarse poco idóneo para medir la capacidad económica real del contribuyente»²⁷. A lo que añade que «los jueces y tribunales no pueden dejar de aplicar las reglas de determinación

²⁶ MARÍN-BARNUEVO FABO, D. [2013]: «La inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Tributos Locales*, núm. 112/2013, Renta Grupo Editorial, págs. 115-118.

²⁷ MARÍN-BARNUEVO FABO, D. [febrero 2013]: «¿Cómo debe cuantificarse el incremento de valor de los terrenos en el IIVTNU? La sorprendente Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012», *Diario La Ley*, núm. 8023, Sección Tribuna.

de la base imponible contenidas en el artículo 107 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aunque no les gusten o les parezcan poco idóneas para su finalidad, porque tienen carácter imperativo y ningún precepto prevé la posibilidad de utilizar otro método alternativo de cuantificación de las plusvalías. Si la aplicación de dichas reglas produjera un resultado injusto, como es probable que suceda en algunos casos, la única solución que prevé el ordenamiento jurídico es el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad».

Asimismo, con ocasión de las Sentencias del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Cuenca 366/2010, de 21 de septiembre (NFJ049472), y del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha 85/2012, de 17 de abril (NFJ049473), que plantean una fórmula distinta para el cálculo de la base imponible, se emite el Informe de la Dirección General de Tributos de 18 de diciembre de 2012 (NFL015978), sobre el cálculo de la base imponible del IIVTNU. En el mismo, la Dirección General de Tributos considera que la regulación actual del IIVTNU no prevé que la base imponible coincida con el incremento real de valor de los terrenos, pues se trata de una base imponible determinada objetivamente, es decir, sin tener en cuenta las circunstancias concretas del terreno. Por lo tanto, la base imponible no admite prueba en contrario, de la misma manera que, en los años de bonanza, la legislación no permitía al ayuntamiento atribuir un valor mayor basado en el hecho de que el incremento real del terreno era superior al derivado de las reglas del artículo 107 del TRLRHL. Así, esta determinación deriva de una decisión del legislador, quien optó por esta fórmula en detrimento de otras posibilidades, y la aplicación de la misma no puede depender de las circunstancias económicas de cada momento. De esta forma, la ley toma como referencia el valor catastral sin tener en cuenta la diferencia de valor entre el momento de la adquisición y el momento de la transmisión.

Este criterio ha sido seguido por algunas consultas posteriores de la Dirección General de Tributos. Por ejemplo, la Consulta V0291/2014, de 6 de febrero (NFC050350), establece que la base imponible (concretamente el incremento de valor) se determina objetivamente, sin atender a las circunstancias concretas de cada terreno, por lo que «es indiferente, a efectos de este impuesto, que el valor catastral del bien inmueble en el momento del devengo (fecha de la transmisión) coincida, sea superior o inferior al valor catastral que tuviera dicho bien inmueble en el momento de la adquisición». Por tanto, el TRLRHL no admite que puedan aplicarse otras fórmulas de cálculo distintas de las contenidas en el mismo. Una interpretación muy similar se contiene en la Consulta V3067/2013, de 15 de octubre (NFC049344).

Por otro lado, existe una reiterada doctrina de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, iniciada con la trascendental Sentencia 305/2012, de 21 de marzo [rec. 432/2010 (NFJ060280)], cuya argumentación ha sido reproducida en numerosas ocasiones por las sentencias de esa sala e incluso por otros órganos judiciales. En este caso, la sala se plantea la existencia de supuestos en los que no exista un incremento de valor real, sino el derivado de las reglas establecidas en el TRLRHL para el cálculo de la base imponible. Así, en el fundamento jurídico sexto, la sentencia concluye que, a la vista de la realidad económica vivida en estos últimos años, en determinados supuestos, los artículos 104 y 107 del TRLRHL podrían llegar a considerarse inconstitucionales, cuando se gravara un incremento de valor inexistente o sustancialmente superior al real.

En aquellos supuestos en los que se gravara un incremento de valor inexistente, la sala considera que la ausencia objetiva de ese incremento debería conllevar la no sujeción al IIVTNU, pues no se realizaría el hecho imponible. No obstante, la inexistencia de incremento debe acreditarse y probarse por el sujeto pasivo y respecto de cada caso concreto.

Por otro lado, respecto de los supuestos en los que se gravara un incremento superior al real, la sala entiende que tampoco pueden aplicarse las normas del artículo 107 del TRLRHL, pues si se hiciera se infringirían los principios tributarios del artículo 31.1 de la Constitución Española.

En definitiva, según el criterio del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, las reglas contenidas en el artículo 107 del TRLRHL solo pueden aplicarse cuando el incremento real de valor de los terrenos sea superior a la estimación realizada en virtud del citado precepto. De hecho, el citado órgano judicial insiste en que, de probarse las situaciones anteriormente mencionadas, el tribunal debería plantear una cuestión de inconstitucionalidad. Sin embargo, concluye que, en este caso concreto, no procede plantear dicha cuestión, pues no se acredita debidamente que la ganancia gravada sea ficticia o irreal ni se prueba el valor realmente obtenido con la transmisión.

Como bien recogen AYATS VERGÉS y PALÀ MONCUSÍ²⁸, «(r)esulta muy relevante el motivo por el cual el tribunal considera que la referencia legal al "incremento de valor" es una presunción respecto de la que cabe prueba en contra. Y es que si se interpretase que la base imponible determinada por el TRLRHL es una ficción legal, nos encontraríamos con que todo el sistema de cálculo establecido por el TRLRHL y las ordenanzas sería un entramado normativo inconstitucional (fundamento jurídico quinto)». En definitiva, si la presunción establecida en el TRLRHL no admitiera prueba en contra, habría supuestos en los que se gravaría un hecho imponible inexistente, pues la plusvalía realmente no se habría producido, por lo que se vulneraría, entre otros, el principio de capacidad económica.

Muchas sentencias posteriores han seguido la interpretación realizada por la sala, siendo desestimadas las pretensiones planteadas por no acreditar debidamente que el incremento gravado es ficticio o irreal. En este sentido, podemos citar, entre otras, las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 505/2012, de 9 de mayo (rec. 501/2011); 848/2012, de 12 de septiembre (rec. 516/2011); 900/2012, de 20 de septiembre (rec. 488/2011) y 925/2012, de 27 de septiembre (rec. 517/2011).

Siguiendo esta doctrina, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 13 de Barcelona 16/2013, de 22 de enero [rec. 152/2012 (NFJ052531)], argumenta que, cuando el obligado tributario acredite y pruebe que no ha existido incremento alguno en términos económicos y reales, no se dará el hecho imponible fijado por el artículo 104.1 del TRLRHL y, en

²⁸ AYATS VERGÉS, M. y PALÀ MONCUSÍ, R. [2013]: «La adaptación de un impuesto objetivo al ciclo económico: ¿el fin de la plusvalía municipal? (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 22 de marzo de 2012)», *Práctica Fiscal para Abogados 2013*, 1.ª ed., Editorial La Ley, Las Rozas, Madrid, pág. 8 (La Ley 3146/2013).

consecuencia, no podrá exigirse el IIVTNU. Aun teniendo en cuenta que, según las reglas del artículo 107.2 del TRLRHL, teóricamente siempre existe ese incremento de valor, el juzgado considera que, para determinar la base imponible, el incremento real del valor de los terrenos debe prevalecer sobre la aplicación de las reglas del citado precepto. Ahora bien, debe ser el obligado tributario el que acredite debidamente que el incremento gravado no se corresponde con el real, requisito que se da en el caso enjuiciado, por lo que el juzgado considera que no existe sujeción al IIVTNU y estima la demanda presentada.

Este criterio ha sido seguido por la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 10 de Barcelona 59/2014, de 24 de abril. Nuevamente, el órgano judicial considera que, en el caso enjuiciado, no ha existido un incremento real y así lo ha acreditado debidamente la parte recurrente, por lo que la liquidación del IIVTNU recurrida debe reputarse nula. Por tanto, nos encontramos ante una verdadera presunción *iuris tantum*, que ha sido desvirtuada mediante la presentación de pruebas de cargo suficientes.

En contraposición, debemos citar la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Tarragona 252/2013, de 17 de septiembre [rec. 262/2013 (NFJ060288)], que desestima el recurso presentado por no haberse probado debidamente la disminución real de valor de los terrenos y la consiguiente pérdida de capacidad económica.

Partiendo de la doctrina iniciada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Zaragoza 255/2013, de 11 de diciembre [rec. 134/2013 (NFJ060286)], resuelve un recurso contencioso-administrativo en el que el recurrente alega que no se ha producido el hecho imponible del IIVTNU. El juzgado considera que el hecho imponible del IIVTNU es el incremento de valor que se pone de manifiesto en una transmisión y, por tanto, si tal incremento no existe, la aplicación del impuesto «supondría "inventar" un impuesto, pervirtiendo la regulación». De hecho, en palabras de la propia sentencia, «el 107 LHL establece un criterio legal de determinación de la cuantía del incremento del valor, pero parte de que el mismo se ha producido, pues de lo contrario, si no hay hecho imponible, no se puede gravar». Por tanto, el citado órgano judicial considera que, en todo caso, debe primar la realidad respecto de la producción de un incremento de valor de los terrenos, por lo que termina por dar la razón a la mercantil recurrente. En la misma línea se pronuncian la Sentencia del mismo Juzgado de 18 de febrero de 2014 (rec. 192/2013) y la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Zaragoza 144/2015, de 13 de julio [rec. 123/2015 (NFJ059803)].

Nuevamente, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid 1580/2013, de 11 de diciembre [rec. 767/2013 (NFJ054091)], analiza la procedencia o no de plantear una cuestión de inconstitucionalidad en relación con el cálculo de la base imponible del IIVTNU. Así, razona que, en aquellos supuestos en los que se dé una ausencia objetiva de incremento, no habrá sujeción al impuesto, pues no se realizará el hecho imponible. En caso de mantener la sujeción al mismo, se podría producir una vulneración de los principios de equidad, justicia y capacidad económica. Una interpretación similar debe llevarse a cabo en aquellos supuestos en los que existe un incremento de valor pero este es realmente infe-

rior al gravado. Por tanto, la base imponible deberá estar constituida por el incremento del valor de los terrenos debidamente probado por el obligado tributario, salvo que resulte un valor inferior de la aplicación de las reglas del artículo 107 del TRLRHL. En el presente supuesto, la sala considera que, en el expediente administrativo, se ha acreditado la existencia de un incremento de valor derivado de la transmisión de los terrenos y, en contraposición, el obligado tributario no ha probado que el valor gravado sea superior al incremento real, por lo que desestima el recurso.

Asimismo, la reciente Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 4 de Valladolid 173/2015, de 31 de julio [rec. 17/2015 (NFJ059856)], reitera nuevamente que, si bien el hecho imponible del impuesto no exige, como presupuesto necesario, que se produzca un incremento real del valor del terreno, el sujeto pasivo puede oponer que tal incremento no ha existido siempre que aporte pruebas de cargo suficientes. En el caso enjuiciado, el juzgado desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto, pues considera que el sujeto pasivo no ha sido capaz de probar la inexistencia de incremento de valor.

No debemos olvidar que esta controversia también existe respecto de la normativa foral. En este sentido, a título de ejemplo, debemos citar la Resolución 04735/12, de 10 de agosto de 2012, del Tribunal Administrativo de Navarra, que entiende que, en el caso concreto, se está aplicando una ponencia de valores no actualizada, pues han transcurrido más de 5 años desde la aprobación de la ponencia sin que se haya revisado, incumpliendo así las prescripciones del artículo 35 a) de la Ley Foral 12/2006, de 21 de noviembre, del Registro de la Riqueza Territorial y de los Catastros de Navarra. Partiendo de esa base, el tribunal se plantea qué resultado habría arrojado la revisión de la ponencia de valores cuando era preceptiva y, dado que el valor del suelo lleva bajando sin cesar desde 2007, entiende que la citada ponencia habría sido menor. Por tanto, considera que las presunciones legales de existencia de plusvalía no pueden ser aplicables por el ayuntamiento, pues la subida no se corresponde con la realidad. Por otro lado, la Resolución 1761/13, de 18 de marzo de 2013, del Tribunal Administrativo de Navarra concluye que la parte recurrente ha acreditado debidamente la existencia de una minusvalía real del valor de mercado, sin que el ayuntamiento haya aportado prueba alguna, por lo que se desvirtúa la presunción existente en la ley. Por tanto, en ambos supuestos, el Tribunal Administrativo de Navarra llega a la conclusión de que la plusvalía gravada en la normativa constituye una presunción *iuris tantum* que es susceptible de ser desvirtuada mediante la presentación de pruebas de cargo suficientes.

En definitiva, a la vista de la reciente doctrina administrativa y judicial, debemos concluir que la presunción contenida en el TRLRHL constituye una presunción *iuris tantum* y, por tanto, es «susceptible de quedar desvirtuada, en cada caso concreto mediante una prueba adecuada y suficiente, a cargo de los obligados tributarios, y de acuerdo con la previsión del artículo 385 de la Ley de Enjuiciamiento Civil»²⁹. Sin embargo, como hemos visto, algunos órganos judiciales defienden que en los supuestos en los que se acredite que la plusvalía gravada es inexistente o mayor

²⁹ MORENO SERRANO, B. [2015]: «Método de cálculo de la plusvalía: tocado y... ¿hundido?», *El Consultor de los Ayuntamientos*, Editorial La Ley.

a la real, el órgano judicial que conoce del caso debe proceder a la presentación de una cuestión de inconstitucionalidad, pues se podría producir una vulneración del artículo 31.1 de la Constitución Española. Ello nos lleva a plantearnos la inconstitucionalidad de la regulación actual del IIVTNU.

2.3. EL IIVTNU Y SU RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

Como hemos visto en el epígrafe anterior, numerosos órganos judiciales y administrativos han considerado que, para que pueda devengarse el IIVTNU, debe existir un incremento real del valor de los terrenos, aunque la ley no lo mencione de forma expresa³⁰. A nuestro juicio, esta argumentación es acertada, por los motivos que exponemos a continuación.

El artículo 31.1 de la Constitución Española establece que «(t)odos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio». Los principios contenidos en este precepto también se encuentran recogidos en el artículo 3 de la LGT, cuyo apartado primero dispone que «(l)a ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad». Así, su apartado segundo prosigue: «(l)a aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios». En consecuencia, nos encontramos con los denominados principios de justicia tributaria o principios generales tributarios, recogidos en la propia Constitución y, posteriormente, en la actual LGT, que han sido objeto de interpretación jurisprudencial. En relación con los mismos, debemos analizar si la configuración actual del IIVTNU respeta o no las exigencias y los principios, centrándonos en los principios de capacidad económica y de interdicción de confiscatoriedad. Asimismo, también examinaremos las posibles vulneraciones de la prohibición de doble imposición, respecto del IIVTNU.

En primer lugar, según el principio de capacidad económica, debe existir una correlación entre la contribución a los gastos públicos y la riqueza manifestada por el obligado tributario. De acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, el mencionado principio se configura como un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la propia naturaleza de la relación tributaria³¹. Por tanto, el Tribunal Constitucional considera que

³⁰ Nos remitimos a lo expuesto en el epígrafe «1.2. Una aproximación al IIVTNU», en relación con la modificación operada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

³¹ *Vid.*, entre otras sentencias, las SSTC 255/2004, de 23 de diciembre [cuestiones de inconstitucionalidad 6/1995 y 4476/1997 (acumulados) –NFJ018644–]; 96/2002, de 25 de abril [recurso de inconstitucionalidad 1135/1995 (NFJ012237)]; y 76/1990, de 26 de abril [recurso de inconstitucionalidad 695/1985 y cuestiones de inconstitucionalidad 889/1988 y 1960/1988 (acumulados) –NFJ000802–].

el principio de capacidad económica «(...) a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra»³².

En virtud del mencionado principio, los tributos deben gravar, como regla general, una riqueza real y efectiva³³, siendo diferente esa exigencia respecto de cada tributo concreto. Sin embargo, no debemos olvidar que el propio Tribunal Constitucional ha predicado que, en ocasiones, puede gravarse la renta meramente presunta o potencial. En este sentido, resulta destacable la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo [recurso de inconstitucionalidad 685/1984 (NFJ000269)], según la cual «(b)asta 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». A mayor abundamiento, la Sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992, de 11 de diciembre [cuestiones de inconstitucionalidad 1062/1988 y 2191/1990 (acumulados)–NFJ002247–], ha declarado 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; y basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo».

Ahora bien, no debe equipararse el concepto de renta presunta o potencial con el de renta inexistente, pues esta última no puede gravarse. Así lo ha manifestado, entre otras, la Sentencia del Tribunal Constitucional 214/1994, de 14 de julio [recurso de inconstitucionalidad 1857/1991 (NFJ003410)], en cuya fundamentación jurídica podemos leer que «(s)i se sometiera a tributación una renta que, pese a estar configurada legalmente como el rendimiento neto del sujeto, solo fuera en realidad una renta inexistente, ello podría afectar al principio de capacidad económica, que exige gravar la renta o riqueza real o potencial del sujeto, como reiteradamente se ha declarado por este tribunal [SSTC 27/1981, 37/1987, 150/1990 y 221/1992]». En esta línea, nos encontramos también la STC 194/2000, de 19 de julio [recurso de inconstitucionalidad 1404/1989 (NFJ009087)], que, en relación con la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (en adelante, LTPP)³⁴, consideró que «(l)ejos de someter a gravamen la verdadera riqueza de los sujetos intervinientes en el negocio jurídico hace tributar a estos por una riqueza inexistente, consecuencia esta que, a la

³² *Vid.*, STC 221/1992, de 11 de diciembre (cuestiones de inconstitucionalidad 1062/1988 y 2191/1990).

³³ *Vid.*, entre otras sentencias, las SSTC 233/1999, de 16 de diciembre [recursos de inconstitucionalidad 572/1989, 587/1989 y 591/1989 y cuestiones de inconstitucionalidad 745/1997, 2679/1996, 2820/1996, 4626/1996 y 4646/1996 (NFJ008394)]; 14/1998, de 22 de enero (recurso de inconstitucionalidad 746/1991); 214/1994, de 14 de julio [recurso de inconstitucionalidad 1857/1991 (NFJ003410)]; 186/1993, de 7 de junio [recurso de inconstitucionalidad 887/1986 (NFJ002924)]; 221/1992, de 11 de diciembre [cuestiones de inconstitucionalidad 1062/1988 y 2191/1990 (NFJ002247)] y 37/1987, de 26 de marzo [recurso de inconstitucionalidad 685/1984 (NFJ000269)].

³⁴ La citada sentencia se ocupa de la posible inconstitucionalidad de la disposición adicional cuarta de la LTPP, que afecta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

par que desconoce las exigencias de justicia tributaria que dimanan del artículo 31.1 de la Constitución Española, resulta también claramente contradictoria con el principio de capacidad económica reconocido en el mismo precepto». Asimismo, concluyó que «es evidente que la disposición adicional cuarta de la LTPP está gravando, junto a una manifestación real de riqueza (la que se ha evidenciado con el verdadero negocio jurídico realizado: compraventa u otra transmisión a título oneroso), una riqueza inexistente, ni siquiera en potencia, vulnerando, de este modo, las exigencias que derivan del principio de capacidad económica constitucionalmente reconocido».

En definitiva, el principio de capacidad económica, interpretado acorde con lo dispuesto en la Constitución Española, permite gravar riqueza real o potencial, pero no se admite que se grave una riqueza inexistente. Sin embargo, no debemos olvidar que, en todo caso, este principio debe aplicarse en relación con el sistema tributario en su conjunto³⁵.

En el caso del IIVTNU, este impuesto se exige con independencia de la capacidad económica real del sujeto pasivo, pues, como hemos visto, la redacción actual del TRLRHL no exige que el incremento patrimonial gravado por el mismo sea real³⁶, asimismo debemos tener en cuenta que toma como referencia el valor catastral, que, en la actualidad, puede llegar a ser superior al valor de mercado³⁷. Por tanto, la exigencia de un tributo sin tener en consideración el principio de capacidad económica podría llegar a ver menoscabada su validez. En este sentido, el propio Defensor del Pueblo³⁸ manifestó que «(r)esulta difícil hacer comprender a los ciudadanos la obligación de contribuir por una riqueza que, desde su perspectiva no se ha generado. Esto se ha puesto de manifiesto como consecuencia de los factores que han afectado a la economía, y especialmente al sector inmobiliario, ya que aquellos adquirieron sus propiedades en un momento en que el mercado estaba en alza, pagaron un precio de compra que supera al que han recibido por la venta del inmueble». Además, en 2012, el mismo órgano³⁹ puso de manifiesto que, debido a la situación económica, muchos propietarios se vieron obligados a vender su segunda residencia (sobre todo en zonas costeras) por debajo del valor de adquisición, por lo que se les produjo una pérdida patrimonial. En este sentido, expuso que «(e)n la investigación realizada la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos consideró que la plusvalía se obtenía por el esfuerzo urbanizador de la comunidad, y que por ello, los propietarios, aunque no hubieran gozado de la vivienda ni siquiera

³⁵ Vid. STC 71/2008, de 26 febrero [cuestión de inconstitucionalidad 8638/2006 (NFJ043198)]; STC 134/1996, de 22 de julio [recurso de inconstitucionalidad 1054/1994 (NFJ003509)] y ATC 407/2007, de 6 de noviembre [cuestión de inconstitucionalidad 2077/2006 (NCJ043038)].

³⁶ MARÍN-BARNUEVO FABO, D. [febrero 2013]: «¿Cómo debe cuantificarse (...)», *op. cit.*

³⁷ Esta situación puede darse, por ejemplo, en aquellos supuestos en los que la revisión catastral se efectuó en 2008, cuando los precios de la vivienda eran sustancialmente superiores a los actuales (debemos tener en cuenta que dichos precios sufrieron un descenso debido a la crisis económica). Vid. STS 2159/2014, de 30 de mayo [rec. 2362/2013 (NFJ054558)] y SAN de 15 de octubre de 2014 [rec. 60/2012 (NFJ060278)].

³⁸ MORENO SERRANO, B. [2015]: «Método de cálculo...», *op. cit.*, y el Defensor del Pueblo [2009]: *Informe Anual*, Madrid, págs. 885 a 886.

³⁹ Defensor del Pueblo [2012]: *La realidad catastral en España: perspectiva del Defensor del Pueblo*, Madrid, pág. 161.

2 años, debían pagar según la norma, que exige que se tome como base el valor catastral, aunque este haya quedado obsoleto por la depreciación, y no exista "plusvalía" alguna para el contribuyente, reconduciendo, nuevamente, cualquier posible modificación a la futura financiación de las haciendas locales. Es muy difícil asimilar que a pesar de haber sufrido una pérdida patrimonial hay que pagar un impuesto por la imputación de una ganancia no conseguida».

De hecho, MARÍN-BARNUEVO FABO⁴⁰ considera que la adopción de un método objetivo 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 desvirtuada de la capacidad económica real del sujeto pasivo». En este sentido, el citado autor entiende que «(n)os encontramos ante un impuesto que, según la doctrina del Tribunal Constitucional, vulnera claramente el principio de capacidad económica, ya que "dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia"»⁴¹. Prosigue argumentando que también se vulnera el citado principio, por la propia configuración del impuesto, pues «(...) la base imponible se configura de forma objetiva y prescinde de datos de la realidad, de tal modo que la obligación tributaria se exige siempre en función del tiempo transcurrido entre el momento de la adquisición y el de la transmisión, con independencia de los incrementos reales producidos en el periodo de cómputo referido».

Asimismo, como ya hemos visto anteriormente, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 305/2012, de 21 de marzo [rec. 432/2010 (NFJ060280)], y la doctrina derivada de la misma sostienen la imposibilidad de gravar una capacidad económica ficticia⁴².

En segundo lugar, el principio de interdicción de confiscatoriedad puede llegar a considerarse un límite al principio de capacidad económica. El Tribunal Constitucional ha manifestado, en reiteradas ocasiones, que la prohibición constitucional de confiscatoriedad tributaria «(...) obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el artículo 33.1 de la Constitución»⁴³. Partiendo de esa idea, algunos autores⁴⁴ han conside-

⁴⁰ MARÍN-BARNUEVO FABO, D. [2013]: «La inconstitucionalidad del Impuesto...», *op. cit.*, pág. 106.

⁴¹ MARÍN-BARNUEVO FABO, D. [2013]: «La inconstitucionalidad del Impuesto...», *op. cit.*, págs. 116-118.

⁴² AYATS VERGÉS, M. y PALÀ MONCUSÍ, R. [2013]: «La adaptación de...», *op. cit.*, pág. 6.

⁴³ SSTC 150/1990, de 4 de octubre [recursos de inconstitucionalidad 243/1985 y 257/1985 (acumulados) –NFJ004014–], 14/1998, de 22 de enero (recurso de inconstitucionalidad 746/1991) y 233/1999, de 13 de diciembre [recursos de inconstitucionalidad 572/1989, 587/1989 y 591/1989 y cuestiones de inconstitucionalidad 745/1997, 2679/1996, 2820/1996, 4626/1996 y 4646/1996 (NFJ008394)].

⁴⁴ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.^a [febrero 2012]: «Reflexiones sobre no confiscatoriedad e Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones», *Quincenal Fiscal*, núm. 4, pág. 21.

rado que debe vincularse la idea de no confiscatoriedad con el derecho a la propiedad privada recogido en el artículo 33.1 de la Constitución Española. En este sentido, LÓPEZ ESPADAFOR⁴⁵ entiende que «(l) a función social de la propiedad no impide la consideración de la conexión de esta con la no confiscatoriedad en materia tributaria en cuanto que la confiscatoriedad implicaría una extralimitación de esta función social». En otras palabras, el citado artículo establece la no confiscatoriedad como límite a la privación de la propiedad privada, concepto que, en materia tributaria, se traduce en el hecho de que la exigencia de los tributos nunca puede ser confiscatoria para el sujeto pasivo, debiendo quedar preservada su propiedad privada. Por tanto, la confiscatoriedad o no de la exigencia del IIVTNU debe valorarse en cada caso concreto, pues dependerá de la capacidad económica real del obligado tributario, quien deberá probar que existe el mencionado alcance confiscatorio.

Finalmente, en materia tributaria, rige la prohibición de la doble imposición⁴⁶. Se considera que existe doble imposición cuando concurren diversos elementos⁴⁷: que dos autoridades fiscales diferentes establezcan dos impuestos que gravan un mismo hecho imponible (lo que constituye una identidad objetiva) y que se produzca la coincidencia de sujetos pasivos (la denominada identidad subjetiva), todo ello en el mismo periodo impositivo o identidad temporal.

En este sentido, debemos tener en cuenta que España es un Estado en el que conviven diversas Administraciones Públicas territoriales (esto es, la Administración General del Estado, las Administraciones Autonómicas y las Administraciones Locales), todas ellas con facultades tributarias dentro de su ámbito territorial. En otras palabras, nos encontramos ante un sistema fiscal descentralizado⁴⁸, en el que coexisten diferentes niveles administrativos, cada uno con su propia normativa, por lo que es habitual que existan conflictos entre las diferentes regulaciones. Por ello, SÁNCHEZ GARCÍA⁴⁹ pone de manifiesto que «(e)l IIVTNU ha recibido tradicionalmente fuertes críticas por su duplicidad con otras figuras tributarias de la hacienda estatal que gravan los incrementos de valor o ganancias patrimoniales. En este sentido, es evidente la doble imposición que se produce en el gravamen de los incrementos de valor correspondientes a los terrenos de naturaleza urbana, pues son objeto de gravamen en el IIVTNU y en otros impuestos de las haciendas del Estado o de las comunidades autónomas, como el IRPF, el IS o el ISD».

En nuestro caso, cuando se produce la transmisión de un bien inmueble de naturaleza urbana, el IIVTNU no es el único impuesto que grava la plusvalía generada por esa transmisión. De hecho, en numerosos supuestos, el hecho imponible que grava el IIVTNU podría ser susceptible

⁴⁵ *Vid.*, a título de ejemplo, ATC 120/2008, de 6 de mayo [cuestión de inconstitucionalidad 9545/2006 (NCJ046759)].

⁴⁶ Nos referimos a la doble imposición interna, si bien también existe la doble imposición internacional.

⁴⁷ DÍEZ-OCHOA AZAGRA, J. M.^a [2014]: *Derecho tributario...*, *op. cit.*, pág. 92 y ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORRERO, F. A. [2009]: *Financiación Local...*, *op. cit.*, págs. 188-196.

⁴⁸ DÍEZ-OCHOA AZAGRA, J. M.^a [2014]: *Derecho tributario...*, *op. cit.*, págs. 93-96.

⁴⁹ SÁNCHEZ GARCÍA, N. [2013]: *Tributos locales...*, *op. cit.*, págs. 765-766.

de constituir el hecho imponible de otros impuestos, pues es habitual que un mismo incremento de valor sea gravado mediante el IIVTNU y, al mismo tiempo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), en el Impuesto sobre Sociedades (IS), en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) o en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).

En el año 2002, el propio «Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las haciendas locales»⁵⁰ consideró que, respecto de aquellos casos en los que la plusvalía obedece a la acción urbanizadora y al esfuerzo económico de los propietarios, «el impuesto parece configurarse como un mero gravamen sobre las plusvalías, suscitándose problemas de sobreimposición en relación con los IRPF e IS». En este sentido, debemos recordar que la reforma operada en 2002 no modificó la configuración de la base imponible del IIVTNU, simplemente eliminó la referencia a incremento «real» de valor, evitando de esta forma una incongruencia interna del texto legislativo, pues este establecía una forma de cuantificación objetiva, al mismo tiempo que consideraba que el incremento debía ser real.

Llegado este punto, es importante poner de manifiesto que el IIVTNU es el único tributo que encuentra fundamento directo en la propia Constitución Española, y así lo ha manifestado en varias ocasiones el Tribunal Supremo⁵¹. Debemos recordar que el artículo 47, párrafo segundo, de la Carta Magna establece que «(l)a comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos». En otras palabras, «(...) el fundamento del impuesto es la participación de la comunidad en las plusvalías originadas por el diseño de las ciudades que se realiza a través del planeamiento urbanístico que diseñan las ciudades de forma progresiva, así como por las actuaciones urbanísticas y de realización de obras y servicios públicos de los ayuntamientos, que suponen unas inversiones muy significativas»⁵². Al tratarse de un impuesto previsto en la propia Constitución, algunos autores sostienen que nunca puede apreciarse la existencia de doble imposición⁵³.

Dejando a un lado el fundamento constitucional del IIVTNU, debemos analizar si nos encontramos o podemos llegar a encontrarnos ante supuestos de doble imposición. Como hemos apuntado anteriormente, la doble imposición exige una triple identidad: subjetiva, objetiva y temporal.

⁵⁰ Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las haciendas locales [2002]: «Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las haciendas locales», Madrid, págs. 89 a 94.

⁵¹ *Id.*, a modo de ejemplo, la STS de 29 de noviembre de 1997 [recurso de casación en interés de la ley 2362/1996 (NFJ008549)], en la que podemos leer que «su fundamento [del IIVTNU] no es otro que hacer posible, quizá como en ninguna otra modalidad impositiva, que la comunidad participe en las plusvalías que ha generado la acción urbanística de los entes públicos en terrenos de propiedad particular. Así se desprende del artículo 47, párrafo 2.º, de la Constitución y del artículo 7.º del texto refundido de la Ley del Suelo en vigor».

⁵² SÁNCHEZ GARCÍA, N. [2013]: *Tributos locales...*, *op. cit.*, págs. 765-766.

⁵³ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. A. [2009]: *Financiación Local...*, *op. cit.*, pág. 188.

Previamente, debemos tener en cuenta que deben existir dos autoridades fiscales diferentes. En el caso del IIVTNU, este es un tributo local que, como hemos visto, concurre con otros tributos estatales o autonómicos (IRPF, ISD, IS...). Respecto de la identidad subjetiva, los sujetos pasivos del IIVTNU son, según la regla establecida en el artículo 106.1 del TRLRHL, las personas físicas, las personas jurídicas o las entidades del artículo 35.4 de la LGT que transmitan el terreno a título oneroso⁵⁴, o bien que lo adquieran a título lucrativo (es decir, gratuito), salvo aquellas personas que se encuentran exentas en virtud del artículo 105.1 del TRLRHL⁵⁵.

En primer lugar, debemos analizar aquellos supuestos en los que se transmita un bien inmueble a título oneroso. En estos casos, el sujeto pasivo del IIVTNU es el vendedor, quien, a su vez, debe tributar la ganancia en el IRPF⁵⁶, el IS⁵⁷ o el IRNR⁵⁸. Por tanto, se da una identidad subjetiva.

A continuación, debemos ocuparnos del hecho imponible. Como hemos visto, el hecho imponible del IIVTNU está constituido por «el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos» (art. 104.1 del TRLRHL). Si bien es cierto que, en general, el IRPF⁵⁹,

⁵⁴ No obstante, no debemos olvidar que el artículo 106.2 del TRLRHL establece una especialidad para aquellas transmisiones onerosas, cuyo transmitente sea una persona física no residente en España. En estos casos, el citado precepto establece que «en los supuestos a que se refiere el párrafo b) del apartado anterior, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, cuando el contribuyente sea una persona física no residente en España».

⁵⁵ En este sentido, el artículo 105.2 del TRLRHL establece que están exentas el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales, a las que pertenezca el municipio, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de dichas entidades locales; el municipio de la imposición y demás entidades locales integradas o en las que se integre dicho municipio, así como sus respectivas entidades de derecho público de análogo carácter a los organismos autónomos del Estado; las instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes; las entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades de previsión social reguladas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados; los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto a los terrenos afectos a estas; la Cruz Roja Española y las personas o entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en tratados o convenios internacionales.

⁵⁶ El artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF).

⁵⁷ Respecto del IS, dada la complejidad del citado impuesto, no hacemos mención concreta al artículo, simplemente nos remitimos a la normativa correspondiente. En este sentido, véanse la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

⁵⁸ El artículo 13.1 i) 3.º del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, TRLIRNR).

⁵⁹ El artículo 6.1 de la LIRPF establece que «constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente». Estando la citada renta compuesta por los rendimientos del trabajo, los rendimientos del capital, los rendimientos de

el IS y el IRNR⁶⁰ gravan la renta del sujeto pasivo, en los supuestos de transmisión se gravan las ganancias o las pérdidas patrimoniales obtenidas como consecuencia de la misma⁶¹. En este sentido, existen autores, como ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN y VEGA BORREGO⁶², que consideran que no puede darse una doble imposición, pues el IIVTNU solo grava el incremento de valor de los terrenos (recordemos que las edificaciones quedan excluidas del mismo), mientras que el resto de impuestos gravan la plusvalía obtenida respecto de la totalidad del bien inmueble (esto es, el terreno y la edificación). No obstante, a nuestro entender, ambos tributos gravan el mismo hecho imponible, aunque solo exista una concurrencia parcial en dicho hecho imponible. En todo caso, es evidente que la plusvalía generada por la transmisión de los terrenos es objeto de dos tributos distintos, por lo que, respecto de la misma, podemos concluir que existe una identidad objetiva.

Asimismo, los citados autores⁶³ prosiguen argumentando que existe una «falta de coincidencia en los elementos de cuantificación del gravamen (base imponible), pues el IIVTNU recurre a un único valor (catastral o real en el momento de la transmisión), frente al resto que deben acudir a dos valores efectivos (adquisición y transmisión) con coeficientes correctores», por lo que no puede apreciarse ningún supuesto de doble imposición. A nuestro juicio, la doctrina y la jurisprudencia no exigen como presupuesto de la doble imposición que, además de tratarse del mismo hecho imponible gravado por dos tributos distintos, su forma de cuantificación sea la misma. Este razonamiento reduciría sustancialmente los supuestos de doble imposición. Por tanto, debemos concluir que, entre el IIVTNU y el IRPF, el IS o el IRNR, se produce una identidad de hecho imponible, aunque esta se produzca solo en relación con el incremento de valor de los terrenos, sin incluir los bienes inmuebles que se hallen en los mismos.

Respecto del aspecto temporal, es evidente que el IIVTNU se devenga en el periodo impositivo en el que se materializa la transmisión. De la misma forma, como regla general, las ganancias patrimoniales tributan en el periodo impositivo en el que se ponen de manifiesto (esto es,

las actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por ley (art. 6.2 de la LIRPF).

⁶⁰ El artículo 12.1 del TRLIRNR determina que «constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente». Asimismo, el artículo 13.1 i) 3.º del TRLIRNR determina que «1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes: i) Las ganancias patrimoniales: 3.º Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a estos. En particular, se consideran incluidas:

- Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español.
- Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español».

⁶¹ En el caso del IRPF, son «ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos» (art. 33.1 de la LIRPF).

⁶² ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. A. [2009]: *Financiación Local...*, *op. cit.*, págs. 188-196.

⁶³ Véase nota anterior.

el periodo impositivo en el que se produce la transmisión). Esto sucede en el IRPF⁶⁴, el IS y el IRNR (se remite a las normas del IRPF y del IS). A estos efectos, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN y VEGA BORREGO⁶⁵ ponen de manifiesto que no existe coincidencia temporal, pues el IIVTNU es un tributo instantáneo y el resto de gravámenes, como el IRPF, el IS o el IP, son periódicos. Sin embargo, consideramos que una cosa es la naturaleza del impuesto y la otra la coincidencia temporal de ambos devengos, que, como hemos visto, ocurre. Por tanto, se produce una identidad de periodo impositivo.

Así pues, respecto de las transmisiones onerosas de bienes inmuebles de naturaleza urbana, en relación con la plusvalía generada por la transmisión de los terrenos, sin tener en cuenta las edificaciones, existen supuestos de doble imposición.

A continuación, debemos analizar si esa doble imposición se da o no respecto de las transmisiones gratuitas o a título lucrativo, es decir, mediante sucesión o donación. En estos supuestos, el IIVTNU coincide con la exigencia del ISD o del IS.

Nuevamente, nos encontramos con una identidad subjetiva. En este caso, el sujeto pasivo del IIVTNU es el receptor del bien inmueble [art. 106.1 a) del TRLRHL]. Asimismo, en el caso de transmisiones *mortis causa*, el sujeto pasivo del ISD es el causahabiente, es decir, generalmente el heredero o legatario de la persona que ha fallecido⁶⁶. En el supuesto de transmisiones lucrativas *inter vivos* (en otras palabras, donaciones), el sujeto pasivo es el donatario o la persona que se beneficia de la donación⁶⁷. Por tanto, existe una coincidencia subjetiva entre el IIVTNU y el ISD.

Además, respecto de la posible identidad del hecho imponible, el IIVTNU grava, como hemos expuesto, el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad u otros supuestos regulados en el artículo 104.1 del TRLRHL. No obstante, según el artículo 3.1 de la LISD, constituyen el hecho imponible del citado impuesto la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado, cualquier otro título sucesorio, donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito *inter vivos*.

Finalmente, respecto del aspecto temporal, el IIVTNU se devenga en el periodo impositivo en el que se materializa la transmisión y el devengo del ISD se produce con la muerte del causante o la realización de la donación.

Más discutible es tratar de sostener que existe doble imposición entre el IIVTNU y el IP, pues los hechos imposables que gravan ambos tributos son sustancialmente distintos. En el

⁶⁴ Concretamente el artículo 14.1 c) de la LIRPF establece que «las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al periodo impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial».

⁶⁵ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. A. [2009]: *Financiación Local...*, op. cit., págs. 188-196.

⁶⁶ Artículo 5 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISD).

⁶⁷ Artículo 5 b) de la LISD.

caso del IIVTNU, se grava la plusvalía generada con una transmisión (art. 104.1 del TRLRHL), mientras que en el IP el hecho imponible consiste en «la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto a que se refiere el párrafo segundo del artículo 1 de esta ley»⁶⁸ [art. 3 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, LIP)]. Por tanto, es evidente que no existe una identidad de hecho imponible entre ambos tributos, por lo que podemos determinar que, en este caso, no nos encontramos ante un supuesto de doble imposición.

En definitiva, a nuestro juicio, el principio de capacidad económica no permite gravar una renta inexistente, por lo que, si no se permitiera al sujeto pasivo aportar pruebas para destruir la presunción del incremento de valor, se vulneraría dicho principio, al gravar incrementos ficticios o superiores al valor real de la plusvalía. Por otro lado, en relación con el principio de no confiscatoriedad, deberíamos conocer el supuesto de hecho concreto para concluir si se vulnera o no este principio, pues debe tenerse en cuenta la capacidad económica del sujeto pasivo gravado. Finalmente, se vulnera la prohibición de doble imposición, pues, como regla general, concurre la exigencia del IIVTNU con el IRPF, el IS, el IRNR o el ISD (aunque solo sea parcial, en relación con el valor de los terrenos sin incluir las edificaciones).

3. LA LIQUIDACIÓN DEL IIVTNU Y SU EVENTUAL IMPUGNACIÓN

3.1. LA RELACIÓN DEL VALOR REAL DE LA TRANSMISIÓN CON LA LIQUIDACIÓN DEL IIVTNU

Como hemos visto anteriormente, la base imponible del IIVTNU no tiene por qué coincidir con el incremento de valor real, por lo que teóricamente pueden darse cuatro situaciones distintas. En primer lugar, que ambas cuantías coincidan, en cuyo caso no habrá discusión alguna. En segundo lugar, como era habitual antes del comienzo de la crisis económica, los supuestos en los que la cuantía generada sea, en realidad, superior a la efectivamente gravada por el IIVTNU. En tercer lugar, aquellos casos en los que el incremento gravado es superior al realmente producido. Finalmente, los supuestos en los que realmente no existe plusvalía, sino que se produce una pérdida patrimonial.

El primer supuesto no presenta ninguna problemática respecto de la constitucionalidad del tributo exigido, pues es evidente que existe una identidad entre la base imponible y el incremento real ocasionado, por lo que no puede haber ninguna discusión al respecto.

⁶⁸ En este sentido, el artículo 1 de la LIP establece que: «El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas en los términos previstos en esta ley. A los efectos de este impuesto, constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder».

Por otro lado, en caso de gravarse un incremento menor que el generado con la transmisión, es impensable que el ayuntamiento pueda aplicar otros métodos de cálculo para calcular la verdadera plusvalía y gravar la misma. En este sentido, AYATS VERGÉS y PALÀ MONCUSÍ⁶⁹, en relación con la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 305/2012, de 22 de marzo [rec. 432/2010 (NFJ060280)], reconocen que «(e)l sistema legalmente y reglamentariamente fijado, afirma el tribunal, actúa solo como un límite máximo para los ayuntamientos. Es decir, en ningún caso los entes municipales podrán gravar más allá del sistema fijado por la ordenanza, aunque la capacidad económica puesta de manifiesto en la operación fuera sustancialmente superior (circunstancia que no puede negarse que había acaecido en incontables ocasiones durante la ya lejana época dorada del ciclo inmobiliario)». De hecho, en la propia sentencia podemos leer que «(...) el hecho de que el sistema legal sea obligatorio, en todo caso, para los ayuntamientos, que no pueden acudir a datos reales cuando estos arrojen un resultado superior, pues la Constitución no garantiza a los entes públicos ningún derecho a gravar siempre la capacidad económica real y efectiva, mientras que sí impide que se graven capacidades económicas ficticias de los ciudadanos». A mayor abundamiento, DEL AMO GALÁN⁷⁰ expone que «en los años del "boom inmobiliario", en los que el valor de mercado de los inmuebles se incrementaba muy por encima de los valores catastrales, si un ayuntamiento realizaba una comprobación tributaria, solo podía comprobar que la cuota del impuesto se había determinado aplicando correctamente las normas reguladoras del TRLRHL, sin que pudiera atribuir un valor mayor fundamentado en que el incremento "real" del terreno era superior al derivado de las reglas del artículo 104 del TRLRHL. En el IIVTNU se tributaba en función del valor catastral y no del valor de mercado y los ayuntamientos solo podían exigir el impuesto en función de las normas reguladoras del TRLRHL y no en función del superior incremento "real" del terreno».

Asimismo, desde el punto de vista tributario, es dudoso que pueda discutirse la forma de determinación de la base imponible en aquellos supuestos en los que, si bien existe un incremento patrimonial, este es sustancialmente inferior al gravado, siempre que se acredite debidamente. Como se ha expuesto con anterioridad, la aplicación de un método de estimación objetiva implica sustituir la cuantificación real de la base imponible por la aplicación de determinados índices, módulos u otros sistemas de cuantificación. Por tanto, en principio, no existe presunción alguna, sino que la propia norma impone una fórmula de cuantificación, no pudiendo ser destruida la misma mediante la presentación de los datos reales que prueben que en realidad se está gravando una cuantía inferior. Así, a título de ejemplo, es impensable que un trabajador autónomo que tributa en el IRPF mediante la aplicación del sistema objetivo pretenda demostrar que su tributación difiere de la realidad y está tributando de más, pues en ningún momento la normativa establece que, en el citado método, deba existir una coincidencia entre el valor por el que se tributa y el beneficio materialmente obtenido.

No obstante, un argumento a esgrimir por el contribuyente podría ser la vulneración del principio de capacidad económica, pues en realidad se está gravando una renta ficticia (entendiendo

⁶⁹ AYATS VERGÉS, M. y PALÀ MONCUSÍ, R. [2013]: «La adaptación de...», *op. cit.*, pág. 6.

⁷⁰ DEL AMO GALÁN, Ó. [2015]: «Cálculo de la...», *op. cit.*

como tal la diferencia existente entre el valor real y la plusvalía gravada sustancialmente mayor), pero, como hemos visto anteriormente, el Tribunal Constitucional no exige que el citado principio se cumpla respecto de cada tributo y en cada caso concreto, sino que el mismo rige respecto del conjunto del sistema tributario. En esta línea, como bien recogen AYATS VERGÉS y PALÀ MONCUSÍ⁷¹, en relación con la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 305/2012, de 22 de marzo [rec. 432/2010 (NFJ060280)], «(...) el tribunal dictamina que dicho sistema de cálculo no actúa como un mínimo de tributación. No es imposible que, solamente bajo el cobijo del literal de la norma sobre la cuantificación de la base imponible, la administración exija el impuesto cuando no se ha puesto de manifiesto capacidad económica alguna (ausencia de hecho imponible). O exija el impuesto sobre una base imponible superior a la capacidad económica puesta de manifiesto efectivamente al transmitir el inmueble».

En el supuesto de existencia de una pérdida real, en lugar de plusvalía, no se realiza el hecho imponible regulado en el artículo 104.1 del TRLRHL, por lo que el IIVTNU no es exigible. En este sentido, como muy bien se sintetiza en la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Zaragoza 255/2013, de 11 de diciembre (NFJ060286), «(s)i no hay incremento de valor, el gravar con independencia de ello supondría "inventar" un impuesto, pervirtiendo la regulación». Asimismo, la propia Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 305/2012, de 21 de marzo [rec. 432/2010 (NFJ060280)] considera que, al no existir hecho imponible, no debería haber imposición alguna. Sin embargo, argumenta que el tribunal no puede simplemente anular la resolución, sino que en estos supuestos el órgano que enjuicia el caso debería proceder a plantear una cuestión de inconstitucionalidad en los términos que veremos más adelante. Por tanto, es evidente que, en estos casos, el IIVTNU puede llegar a ser inconstitucional, al gravar un incremento de valor que en realidad no existe.

Por ello, a nuestro juicio, a diferencia de lo sostenido por parte de la doctrina, no parece que sean totalmente equiparables los supuestos en los que se grava una plusvalía inexistente y aquellos en los que se grava una plusvalía mayor a la real. No obstante, en ambos supuestos, a juicio de parte de la doctrina judicial y administrativa, los obligados tributarios podrán acudir a los recursos administrativos o, incluso, judiciales. En tal sentido, como exponen AYATS VERGÉS y PALÀ MONCUSÍ⁷² es posible que «(a)sí, solo los titulares de inmuebles de valor elevado que hayan pagado importes de plusvalía relevantes tendrán interés en recuperar las cantidades pagadas en exceso por IIVTNU. Estos titulares de inmuebles deberán realizar un esfuerzo probatorio para demostrar que no han existido plusvalías, y se verán cargados con la necesidad de iniciar procedimientos administrativos o incluso jurisdiccionales en relación con cada uno de sus inmuebles. Ello generará un importante coste burocrático y una gran cantidad de resoluciones de los ayuntamientos y de los tribunales, que se verán obligados a analizar las circunstancias concurrentes en cada caso concreto». Por contra, los mencionados autores prosiguen insistiendo en que es bastante proba-

⁷¹ AYATS VERGÉS, M. y PALÀ MONCUSÍ, R. [2013]: «La adaptación de...», *op. cit.*, pág. 6.

⁷² AYATS VERGÉS, M. y PALÀ MONCUSÍ, R. [2013]: «La adaptación de...», *op. cit.*, pág. 10.

ble que los particulares y las pequeñas empresas continúen pagando el IIVTNU, pues los costes de su impugnación pueden llegar a ser sustancialmente superiores a la diferencia de cuantía entre la liquidación practicada y la que en realidad correspondería.

3.2. POSIBILIDAD DE RECLAMAR EN VÍA ADMINISTRATIVA

Como hemos analizado a lo largo del presente trabajo, la reciente doctrina judicial y administrativa admite que la presunción de existencia de un incremento patrimonial puesto de manifiesto a tenor de una transmisión puede considerarse una presunción *iuris tantum*. Por tanto, debemos interpretar que se trata de una presunción que admite prueba en contrario, por lo que debe ser el obligado tributario el que se encargue de demostrar y probar que, en realidad, la plusvalía gravada es inexistente o menor, no recayendo tal carga de la prueba sobre la administración actuante⁷³. En otras palabras, se trata de demostrar que el método de valoración de la base imponible aplicado no era el más adecuado.

La prueba aportada dependerá del tipo de transmisión que origine la plusvalía. En este caso, si la transmisión se ha realizado a título oneroso, parece suficiente aportar los precios de ambas transacciones. De hecho, estos valores son los que se aplican al presentar la liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITPO). Asimismo, no debemos olvidar que los citados valores pueden ser objeto de una comprobación de valores en los términos previstos en la propia LGT⁷⁴. En todo caso, la base imponible del IIVTNU se refiere únicamente al valor del terreno, por lo que, si el valor de la transmisión que figura es uno, deberá desglosarse a estos efectos. Por contra, si se trata de una adquisición a título lucrativo, deberá acudirse a la correspondiente tasación, pues no existe un documento en el que figure la valoración concreta del bien. Por tanto, este tipo de prueba requerirá incurrir en unos costes que deben valorarse, por lo que, en ocasiones, el coste del procedimiento puede llegar a ser superior al beneficio que se puede obtener de una eventual resolución estimatoria del recurso. Y, más aún, teniendo en cuenta que no existe una unidad de doctrina entre los distintos tribunales⁷⁵.

La presentación de prueba en contrario debe efectuarse en la propia vía administrativa, una vez se ha notificado al obligado tributario la liquidación correspondiente y en el plazo concedido al efecto. En este sentido, el TRLRHL no prevé un plazo de alegaciones previo a la liquidación, por lo que la presentación de esta prueba deberá efectuarse en el correspondiente recurso administrativo,

⁷³ Entre otras, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 4 de Valladolid 173/2015, de 31 de julio [rec. 17/2015 (NFJ059856)], considera que en todo caso es el obligado tributario el que debe probar que no se ha producido el incremento de valor del terreno.

⁷⁴ Artículo 57 de la LGT y artículos de la Sección 9 del Capítulo II del Título IV del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria.

⁷⁵ MOROTE, J. [noviembre-diciembre 2013]: «La "plusvalía municipal"...», *op. cit.*

en el plazo de un mes desde la notificación de la liquidación. Si se trata de un municipio de gran población, podrá interponerse reclamación económico-administrativa o, potestativamente, recurso de reposición. En el resto de municipios, deberá acudir al recurso de reposición. Asimismo, debemos recordar que, como requisito previo a una eventual reclamación judicial, es necesario haber agotado previamente la vía administrativa, esto es, haber interpuesto reclamación económico-administrativa en los municipios de gran población o recurso de reposición en el resto de municipios.

En todo caso, no debemos olvidar que el artículo 110 del TRLRHL establece que «el ayuntamiento correspondiente solo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas». Por lo que es evidente que los ayuntamientos tienen una capacidad de actuación limitada y, a nuestro juicio, es bastante probable que desestimen las pretensiones, siendo necesario acudir a la vía judicial.

3.3. POSIBILIDAD DE RECLAMAR EN VÍA JUDICIAL. CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD

Si en vía administrativa no se estima la petición, el obligado tributario no tendrá otra opción que acudir al Juez de lo Contencioso-Administrativo, quien deberá valorar la prueba presentada por el recurrente, debido a la dificultad técnica que ello supone. En este sentido, el recurso contencioso-administrativo, siguiendo la línea del recurso administrativo, debe tratar de probar que el incremento gravado es inexistente o mayor al incremento real.

No obstante, como hemos visto a lo largo del presente análisis, en determinados supuestos, la norma que regula el IIVTNU podría ser contraria al artículo 31.1 de la Constitución Española y, por tanto, podría vulnerar varios principios tributarios. La apreciación de estos supuestos parece habilitación suficiente para que el órgano judicial que conoce del asunto pueda plantear una cuestión de inconstitucionalidad. La cuestión de inconstitucionalidad puede interponerla un juez o tribunal cuando este «(...) de oficio o a instancia de parte, considere que una norma con rango de ley aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo pueda ser contraria a la Constitución» (art. 35.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional). Por lo que, como el propio Tribunal Constitucional ha manifestado, «suscitar la cuestión de inconstitucionalidad es una prerrogativa exclusiva e irrevisable del órgano judicial, el cual, por el mero hecho de no plantearla y de aplicar la ley que no estima inconstitucional, no lesiona, en principio, derecho fundamental alguno; de ahí que no sea posible, mediante la alegación del artículo 24 de la Constitución el control de la decisión adoptada por el juez de no ejercer la facultad que le atribuye el artículo 163 de la Constitución (por todas, STC 119/1998, de 4 de junio, fundamento jurídico sexto)»⁷⁶. En definitiva, plantear la cuestión o no, queda, pues, al arbitrio del juez o tribunal, sin que el obligado tributario tenga ningún derecho al respecto.

⁷⁶ Vid., entre otras, la STC 129/2013, de 4 de junio [recurso de inconstitucionalidad 5753/2002 (NFJ058041)].

En relación con la configuración actual del IIVTNU, aunque existen numerosos pronunciamientos doctrinales sobre el tema, hasta el momento tan solo se ha planteado una cuestión de inconstitucionalidad. Se trata de la cuestión de inconstitucionalidad 1012/2015 interpuesta por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Donostia con fecha 5 de febrero de 2015 (NFJ058919)⁷⁷ y en relación con los artículos 107 y 110.4 del TRLRHL y artículos 1, 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Guipúzcoa. En ese caso concreto, el obligado tributario recurre la liquidación del IIVTNU girado por el Ayuntamiento de Irún por importe de 17.899,44 euros, pues considera que se está gravando una plusvalía inexistente. El contribuyente vendió el inmueble en el año 2014 por un importe de 600.000 euros, cuando lo había adquirido por 3.101.222,45 euros en el año 2003. Es decir, lo vende a un 80,70% menos del precio por el que lo adquirió.

En este caso, el juzgado entiende que, si bien no es su función hallar o aplicar un método más adecuado o idóneo para calcular el IIVTNU, «cuando el incremento de valor no es real ni cierto, por la aplicación de la norma puede provocar o conllevar consecuencias contrarias al principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31 de la Constitución Española, y puede devenir, además, en confiscatorio en el caso concreto». Y es lo que ocurre en el caso enjuiciado, ya que, según el juzgado, «el precio de enajenación del inmueble ha generado una notable minusvalía al vendedor». Por tanto, la liquidación tributaria impugnada grava una capacidad económica inexistente o ficticia, de forma que lo que se está gravando no es un incremento, sino una pérdida de valor experimentada por el terreno, puesta de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad del mismo.

De esta manera, la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el juzgado tiene un doble aspecto. En primer lugar, si la normativa que regula el IIVTNU resulta o no compatible con el principio constitucional de capacidad económica y, por otro lado, si la regla de valoración legal establecida admite o no una prueba en contrario que permita acreditar que se ha producido una revalorización menor o una minusvalía.

Con anterioridad, algunos tribunales se han planteado la posible presentación de una cuestión de inconstitucionalidad. Entre otras, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 305/2012, de 21 de marzo (NFJ060280), recoge que «(...) el mandato contenido en el artículo 163 de la Constitución habilita al órgano judicial a plantear una cuestión de inconstitucionalidad cuando en algún proceso, una norma con rango de ley, aplicable al caso, pueda ser contraria a la Constitución, exigiendo, no obstante, que de su validez dependa el fallo. Pues bien, a juicio de este tribunal, la última premisa no se cumple toda vez que aun imaginando que el Tribunal Constitucional declarase la inconstitucionalidad de los incrementos de los valores catastrales acometida en las sucesivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado difícilmente –en los términos en los que ha sido planteada la demanda– podría prosperar el recurso contencioso-administrativo, pues la vulneración del principio de capacidad económica habría de acotarse con relación al recurrente y a las concretas circunstancias en que se produjera la transmisión del bien inmueble en cuestión».

⁷⁷ Admitida a trámite mediante providencia de 28 de abril de 2015 (BOE núm. 103, de 30 de abril de 2015, pág. 37.662).

Respecto de las posibilidades de éxito de una eventual cuestión de inconstitucionalidad, existe división de opiniones. Algunos autores, como MOROTE⁷⁸, consideran que hay escasas expectativas de éxito en estas acciones, especialmente si se ha producido un incremento de valor y el motivo de la inconstitucionalidad consiste en la excesiva cuantificación. Según MOROTE, el TRLRHL grava el incremento de valor y, por ende, es necesario que realmente se produzca tal incremento. No obstante, el artículo 107 del TRLRHL establece un sistema de determinación objetiva de la base imponible; por ello, que el valor resultante de aplicar el citado método se separe del valor «real»⁷⁹ es un efecto consustancial a toda estimación objetiva. Y concluye que, «si fuera inconstitucional toda discrepancia entre los valores reales calculados de forma directa y los valores estimados conforme a las previsiones legales, tanto la estimación objetiva como la estimación indirectas serían inconstitucionales. Por tanto, si hay incremento (aunque sea mínimo) no se podrá alegar que no hay capacidad de pago y que la ley infringe el artículo 31.1 de la Constitución; porque nada dice la Constitución sobre cómo debe cuantificarse dicha capacidad de pago».

Contrarios a este razonamiento se muestran autores como VARONA ALABERN⁸⁰, que consideran que el hecho de que existan otros tributos estimativos no es un argumento válido para defender la constitucionalidad del IIVTNU, pues «(l)os defectos que empañen un tributo no se subsanan con las posibles irregularidades en que otros incurran». Para defender esta idea, a título de ejemplo, se vale del Impuesto de Actividades Económicas (IAE). Este impuesto grava la renta presunta derivada del ejercicio de una actividad económica y, según el citado autor, «(e)s razonable pensar que quien inicia una actividad económica lo hace para obtener un beneficio». En cambio, «(n)o es tan razonable pensar que quien vende un inmueble urbano lo haga para realizar una plusvalía, porque no siempre que se enajena un inmueble se persigue obtener una ganancia patrimonial; a veces solo interesa monetizar su valor en un momento determinado, aunque tenga lugar una minusvalía».

En definitiva, el obligado tributario solo puede optar por alegar que el incremento gravado es inexistente o mayor del que se ha producido realmente, tanto en vía administrativa como judicial. De esta manera, puede cuestionar el método de valoración aplicado por la administración, pero sin poner en duda la legalidad de la propia norma. La legalidad del TRLRHL solo podría ponerla en duda el órgano judicial, mediante la presentación de una eventual cuestión de inconstitucionalidad.

Asimismo, por todo lo expuesto, tanto en este epígrafe como anteriormente⁸¹, debemos considerar que el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad puede tener ciertas ex-

⁷⁸ MOROTE, J. [noviembre-diciembre 2013]: «La "plusvalía municipal"..., *op. cit.*

⁷⁹ Debemos poner de manifiesto que el valor real de la plusvalía, según MOROTE, «difícilmente podrá llegar a saberse con certeza, debiendo acudirse a tasaciones más o menos teñidas siempre de subjetividad».

⁸⁰ VARONA ALABERN, J. E. [2010]: «A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Quincena Fiscal*, núm. 18/2010, Editorial Aranzadi, págs. 65-89.

⁸¹ Nos remitimos a lo expuesto en el epígrafe «2.3. El IIVTNU y su relación con los principios tributarios».

pectativas de éxito en aquellos supuestos en los que se está gravando un incremento patrimonial inexistente (es decir, aquellos en los que el negocio jurídico realmente arroja una pérdida patrimonial), pues es evidente que no ha existido hecho imponible gravable. Sin embargo, no parece discutible la aplicación de un método objetivo de determinación de la base imponible en los supuestos en los que la plusvalía gravada es superior a la realmente generada, pues es habitual que esta situación se dé en otros impuestos.

En todo caso, como expone DEL AMO GALÁN⁸², «(...) mientras el Alto Tribunal resuelve la cuestión de inconstitucionalidad presentada, los ayuntamientos, como es lógico, están obligados a aplicar la ley en sus estrictos términos», por lo que deben seguir exigiendo el pago del IIVTNU teniendo en cuenta las reglas de cuantificación establecidas en el TRLRHL.

4. CONCLUSIONES

El IIVTNU es un impuesto local con una larga tradición en nuestro ordenamiento jurídico, pues su origen se remonta al Real Decreto de 13 de marzo de 1919. Por ello, no es de extrañar que su configuración haya sufrido numerosas modificaciones hasta llegar a la que rige actualmente. En tal sentido, debemos destacar la modificación operada por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, que estableció el actual método objetivo de cuantificación de la base imponible y la realizada por la Ley 52/2002, de 27 de diciembre, que eliminó la exigencia de incremento «real» de valor de los terrenos, dejando así de ser necesario que el incremento gravado coincidiera con el incremento efectivamente producido.

Actualmente, el hecho imponible del IIVTNU está constituido por el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad o la constitución o transmisión de un derecho real de goce (todo ello, en los términos establecidos por el art. 104.1 del TRLRHL). Así pues, como hemos visto, se utiliza un método objetivo de cuantificación que permite presumir que toda transmisión realizada conlleva la obtención de una plusvalía y sin atender a las condiciones concretas del negocio jurídico producido.

Ello nos lleva a plantearnos si esta presunción puede ser destruida o no mediante la presentación de pruebas de cargo en contra. La naturaleza de esta presunción no es una cuestión pacífica. Tradicionalmente, la jurisprudencia y la doctrina habían venido sosteniendo que se trataba de una presunción *iuris et de iure*, por lo que en ningún caso podía ser destruida mediante la presentación de prueba en contrario. No obstante, en estos últimos años se ha producido un cambio de tendencia, propiciado por la situación de crisis económica, según el cual el obligado tributario puede desvirtuar la citada presunción mediante la aportación de pruebas de cargo suficiente que demuestren que la plusvalía gravada es inexistente, o bien mayor a la real.

⁸² DEL AMO GALÁN, Ó. [2015]: «Cálculo de la...», *op. cit.*

A raíz de lo anterior, hemos analizado la relación del IIVTNU con los principios recogidos en el artículo 31.1 de la Constitución Española. En este sentido, el principio de capacidad económica no permite gravar una renta inexistente, por lo que si no se permitiera al sujeto pasivo aportar prueba en contra para desvirtuar la presunción, en aquellos supuestos en los que el IIVTNU gravara el incremento ficticio o superior al real, se vulneraría el citado principio constitucional. Asimismo, no podemos determinar que se produzca una infracción del principio de interdicción de confiscatoriedad, pues el mencionado principio debe analizarse en cada caso concreto. Finalmente, a nuestro juicio, se produce un incumplimiento de la prohibición de la doble imposición, pues el hecho imponible del IIVTNU concurre con la exigencia de otros tributos que gravan, aunque sea de forma parcial (solo respecto del terreno), ese mismo hecho imponible. Se trata del IRPF, el IS, el IRNR y el ISD.

Por último, las liquidaciones de IIVTNU practicadas pueden impugnarse en dos supuestos posibles: cuando el incremento gravado sea superior al real o cuando no se haya producido incremento en absoluto. Si lo que se alega en la impugnación es que la plusvalía gravada es superior a la realmente producida, pero sin poner en duda la legalidad de la norma que regula el IIVTNU, podrá impugnar la liquidación el contribuyente, ostentando este la carga de la prueba de su pretensión. Por su parte, puede también cuestionarse la constitucionalidad del impuesto, mediante el planteamiento de una inconstitucionalidad por el juez o tribunal que esté conociendo de la impugnación de la liquidación en vía judicial.

Entendemos que la cuestión de inconstitucionalidad podría tener ciertos visos de éxito en aquellos casos en los que no se haya producido un incremento en absoluto, pero no cuando el incremento gravado haya sido superior al real, pues este último es un efecto consustancial a toda estimación objetiva y el IIVTNU no es el único impuesto que se vale de este método de cálculo. De hecho, la primera cuestión de inconstitucionalidad que se ha presentado frente a este impuesto parece que se vale del primero de los dos motivos.

Aún es pronto para que el Tribunal Constitucional se pronuncie sobre el tema. Hasta entonces tan solo dispondremos, por un lado, de varios pronunciamientos de diversos juzgados y tribunales que entienden que la presunción del TRLRHL es una presunción *iuris tantum* y, por tanto, en cada caso particular enjuiciado, no ha habido un incremento real de valor de los terrenos y, en consecuencia, no hay sujeción al impuesto. Por otro, un escaso número de opiniones doctrinales y pronunciamientos judiciales que entienden que el IIVTNU podría ser inconstitucional. Pequeños avances, que, tal vez, acaben por llevar al Tribunal Constitucional a emitir un fallo estimatorio y, por tanto, a que el legislador modifique la configuración actual del IIVTNU.

Bibliografía

- ARIZCUN DE ANDRÉS, R. [2015]: «¿Se devenga la plusvalía municipal al transmitirse inmuebles que generan pérdidas?», *Estrategia Financiera*, núm. 331.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. A. [2009]: *Financiación Local. Cuatro Estudios*, Granada, Editorial Comares, págs. 185-226 (Capítulo «La posibilidad de utilizar valores de mercado para la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana»).
- AYATS VERGÉS, M. y PALÀ MONCUSÍ, R. [2013]: «La adaptación de un impuesto objetivo al ciclo económico: ¿el fin de la plusvalía municipal? (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 22 de marzo de 2012)», *Práctica Fiscal para Abogados 2013*, 1.ª ed., Editorial La Ley, Las Rozas, Madrid (La Ley 3146/2013).
- BAYARRI, F. [21 de mayo de 1988]: «Un tribunal pone en duda la constitucionalidad del impuesto municipal de plusvalía», *El País*.
- COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA FINANCIACIÓN DE LAS HACIENDAS LOCALES [2002]: «Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las haciendas locales», Madrid, págs. 89 a 94.
- DEFENSOR DEL PUEBLO [2009]: *Informe Anual*, Madrid, págs. 885 a 886.
- [2012]: *La realidad catastral en España: perspectiva del Defensor del Pueblo*, Madrid, pág. 161.
- DEL AMO GALÁN, Ó. [2015]: «Cálculo de la plusvalía en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 4.
- DÍEZ-OCHOA AZAGRA, J. M.ª [2014]: *Derecho tributario y procedimientos de desarrollo (I). Comentarios y casos prácticos*, Madrid, Ediciones CEF, 3.ª ed., págs. 92-96 y 110-111.
- JUÁREZ GONZÁLEZ, J.-M. [2014]: «La plusvalía municipal: un zombi tributario», *Escritura pública*, núm. 89, pág. 50.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.ª [febrero 2012]: «Reflexiones sobre no confiscatoriedad e Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones», *Quincenal Fiscal*, núm. 4, pág. 21.
- MAGRANER MORENO, F. J. [julio-agosto 2014]: «El IIVTNU ¿grava o no plusvalías reales?», *Tribunal Fiscal*, núm. 273, Sección Panorama, Editorial CISS (La Ley 4435/2014).
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D. [febrero 2013]: «¿Cómo debe cuantificarse el incremento de valor de los terrenos en el IIVTNU? La sorprendente Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012», *Diario La Ley*, núm. 8023, Sección Tribuna.
- [2013]: «La inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Tributos Locales*, núm. 112/2013, Renta Grupo Editorial, págs. 105-118.
- [2015]: «Planteada la cuestión de inconstitucionalidad del IIVTNU», Instituto de Derecho Local-Blog, UAM.
- MORENO SERRANO, B. [abril 2013]: «A vueltas con la fórmula de cálculo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 7, Sección Colaboraciones, Editorial La Ley, pág. 692 (La Ley 692/2013).
- [2013]: «"Plusvalía" ficticia. Controversia ante la ausencia de incremento de valor», *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, Editorial La Ley, núm. 7849/2013.

- [2015]: «Método de cálculo de la plusvalía: tocado y... ¿hundido?», *El Consultor de los Ayuntamientos*, Editorial La Ley.

MOROTE, J. [noviembre-diciembre 2013]: «La "plusvalía municipal", un impuesto cuestionado», *El Notario del Siglo XXI*, núm. 52, Práctica Jurídica.

SÁNCHEZ GARCÍA, N. [2015]: *Tributos locales. Comentarios y casos prácticos*, Madrid, Ediciones CEF, 5.ª ed., págs. 727-853 (Unidades 15 a 17. «Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana»).

VARONA ALABERN, J. E. [2010]: «A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 18/2010, Editorial Aranzadi, págs. 65-89.

ZEJALBO MARTÍN, J. [octubre 2009]: «El suelo urbanizable y la plusvalía municipal», *El Consultor Inmobiliario*, núm. 105, Sección Doctrina (La Ley 15571/2009).

- [2013]: *¿Cabe exigir la plusvalía municipal cuando ha disminuido el valor real de los bienes transmitidos?*, notarios y registradores.com.