



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

La inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

**Un estudio a la luz de la Sentencia del Tribunal Supremo
1163/2018**

Autora: Teresa Luque Romero

Tutora: María Pilar Navau Martínez-Val

5º E5

Derecho Financiero y Tributario

Madrid, a 9 de abril de 2019

A mi familia

ÍNDICE

ABREVIATURAS	2
RESUMEN.....	4
1. INTRODUCCIÓN.....	5
2. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA DESDE EL PRIMER ACERVO NORMATIVO.....	8
2.1 Origen y evolución histórica del impuesto.	8
2.2 Evolución histórica de la cuantificación de la base imponible.....	9
3. REGULACIÓN ACTUAL Y NOTAS CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA	11
3.1 Regulación actual.....	11
3.2 El problema relativo a la doble imposición.	11
3.3 Hecho imponible.	12
3.4 Características principales.	13
3.5 Sujeto pasivo.....	14
3.6 Supuestos de no sujeción.	15
3.6.1 Terrenos rústicos.....	15
3.6.2 Aportaciones de bienes a la sociedad conyugal.	16
3.6.3 Otros supuestos de no sujeción.	16
3.7 Supuestos de exención.	17
3.7.1 Exenciones por razón del objeto.	17
3.7.2 Exenciones por razón de los sujetos.	17
4. PROBLEMAS RELATIVOS AL HECHO IMPONIBLE Y CUANTIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IIVTNU.....	19
4.1 Inconstitucionalidad parcial del artículo 107 TRLRHL.	20
4.2 Inconstitucionalidad total del artículo 110.4 TRLRHL.....	22
5. VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA.....	25
6. SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE 11 DE MAYO 2017, DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD.....	30
6.1 Antecedentes jurisprudenciales.	30
6.2 Antecedentes de hecho de la Sentencia 59/2017.....	33
6.3 Posturas del Abogado del Estado y del Ministerio Fiscal.	34
6.3.1 Postura del Abogado del Estado.	34

6.3.2 Postura del Ministerio Fiscal.	36
6.4 Fundamentos Jurídicos.....	37
6.5 Propuesta de Ley.....	39
7. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9 DE JULIO DE 2018	40
7.1 Situación anterior a la Sentencia del Tribunal Supremo.	40
7.2 Antecedentes de hecho de la Sentencia.	41
7.3 Partes intervinientes en el caso.....	42
7.4 Fundamentos Jurídicos.....	43
8. EFECTOS DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD.....	48
9. CONCLUSIONES	50
BIBLIOGRAFÍA	53

ABREVIATURAS

BOE	Boletín Oficial del Estado
CC	Código Civil
CE	Constitución Española
FJ	Fundamento Jurídico
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVTM	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil
LGT	Ley General Tributaria
LHL	Ley de Haciendas Locales
LOTC	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo

TC	Tribunal Constitucional
TRLRHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales
TS	Tribunal Supremo

RESUMEN

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), también conocido como plusvalía municipal, ha sido objeto de controversia a lo largo de numerosos años, especialmente desde la crisis financiera que sufrió España a partir del año 2007. En este trabajo se pretende desarrollar la polémica surgida en torno a este impuesto, principalmente en relación con el hecho imponible y el método de cálculo de la base imponible, haciendo referencia a la vulneración del principio constitucional de capacidad económica. Además, se desarrollarán los recientes pronunciamientos, tanto del Tribunal Constitucional como del Tribunal Supremo, cuyo objetivo ha sido aportar una solución a la controvertida situación.

ABSTRACT

The “Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana” (IIVTNU) (Tax on the Increase in Value of Urban Land), has been a matter of controversy for many years, especially since the financial crisis in Spain in 2007. The aim of this work is to develop the controversy that has arisen mainly in relation to the taxable event and the method of calculating the taxable base of municipal capital gains, in connection with the violation of the constitutional principle of economic capacity. In addition, the recent pronouncements of both the Constitutional Court and the Supreme Court will be explained as their objective has been to provide a solution to the controversial situation of the tax.

Palabras clave: IIVTNU, plusvalía, principio de capacidad económica, inconstitucionalidad, Tribunal Supremo.

Key Words: IIVTNU, capital gain, principle of economic capacity, unconstitutionality, Supreme Court.

1. INTRODUCCIÓN

A raíz de la crisis financiera que sufrió España a partir del año 2007, muchos contribuyentes se vieron afectados negativamente por la obligación de liquidar el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Este impuesto grava la plusvalía que se produce en un terreno urbano no relacionada con la actuación del sujeto pasivo, sino con ocasión de la actividad llevada a cabo por los entes públicos y de la que el sujeto pasivo es beneficiario. La regulación del impuesto, en el 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, comenzó, con motivo de la crisis económica que afectó al precio de los inmuebles a través del fenómeno conocido como el “pinchazo de la burbuja inmobiliaria”, a gravar rentas en muchos casos ficticias, puesto que los terrenos empezaron a transmitirse sin el incremento de valor presunto. Además, esta situación hizo que se pusiera en cuestión el hecho de si la normativa reguladora se atenía al principio constitucional de capacidad económica recogido por el artículo 31.1 de la Constitución Española, de obligado respeto en materia tributaria.

El objetivo del presente trabajo es analizar la controversia producida alrededor del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana desde el estudio de la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio del 2018 que delimita los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de la Sentencia 59/2017 de 11 de mayo, del Tribunal Constitucional.

El Tribunal Constitucional en su sentencia 59/2017 de 11 de mayo de 2017 declaró la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Con respecto a los dos primeros artículos dicha inconstitucionalidad es parcial en la medida en que no se produzca incremento de valor de los terrenos, mientras que, en relación con el artículo 110.4, la inconstitucionalidad es total. Debido a una serie de confusiones que se produjeron a raíz de la Sentencia del Tribunal Constitucional y que expondremos más adelante, el Tribunal Supremo tuvo que pronunciarse para asegurar la uniformidad de las sentencias de los Juzgados y Tribunales y de ese modo garantizar la seguridad jurídica.

Por el impacto que posee este impuesto en las rentas de los contribuyentes, sigue siendo objeto de gran necesidad su nueva regulación ya que sólo se conoce una Propuesta de Ley publicada el 9 de marzo del 2018 en el Boletín Oficial de las Cortes Generales. Es de esperar que, en la futura regulación del impuesto, se permita la no sujeción al mismo de las transmisiones en las que no se produzcan incrementos de valor, y que dicha situación pueda ser demostrada por el contribuyente.

Con la finalidad de analizar la inconstitucionalidad del IIVTNU a la luz de la Sentencia del Tribunal Supremo 1163/2018, seguiremos la siguiente estructura:

En primer lugar, hemos considerado importante hablar del origen del impuesto y su regulación desde el primer acervo normativo, haciendo hincapié en la evolución histórica de la cuantificación de su base imponible, ya que será uno de los principales objetos de controversia analizados por el Tribunal Constitucional en su sentencia del 11 de mayo de 2017. A continuación, nos hemos adentrado en la regulación actual del impuesto y, en relación a ésta, hemos desarrollado varios aspectos: el problema relativo a la doble imposición que se puede dar entre el IIVTNU y el IRPF o el IS, el hecho imponible del impuesto junto con sus características principales, los supuestos de no sujeción y los supuestos de exención. Debemos tener en cuenta que el objeto de este trabajo es analizar la inconstitucionalidad de ciertos artículos del impuesto, y no el impuesto en si mismo, por lo que los elementos de éste los hemos comentado brevemente en el apartado 3 del trabajo, sin hacer una descripción extensa de los mismos.

Posteriormente, hemos analizado los problemas relativos al hecho imponible y a la cuantificación de la base imponible del impuesto, atendiendo especialmente a los artículos 107 y 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. En base a estos artículos, hemos planteado la controversia que surgió entre su regulación y el principio de capacidad económica reconocido en el artículo 31.1 de la Constitución Española.

A continuación, hemos procedido a analizar la sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 en la que se declara la inconstitucionalidad parcial del artículo 107.1 y 2 a) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y la inconstitucionalidad total del artículo 110.4 del mismo texto normativo. Después, por las

diversas cuestiones que se plantearon los Tribunales con respecto a la mencionada sentencia, hemos analizado la sentencia de 9 de julio del 2018 del Tribunal Supremo en la que clarifican los límites y la aplicación de la inconstitucionalidad.

Finalmente, tras comentar los efectos de dicha declaración de inconstitucionalidad, hemos desarrollado una serie de conclusiones para sintetizar lo escrito a lo largo del trabajo.

2. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA DESDE EL PRIMER ACERVO NORMATIVO

2.1 Origen y evolución histórica del impuesto.

El origen del Impuesto sobre el Incremento de Terrenos de Naturaleza Urbana, al que nos referiremos en adelante como IIVTNU, también conocido como plusvalía municipal, data del año 1919. Surgió como respuesta al déficit presupuestario que sufrían los municipios españoles ya a comienzos del siglo XX. La fundamentación de este impuesto, que sigue siendo considerada como tal hoy en día como veremos al hablar de sus características básicas, era la existencia de una plusvalía, beneficio o ventaja que experimentaba un sujeto determinado por una actuación no relacionada con él mismo. En palabras del catedrático ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA *“El mayor valor a gravar se considera inmerecido, porque no es fruto de la actividad o explotación del titular, ni resultado de una concreta actividad o inversión pública. Es un incremento de valor no ganado el que se somete a imposición”*.¹

Tras diferentes acervos normativos, como el proyecto de Ley del Conde de Bugallal de 1915 o el Proyecto de Ley del ministro Alba de 1916², se crea el Real Decreto de 13 de marzo de 1919 por el que entraba en vigor la Ley de Autorizaciones de 1917. En un comienzo, el Impuesto recibió el nombre de Arbitrio de Plusvalías, para más tarde, con la Ley de Bases de Régimen Local de 1975, pasar a llamarse Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos. Finalmente, en el año 1990 tras la promulgación de la Ley 38/1988 reguladora de las Haciendas Locales, recibió el nombre que se emplea actualmente, Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.³

¹ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “Génesis y Trayectoria del Impuesto Municipal de Plusvalía”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, REALA* n. 228, 1985, pp. 609-645.

² Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “Génesis y Trayectoria del Impuesto Municipal de Plusvalía”...

³ CASANA MERINO, F., “Los incrementos de valor inconstitucionales en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana” *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, REALA*, vol. 8, n.8, 2017, pp. 147-163.

2.2 Evolución histórica de la cuantificación de la base imponible.

La mayor polémica que encontramos con respecto a este impuesto, y que analizaremos a lo largo del trabajo, recae sobre la forma de cuantificación de su base imponible. Por eso, consideramos necesario analizar cómo la forma de cálculo de ésta ha ido variando a lo largo de algunas de las regulaciones mencionadas. En primer lugar, desde el Real Decreto de 13 de marzo de 1919 hasta la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (en adelante LRHL)⁴ la base imponible contaba con un sistema de cálculo que consistía en *“la diferencia entre el valor corriente en venta del terreno al comenzar y al terminar el periodo de imposición”*.⁵ El sistema de cálculo a lo largo de estos años permitía la corrección e impugnación de los valores aplicados para calcular el impuesto, por parte del contribuyente o de la propia Administración.

Sin embargo, con la entrada en vigor de la mencionada LRHL, comienza a realizarse el cálculo de la base imponible empleando un porcentaje sobre el valor catastral. La actual regulación del catastro inmobiliario se encuentra en el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario⁶. En el artículo 6 de éste se introducen los bienes inmuebles que serán considerados a efectos catastrales: *“1. A los exclusivos efectos catastrales, tiene la consideración de bien inmueble la parcela o porción de suelo de una misma naturaleza, enclavada en un término municipal y cerrada por una línea poligonal que delimita, a tales efectos, el ámbito espacial del derecho de propiedad de un propietario o de varios pro indiviso y, en su caso, las construcciones emplazadas en dicho ámbito, cualquiera que sea su dueño, y con independencia de otros derechos que recaigan sobre el inmueble”*.⁷ A través de este artículo podemos observar el carácter municipal del impuesto, y la trascendencia que supone que el porcentaje se aplique sobre el valor catastral, lo que nos lleva a concluir que, tal y como se establece en la Norma 3.2 del Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, *“El valor catastral de los bienes de naturaleza urbana*

⁴ Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

⁵ CASANA MERINO, F., “Los incrementos de valor inconstitucionales en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana” *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, REALA*, vol. 8, n.8, 2017, pp. 147-163.

⁶ Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

⁷ Vid. Real Decreto Legislativo 1/2004...

estará integrado por el valor del suelo y el de las construcciones, si las hubiere”.⁸ Teniendo en cuenta que el elemento de cálculo es el valor catastral, se llega a la conclusión por lo tanto de que el IIVTNU se ha de calcular con base en el valor del suelo y de las construcciones que en él se encuentran.⁹

En el artículo 108 de la LRHL se hacía referencia al “*incremento real*” del valor de los terrenos por lo que se respaldaba legalmente que el contribuyente pudiera discutir el cálculo del impuesto cuando éste tuviera por objeto una plusvalía que no se había producido realmente. Para solucionar esta situación, que no era conveniente para la Administración, se decidió suprimir el término “*real*” de la definición a partir de la Ley 51/2002 de reforma de la LRHL¹⁰.

Actualmente la plusvalía municipal viene regulada en la subsección 6º 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 Locales¹¹ (en adelante TRLRHL), concretamente entre los artículos 104 y 110, y como desarrollaremos a continuación, continúa sin introducirse la palabra “*real*” en dicha regulación.¹²

⁸ Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.

⁹ DE VICENTE DE LA CASA, F., “La concurrencia y articulación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con otros tributos que recaen sobre el mismo objeto imponible” *Crónica Tributaria*, n. 142, 2012, pp. 129-156.

¹⁰ Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.

¹¹ 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. (BOE 09 de marzo de 2004).

¹² CASANA MERINO, F., “Los incrementos de valor inconstitucionales en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana” *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, REALA*, vol. 8, n.8, 2017, pp. 147-163.

3. REGULACIÓN ACTUAL Y NOTAS CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

3.1 Regulación actual.

Como hemos introducido en el apartado anterior, el IIVTNU aparece regulado en la subsección 6ª del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLRHL, concretamente entre los artículos 104 y 110. La normativa mencionada introduce en el artículo 59.2 una enumeración de los impuestos cuya exigencia será, con carácter potestativo, llevada a cabo por los Ayuntamientos de las entidades locales, a diferencia de aquellos impuestos regulados en el apartado 1 del mismo artículo que poseen carácter obligatorio: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM). Atendiendo al artículo 59.2 TRLRHL *“Los ayuntamientos podrán establecer el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de acuerdo con esta ley, las disposiciones que la desarrollen y las respectivas ordenanzas fiscales”*.¹³

3.2 El problema relativo a la doble imposición.

El IIVTNU es un impuesto no falto de polémica, una de las cuales surge con motivo de la doble imposición que recae sobre la plusvalía, por un lado, a través del IIVTNU de manera inmediata y, por otro lado, como consecuencia de su inclusión en la base imponible sobre la que se realiza el cálculo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o del Impuesto sobre Sociedades (IS), de las personas físicas o jurídicas respectivamente. El contenido de esta polémica consiste en que mientras que el IIVTNU grava el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos y que se pone de manifiesto a través de una transmisión, en el IRPF o el IS se grava la ganancia patrimonial que se ha obtenido gracias a la mencionada transmisión. Por lo que, como vemos, se podría entender a primera vista que ambos están gravando el mismo supuesto y por lo tanto se estaría produciendo una doble imposición. En palabras del profesor Héctor B. VILLEGAS, esta situación conocida como doble imposición, se origina *“cuando el mismo destinatario legal tributario es gravado dos (o más) veces, por el mismo hecho*

¹³ 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.

imponible, en el mismo período de tiempo, y por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario".¹⁴ Para hacer frente a este problema la doctrina ha considerado que estamos hablando de supuestos diferentes, por lo que no se gravaría dos veces el mismo hecho imponible, sino que, por un lado, el IIVTNU se centra en el valor catastral y en el beneficio experimentado por el obligado tributario por poseer ese inmueble a lo largo de un periodo de tiempo, y por otro lado, el IRPF o el IS gravan el valor real, la ganancia producida por la transmisión como tal, a través de la diferencia entre el precio de venta y el de compra del terreno. Además, para solucionar la controversia, al calcular la ganancia patrimonial que se grava en el IRPF o el IS, se permitirá que se reste el importe pagado por el IIVTNU del precio de venta.¹⁵

3.3 Hecho imponible.

El hecho imponible del IIVTNU, tal y como viene regulado en el artículo 104 TRLRHL, es el siguiente: *"El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava 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"*.¹⁶

Para que se pueda producir el hecho imponible se tiene que dar una transmisión de la propiedad, o bien a título lucrativo mediante una donación, por ejemplo, o bien a título oneroso a través de la compraventa, o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio. No estará considerado por lo tanto entre estos supuestos el caso de *cesión o transmisión de aprovechamiento urbanístico*.¹⁷

¹⁴ VILLEGAS H. B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, DePalma, Buenos Aires, 2001, p. 483.

¹⁵ ÁVILA POZUELO, J., "La plusvalía municipal y la ganancia patrimonial". *INEAF*, 2016, (disponible en <https://www.ineaf.es/tribuna/la-plusvalia-municipal-y-la-ganancia-patrimonial/>; última consulta 18/02/2019).

¹⁶ 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.

¹⁷ GARCÍA GIL, F.J., *Los Tributos Municipales*, DAPP publicaciones jurídicas, Pamplona, 2002, p. 555.

3.4 Características principales.

Procedemos a continuación a explicar las notas básicas de este impuesto atendiendo a la mencionada regulación:

Se trata de un impuesto directo. Tal y como establece la Agencia Tributaria *“Son los impuestos que se aplican sobre una manifestación directa o inmediata de la capacidad económica, como la obtención de una renta o la posesión de un patrimonio”*.¹⁸ Como desarrollaremos a lo largo del trabajo, el problema del IIVTNU es que, por la forma de cálculo de su base imponible, no siempre se adecúa la exigencia del impuesto a la manifestación de la capacidad económica de los contribuyentes.

En lo referente al aspecto temporal del impuesto, nos encontramos ante un impuesto instantáneo. Es decir, su hecho imponible se agota en un periodo de tiempo determinado, concretamente en este caso, en el momento en que se produce la transmisión de la propiedad o la creación o transmisión de un derecho real de disfrute.¹⁹ El devengo del impuesto es consecuencia de la transmisión de un terreno cuya naturaleza es, en si misma, instantánea.²⁰

Es un impuesto objetivo y real, no depende del elemento subjetivo de la relación que da lugar a la transmisión o creación del derecho real de disfrute. No se basa en las características propias del sujeto pasivo. Su fundamentación viene dada por la existencia de una plusvalía o ganancia que se ha producido por una actuación o causa ajena al sujeto, ocasionadas por actuaciones que ha llevado a cabo el ente público para beneficio del lugar en el que la propiedad se encuentra.²¹

El sentido del impuesto responde por lo tanto al artículo 47 de la Constitución Española (CE): *“La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos”*.²² Además, atendiendo a lo dispuesto en numerosas ocasiones por la

¹⁸ AEAT. “¿Qué impuestos hay?” (Disponible en https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores_VT3_es_ES.html)

¹⁹ PÉREZ ROYO, I., *Capítulo XVI: Los impuestos municipales*, Pérez Royo F., Curso de Derecho Tributario, parte especial, TECNOS, Madrid, 2018, pp. 1098-1114

²⁰ CASANA MERINO, F., *El impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana*, Marcial Pons, Madrid, 1994.

²¹ GARCÍA GIL, F.J., *Los Tributos Municipales*, DAPP publicaciones jurídicas, Pamplona, 2002, pp.554.

²² Constitución Española de 1978.

doctrina “*el fundamento de este arbitrio/impuesto radica en que, por una razón de estricta justicia, deben revertir a la Comunidad las plusvalías o aumentos del valor de los terrenos cuyo origen se deba a la acción urbanística de los municipios, o a cualquier otra causa ajena al esfuerzo económico de sus propietarios*”.²³ De este modo, ante el debate de si las mejoras introducidas por los propietarios sin intervención del Ayuntamiento deberían estar también sujetas a este impuesto, el Tribunal Supremo (TS), ha entendido en numerosas ocasiones, como en la Sentencia (STS) de 28 de febrero de 1986, que los incrementos de valor del terreno que quedan sujetos al impuesto son solamente aquellos que se relacionan con las mejoras realizadas por la actuación comunitaria, dejando de lado la plusvalía que haya sido provocada por la actuación del propietario.²⁴

Para finalizar con sus características básicas diremos que se trata de un impuesto proporcional y municipal de exacción voluntaria²⁵ tal y como viene regulado, como hemos comentado anteriormente, en el artículo 59.2 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. Cada uno de los ayuntamientos establece porcentajes distintos, sobre la base imponible, que varían a lo largo de los años en función de las necesidades que se muestren en relación a su política económica.²⁶

3.5 Sujeto pasivo.

La no distinción que se produce al hablar de la transmisión a título oneroso o lucrativo en cuanto al hecho imponible adquiere importancia al hablar del sujeto pasivo ya que, en atención a este rasgo de la transmisión, se calificarán también dos tipos de sujetos pasivos. Tal y como viene regulado en el artículo 106 TRLRHL, si se trata de una transmisión a título lucrativo, el sujeto pasivo será el adquirente, tanto si es persona física como si es persona jurídica, de la propiedad o del derecho real. Si, por el contrario, la transmisión se

²³ CIRIA PÉREZ F.J., “El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana desde la jurisprudencia”, *Revista Jurídica de Navarra* n.48, 2009, pp. 98

²⁴ CASANA MERINO, F., *El impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana*, Marcial Pons, Madrid, 1994.

²⁵ PÉREZ ROYO, I., *Capítulo XVI: Los impuestos municipales*, Pérez Royo F., Curso de Derecho Tributario, parte especial, TECNOS, Madrid, 2018, pp.1100.

²⁶ DURÁN CABRÉ, J.M. y ESTELLER MORÉ, A., “La imposición sobre la riqueza en España”, *La fiscalidad en España: problemas, retos y propuestas*, PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA, n. 139, 2014, pp. 70-85.

realiza a título oneroso, el transmitente será el sujeto pasivo de la obligación tributaria²⁷ (a no ser que nos encontremos ante un caso de dación en pago por el acreedor hipotecario)²⁸. Otra polémica que encontramos en relación a este impuesto se introdujo por la posibilidad por parte del vendedor, es decir, del sujeto pasivo sobre el que recae la obligación tributaria cuando la transmisión se realiza a título oneroso, de transmitir dicha obligación al comprador. La Ley 44/2006, de 29 de diciembre de mejora de la protección de los consumidores y usuarios²⁹ prohibió la transmisión al consumidor de la obligación del pago de tributos que correspondan al profesional vendedor del terreno. Esto quedó también establecido en el Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias.³⁰ En palabras de MÓNER, presidente de la Confederación de Consumidores y Usuarios, *“el cliente no quería comprar la casa con el cargo de la plusvalía (si es que ésta fuera la única cláusula abusiva de su contrato), quería simplemente comprar la casa a un precio cierto, y no es aceptable que ese precio sea incrementado en importes cuyo pago compete al vendedor y que, más aún, se desconoce su cuantía en el momento de la compra”*.³¹

3.6 Supuestos de no sujeción.

En cuanto a los supuestos de no sujeción, encontramos tres tipos de supuestos diferenciados:

3.6.1 Terrenos rústicos.

Primero, los casos en los que los terrenos sean de naturaleza rústica.³² Atendiendo a este artículo, entendemos que el impuesto tiene la finalidad de gravar el incremento del valor de los terrenos sólo considerados de naturaleza urbana, excluyendo de este modo los terrenos rústicos que serán gravados por el IBI, tal y como se dispone en el apartado 2 del artículo 104 TRLRHL. En el caso de los mencionados terrenos rústicos nos

²⁷ PÉREZ ROYO, I., *Capítulo XVI: Los impuestos municipales*, Pérez Royo F., Curso de Derecho Tributario, parte especial, TECNOS, Madrid, 2018, p. 1107.

²⁸ MARTÍN QUERALT, J., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2018.

²⁹ Ley 44/2006, de 29 de diciembre, de mejora de la protección de los consumidores y usuarios.

³⁰ Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias.³⁰

³¹ MÓNER, F., “¿Qué es y qué está pasando con el impuesto de la plusvalía municipal? Un tributo controvertido”, *Escritura Pública*, n.51, 2014.

³² 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.

encontraremos ante un supuesto de no sujeción. Este fundamento del IIVTNU ha sido confirmado en numerosas ocasiones por el TS, como por ejemplo en la STS de 8 de junio de 1988 al declarar en el fundamento jurídico tercero lo siguiente: *“en consecuencia el carácter rústico, o mejor no urbano, de la finca transmitida en cada caso, ha de ser considerada como un supuesto de no sujeción”*.³³

Surge el problema de determinar qué ocurre cuando un terreno, siendo en su origen rústico, pasa en un momento posterior a ser urbano y una vez siendo urbano es transmitido. El TS se pronunció ya en 1989 sobre este problema estableciendo que el impuesto debía gravar el terreno desde que éste se adquirió hasta la nueva transmisión, con independencia de que durante un periodo de tiempo no tuviera la condición de urbano.³⁴

3.6.2 Aportaciones de bienes a la sociedad conyugal.

En segundo lugar, atendiendo al artículo 104. 3 TRLRHL, observamos que también se encuentran entre los supuestos de no sujeción las aportaciones que los cónyuges realicen de bienes (entendidos como bienes inmuebles) y derechos, a la sociedad conyugal, así como las adjudicaciones de los inmuebles y derechos que les correspondan debido a la disolución de dicha sociedad. Tampoco estarán sujetas al impuesto, en los casos de separación, nulidad y divorcio, las transmisiones que se realicen entre los cónyuges o a favor de los hijos, independientemente del régimen económico sobre el que se haya sustentado el matrimonio.³⁵

3.6.3 Otros supuestos de no sujeción.

En tercer lugar, simplemente mencionamos el supuesto de no sujeción con ocasión de las aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles efectuadas a la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A. regulado por el artículo 104.4.

³³ Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 1988.

³⁴ CASANA MERINO, F., *El impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pp. 106.

³⁵ Vid. Real Decreto Legislativo 2/2004...

3.7 Supuestos de exención.

En lo referente a los casos de exención encontramos a su vez diversos supuestos que vienen regulados en el artículo 105 TRLRHL y podemos distinguir en función del objeto o de los sujetos:

3.7.1 Exenciones por razón del objeto.

En atención al objeto, estarán exentos del pago del impuesto *“la constitución y transmisión de derechos de servidumbre”*; aquellos bienes que aparezcan regulados en la ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español³⁶, siempre y cuando los propietarios de dichos inmuebles puedan acreditar que las obras de mejora y conservación de estos han sido realizadas a su cargo.³⁷ También estarán exentas *“las transmisiones realizadas por personas físicas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la concesión de préstamos o créditos hipotecarios”*.³⁸ En relación con este último supuesto, la ley establece una serie de requisitos en los que no ahondaremos, pero entre los que se encuentra por ejemplo el hecho de que no se disponga, por parte del deudor o garante, de otros bienes para afrontar la deuda en su totalidad.³⁹ Además, tal y como establece JUÁREZ, en este último caso *“la bondad de la norma no es absoluta pues acude al instituto de la exención y no de la no sujeción”*.⁴⁰

3.7.2 Exenciones por razón de los sujetos.

Las exenciones en relación a los sujetos obligados al pago como son: las entidades de sector público, haciendo referencia por ejemplo al Estado, las Comunidades Autónomas, los municipios y las entidades locales que los integren; las instituciones *“benéficas o de benéfico-docentes”*⁴¹; aquellas entidades que aparecen reguladas por la Ley 30/1995, de

³⁶ Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español,

³⁷ 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.

³⁸ 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.

³⁹ Vid. Real Decreto Legislativo 2/2004

⁴⁰ JUÁREZ, J., “La plusvalía municipal: un zombi tributario”, *Escritura Pública*, n.50, 2014.

⁴¹ 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.

8 de noviembre, de ordenación y supervisión de seguros privados;⁴² , “*los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto a los terrenos afectos a estas*”⁴³; la Cruz Roja Española y aquellas personas o entidades que por convenio internacional se les ha reconocido la exención al impuesto.⁴⁴

Muchos han sido los defensores de que los supuestos en los que no se produzca incremento real de valor de los terrenos deben ser considerados como supuestos de no sujeción, tal y como desarrollaremos a continuación.

⁴² Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de seguros privados

⁴³ 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.

⁴⁴ Vid, Real Decreto Legislativo 2/2004.

4. PROBLEMAS RELATIVOS AL HECHO IMPONIBLE Y CUANTIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IIVTNU.

En los años anteriores al 2007, España contaba con una economía en crecimiento que se manifestó entre otros aspectos en una burbuja inmobiliaria, por lo que el sector de la construcción fue objeto de una enorme expansión. El precio medio de las viviendas en España aumentó en un 150%. Tal y como expresa CHICO DE LA CÁMARA *“Hasta el comienzo de la crisis los precios de los inmuebles siempre habían experimentado una tendencia alcista “incrementándose de valor con el paso del tiempo”. No se cuestionaba que la transmisión de un inmueble pudiera generar “pérdidas de valor” por lo que el legislador tributario en coherencia con esta presunción racional basada en máximas de experiencia estimaba de acuerdo con el artículo 107 LRHL una revalorización de aproximadamente un 3 por 100 anual”*.⁴⁵ Sin embargo, la crisis económica que atravesó el país a partir del año 2007 afectó en gran medida a la burbuja inmobiliaria reduciéndose considerablemente la venta de los inmuebles y produciéndose de esta manera un gran descenso de los precios. De la mano de este fenómeno, se acrecentó la problemática referida al IIVTNU. Como comenzó a observar gran parte de la doctrina a partir de los años de la crisis, se estaba pagando por la revalorización de los terrenos cuando estos verdaderamente estaban perdiendo valor.⁴⁶

La primera problemática a la que podemos hacer referencia encuentra su origen en la consideración del hecho imponible del impuesto. Como hemos comentado en el capítulo anterior, el fundamento del IIVTNU recae en la plusvalía que supone para los propietarios de los terrenos urbanos el hecho de que se produzcan actuaciones por parte de los ayuntamientos con motivo del crecimiento y mejora, tanto a través de obras como de servicios, de las ciudades.⁴⁷ Así, en atención al ya expuesto artículo 47 CE, los propietarios de los terrenos han de devolver a los entes públicos el incremento de valor de sus terrenos urbanos por la actuación que estos realizan. Este fundamento aparece en numerosas sentencias del TS, a título ejemplificativo encontramos la STS de 5 de febrero de 2001 que dispone lo siguiente: *“no es cierto, como veremos después, considerar que*

⁴⁵ CHICO DE LA CÁMARA, P., “Pérdidas de valor en el IIVTNU y el Principio de Capacidad Económica”, *Tributos Locales*, n. 111, 2013, p.12.

⁴⁶ ZÚÑIGA, A., “El futuro de la Plusvalía Municipal”, *Escritura Pública*, n.48, 2014.

⁴⁷ CIRIA PÉREZ F.J., “El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana desde la jurisprudencia”, *Revista Jurídica de Navarra* n.48, 2009, pp. 211-250.

*el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos grava plusvalías, como ganancias de capital, que exteriorizan capacidad económica o de pago, porque prima más en dicho tributo su justificación por el beneficio recibido y su devolución a la Comunidad”.*⁴⁸

La Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 59/2017, como veremos posteriormente, ha declarado inconstitucional y nulo el artículo 107 en tanto se dé la inexistencia de incremento de valor del terreno. Atendiendo a lo que acabamos de exponer, podría resultar contradictoria esta afirmación ya que hemos defendido que el fundamento del impuesto no es tanto la capacidad económica como la devolución a la comunidad de los beneficios recibidos. Sin embargo, debemos tener en cuenta que lo que sí ha de gravar el impuesto, en respeto al principio constitucional de capacidad económica que desarrollaremos en adelante, es una riqueza, si no real, al menos potencial, tal y como expone el Abogado del Estado del proceso que dio lugar a dicha sentencia.⁴⁹

4.1 Inconstitucionalidad parcial del artículo 107 TRLRHL.

Analizaremos a continuación los artículos que han sido objeto de estudio por numerosos tribunales hasta llegar finalmente a la declaración de nulidad e inconstitucionalidad del Tribunal Constitucional (TC) en la sentencia de 11 de mayo de 2017. En primer lugar, haremos referencia al artículo 107 apartado 1 y apartado 2 a) del TRLRHL que regula el método de cuantificación de la base imponible del IIVTNU y ha sido declarado parcialmente inconstitucional.

“Artículo 107. Base imponible.

- 1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.*

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

⁴⁸ Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2001.

⁴⁹ GESTIÓN TRIBUTARIA TERRITORIAL, “Situación actual del impuesto de plusvalía”, *Boletín Jurídico GTT*, 2018, pp. 1-46 (disponible en <https://boletinjuridico.gtt.es/wp-content/uploads/2018/10/SITUACION-ACTUAL-DEL-IIVTNU.pdf> última consulta 1/02/2018).

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

a) *En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. (...)*.⁵⁰

Como podemos apreciar, y hemos comentado anteriormente, se ha suprimido de la regulación contenida en este artículo el término “*real*” referente al valor del terreno.

El artículo 107 del TRLRHL no solo establece un método objetivo de cálculo, sino que, además, este cálculo se centra en un mecanismo que tiene en cuenta, por un lado, el valor catastral, al que se refiere el artículo 104 TRLRHL al hablar del “incremento de valor” y, por otro lado, el número de años desde la anterior transmisión. La ley no atiende al valor real, sino a un valor que considera, de manera objetiva, es el imputable según el número de años que se haya poseído el terreno. Si atendemos al valor catastral para realizar el cálculo de la base imponible nos alejamos del valor real de mercado, aunque éste sea uno de los parámetros utilizados para el cálculo de dicho valor administrativo, no podemos olvidar que se establece de forma objetiva, por lo que su ajuste a la realidad no es tan inmediato como las fluctuaciones que se pueden producir en el mercado inmobiliario.⁵¹

Por otro lado, observamos que el artículo 107.1 TRLRHL establece que “*habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo*”.⁵² Al hacer referencia solamente al momento de devengo del impuesto, podemos llegar a la conclusión de que hablar de “incremento” no es del todo adecuado ya que haría falta estudiar un valor, y posteriormente otro distinto, para observar si realmente se ha producido un aumento. Sin embargo, en el artículo 107 TRLRHL no se produce una comparación entre el valor de adquisición y el valor de transmisión del terreno. De manera que, utilizando estos métodos objetivos, todo terreno que haya sido poseído durante al menos un año será

⁵⁰ 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.

⁵¹ CREMADES SHULZ, M., y VÉLEZ FRAGA, M., “Una reflexión sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 2017, pp. 29-39.

⁵² 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.

susceptible, según la ley, de haber sufrido un incremento de valor, aunque este no sea real.⁵³

Consideramos importante hacer mención al hecho de que desde el año 1988 a través de la Ley 39/ 1988, de 28 de diciembre, mencionada anteriormente y a la que nos referimos como LRHL, se establece para la cuantificación de la base imponible del impuesto la forma objetiva⁵⁴. Debemos tener en cuenta que el artículo 50 apartado 3 de la ley General Tributaria (LGT) establece lo siguiente en referencia al método de estimación objetiva: *“Las bases imponibles se determinarán con carácter general a través del método de estimación directa. No obstante, la ley podrá establecer los supuestos en que sea de aplicación el método de estimación objetiva, que tendrá, en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios”*.⁵⁵ Además, con este método de estimación objetiva el legislador hizo, tal y como apuntan CABRERA GALEANO y FRANCISCO BLANCO, que no se atendiera a las circunstancias concretas del terreno en cuestión, ni de la transmisión del mismo, ni de la posible plusvalía o minusvalía que haya experimentado el obligado tributario⁵⁶.

4.2 Inconstitucionalidad total del artículo 110.4 TRLRHL.

El siguiente artículo que declara inconstitucional el TC en su sentencia 59/2017 es el artículo 110.4 TRLRHL que establece lo siguiente:

Artículo 110. Gestión tributaria del impuesto.

4. Los ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de aquella dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este

⁵³SIMÓN ACOSTA, E., y VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEBA, A., *Curso de Hacienda Local, recursos, presupuesto y gastos*, Thomson, Aranzadi, 2011.

⁵⁴ GRAU RUIZ, M.A., “La azarosa regulación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y los límites constitucionales a la falta de consideración legislativa de la realidad de las plusvalías en el ámbito municipal”, *Foro, Nueva época*, vol.20, n. 1, 2017, pp. 399-414.

⁵⁵ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁵⁶ CABRERA GALEANO, M., y FRANCISCO BLANCO, D., “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana: problemática constitucional y perspectivas de futuro”, *Revista jurídica*, Madrid, 2018, pp.1-22, (disponible en <http://www.madrid.org/revistajuridica/attachments/article/114/EI%20IIVTNU%20Problematica%20constitucional%20y%20perspectivas%20de%20futuro.pdf>; última consulta 15/02/2019).

artículo. Respecto de dichas autoliquidaciones, el ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas.

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

Lo que aparentemente se desprende de este artículo es que, no será posible llevar a cabo prueba alguna por parte del contribuyente de que se ha producido un descenso del valor del terreno, o que éste no ha experimentado incremento alguno. En relación con lo que hemos expuesto anteriormente, como explica ORÓN MORATALL, el problema de si esta presunción es “*iuris et de iure*” y admite prueba en contrario, o “*iuris tantum*” y no la admite, “*puede entenderse resuelto en el sentido de no admitir prueba en contrario desde el momento en que la Ley ya no se refiere al incremento real del valor*”.⁵⁷

La polémica acerca de la posibilidad de aportar prueba en contrario al pago del IIVTNU ya existía en épocas pasadas. Ya en el 1944, en relación con la derogada Ley Reguladora de las Haciendas Locales, de 28 de diciembre de 1988, CASANA muestra en su obra “*El Impuesto sobre el incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*” la opinión crítica de la doctrina al observar que no se regulaba la posibilidad de que el obligado tributario aportara la prueba necesaria para demostrar que en realidad no se había producido un incremento en el valor del terreno. Algunos autores entendieron que la posibilidad de aportar prueba en contrario se presumía y que, de esa manera, los Ayuntamientos, a pesar de no poder introducir métodos de cálculo de la base imponible distintos al establecido legalmente, sí podían aceptar la prueba de que el impuesto no debía ser aplicado si se acreditaba que no se había producido plusvalía.⁵⁸

En relación con la regulación actual, vemos cómo en numerosas ocasiones la jurisprudencia ha venido admitiendo que se aporte prueba pericial acerca de la

⁵⁷ ORÓN MORATALL, G., “Capítulo V. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, en MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Los Tributos Locales*, Aranzadi, Navarra.

⁵⁸ CASANA MERINO, F., *El impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana*, Marcial Pons, Madrid, 1994.

inexistencia de plusvalía del terreno. Sin embargo, lo que realmente establece la ley en este artículo es, en el fondo, la imposibilidad por parte del obligado tributario de que se muestre que no se ha incrementado el valor del terreno.⁵⁹

⁵⁹ CREMADES SHULZ, M., y VÉLEZ FRAGA, M., “Una reflexión sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *Actualidad Jurídica Uriá Menéndez*, 2017, pp. 29-39.

5. VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

A la hora de tratar los problemas inherentes a la plusvalía municipal, no podemos dejar de tener en cuenta los principios generales del Derecho Financiero reconocidos en el artículo 31.1 CE: *“Todos 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”*.⁶⁰

De este modo observamos que los principios que rigen la actuación del legislador y de la Administración tributaria son los siguientes: el principio de generalidad, el principio de igualdad, el principio de progresividad y no confiscación y el principio de capacidad económica.

Como principios constitucionales, gozan del carácter de vinculantes, no sólo para los ciudadanos sino también para todos los Jueces y Tribunales que forman parte del poder judicial, así como para el poder ejecutivo y legislativo. Este carácter vinculante se desprende del artículo 9.1 CE que establece que *“Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico”*.⁶¹ De este modo, los principios mencionados son un *“derecho-deber”*⁶² y aparecen ubicados dentro de la Constitución en el Título I Capítulo II el cual se refiere a los *“Derechos y deberes de los ciudadanos”*.⁶³

Haciendo referencia, ya en modo concreto, al principio de capacidad económica, el Tribunal Constitucional se pronunció en la STC 27/1981, de 20 de julio, estableciendo que *“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”*.⁶⁴

⁶⁰ Constitución Española de 1978.

⁶¹ Vid Constitución...

⁶² VAQUERA GARCÍA, A., “El principio de capacidad económica en España: ¿Vigencia o superación de facto? Supuestos problemáticos en la imposición directa estatal y en el gravamen municipal sobre las plusvalías”, *Revista jurídica de la Universidad de León*, n.4, 2017, pg 104

⁶³ Vid. VAQUERA GARCÍA, A., “El principio de capacidad económica en España...”.

⁶⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio.

Tal y como desarrolla CASANA, el principio de capacidad económica es tanto un “*fundamento*” como una “*medida*” de tributación. Que sea una medida significa que debe ser aplicado atendiendo a cada individuo (a diferencia por ejemplo del principio de progresividad que es aplicado a todos por igual).⁶⁵ Con esto se refiere el artículo 31.1 de la Constitución cuando habla de que “*todos contribuirán al sometimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica*”⁶⁶ El TC ha mantenido a lo largo de numerosas sentencias, como la STC 96/2002, de 25 de abril; la STC 71/2014, de 6 de mayo; y la STC 194/2000, de 19 de julio; el doble sentido de este principio constitucional, como medida y fundamento, como expresan CABRERA GALEANO y FRANCISCO BLANCO “*el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado no puede llevarse a cabo de cualquier manera, sino única y exclusivamente “de acuerdo con” la capacidad económica y, en el caso de los impuestos, también “en función de” su capacidad económica.*”⁶⁷

Por otro lado, debemos tener en cuenta que tal y como expresa GRAU RUIZ, “*el principio de capacidad económica no sólo se predica del sistema tributario en su conjunto, sino que debe estar presente en cada impuesto, en tanto que presupuesto mismo de la tributación*”.⁶⁸

Atendiendo a VAQUERA GARCÍA en su estudio sobre el principio de capacidad económica en España, para este autor el problema radica “*en poner de manifiesto que con la forma de calcular la base imponible, aplicando unos porcentajes sobre el valor catastral del terreno y no mediante la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión del inmueble, como se hace en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se estaba incidiendo sobre una riqueza irreal, es decir, sobre un supuesto en el*

⁶⁵ CASANA MERINO, F., “Los incrementos de valor inconstitucionales en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana” *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, REALA*, vol. 8, n.8, 2017, pp. 147-163.

⁶⁶ Constitución Española de 1978.

⁶⁷ CABRERA GALEANO, M., y FRANCISCO BLANCO, D., “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana: problemática constitucional y perspectivas de futuro”, *Revista jurídica*, Madrid, 2018, pp.1-22, (disponible en <http://www.madrid.org/revistajuridica/attachments/article/114/El%20IIVTNU%20Problematica%20constitucional%20y%20perspectivas%20de%20futuro.pdf>; última consulta 15/02/2019).

⁶⁸ GRAU RUIZ, M.A., “La azarosa regulación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y los límites constitucionales a la falta de consideración legislativa de la realidad de las plusvalías en el ámbito municipal”, *Foro, Nueva época*, vol.20, n. 1, 2017, pp. 399-414.

que no existía tal riqueza”.⁶⁹ Para entender a lo que se refiere este autor al hablar de “riqueza irreal” nos centraremos en la distinción que realiza CASANA entre lo que se conoce como renta potencial y la renta ficticia. Según este autor, apoyado en la jurisprudencia, *“el gravamen de una renta potencial puede ser inconstitucional si resulta contrario a la capacidad económica. El gravamen de una renta ficticia vulnera siempre el principio de capacidad económica”*.⁷⁰ Para MARTÍN RUIZ, la renta ficticia es aquella que no podría haber sido obtenida en ningún caso ya que los supuestos en los que encuentra razón nunca se han producido. En el caso de las rentas potenciales por otro lado sí se podrían haber producido pero el obligado tributario ha decidido no llevar a cabo la actuación por la cual tendrían razón de ser. En diversas ocasiones se pronunció el TC acerca de las rentas potenciales y las rentas ficticias o irreales, como por ejemplo en el fundamento jurídico (FJ) número 3 de la STC 26/2017 de 16 de febrero en la que declara que *“una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal”*.⁷¹ Atendiendo a lo dicho por CASANA, *“Todo tributo al ser aplicado ha de gravar una manifestación de riqueza real o potencial, y vulnera el principio de capacidad económica una regulación que permita gravar riquezas meramente virtuales o ficticias”*.⁷² También en referencia a esta cuestión se pronunció el TC en la sentencia que más tarde desarrollaremos y que gravitó de manera especial sobre el principio que estamos analizando. El TC llegó a la conclusión de que el principio de capacidad económica no solamente debe ser observado, sino que también ha de ser puesto en relación y concordancia con el principio de no confiscatoriedad que se desprende de la misma manera del artículo 31.1 CE y que *“obliga a no agotar la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir”*.⁷³

⁶⁹ VAQUERA GARCÍA, A., “El principio de capacidad económica en España: ¿Vigencia o superación de facto? Supuestos problemáticos en la imposición directa estatal y en el gravamen municipal sobre las plusvalías”, *Revista jurídica de la Universidad de León*, n.4, 2017, pp. 127-128.

⁷⁰ CASANA MERINO, F., “Los incrementos de valor inconstitucionales en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana” *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, REALA*, vol. 8, n.8, 2017, pp. 147-163.

⁷¹ Sentencia del Tribunal Supremo 26/2017, de 16 de febrero.

⁷² CASANA MERINO, F., “Los incrementos de valor inconstitucionales en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana” *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, REALA*, vol. 8, n.8, 2017, pp. 147-163.

⁷³ CREMADES SHULZ, M., y VÉLEZ FRAGA, M., “Una reflexión sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 2017, P.31.

La actualidad en materia tributaria convierte al principio de capacidad económica en un ideal que no siempre es respetado o aplicado. La necesidad, que muestra en ocasiones el legislador, de asegurar unos ingresos tributarios, hace que la regulación no sea siempre acorde a la capacidad económica del contribuyente o incluso al propio principio de igualdad, como hemos mencionado anteriormente, otro de los principios recogidos en el artículo 31.1 CE reguladores de la actuación de los poderes públicos en materia tributaria.⁷⁴

Aunque no es objeto como tal de estudio en este trabajo, cabe hacer referencia al principio de igualdad tributaria. Este principio regulador del sistema ha de ser aplicado de manera generalizada, sin embargo, el TC ha defendido en algunas sentencias que cabe la existencia de normas que no se apoyen en dicho principio siempre que esto sea con carácter puntual, y el hecho de que se prescinda de aplicar el principio de igualdad no conlleva la inconstitucionalidad de la norma en cuestión. Pero esto nos lleva a plantearnos también lo contrario, es decir, que el hecho de que una norma tenga vocación de uniformidad como es el IIVTNU no implica que ya de por sí sea constitucional en su aplicación generalizada sin atender al caso concreto.⁷⁵

También consideramos importante mencionar el hecho de que, junto con el principio de capacidad económica, se planteó la inconstitucionalidad del IIVTNU en relación con el derecho a la tutela judicial efectiva reconocido por el artículo 24.1 CE: *“Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión”*.⁷⁶ El Tribunal Constitucional se pronunció acerca de este principio en respuesta a las cuestiones de inconstitucionalidad que plantearon tanto el Juzgado N°3 de Donostia como el Juzgado N°3 de Vitoria Gasteiz, y que más tarde analizaremos, y estableció que si se produce vulneración por parte del IIVTNU de algún principio constitucional, esta tiene en todo caso relación con el principio de capacidad económica. Tal y como establece RUIZ DEL PORTAL RUIZ GRANADOS *“la duda planteada debe*

⁷⁴ CREMADES SHULZ, M., y VÉLEZ FRAGA, M., “Una reflexión sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 2017,.

⁷⁵ CASANA MERINO, F., “Los incrementos de valor inconstitucionales en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana” *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, REALA*, vol. 8, n.8, 2017, pp. 147-163.

⁷⁶ Constitución Española de 1978.

*circunscribirse a la vulneración de aquel mandato constitucional (el principio de capacidad económica), y no a la perspectiva del derecho de defensa en el proceso contencioso-administrativo”.*⁷⁷

Finalizaremos este apartado volviendo a hacer referencia al principio de capacidad económica y es que, debemos tener muy en cuenta que los impuestos no pueden gravar rentas ficticias ya que de este modo se encuentran vacíos de contenido y no son acordes al principio de capacidad económica de nuestra Constitución, por lo que el Tribunal Constitucional puede mostrarse en desacuerdo con su existencia y declarar su inconstitucionalidad total o parcial, para el sujeto pasivo que hace frente al tributo, se puede producir una situación de auténtica injusticia.⁷⁸

⁷⁷ RUIZ DEL PORTAL RUIZ GRANADOS, E., “Inconstitucionalidad de la “plusvalía municipal”, *Revista la Toga*. 2017 (disponible en <https://www.revistalatoga.es/inconstitucionalidad-la-plusvalia-municipal/>; última consulta 2/02/2019).

⁷⁸ VAQUERA GARCÍA, A., “El principio de capacidad económica en España: ¿Vigencia o superación de facto? Supuestos problemáticos en la imposición directa estatal y en el gravamen municipal sobre las plusvalías”, *Revista jurídica de la Universidad de León*, n.4, 2017, pp.101-134.

6. SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE 11 DE MAYO 2017, DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD.

6.1 Antecedentes jurisprudenciales.

En primer lugar consideramos importante hacer referencia a los antecedentes jurisprudenciales de la conocida STC de 11 de mayo de 2017 cuyo fallo declara: *“Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declarar que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”*.⁷⁹

Como hemos observado a lo largo del trabajo, el IIVTNU ha sido motivo de gran controversia a lo largo de su historia y diversas regulaciones. Encontramos numerosos antecedentes jurisprudenciales, tribunales de Cuenca, Valencia y Andalucía, entre otros, que mostraron su postura a favor del contribuyente haciendo ver que, si se aplicaba la fórmula matemática reconocida por el TRLRHL y demás regulaciones forales, esto provocaba liquidaciones sobre plusvalías futuras e incluso ficticias. De este modo encontramos una gran concurrencia de sentencias en las que se mostraba el desacuerdo por parte de dichos tribunales de aplicar la normativa mencionada cuando se produjeran pérdidas en la transmisión de los bienes inmuebles.⁸⁰

Precediendo a la Sentencia que procedemos a analizar en este trabajo, encontramos dos pronunciamientos del TC de gran importancia, que repercutieron en gran medida en los argumentos empleados por el mencionado Tribunal para finalmente fallar a favor de la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLRHL. Estas sentencias son: por un lado, la Sentencia 26/2017 de 16 de febrero por la que se declararon inconstitucionales y nulos los artículos 4.1, 4.2.a) y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) del Territorio Histórico de Guipúzcoa, aunque solamente cuando son sometidas a tributación situaciones en las que se produzca una inexistencia

⁷⁹ Sentencia del Tribunal Supremo 59/2017 de 11 de mayo.

⁸⁰ GRAU RUIZ, M.A., “La azarosa regulación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y los límites constitucionales a la falta de consideración legislativa de la realidad de las plusvalías en el ámbito municipal”, *Foro, Nueva época*, vol.20, n. 1, 2017, pp. 399-414.

de incrementos de valor.⁸¹ Por otro lado, la Sentencia 37/2017 de 1 de marzo declara inconstitucionales y nulos los artículos 4.1, 4.2.a) y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, reguladora del IIVTNU en el Territorio Histórico de Álava, también solamente cuando graven situaciones en las que no se produzcan incrementos de valor.⁸²

Como declara CASANA, *“estos tres sistemas, en lo que se refiere a los criterios aplicables para la determinación de la base imponible son sustancialmente idénticos”*.⁸³ En el primero de los casos, la sentencia 26/2007 del TC, se analizó la inconstitucionalidad de los artículos 4.1, 4.2a) y 7.4 de *Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, de Guipuzkoa, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*.⁸⁴ Como ejemplificación para realmente demostrar que como dice CASANA los artículos eran completamente idénticos mostraremos aquí el artículo 4.1 que coincide de manera prácticamente exacta con el artículo 107.1 del TRLRHL:

“La base imponible de este Impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años. A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 3”.⁸⁵

Los acontecimientos que acompañaron a esta primera sentencia del TC fueron, de manera resumida, los siguientes: se procedió a la venta de un inmueble situado en Irún que había sido adquirido por un lado en 2003 por un precio de más de tres millones de euros y cuyo precio de venta era de seiscientos mil euros. El ayuntamiento del término municipal le obligó a pagar, a la entidad mercantil propietaria del bien que procedía a realizar la venta, el IIVTNU por importe de dieciocho mil euros.⁸⁶ Como consecuencia a esta situación

⁸¹ Sentencia del Tribunal Supremo 26/2017, de 16 de febrero.

⁸² Sentencia del Tribunal Constitucional 37/2017, de 1 de marzo.

⁸³ CASANA MERINO, F., “Los incrementos de valor inconstitucionales en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana” *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, REALA*, vol. 8, n.8, 2017, p.154.

⁸⁴ NORMA FORAL 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

⁸⁵ Vid. NORMA FORAL 16/1989, de 5 de julio...

⁸⁶ RUIZ DEL PORTAL RUIZ GRANADOS, E., “Inconstitucionalidad de la “plusvalía municipal”, *Revista la Toga*. 2017 (disponible en <https://www.revistalatoga.es/inconstitucionalidad-la-plusvalia-municipal/>; última consulta 2/02/2019).

aparentemente confiscatoria, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de San Sebastián decidió plantear una cuestión de inconstitucionalidad ante el TC por diversos motivos: en primer lugar, en defensa al principio de capacidad económica reconocido en nuestra constitución, en segundo lugar, en relación con la prohibición de confiscatoriedad y por último por la vulneración del derecho de defensa por parte del obligado tributario⁸⁷. En respuesta, el TC se pronunció como ya hemos mencionado en la Sentencia 26/2017 de 16 de febrero y como consecuencia se promulgó el *Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo*⁸⁸ por el que se modificó el régimen foral de Guipúzcoa en relación con el IIVTNU.

El segundo pronunciamiento del TC de gran transcendencia, anterior a la sentencia que analizamos, fue como hemos mencionado la Sentencia 37/2017 de 1 de marzo que resolvió la cuestión de inconstitucionalidad, con los mismos argumentos que el Juzgado de San Sebastián, planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Vitoria-Gasteiz. La cuestión surgió a raíz de la polémica producida por la venta de una vivienda cuya propietaria la había adquirido por el precio de alrededor de trescientos treinta y nueve mil euros y la había vendido posteriormente por un valor de trescientos treinta y cinco mil euros, siendo obligada esta propietaria como contribuyente a abonar en concepto de pago del IIVTNU una cuantía de alrededor de trece mil euros.⁸⁹ El TC siguiendo la actuación llevada a cabo en su sentencia anterior decidió también declarar la inconstitucionalidad (en caso de pérdidas) de los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la *Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de Álava*⁹⁰. Como ocurrió en el caso de Guipúzcoa también se llevo a cabo la promulgación del *Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 28 de marzo, relacionado con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*.⁹¹

⁸⁷ Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo, por el que se modifica el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana

⁸⁸ Vid. Decreto Foral Norma 2/2017...

⁸⁹ RUIZ DEL PORTAL RUIZ GRANADOS, E., “Inconstitucionalidad de la “plusvalía municipal”, *Revista la Toga*. 2017 (disponible en <https://www.revistalatoga.es/inconstitucionalidad-la-plusvalia-municipal/>; última consulta 2/02/2019).

⁹⁰ Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

⁹¹ Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 28 de marzo, relacionado con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Después de ver los principales antecedentes de la Sentencia del TC 59/2017 procedemos a continuación a centrarnos en esta sentencia, protagonista de la tan esperada reforma de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLRHL.

6.2 Antecedentes de hecho de la Sentencia 59/2017.

Los hechos que dieron lugar a la sentencia, de manera resumida, son los siguientes: en el año 2003, “Rentas y Vitalicios S.L.”, entidad mercantil dedicada a la promoción inmobiliaria adquirió un conjunto de terrenos sobre los que construyó setenta y tres viviendas. Estas viviendas fueron posteriormente adjudicadas por ejecución hipotecaria a la empresa Unicaja Banco, S.A.U. por el 50% de su valor. El Ayuntamiento de Jerez de la Frontera, el día 14 de julio de 2014 giró varias liquidaciones con motivo de la mencionada transmisión por el IIVTNU. Debemos tener en cuenta que ante el giro de una liquidación por parte de un ayuntamiento el contribuyente, en el plazo de un mes, podrá pedir que se revise dicha liquidación a través de la figura procesal del recurso de reposición (o reclamación económico-administrativa en caso de que el ayuntamiento sea considerado “de gran población”), mientras que, si se trata de una autoliquidación, el plazo será de cuatro años para rectificar la autoliquidación a través de solicitud de ingresos indebidos. De esta manera, la entidad “Rentas y Vitalicios S.L.” interpuso el recurso mencionado el cual fue desestimado el 21 de octubre de 2004 por el teniente del Alcalde. Como siguiente paso al recurso interpuesto, la entidad decidió presentar un recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Jerez de la Frontera. A partir de este momento, mediante providencia el día 8 de junio de 2016, se dio oportunidad tanto al Ministerio Fiscal como a las partes de que alegaran la posible inconstitucionalidad del IIVTNU en cuanto al cálculo objetivo del mismo y como este se encontraba en contraposición con el artículo 31.1 de la CE referente a la capacidad económica, siempre y cuando esta valoración afectara a las manifestaciones de rentas ficticias.⁹² El Juzgado contó con la aprobación de ambos, el Ministerio Fiscal y la entidad parte del procedimiento, mientras que el Ayuntamiento se opuso a que se presentara la mencionada cuestión. El Juzgado finalmente consideró que el caso recogía los hechos suficientes como para presentar la cuestión de constitucionalidad ante el TC.

⁹² Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo.

Como hemos mencionado, concretamente la cuestión de inconstitucionalidad versaba sobre los artículos correspondientes al IIVTNU del Real Decreto Legislativo 2/2004 en contraposición con el artículo 31.1 CE cuando la valoración objetiva recogida en los primeros afectara a la capacidad económica regulada en el segundo. Concretamente dicha cuestión de inconstitucionalidad hace referencia al artículo 107 TRLRHL que tal y como expone la STC 59/2017 *“acoge una regla para la determinación de los incrementos de valor que tiene un carácter imperativo, sin que exista ningún precepto que prevea la posibilidad de utilizar otro método alternativo de cuantificación de las plusvalías municipales”*.⁹³ Este carácter imperativo del método de cuantificación lleva consigo la obligación de ser aplicado a pesar de que se produzca una minusvaloración, que a su vez no está contemplada por la norma.

6.3 Posturas del Abogado del Estado y del Ministerio Fiscal.

Con motivo de la cuestión planteada encontramos, como es lógico, dos posturas contrapuestas, por un lado la del Abogado del Estado, a favor de la regulación del artículo 107 TRLRHL, y por otro lado la del Ministerio Fiscal, acorde a lo dispuesto con el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Jerez de la Frontera, a favor de la declaración de nulidad e inconstitucionalidad, entendidas de manera restrictiva a ciertos casos como desarrollaremos a continuación.

6.3.1 Postura del Abogado del Estado.

Comenzaremos explicando la defensa de la regulación del Abogado del Estado. Éste, con fecha 28 de febrero de 2017, comenzó planteando dos especificaciones: en la primera hizo referencia al método de cálculo del artículo 107 TRLRHL alegando que éste, en todo caso, sólo debería ser considerado inconstitucional en la medida en que grave rentas ficticias, pero que no lo sería en los demás casos, aquellos en los que realmente se haya producido un aumento del valor del inmueble, por lo que debería ser demostrada esta pérdida de valor con la finalidad de que se declarara, en el caso concreto, que la aplicación de la norma es inconstitucional. La segunda especificación recae sobre el apartado 2 b), c) y d) del artículo 107 TRLRHL y defiende que no deben ser objeto de estudio ya que el caso que ha dado lugar a la cuestión de inconstitucionalidad no viene recogido en estos subapartados, que versan sobre *“transmisión de derechos reales de goce limitativos de*

⁹³ Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo.

*dominio”, “derecho a elevación de plantas sobre un edificio o terreno” y “supuestos de expropiaciones forzosas”*⁹⁴

A partir de las mencionadas especificaciones previas, el Abogado del Estado realiza una reflexión acerca del cambio normativo que se produjo a través de la Ley 51/2002 por la que se reforma la Ley 39/1988 Reguladora de las Haciendas Locales⁹⁵. Este cambio normativo hizo que se perdiera la oportunidad por parte del contribuyente de impugnar la liquidación en caso de que esta llevara consigo gravar rentas ficticias como consecuencia de la pérdida de valor del inmueble. El Abogado del Estado muestra su postura en favor a la regulación del artículo 107 TRLRHL alegando que la cuantificación de la base imponible del IIVTNU no entra en discrepancia con el principio de capacidad económica ya que no hay que atender a la pérdida del valor de los terrenos, que no niega que se pueda producir, sino a la riqueza potencial que, en todo caso, independientemente del valor, se produce como consecuencia de la actividad de urbanismo llevada a cabo por el municipio. El Abogado del Estado apoya su argumento en el ya comentado artículo 47 CE, recogido en el Capítulo III, que versa sobre los principios rectores de la política social y económica: *“la comunidad participará en las plusvalías que genera la acción urbanística de los entes públicos”*⁹⁶. Con este motivo, el Abogado del Estado defiende la cuantificación del impuesto sobre el valor catastral del terreno y no sobre el valor de mercado que estaría más relacionado con las circunstancias concretas de cada caso. Alega que el valor catastral es el que ha considerado el legislador como aquel más idóneo para gravar tanto el IIVTNU como el IBI y argumenta que, si existe objeto de controversia, este no debería originarse por su aplicación en relación con la capacidad económica de los contribuyentes, si no por la falta de previsión de medios en caso de que los contribuyentes deseen impugnar dicho valor, además de presentar dos medidas alternativas al cálculo del valor catastral que considera podrían ser soluciones acertadas dentro de lo ya regulado por la ley⁹⁷. Una de las mencionadas medidas es la ya adoptada en el año 2015⁹⁸ como

⁹⁴ 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.

⁹⁵ Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales

⁹⁶ Constitución Española de 1978.

⁹⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo.

⁹⁸ Ley 13/2015, de 24 de junio, de Reforma de la Ley Hipotecaria aprobada por Decreto de 8 de febrero de 1946 y del texto refundido de la Ley de Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo.

respuesta a la crisis económica, en especial en el sector inmobiliario que atravesó el país, y que obligó al legislador a aplicar unos coeficientes de actualización del valor catastral con la finalidad de reducir su valor⁹⁹.

6.3.2 Postura del Ministerio Fiscal.

Por el contrario, el Fiscal General del Estado, en línea con lo dispuesto por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Jerez de la Frontera sostiene que debe declararse la inconstitucionalidad y consecuente nulidad no sólo del artículo 107 apartado 1 y 2 a) TRLRHL sino también del artículo 110.4 TRLRHL. En primer lugar, el Fiscal General del Estado para apoyar su postura hace referencia a las dos sentencias comentadas anteriormente al comienzo de este capítulo. En ambas sentencias, STC 26/2017 de 16 de febrero y STC 37/2017 de 1 de marzo, el TC sentenció que debían ser declarados inconstitucionales y nulos los artículos correspondientes al cálculo de la base imponible del IIVTNU en los territorios de Guipúzcoa y Álava respectivamente, siempre que *“someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor”*.¹⁰⁰ El hecho de que el Fiscal decida apelar a las mencionadas sentencias tiene su fundamento lógico en que, como hemos comentado al describirlas, los artículos declarados inconstitucionales son exactamente iguales que los que recoge el articulado del TRLRHL. Además, aunque no se introduzca como tal en la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Jerez de la Frontera, también considera importante, como hemos mencionado, añadir a dicha cuestión el artículo 110.4 TRLRHL en cuanto este no admite “prueba en contrario” ni el hecho de que los ayuntamientos puedan hacer más que comprobar la aplicación de la norma, por lo que se relaciona de manera muy estrecha con el cálculo de la base imponible y la imposibilidad de alegar que no se ha producido un incremento del valor del terreno y que por lo tanto es inconstitucional exigir el impuesto. Además, en las dos sentencias predecesoras mencionadas se declararon nulos los artículos 7 apartado 4 de las respectivas leyes que eran equivalentes a este artículo 110.4. Ante la duda de si el Fiscal General del Estado puede “ampliar” la cuestión de inconstitucionalidad a este artículo o esto es imposible ya que el Juzgado que la planteó no lo hizo, responde con el artículo 39

⁹⁹ GUERVÓS MAÍLLO, M.A., “La inconstitucionalidad De las «minusvalías» y propuesta De reforma Del impuesto Sobre el incremento Del valor De los terrenos De naturaleza urbana”, *Ars Iuris Salmanticensis*, vol. 5, 2017, pp. 268-272.

¹⁰⁰ Vid. GUERVÓS MAÍLLO, M., A., “La inconstitucionalidad de las minusvalías...”.

apartado 1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTIC) que dispone lo siguiente: *“Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia”*.¹⁰¹

6.4 Fundamentos Jurídicos.

Después de ser escuchadas ambas partes el TC procedió a deliberar acerca de la cuestión de inconstitucionalidad. En la sentencia que finalmente votó el día 11 de mayo del 2017 encontramos los siguientes fundamentos jurídicos:

En primer lugar, dando la razón al argumento expuesto por el Abogado del Estado acerca del artículo 107.2 b), c) y d), deja fuera de la cuestión de inconstitucionalidad dichos apartados ya que el caso motivo de la controversia no se recoge en ellos¹⁰². Por otro lado, en lo referente a las posibles medidas para cambiar la determinación del valor catastral que expone el Abogado del Estado, el TC considera que ninguna de las dos soluciona el problema que les atañe ya que, si se aplica la opción por ejemplo de actualizar el valor catastral tal y como se regula en el artículo 16 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre¹⁰³, aunque éste haga que el impuesto grave una base imponible menor, seguiría gravando un incremento inexistente¹⁰⁴. Por otro lado, introduce el artículo 110.4 TRLRHL, atendiendo lo dispuesto por el Fiscal General del Estado y al artículo 39.1 LOTIC, en la cuestión de inconstitucionalidad por su gran vinculación con el artículo 107 TRLRHL planteado en la misma.¹⁰⁵

Seguidamente, el TC expone las distintas posturas defendidas en el procedimiento por parte del Abogado del Estado, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Jerez de la Frontera y el Fiscal General del Estado. Haciendo especial hincapié en los argumentos expuestos por este último acerca de sus anteriores sentencias referentes al

¹⁰¹ Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

¹⁰² Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo.

¹⁰³ Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

¹⁰⁴ GUERVÓS MAÍLLO, M.A., “La inconstitucionalidad De las «minusvalías» y propuesta De reforma Del impuesto Sobre el incremento Del valor De los terrenos De naturaleza urbana”, *Ars Iuris Salmanticensis*, vol. 5, 2017, pp. 268-272.

¹⁰⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo.

IIVTNU, el TC comienza a exponer la prohibición de establecer impuestos que graven capacidades económicas ficticias a pesar de que en algunos supuestos se acepten impuestos que graven en la mayoría de los casos rentas reales o incluso potenciales sin que esto suponga una vulneración al principio constitucional de capacidad económica. La clave por lo tanto de la aceptación por parte del TC de que existan impuestos que puedan afectar en alguna medida al principio de capacidad económica depende de si estos afectan a dicho principio en virtud de que graven rentas potenciales o en virtud de que graven rentas irreales que, como ya hemos dicho, no dependen de que el sujeto pasivo haya decidido llevar a cabo o no el acto que constituiría el hecho imponible (al contrario de lo que ocurre con las rentas potenciales)¹⁰⁶. Como expone el TC, siendo el objeto del IIVTNU el incremento del valor, éste grava la simple tenencia del mismo a lo largo de un periodo de tiempo que posee como límite inferior un año y como superior veinte años. Haciendo referencia a ambas, la STC 26/2017 y la STC 37/2017, este mismo Tribunal alega que el hecho de que se produzca la transmisión del terreno no puede ser suficiente para indicar que esta transmisión ha supuesto un incremento de valor de éste, como no ocurre en numerosas ocasiones y más a partir de la crisis económica. Por lo tanto, si no se da un verdadero incremento del valor del terreno, se grava una renta irreal ya que el contribuyente no está pagando el impuesto en base a su real o potencial capacidad económica¹⁰⁷.

Como consecuencia de lo expuesto, en las “*precisiones últimas*” llevadas a cabo por el TC en la sentencia comentada, éste establece que “*los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque sólo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor*”¹⁰⁸. Por lo que, como hemos mostrado al comienzo del capítulo al describir el fallo de la sentencia, el TC estima la cuestión de inconstitucionalidad y deja en manos del legislador las modificaciones normativas que sean necesarias para que se cumpla dicho fallo y que, de ese modo, no se sometan a tributación las situaciones en las que no se produzca un incremento del valor de los terrenos¹⁰⁹.

¹⁰⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo.

¹⁰⁷ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional.

¹⁰⁸ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional.

¹⁰⁹ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional.

6.5 Propuesta de Ley.

Con fecha 9 de marzo de 2018 se publicó en el Boletín Oficial de las Cortes Generales la Proposición de Ley presentada por el Grupo Parlamentario Popular ante el Congreso de los Diputados con la que se pretende modificar el TRLRHL.

En la exposición de motivos de la mencionada Propuesta de Ley se hace referencia en primer lugar a la STC 59/2017 y establece que en base a lo dispuesto por esta sentencia se han decidido llevar a cabo las necesarias modificaciones de la regulación del IIVTNU. *“El gobierno considera necesario introducir un nuevo supuesto de no sujeción para los casos en los que el sujeto pasivo acredite que no ha obtenido un incremento de valor”*.¹¹⁰

Siguiendo lo dispuesto por el TC en su sentencia, la Propuesta de Ley defiende modificar la manera en la que se determina la base imponible de manera que se tenga presente la evolución del mercado inmobiliario. El sistema se basa en la creación de unos coeficientes máximos que se determinarán en función de los años transcurridos desde el momento de adquisición del terreno. Estos coeficientes además serán actualizados anualmente a través de una norma con rango de ley, abriendo la posibilidad a que se produzca a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado. Además, la Propuesta de Ley introduce la posibilidad de que los ayuntamientos lleven a cabo las comprobaciones que consideren necesarias en relación con la determinación de la base imponible, eso sí, siempre teniendo en cuenta lo dispuesto por la ley.¹¹¹

¹¹⁰ Proposición de Ley por la que se modifica el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

¹¹¹ Proposición de Ley por la que se modifica el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

7. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9 DE JULIO DE 2018

7.1 Situación anterior a la Sentencia del Tribunal Supremo.

La STC 59/2019, comentada en el capítulo anterior, al introducir la nulidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLRHL introdujo también una polémica en lo referente a la interpretación de su fallo, tal y como declara gran parte de la doctrina, entre los que destaca MARÍN-BARNUEVO, la declaración de inconstitucionalidad parcial por el Tribunal Constitucional en relación con el IIVTNU no sigue el patrón común de las sentencias de dicho tribunal que tiende a declarar la inconstitucionalidad total de los preceptos legales.¹¹²

Como ya hemos visto, el TC declaró inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLRHL siempre y cuando sometan a tributación mediante el IIVTNU situaciones en las cuales no se hubieran producido incremento de valor en los terrenos, ya que en ese caso se estarían gravando restas irreales o ficticias. Por otro lado, el TC declaró también en su sentencia que es competencia del legislador establecer los métodos adecuados que permitan determinar cuándo se ha producido un incremento del valor del terreno.

Con motivo de estas declaraciones, el TS se vio en la obligación de interpretar lo dispuesto por el TC ya que numerosos Tribunales Superiores de Justicia y Juzgados como el Juzgado de lo Contencioso Administrativo n.º 6 de Las Palmas en su sentencia de 29 de enero de 2018,¹¹³ han considerado que los artículos declarados nulos e inconstitucionales son nulos “*ex origine*” por lo que automáticamente son expulsados del ordenamiento jurídico en cualquiera de los casos y, hasta que el legislador no se pronuncie sobre ellos, se deberán devolver las autoliquidaciones realizadas con motivo del IIVTNU. Un tribunal pionero a la hora de llevar a cabo esta decisión fue el Tribunal Superior de justicia de Madrid en su sentencia de 19 de julio de 2017 el cual, en palabras de CREMADES SCHULZ Y VÉLEZ FRAGA “*amparándose en la propia sentencia del*

¹¹² MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C., “¿Qué es lo que realmente se ha declarado inconstitucional del impuesto sobre la plusvalía municipal?”, *Instituto de Derecho Local-Universidad Autónoma de Madrid*, 2017, (disponible en <http://www.idluam.org/blog/que-es-lo-que-realmente-se-ha-declarado-inconstitucional-del-impuesto-sobre-la-plusvalia-municipal-cesar-martinez/>; última consulta 12/02/2019).

¹¹³ Sentencia 57/2018, de 29 de enero de 2018, del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm.6 de las Palmas de Gran Canaria, núm. Recurso 374/2017.

*Tribunal Constitucional, establece que no compete al aplicador de la norma determinar la existencia de incremento de valor, ya que dicha función ha sido atribuida en exclusiva al legislador”.*¹¹⁴ *“dicho de otro modo, tras la sentencia del Tribunal Constitucional y la anulación de los preceptos del TRLRHL no hay una normativa que permita definir un hecho imponible gravable”*¹¹⁵.

Esta postura fue estudiada por el TS en su sentencia ya que la trajo a coalición el Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (BBVA) alegando que se atentaba contra los principios constitucionales de igualdad en la aplicación de la ley regulado en el artículo 14 CE, seguridad jurídica, regulado en el artículo 9.3 CE y el principio de reserva de ley en materia tributaria del artículo 31.3 y 133.1 y 2 CE.¹¹⁶

7.2 Antecedentes de hecho de la Sentencia.

Para ver cómo se solucionó la polémica y entender el criterio de interpretación del TS analizaremos con más profundidad la sentencia comentada.

La STS 1.163/2018 tiene por origen resolver la polémica surgida a raíz de la sentencia de fecha 27 de septiembre de 2017 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón en la cual se desestimó el recurso de apelación de la parte demandante.

Este recurso de apelación surgió tras un largo recorrido del BBVA ante los tribunales ya que consideraba que debía ser reembolsada la cuantía pagada con motivo del IIVTNU por la venta de un inmueble a la sociedad PUBLIFAZ, S.L. con la que había mantenido un contrato de *leasing*, puesto que, a su entender, en este caso, se daba la situación de inexistencia de incremento de valor y por lo tanto no se producía el hecho imponible del impuesto.

¹¹⁴ CREMADES SHULZ, M., y VÉLEZ FRAGA, M., “Una reflexión sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 2017, pp. 29-39.

¹¹⁵ Vid. CREMADES SHULZ, M., y VÉLEZ FRAGA, M., “Una reflexión sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad...”

¹¹⁶ CEF <https://www.fiscal-impuestos.com/IIVTNU-no-solo-discute-inexistencia-incremento-valor-terrenos-devengo-actividad-urbanizadora.html>

El objeto principal de la sentencia es ver si a la luz de la STC 59/2017 que declara nulos los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLRHL “*se obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica*”¹¹⁷. Es de gran importancia determinar si es necesario o no que se valore la adecuación a la capacidad económica y las posibles rectificaciones de autoliquidaciones, sobre todo en relación con los principios constitucionales de igualdad en la aplicación de la ley regulado en el artículo 14 CE, seguridad jurídica, regulado en el artículo 9.3 CE y el principio de reserva de ley en materia tributaria del artículo 31.3 y 133.1 y 2 CE.¹¹⁸

7.3 Partes intervinientes en el caso.

Veremos primero las posturas enfrentadas del BBVA y la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón.

En el caso del BBVA, considera que se han infringido los artículos mencionados declarados inconstitucionales por parte del TC puesto que el IIVTNU se pagó en atención a dichos artículos y, tal y como establece la propia sentencia del TS, “*a su juicio, obliga a anular todas las liquidaciones que se hayan efectuado con arreglo a dichos preceptos*”¹¹⁹ devolviendo en todo caso el importe pagado con motivo del IIVTNU. Además, apela al principio de igualdad y al principio de seguridad jurídica alegando que se están llevando a cabo distintas decisiones por los tribunales ante casos idénticos y que según dispone la STC le corresponde al legislador establecer el método por el cual se entienda que ha existido o no un incremento del valor de los terrenos¹²⁰.

Ante este último argumento que hace referencia al legislador, la procuradora de los Tribunales y del Ayuntamiento de Zaragoza razonó, en la oposición al recurso de casación, que el hecho de que la STC establezca que el método de estimación de incremento de valor de los terrenos haya de ser introducido por el legislador, no implica que mientras el legislador no se pronuncie al respecto esto conlleve de manera automática

¹¹⁷ Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018.

¹¹⁸ Vid. Sentencia del Tribunal Supremo.

¹¹⁹ Vid. Sentencia del Tribunal Supremo.

¹²⁰ Vid. Sentencia del Tribunal Supremo.

la no aplicación de los artículos comentados¹²¹. Además, apoyándose en el artículo 12 LGT, que a su vez remite al artículo 3.1 del Código Civil (CC): “*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*”.¹²² Por lo que dejar de aplicar los artículos discutidos en cualquiera de los casos sería aceptar un ordenamiento jurídico demasiado rígido en base al cual no podrían regularse muchos casos que deberían ser regulados (estamos haciendo referencia a los casos de incremento de valor) y esto produciría inseguridad jurídica. Del mismo modo, mantener la postura de que los artículos declarados inconstitucionales y nulos sólo en los casos que no se ha producido incremento de valor son inconstitucionales en todo caso atentaría contra la igualdad y sería una interpretación errónea de la sentencia del TC.¹²³

Además, la procuradora de los Tribunales y del Ayuntamiento de Zaragoza alega que el BBVA se excede cualitativamente al considerar que en cualquier caso cabría la inconstitucionalidad ya que tal y como establece la STC quedaron al margen de dicha inconstitucionalidad y nulidad ciertos apartados de los artículos discutidos, por lo que, si se considerara en el fallo que todos habrían de ser nulos e inconstitucionales, el TC se estaría contradiciendo.

7.4 Fundamentos Jurídicos.

El TS en su sentencia introduce diversos fundamentos jurídicos entre los que consideramos importantes mencionar los siguientes en relación con la explicación del fallo del Tribunal:

El primero, introduce que el 5º FJ de la STC 59/2017 ha sido el que ha creado la diversa interpretación por parte de los tribunales y la polémica sobre la que se pronuncia el TS. Dicho FJ quinto es el siguiente: *Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).*¹²⁴

¹²¹ Vid. Sentencia del Tribunal Supremo.

¹²² Constitución Española de 1978.

¹²³ Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018.

¹²⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo.

El 2º FJ del TS hace mayor hincapié en el fundamento jurídico 5º de la sentencia del TC estableciendo que lo que falló el TC es una inconstitucionalidad y nulidad parcial de los artículos comentados y que sí se puede producir cierta incertidumbre en referencia al papel del legislador ya que por un lado se establece que éste será el encargado de determinar el método por el que se acredite la existencia o inexistencia de incremento de valor, y por otro lado establece que lo que corresponde al legislador es determinar la manera en la que se debe gravar el incremento de valor de los terrenos para que, del mismo modo que se gravan dichos incrementos, no se graven situaciones inexpresivas de capacidad económica.¹²⁵ Por esto vemos que se puede producir una aparente contradicción en lo que se espera del legislador, que cree un método de cálculo nuevo o que adapte el método existente.

En el 3º FJ hace referencia a diversas sentencias de Tribunales que ha considerado que las liquidaciones en relación con el IIVTNU deben ser directamente anuladas ya que, al haber sido declarados inconstitucionales “*ex origine*” los artículos para el método de cálculo del impuesto, este carece de base legal. Además, según estos tribunales, ya que el TC ha establecido que a quien corresponde ver qué situaciones deben ser gravadas y cuales no es al legislador, ellos no son competentes para determinar cuándo nace la obligación tributaria ya que si no se produciría un ataque a los principios constitucionales de reserva de ley y seguridad jurídica. A este respecto, el TS se pronuncia diciendo que lo que estableció el TC fue que el legislador debía adaptar la regulación del IIVTNU al principio de capacidad económica, sin que esto conlleve que los Tribunales no puedan en ningún caso valorar la cuantía a pagar por este impuesto en los casos en los que sí se haya producido incremento de valor del terreno.¹²⁶

En el 4º FJ profundiza en la inconstitucionalidad y nulidad parcial declarada por el TC. Por un lado, argumenta que en relación con los artículos 107.1 y 107.2 a) TRLRHL la inconstitucionalidad y nulidad es parcial en tanto no se produzca incremento de valor, mientras que en caso del artículo 110.4 TRLRHL la inconstitucionalidad y nulidad será total. En referencia a la inconstitucionalidad y nulidad parcial de los dos primeros artículos mencionados, el TS considera que el TC quiso superar el problema de la

¹²⁵ Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018.

¹²⁶ Vid. Sentencia del Tribunal Supremo.

contradicción de éstos, en ciertos casos, con el principio constitucional de capacidad económica, y que esta contradicción en los casos de incrementos de valor no se produce ya que sí que se estaría manifestando dicha capacidad económica por lo que la inconstitucionalidad total aquí no tendría sentido.¹²⁷ De ahí que el TC declarara que el impuesto “*no es, con carácter general, contrario al texto constitucional*”.¹²⁸

A continuación, el TS hace una referencia de enorme importancia acerca del artículo 110.4 TRLRHL y el hecho de que dicho Tribunal considere que el TC lo declaró en su totalidad inconstitucional y nulo. Tal y como dispone el TS en relación con la sentencia del TC comentada “*debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 TRLRHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica*”¹²⁹ por lo que, como consecuencia de esta declaración, “*queda expedita la vía para llevar a cabo esta prueba*”¹³⁰.

Esta última frase entra en relación con el 5º FJ de la sentencia del TS que declara que corresponde, conforme a las reglas generales establecidas por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria¹³¹ (en adelante LGT), probar que no se ha producido incremento real del valor del terreno en la transmisión.

A continuación, el TS introduce los tres pilares sobre los que se asienta la sentencia y que determinan la manera en la que habrá que proceder a partir de la misma en relación al IIVTNU. Podemos relacionar este FJ con el 7º FJ que más adelante realiza un resumen y recordatorio de lo que aquí procedemos a exponer. En primer lugar, expulsándose del ordenamiento el artículo 110.4 TRLRHL, se acepta la prueba de inexistencia de incremento de valor real y esta carga de la prueba recae sobre el sujeto pasivo del impuesto; que en caso de que verdaderamente se haya probado que no hubo incremento de valor no habrá que realizar el pago del impuesto o bien en caso de que ya se haya pagado se procederá a la devolución de los ingresos; y finalmente que en caso de que sí se haya producido un verdadero incremento de valor serán de aplicación los artículos del TRLRHL existentes tal y han sido aplicados hasta el momento. Junto a estos tres pilares,

¹²⁷ Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018.

¹²⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo.

¹²⁹ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional

¹³⁰ Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018.

¹³¹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

en relación con el primero, establece el TS que los medios probatorios que podrá utilizar el sujeto pasivo serán cualesquiera que acrediten la inexistencia de incremento de valor, desde la comparativa entre el valor de adquisición y el de transmisión, como una prueba pericial, y todos aquellos que permita el CC y la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC), tal y como dispone el artículo 106.1 LGT¹³². En relación con el caso que le atañe, el TS declara que el BBVA no acreditó dicha inexistencia de incremento de valor por lo que los artículos declarados parcialmente inconstitucionales habrán de ser aplicados en dicho caso.¹³³

En el 6º FJ el TS determina que no se produce ni vulneración del principio de reserva de ley, ni el de seguridad jurídica ni el de igualdad. En relación con este último principio, el TS establece que según lo dispuesto por el TC la desigualdad se da en los casos en los que la misma Sala y Sección dictamina resoluciones contradictorias. Como en este caso han sido diversos los Tribunales de Justicia que han dado lugar a distintas interpretaciones de la sentencia del TC, no se estaría produciendo por lo tanto la vulneración de dicho principio.¹³⁴ En palabras de REMÓN PEÑALVER *“no hay un derecho a la uniformidad en la aplicación de las normas. Lo que prohíbe el principio de igualdad en la aplicación de la Ley es el cambio irreflexivo o arbitrario del mismo juez, Pero el cambio es legítimo si es razonado, razonable y con vocación de futuro; esto es, destinado a ser mantenido con cierta continuidad con fundamento en razones jurídicas objetivas, que excluyan todo significado de resolución ad personam”*.¹³⁵ En el caso que nos ocupan, muchos han sido los tribunales que se han pronunciado, tanto a favor de devolver los ingresos por el IIVTNU cuando no se producía incremento del valor del terreno, como los que optaron por negar tal posibilidad a falta de prueba.

En el 8º FJ el TS aplica lo expuesto al caso concreto que se plantea y deniega las pretensiones de la entidad BBVA en tanto que esta no aportó las pruebas necesarias para acreditar que no se había producido incremento en el valor del terreno transmitido. De

¹³² Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

¹³³ Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018.

¹³⁴ Vid. Sentencia del Tribunal Supremo.

¹³⁵ REMÓN PEÑALVER, J., “La lucha por la seguridad jurídica”, *Unia Menendez*, número extraordinario, 2006, p. 70 (disponible en <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/1606/documento/art05.pdf?id=2163> última consulta 6/02/2019).

esta manera, el fallo del TS fue desestimar el recurso de casación interpuesto por el BBVA.¹³⁶

¹³⁶ Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018.

8. EFECTOS DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD

A través de la interpretación por parte del TS de la STC 59/2017 ha quedado puesta de manifiesto la posibilidad de probar, por parte de los obligados tributarios, la inexistencia de incremento de valor del terreno transmitido. De esta manera, sería lógico llegar a la conclusión de que todos aquellos que deban pagar el IIVTNU a partir de la publicación en el Boletín Oficial del Estado (BOE) de la STC 59/2017, y prueben que no han sido beneficiarios de incremento de valor, tendrán la posibilidad de eludir el pago.¹³⁷ Dicho BOE fue publicado el 15 de junio de 2017 con número 142.

Con respecto a los impuestos que ya han sido objeto de liquidación, parece deducirse de la sentencia del TS 1163/2018 de 9 de julio que sí cabría posibilidad de rectificar dichas liquidaciones ya que en el proceso que da lugar a esta sentencia el TS da la oportunidad a la parte demandante de que pruebe que no se ha producido incremento de valor, aunque esta finalmente no lo consigue por lo que no se produce la rectificación.¹³⁸

Para valorar el alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017 atenderemos al a los siguientes artículos: el artículo 161.1 CE, el artículo 164 del mismo cuerpo legal y el artículo 40 LOTC.

En relación con los actos administrativos firmes debemos atender al artículo 40 LOTC *“Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes, disposiciones o actos con fuerza de ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las leyes, disposiciones o actos inconstitucionales”*.¹³⁹ A través de este artículo vemos que la postura del TC ante situaciones *“judicialmente consolidadas”* es la defensa del principio de *“non bis in idem”*, principio que es de aplicación también para los actos administrativos firmes y se manifiesta en el artículo mencionado con la expresión *“cosa juzgada”*. Como expresa GARROTE CAMPILLAY *“La cosa juzgada es la calidad que adquieren las sentencias*

¹³⁷ RINCÓN GONZÁLEZ-ALEGRE, A., “Revisión de la plusvalía municipal y responsabilidad patrimonial”, *Revista de Jurisprudencia*, 2018, (disponible en <https://elderecho.com/revision-plusvalia-municipal-responsabilidad-patrimonial>; última consulta 18/02/2019).

¹³⁸ Vid. RINCÓN GONZÁLEZ-ALEGRE, A., “Revisión de la plusvalía municipal y responsabilidad patrimonial”.

¹³⁹ Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

*y las resoluciones definitivas de los jueces cuando se han agotado todos los recursos destinados a impugnarlas y se tornan irrevocables”.*¹⁴⁰

Podemos llegar a la conclusión por lo tanto de que la inconstitucionalidad y nulidad declarada por el TC afectará a aquellas liquidaciones y autoliquidaciones que aún estén en el periodo correspondiente para llevar a cabo recurso administrativo o judicial. A este respecto, es importante tener en consideración que en caso de que se haya pagado el IIVTNU a través de liquidación, el contribuyente posee el plazo de un mes para interponer recurso de reposición frente a la Administración tal y como dispone el artículo 223 LGT¹⁴¹, o en su caso, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-administrativo, mientras que si se ha pagado a través de autoliquidación (como establece por ejemplo el Ayuntamiento de Madrid) entonces el plazo de prescripción para llevar a cabo la solicitud de devolución de ingresos indebidos es de 4 años, según lo dispuesto en el artículo 120.3 LGT y el artículo 126 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio¹⁴². Esto supone una injusticia para aquellos que pagaron a través de la liquidación ya que poseen menos tiempo para que el acto administrativo en cuestión devenga firme.

¹⁴⁰ GARROTE CAMPILLAY, E.A., “Cosa juzgada constitucional sui generis y su efecto en las sentencias del tribunal constitucional en materia de inaplicabilidad e inconstitucionalidad. *Estudios constitucionales*, Santiago, vol.10, n.2, 2012, p.393, (disponible en https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-52002012000200010&lng=es&nrm=iso; última consulta 12/02/2019).

¹⁴¹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

¹⁴² Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

9. CONCLUSIONES

Como hemos visto a lo largo de este trabajo, el IIVTNU es un tributo local que ha sido puesto en cuestión fundamentalmente a partir de la crisis económica iniciada en 2007, que ha afectado de forma muy relevante al valor de los bienes inmuebles.

Hasta entonces, como normalmente siempre se producía revalorización de los terrenos por el mero transcurso del tiempo, no era muy contestado un tributo que determinaba su base imponible de forma objetiva, en función del valor catastral y de unos coeficientes de antigüedad, y que daba siempre como resultado una liquidación positiva. Pero al estallar la burbuja inmobiliaria como consecuencia de la crisis y producirse numerosas transmisiones inmobiliarias con pérdidas, los contribuyentes reaccionaron mostrando su disconformidad con liquidaciones positivas derivadas de operaciones con resultados negativos.

Lo anterior provocó que en algunas resoluciones judiciales se pusiera en cuestión la exigibilidad del tributo con diversos argumentos, el principal de ellos la inexistencia del hecho imponible del impuesto en caso de no incremento. Todo ello llevó finalmente a diversos pronunciamientos relevantes del TC, en primer lugar, respecto a los territorios forales, y luego en su importante sentencia sobre la regulación del tributo en la Ley de Haciendas Locales de territorio común (LHL), la sentencia 59/2017, de 11 de mayo de 2017, concretada en su alcance por la también fundamental sentencia del TS 1163/2018, de 9 de julio de 2018. Como consecuencia de estos pronunciamientos, en la actualidad el impuesto no será exigible cuando no haya incremento en la transmisión del terreno, o haya decremento.

Como consecuencia de lo anterior nos encontramos en una situación en que es muy necesaria una nueva regulación del tributo mediante la modificación de sus normas reguladoras contenidas en el TRLHL. El legislador todavía no ha llevado a cabo tal reforma, conociéndose sólo una Proposición de Ley publicada en el BOE. En la modificación que se propone ya se excluyen expresamente de la sujeción del impuesto las transmisiones de terrenos de las cuales el sujeto pasivo acredite la inexistencia de incremento de valor, estableciéndose normas para la acreditación de tal inexistencia de incremento, algo muy necesario.

En nuestra opinión, consideramos de enorme relevancia para todo aquel que proceda a transmitir un terreno urbano, o lo haya transmitido en los últimos años, entender lo que ha ocurrido con el IIVTNU desde la trayectoria histórica de su regulación a la situación actual que se nos plantea.

A lo largo de la ejecución del trabajo, hemos podido comprobar cómo dicho impuesto ha provocado situaciones de gran injusticia. Esta injusticia ha afectado especialmente al “pequeño contribuyente” que, en la mayoría de los casos, viendo su situación gravemente afectada por la crisis inmobiliaria, no sólo tuvo que desprenderse de un terreno urbano que era de su propiedad por un precio menor al que lo había adquirido, sino que además debió pagar por ello.

El hecho de que en el año 2017 se declararan parcialmente inconstitucionales los artículos 107.1 y 107.2 a) TRLRHL y totalmente inconstitucional el artículo 110.4 TRLRHL nos parece un gran avance para la solución de la mencionada injusta situación. En primer lugar, porque, como hemos repetido a lo largo del trabajo, era inconstitucional que se gravaran rentas ficticias e injusto que no se permitiera probar por parte del contribuyente que no se había producido incremento de valor del terreno.

En todo caso, puede pensarse que la Sentencia del TC se ha quedado corta en algunos aspectos, concretamente en supuestos en los que la ganancia es pequeña, y la cuota del impuesto puede llegar a una cantidad cercana a dicha ganancia e incluso superarla. Prueba de lo injusto de esta situación es que acaba de admitirse una nueva cuestión de inconstitucionalidad por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 32 de los de Madrid, en la que se plantea esta situación.

Es de esperar que la reforma del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales llegue a buen fin, para que el impuesto se aplique en un marco de plena legalidad y seguridad jurídica, y sería deseable que también se incluyeran las situaciones que actualmente se están cuestionando en cuanto a su constitucionalidad, como las mencionadas en el párrafo anterior.

Como reflexión final, podemos concluir diciendo que los problemas suscitados por el IIVTNU son una muestra de la necesaria reforma de la imposición local que, junto con la reforma de la imposición autonómica, son las asignaturas pendientes en una nueva configuración del sistema tributario más actual y acorde con los tiempos. La crisis del sistema de la financiación de las entidades locales se ha visto agudizada con lo acontecido con el IIVTNU cuyas devoluciones provocadas por la doctrina del TC y la del TS supone un grave perjuicio para las arcas de dichas entidades locales.

BIBLIOGRAFÍA

Documentación bibliográfica:

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “Génesis y Trayectoria del Impuesto Municipal de Plusvalía”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, REALA* n. 228, 1985, pp. 609-645.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES, “El comprador que asume el pago de la “plusvalía municipal” está legitimado para recurrir la liquidación”, *Gabinete de estudios*”, 2017, p.1
- ÁVILA POZUELO, J., “La plusvalía municipal y la ganancia patrimonial”. *INEAF*, 2016, (disponible en <https://www.ineaf.es/tribuna/la-plusvalia-municipal-y-la-ganancia-patrimonial/>; última consulta 18/02/2019).
- CABRERA GALEANO, M., y FRANCISCO BLANCO, D., “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana: problemática constitucional y perspectivas de futuro”, *Revista jurídica*, Madrid, 2018, pp.1-22, (disponible en <http://www.madrid.org/revistajuridica/attachments/article/114/El%20IIVTNU%20Problematica%20constitucional%20y%20perspectivas%20de%20futuro.pdf>; última consulta 15/02/2019).
- CASANA MERINO, F., *El impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana*, Marcial Pons, Madrid, 1994.
- CASANA MERINO, F., “Los incrementos de valor inconstitucionales en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana” *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, REALA*, vol. 8, n.8, 2017, pp. 147-163.
- CHICO DE LA CÁMARA, P., “Pérdidas de valor en el IIVTNU y el Principio de Capacidad Económica”, *Tributos Locales*, n. 111, 2013
- CIRIA PÉREZ F.J., “El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana desde la jurisprudencia”, *Revista Jurídica de Navarra* n.48, 2009, pp. 211-250.
- COFONE, I., *La economía de la doble imposición tributaria*, Díkaion, Chía, 2011.

- CREMADES SHULZ, M., y VÉLEZ FRAGA, M., “Una reflexión sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 2017, pp. 29-39.
- DE VICENTE DE LA CASA, F., “La concurrencia y articulación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con otros tributos que recaen sobre el mismo objeto imponible” *Crónica Tributaria*, n. 142, 2012, pp. 129-156.
- DURÁN CABRÉ, J.M. y ESTELLER MORÉ, A., “La imposición sobre la riqueza en España”, *La fiscalidad en España: problemas, retos y propuestas*, PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA, n. 139, 2014, pp. 70-85.
- GARCÍA GIL, F.J., *Los Tributos Municipales*, DAPP publicaciones jurídicas, Pamplona, 2002.
- GARROTE CAMPILLAY, E.A., “Cosa juzgada constitucional sui generis y su efecto en las sentencias del tribunal constitucional en materia de inaplicabilidad e inconstitucionalidad. *Estudios constitucionales*, Santiago , vol. 10, n. 2, 2012, pp. 391-428, (disponible en https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-52002012000200010&lng=es&nrm=iso; última consulta 12/02/2019).
- GESTIÓN TRIBUTARIA TERRITORIAL, “Situación actual del impuesto de plusvalía”, *Boletín Jurídico GTT*, 2018, pp. 1-46 (disponible en <https://boletinjuridico.gtt.es/wp-content/uploads/2018/10/SITUACION-ACTUAL-DEL-IIVTNU.pdf> última consulta 1/02/2018).
- GRAU RUIZ, M.A., “La azarosa regulación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y los límites constitucionales a la falta de consideración legislativa de la realidad de las plusvalías en el ámbito municipal”, *Foro, Nueva época*, vol.20, n. 1, 2017, pp. 399-414.
- GUERVÓS MAÍLLO, M.A., “La inconstitucionalidad De las «minusvalías» y propuesta De reforma Del impuesto Sobre el incremento Del valor De los terrenos De naturaleza urbana”, *Ars Iuris Salmanticensis*, vol. 5, 2017, pp. 268-272.
- JUÁREZ, J., “La plusvalía municipal: un zombi tributario”, *Escritura Pública*, n.50, 2014.

- MARTÍN QUERALT, J., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2018.
- MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C., “¿Qué es lo que realmente se ha declarado inconstitucional del impuesto sobre la plusvalía municipal?”, *Instituto de Derecho Local-Universidad Autónoma de Madrid*, 2017, (disponible en <http://www.idluam.org/blog/que-es-lo-que-realmente-se-ha-declarado-inconstitucional-del-impuesto-sobre-la-plusvalia-municipal-cesar-martinez/>; última consulta 12/02/2019).
- MÓNER, F., “¿Qué es y qué está pasando con el impuesto de la plusvalía municipal? Un tributo controvertido”, *Escritura Pública*, n.51, 2014.
- ORÓN MORATALL, G., “Capítulo V. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, en MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Los Tributos Locales*, Aranzadi, Navarra.
- PÉREZ ROYO, I., *Capítulo XVI: Los impuestos municipales*, Pérez Royo F., Curso de Derecho Tributario, parte especial, TECNOS, Madrid, 2018, pp. 1098-1114.
- REMÓN PEÑALVER, J., “La lucha por la seguridad jurídica”, *Unia Menendez*, número extraordinario, 2006, pp. 65-85, (disponible en <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/1606/documento/art05.pdf?id=2163> última consulta 6/02/2019).
- RINCÓN GONZÁLEZ-ALEGRE, A., “Revisión de la plusvalía municipal y responsabilidad patrimonial”, *Revista de Jurisprudencia*, 2018, (disponible en <https://elderecho.com/revision-plusvalia-municipal-responsabilidad-patrimonial>; última consulta 18/02/2019).
- RUIZ DEL PORTAL RUIZ GRANADOS, E., “Inconstitucionalidad de la “plusvalía municipal”, *Revista la Toga*. 2017 (disponible en <https://www.revistalatoga.es/inconstitucionalidad-la-plusvalia-municipal/>; última consulta 2/02/2019).
- SALAMANCA CABRERA, A., y SANTANDER, A., “La potencial recuperación del coste financiero de la "plusvalía municipal" en casos de transmisión con incremento de valor”, *Expansión*, 2017 (disponible en <http://www.expansion.com/especiales/pwc/2017/09/14/59ba4bee468aebc9768b456c.html>; última consulta 10/01/2019).

- SIMÓN ACOSTA, E., y VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEBA, A., *Curso de Hacienda Local, recursos, presupuesto y gastos*, Thomson, Aranzadi, 2011.
- TRIBUNAL SUPREMO “El TS establece que los contribuyentes deberán demostrar que no ha aumentado el valor los terrenos para reclamar la plusvalía municipal” *Noticias jurídicas*, 2017(disponible en <http://noticias.juridicas.com/actualidad/noticias/13129-el-ts-establece-que-los-contribuyentes-deberan-demostrar-que-no-ha-aumentado-el-valor-los-terrenos-para-reclamar-la-plusvalia-municipal/> última consulta 20/02/2019).
- VAQUERA GARCÍA, A., “El principio de capacidad económica en España: ¿Vigencia o superación de facto? Supuestos problemáticos en la imposición directa estatal y en el gravamen municipal sobre las plusvalías”, *Revista jurídica de la Universidad de León*, n.4, 2017, pp.101-134.
- VILLEGAS H. B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, DePalma, Buenos Aires, 2001, p. 483.
- ZÚÑIGA, A., “El futuro de la Plusvalía Municipal”, *Escritura Pública*, n.48, 2014.

Legislación:

- Constitución Española de 1978 (BOE 29 de diciembre de 1978).
- Real Decreto de 13 de marzo de 1919 por el que entraba en vigor la Ley de Autorizaciones de 1917. (Gaceta de Madrid núm. 71).
- Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. (BOE núm. 313, de 30 de diciembre de 1988).
- Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana. (BOE núm. 174, de 22 de julio de 1993).
- Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales. (BOE núm. 311, de 28 de diciembre de 2002).
- Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario. (BOE de 8 de marzo de 2004).

- Ley 44/2006, de 29 de diciembre, de mejora de la protección de los consumidores y usuarios. (BOE núm. 312, de 30 de diciembre de 2006).
- Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. (BOE» núm. 155, de 29 de junio de 1985).
- Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de seguros privados. (BOE» núm. 268, de 09 de noviembre de 1995).
- NORMA FORAL 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
- Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo, por el que se modifica el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. (BOG núm. 64 de 31 de marzo de 2017).
- Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (Boletín Oficial de Álava de 28 de agosto de 1989).
- Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 28 de marzo, relacionado con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (BOTH A núm. 40 de 05 de abril de 2017).
- Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (BOE núm. 311 de 28 de diciembre de 2002).
- Ley 13/2015, de 24 de junio, de Reforma de la Ley Hipotecaria aprobada por Decreto de 8 de febrero de 1946 y del texto refundido de la Ley de Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo. (BOE núm.151 de 1 de noviembre de 2015).
- Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (BOE núm. 239, de 05/10/1979).
- Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE núm. 312, de 28 de diciembre de 2012).
- Proposición de Ley por la que se modifica el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. (122/000196).
Presentado el 27/02/2018, calificado el 06/03/2018.

- Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. (BOE núm. 213, de 5 de septiembre de 2007).

Jurisprudencia:

- Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio de 1981 (BOE núm. 193, de 13 de agosto de 1981).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 26/2017, de 16 de febrero de 2017 (BOE núm. 72, de 25 de marzo de 2017).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 37/2017, de 1 de marzo de 2017 (BOE núm. 83, de 7 de abril de 2017).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017 (BOE núm. 142 de 15 de junio de 2017).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril de 2002 (BOE núm. 122 de 22 de mayo de 2002).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 71/2014, de 6 de mayo de 2014 (BOE núm. 135 de 4 de junio de 2014).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de julio de 2000 (BOE núm. 192 de 11 de agosto de 2000).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018, núm. Resolución 1163/2018, núm. Recurso 6226/2017.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 1988, núm. Resolución 637, núm. Recurso 483/82.
- Sentencia 57/2018, de 29 de enero de 2018, del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 6 de las Palmas de Gran Canaria, núm. Recurso 374/2017.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2001, núm. Recurso 6715/1993.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sección novena, de la Sala de lo Contencioso Administrativo, de 19 de julio de 2017, núm. Recurso 783/2016.

Otros:

- AEAT. “¿Qué impuestos hay?” (Disponible en https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores_VT3_es_ES.html última consulta 12/03/2018).
- Banco Santander. “Diccionario Financiero” (Disponible en <https://www.bancosantander.es/es/diccionario-financiero/valor-catastral>).