



**COMILLAS**  
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**PROBLEMÁTICA EN LA ADECUACIÓN DEL  
IIVTNU A LOS PRINCIPIOS  
CONSTITUCIONALES DE CAPACIDAD  
ECONÓMICA Y NO CONFISCATORIEDAD**

Autor: Caoimhe Goya García de Paor

Quinto del Doble Grado de Derecho y Relaciones Internacionales  
Derecho Tributario

Tutor: Eva María Gil Cruz

Madrid  
Abril 2020

## Resumen

*En el año 2017, nuestro Tribunal Constitucional declaraba la inconstitucionalidad parcial de la normativa reguladora del IIVTNU, en tanto en cuanto se gravasen transmisiones en las que no se había producido una plusvalía real, por estar vulnerando el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE). No obstante, parece que las batallas legales en sede judicial en torno a este impuesto no han llegado a su fin. La doctrina ha advertido sobre la deficiencia del método de cuantificación objetiva que se emplea para determinar la cuota tributaria, en cuanto arroja, en muchas ocasiones, cuotas tributarias que agotan la riqueza imponible del sujeto, amenazando así un respeto riguroso al principio de no confiscatoriedad.*

*Junto al amplio debate en torno a la adecuación de la normativa a los principios constitucionales, surgen controversias adicionales en torno al devengo de este impuesto municipal en situaciones de dación de pago y propiedad compartida, la posible actualización de los valores de adquisición y transmisión conforme al índice de precios al consumo, o la viabilidad de exigir la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por aquellas liquidaciones ya ingresadas en virtud de una transmisión en la que se había apreciado una minusvalía real.*

**Palabras clave:** impuesto municipal, plusvalía municipal, IIVTNU, principio de capacidad económica, no confiscatoriedad, justicia tributaria.

## Abstract

*In 2017, the Spanish Constitutional Court declared the norms regulating the capital gains tax, for those situations in which the transfer of the unmovable property had yielded a monetary loss, to be partially unconstitutional for violating the principle of economic capacity (art. 31.1 of the Constitution). However, it seems that the legal battles in court have not yet come to an end. Academics have pointed out the deficiencies of the current quantification method employed to estimate the payable tax, as, on many occasions, it has resulted in sums which exhaust the taxable wealth of the citizen – all this putting at risk the strict compliance with the principle of non-confiscation.*

*Alongside this debate regarding the adequacy of the norms regulating the capital gains tax with the constitutional principles, additional issues of concern arise in relation to the accrual of this municipal tax in situations of payment in kind and shared ownerships, the possibility of updating the purchase and sale values of property according to the consumer price index rates, or the prospect of claiming financial liability from the State for the amounts already paid to the tax authorities in light of property transfers in which there had been a monetary loss.*

**Keywords:** local tax, capital gains tax, principle of economic capacity, principle of non-confiscation, fiscal justice.

## Índice

1.	La problemática en torno al IIVTNU. ....	4
2.	Adecuación y conformidad del IIVTNU con los principios de capacidad económica, justicia tributaria y no confiscatoriedad. ....	6
2.1	El principio de capacidad económica. ....	6
2.1.1	¿Existe realmente una capacidad económica susceptible de gravamen? .....	7
2.1.2.	El alcance del principio de capacidad económica: ¿debe predicarse de cada tributo, o basta que inspire el sistema tributario en su conjunto? .....	9
2.2	El principio de justicia tributaria como fin del sistema tributario. ....	10
2.3	El principio de no confiscatoriedad. ....	11
3.	El fundamento del IIVTNU. ....	15
3.1	El IIVTNU como renta potencial gravable.....	15
3.2	¿El método objetivo que se emplea realmente refleja una renta potencial? .....	20
4.	Cuestiones derivadas en relación con el devengo del IIVTNU.....	21
4.1	Dación en pago .....	21
4.2	Devengo en casos de propiedad compartida.....	23
5.	Devoluciones por ingresos indebidos y responsabilidad patrimonial del Estado legislador. ....	26
6.	Nuevas vías para minorar la plusvalía: la actualización conforme al I.P.C .....	29
7.	Prospecciones de futuro del IIVTNU: ¿seguirá teniendo cabida en el Ordenamiento jurídico español? Conclusiones. ....	30
8.	Bibliografía.....	33

## **LISTADO DE ABREVIATURAS**

<b>ART</b>	Artículo
<b>CC</b>	Código Civil
<b>CE</b>	Constitución Española
<b>DGT</b>	Dirección General de Tributos
<b>FJ</b>	Fundamento Jurídico
<b>IIVTNU</b>	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
<b>INE</b>	Instituto Nacional de Estadística
<b>IPC</b>	Índice de Precios al Consumo
<b>IRPF</b>	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
<b>JCA</b>	Juzgado de lo Contencioso Administrativo
<b>LGT</b>	Ley General Tributaria
<b>LOTC</b>	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional
<b>LRJSP</b>	Ley del Régimen Jurídico del Sector Público
<b>RDL</b>	Real Decreto Ley
<b>RRCA</b>	Recurso de Casación
<b>STC</b>	Sentencia Tribunal Constitucional
<b>STS</b>	Sentencia Tribunal Supremo
<b>TRLHL</b>	Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales

## 1. La problemática en torno al IIVTNU.

Nuestro Tribunal Constitucional, hace poco menos de tres años, resolvía, en su STC 59/2017, una cuestión de inconstitucionalidad elevada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Jerez de la Frontera, en torno a los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4) del Texto Refundido de la Ley de las Haciendas Locales (de ahora en adelante, TRLHL) sobre la cuantificación del IIVTNU. Un mes antes de promulgar dicha sentencia, había dictado otras tratando la misma cuestión<sup>1</sup>; esta vez, siendo los artículos susceptibles de pronunciamiento los equivalentes al 107 del TRLHL, pero contenidas en la Norma Foral de Navarra, a decir, los arts. 4 y 7.4 de la misma, y en la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava, artículos 1, 4 y 7.4. En ambas sentencias, nuestro Alto Tribunal declaraba inconstitucionales los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLHL, y sus equivalentes contenidas en las Normas Forales, *“únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica”*. Ello, trasladado a la práctica, se materializa en aquellas situaciones en las que se produce una minusvalía real, es decir, en las situaciones en las que el precio de venta del inmueble no alcanza a superar el precio de adquisición del mismo por el titular. Precisamente, por recaer la carga de la prueba de dicha minusvalía en el propio contribuyente, el Tribunal Constitucional extiende la cuestión de inconstitucionalidad por conexión al art. 110.4 TRLHL, en la medida en que ésta última impedía la prueba en contrario por el contribuyente del presunto “incremento de valor”.

Dicho esto, cabe ofrecer una breve aclaración sobre el fundamento y el modo de cuantificación del impuesto municipal objeto de examen. El IIVTNU grava el aumento de valor que aprovecha el titular de un derecho sobre el suelo como consecuencia de la acción urbanística<sup>2</sup>. Y, nuestro legislador español, a la hora de configurar el IIVTNU en el artículo 107.1 y 107.2.a) del TRLHL, optó por simplificar el proceso de cuantificación del impuesto en el caso concreto, a través de un método objetivo de determinación de la base imponible. Dicho método consiste en aplicar un coeficiente al valor catastral asignado al suelo en el mismo momento del devengo del impuesto, a saber, en el momento de la transmisión del inmueble o de derechos reales sobre el mismo. El coeficiente en

---

<sup>1</sup> Sentencia Tribunal Constitucional núm. 37/2017 de 1 de marzo; Sentencia Tribunal Constitucional núm. 48/2017 de 27 de abril.

<sup>2</sup> Dirección General de Tributos, consulta vinculante núm. V3351-16. Secretaría de Estado de Hacienda

cuestión se calcula multiplicando el número de años de tenencia del terreno por un porcentaje que establece anualmente cada Ayuntamiento en la Ordenanza correspondiente. Dicho coeficiente, en teoría, debe reflejar el incremento de valor que ha sufrido el terreno en el periodo de tiempo en el que el contribuyente ha disfrutado de un derecho sobre el mismo. La multiplicación del valor catastral en el momento del devengo por el coeficiente calculado equivale a la base imponible del impuesto, al que se le aplicará un tipo de gravamen que tiene como límite máximo el 30% del valor del mismo<sup>3</sup>.

La controversia en torno al IIVTNU surge una vez que se materializan las nefastas consecuencias de la crisis inmobiliaria que comenzó en el 2008. La caída de los precios de los inmuebles en España conllevó que a la hora de transmitir la propiedad se generaba una minusvalía, es decir, se vendían a un precio inferior al que se habían adquirido. Esta pérdida patrimonial, no obstante, no tenía ninguna consecuencia sobre el importe de la deuda tributaria a ser satisfecha por el contribuyente en concepto del IIVTNU. El hecho de que se cuantificara a través de un método objetivo daba lugar a que siempre se apreciara un aumento de valor en el terreno, aunque, en la realidad, se hubiera producido una minusvalía real en su transmisión. Todo ello llevó a numerosos expertos, y a los propios Juzgados de lo Contencioso Administrativo, a considerar que la configuración normativa del IIVTNU vulneraba los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad, ambos garantizados por nuestra Constitución española en su artículo 31.1.

La prolífera jurisprudencia reciente<sup>4</sup> objeto de análisis en el presente trabajo, lejos de poner punto final a la controversia en torno al IIVTNU, parece haber reavivado aún más el debate entre expertos fiscalistas sobre la auténtica adecuación del Impuesto municipal a los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad. Y no sólo se cuestiona el fundamento constitucional de dicho impuesto, sino que, además, como veremos a lo largo de las siguientes páginas, se ha generado una extendida incertidumbre en torno a diversos aspectos consustanciales a la traslación a la realidad del pronunciamiento judicial y a la aplicación de los propios preceptos reguladores del Impuesto.

---

<sup>3</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional n. 37/2017 de 1 de marzo de 2017

<sup>4</sup> Sentencia Tribunal Constitucional núm. 37/2017 de 1 de marzo; Sentencia Tribunal Constitucional núm. 48/2017 de 27 de abril; y Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 de 11 de mayo.

## **2. Adecuación y conformidad del IIVTNU con los principios de capacidad económica, justicia tributaria y no confiscatoriedad.**

### ***2.1 El principio de capacidad económica.***

Indicaba el Tribunal Constitucional en su sentencia 59/2017 que la inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLHL se limitaba únicamente a aquellos supuestos “inexpresivos de capacidad económica”. Esta inconstitucionalidad parcial, según la propia argumentación jurídica del Tribunal, encuentra su fundamento en el resultado “automático e irrefutable” que arroja el método de valoración objetiva empleado para la cuantificación de la base imponible del impuesto. La configuración de dicho método objetivo resulta, en todo caso, en una cuota positiva<sup>5</sup> – de hecho, matemáticamente, no existe la posibilidad de que arroje un resultado que refleje una minusvalía legal. Por esta misma razón, argumentaba el Tribunal Supremo que bastaba con ser titular de un terreno para que se anudara automáticamente a dicha circunstancia un incremento de valor de este<sup>6</sup>. De facto, el hecho imponible dejaba de ser el “incremento del valor del suelo apreciado en el momento de la trasmisión”, para convertirse, simple y llanamente, en la tenencia de un terreno.

Si aceptáramos dicha configuración, no sólo estaríamos admitiendo una situación de doble tributación, toda vez que ya existe un impuesto que grava la titularidad de bienes inmuebles, junto con los demás bienes del contribuyente (a decir, el Impuesto sobre el Patrimonio); sino que, además, en aquellas situaciones en las que se ha producido una minusvalía real en la trasmisión del inmueble, estaríamos permitiendo que se gravasen rentas inexistentes, y por tanto, situaciones en las que no se manifiesta la capacidad económica, en contra de las exigencias de la Constitución (artículo 31.1 CE). De aquí, que a la solución a la que llegara el Tribunal Constitucional fuera a la “inconstitucionalidad parcial” de los preceptos, ordenando que únicamente se sometieran a gravamen aquellas trasmisiones en las que el valor de enajenación real superara el valor de adquisición del inmueble. No obstante, una vez verificado el sometimiento a gravamen de la trasmisión, el método de cuantificación de la base imponible a aplicar sigue siendo

---

<sup>5</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional, n. 59/2017, de 11 de mayo de 2017, FJ. 3º

<sup>6</sup> Sentencia Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017, FJ. 3º; Sentencia del Tribunal Constitucional 26/2017, FJ 3º; Sentencia del Tribunal Constitucional 37/2017, FJ 3º.

el método objetivo regulado en el TRLHL, lo que conlleva, en muchas ocasiones, deudas tributarias muy alejadas de la realidad material.

Expuesto brevemente el fallo del Tribunal Constitucional, idéntico en las sentencias SSTC 26/2017, 37/2017 y 59/2017; cabe hacer un análisis pormenorizado de los argumentos jurídicos que emplearon las partes en los procedimientos que precedieron la decisión judicial. Y ello, porque en ambas fases de alegaciones, se puso de manifiesto una clara falta de consenso en torno al alcance y significado de conceptos elementales de nuestro sistema fiscal.

### *2.1.1 ¿Existe realmente una capacidad económica susceptible de gravamen?*

Alegaba el Abogado del Estado, tal y como quedaba recogido en la SSTC 37/2017, que la enajenación de un inmueble puede conllevar una minusvalía real, mientras que a efectos del Impuesto puede existir una plusvalía legal, lo que no tiene por qué ser necesariamente contrario al principio de capacidad económica<sup>7</sup>. Asimismo, el Abogado del Estado interviniente en el procedimiento que precedía la SSTC 59/2017, recordaba, tal y como quedaba redactado en ésta última, la diferencia conceptual entre el valor “real” y el “catastral”, de acuerdo con el cual una minusvalía real no conlleva una vulneración del principio de capacidad económica, pues el mismo hecho de transmitir el inmueble pone de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser gravado<sup>8</sup>.

Lo que se deduce de la lectura de ambas declaraciones es una falta de consenso en torno al fundamento del gravamen. A ojos del Abogado del Estado en la SSTC 37/2017, el gravamen se fundamenta en la plusvalía que se genera a partir de la cuantificación objetiva de la base imponible; es decir, aunque no se produzca una ganancia propiamente dicha en términos económicos, la utilización del método de cuantificación objetiva sobre los valores catastrales sí resulta en una plusvalía. El Abogado del Estado de la SSTC 59/2017 parece diferir y apunta al simple hecho de transmitir un inmueble como hecho revelador de la capacidad económica.

Lo cierto es que ninguno de los argumentos se puede sostener. Por una parte, el cimiento de la discusión en torno al IIVTNU es si podemos considerar que el método de cuantificación objetiva de la base imponible del IIVTNU arroja resultados que reflejan

---

<sup>7</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 37/2017 de 1 de marzo, antecedente 10º, c).

<sup>8</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 de 11 de mayo, FJ 2º.

una capacidad económica ficticia; y ello sin olvidar que el método utilizado por el TRLHL únicamente puede arrojar un resultado positivo. El hecho de que, conforme al método objetivo regulado, se genere una plusvalía, no conlleva que el método sea conforme con el principio de capacidad económica. Al revés: lo que nos concierne es si aquel método en sí respeta el principio de capacidad económica. Y si nos guiáramos por el argumento del Abogado del Estado en la SSTC 59/2017, estaríamos considerando que, aún existiendo una minusvalía, la transmisión manifiesta capacidad económica, pues lo que se gravaría no sería el incremento de valor del terreno (bien real o, bien totalmente abstracto, éste último si estuviéramos basándonos únicamente en el valor catastral del suelo); sino que lo que se estaría gravando sería el hecho de haber sido titular de un terreno durante un número determinado de años (lo que implicaría una doble tributación en relación con el Impuesto de Patrimonio que el contribuyente habría venido satisfaciendo a lo largo de dichos años).

Prosiguiendo con los argumentos que se esgrimen en la SSTC 59/2017, recuerda el Abogado del Estado que, durante los años del boom inmobiliario, los precios del mercado de los inmuebles se vieron fuertemente incrementados, y, sin embargo, se tributaba según los valores catastrales, lo que conllevaba una tributación mínima en términos de IIVTNU<sup>9</sup>. Este argumento que apela a la existencia de un “riesgo o especulación” en la compraventa de inmuebles a efectos del IIVTNU parece pasar por alto que, en la mayoría de los supuestos, su adquisición y transmisión responde, no a un negocio, sino a una necesidad básica para subsistir: la vivienda. El artículo 47 de la Constitución española consagra el derecho fundamental a disfrutar de una vivienda digna, y ordena a los poderes públicos que establezcan las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho, *“regulando la utilización del suelo de acuerdo con el interés general para impedir la especulación”*. A continuación, reza que *“la comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos”*<sup>10</sup>. A efectos del IIVTNU, este artículo juega un papel de enorme relevancia. Por un lado, pretende impedir la especulación en los precios del suelo. Limitar este concepto de especulación al alcance inmobiliario sería un error, máxime si la especulación parece estar extendiéndose al importe y al pago de un tributo, cuyo fundamento, no debemos olvidar, siempre debe estar inspirado por el principio de capacidad económica. No obstante, el artículo 47 CE también alude a la

---

<sup>9</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 de 11 de mayo Fundamento Jurídico 6º, Párrafo 4º.”

<sup>10</sup> Constitución Española, de 29 de diciembre de 1978. Artículo 47.

participación de los contribuyentes en los costes que genera la acción urbanística. Este último inciso lo analizaremos en el siguiente apartado, precisamente por ser uno de los argumentos que esboza el Abogado del Estado para defender la constitucionalidad del IIVTNU en consonancia con el fundamento mismo del impuesto.

En la Sentencia del Constitucional 59/2017 que venimos analizando, el Abogado del Estado argumenta a favor de la constitucionalidad del precepto sobre la base de que fue elección del legislador establecer como hecho imponible el incremento del valor catastral del suelo<sup>11</sup>. Precisamente, la cuestión de inconstitucionalidad pretende depurar del ordenamiento jurídico aquellas normas promulgadas por el legislador que contradicen lo dispuesto en la Constitución Española. Y es esto mismo lo que precisamente debe ser sometido a debate: si tiene cabida en nuestro ordenamiento jurídico un sistema de valoración de dichas características que pueda arrojar resultados que no manifiesten en sí una capacidad económica.

Dentro del debate generalizado sobre la adecuación de un precepto al principio de capacidad económica, coexiste otro debate doctrinal y jurisprudencial en torno a si la capacidad económica como principio constitucional debe predicarse de cada tributo en concreto, o, por lo contrario, basta que únicamente el principio inspire el sistema tributario en conjunto.

*2.1.2. El alcance del principio de capacidad económica: ¿debe predicarse de cada tributo, o basta que inspire el sistema tributario en su conjunto?*

Esta cuestión la aborda nítidamente el Auto del Tribunal Supremo 7591/2019, que refleja la doctrina al respecto del Tribunal Constitucional, sosteniendo que existen dos manifestaciones del principio de capacidad económica: su manifestación como *fundamento* del impuesto, y como *medida*<sup>12</sup>.

La primera de las manifestaciones implica que todo hecho imponible de un tributo debe reflejar “una fuente de capacidad económica”. Es decir, la capacidad económica, en todo caso, debe operar como fundamento de la existencia del tributo, y no cabe diseñar un tributo en el que su hecho imponible no sea revelador de dicha capacidad. Ello se desprende, tal y como argumenta el Tribunal Supremo en su Auto, de la definición misma

---

<sup>11</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 de 11 de mayo, Antecedentes 6º, Párrafo Segundo.

<sup>12</sup> Auto del Tribunal Supremo 7591/2019 de 1 de Julio, Fundamento de Derecho Segundo, 2.2.

de tributo. Pero, además, el Tribunal Supremo nos recuerda que esta manifestación de capacidad económica debe “operar singularmente respecto de cada persona”, doctrina sentada en numerosas ocasiones por el Tribunal Constitucional<sup>13</sup>. En otras palabras, vulneraría el principio constitucional de capacidad económica una situación de facto en la que el hecho a ser gravado no reflejara capacidad económica. Es esta vertiente del principio de capacidad económica la que fundamenta el fallo del Tribunal Constitucional en sus sentencias 37/2017 y 59/2017.

Por lo contrario, al referirse a la capacidad económica como medida, es decir, como criterio en virtud del cual se module la carga tributaria del contribuyente, indica el Tribunal Constitucional que en ningún caso se exige que opere en todos y cada uno de los impuestos, sino únicamente exige que opere como criterio inspirador del sistema tributario, por lo que tan sólo es necesario que se predique de los tributos más relevantes del sistema<sup>14</sup>.

No obstante, esta doctrina del Tribunal no queda exenta de debate, tal y como se pone de manifiesto en posteriores planteamientos de otros Juzgados y Tribunales, que en varias ocasiones han recordado la literalidad del artículo 31 de la Constitución (“deber de contribuir de acuerdo con su capacidad económica”), lo que parece exigir que dicho principio opere además modulando la carga que debe soportar cada ciudadano con conformidad a su situación económica.

## ***2.2 El principio de justicia tributaria como fin del sistema tributario.***

En su sentencia 7126/2005 de 30 de mayo, el Tribunal Supremo definía el principio de justicia tributaria como el *fin* del sistema tributario; principio que se considerará respetado en la medida en que se honren los restantes principios constitucionales. De aquí que el Tribunal Constitucional suela acudir a dicho principio únicamente en relación con la vulneración grave de algún otro de los principios del artículo 31.1 CE<sup>15</sup>.

---

<sup>13</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio, FJ.4; Sentencia Tribunal Constitucional 7/2010, de 27 de abril, FJ.6; y Sentencia 19/2012, de 15 de febrero, FJ. 4.a.

<sup>14</sup> Auto del Tribunal Supremo 7591/2019 de 1 de Julio, Fundamento Jurídico Segundo, 2.2, Párrafo 4º.

<sup>15</sup> A título de ejemplo, Sentencia del Tribunal Constitucional 236/2012 de 13 de diciembre.

A fin de cuentas, la justicia tributaria no es más que el resultado de combinar el resto de los principios constitucionales de forma racional y coherente<sup>16</sup>, integrándolos de tal forma que se articule un sistema en el que la justicia se evidencie en la redistribución de la renta y la riqueza<sup>17</sup>.

Es por ello por lo que el respeto al principio de capacidad económica no baste para afirmar que un tributo es *justo* en su configuración. A fin de garantizar la justicia tributaria, se requiere no sólo la observancia a la capacidad económica, sino junto a ella, el respeto a los demás principios tributarios consagrados en la Constitución<sup>18</sup>.

A raíz de lo expuesto, aún a pesar de que la configuración actual del IIVTNU, tras la declaración parcial de inconstitucionalidad, sea conforme con el principio de capacidad económica, es preciso proceder a su examen desde una perspectiva global y en relación con aquellos otros principios constitucionales que pudieran verse vulnerados; en concreto, y en lo que nos concierne, el principio de no confiscatoriedad.

### ***2.3 El principio de no confiscatoriedad.***

Tras la mencionada sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, queda eliminada la posibilidad de someter a gravamen aquellas situaciones en las que se produce una minusvalía real en la transmisión de un inmueble, con independencia de la presunta plusvalía que resultaría de aplicar el método objetivo de cálculo de la base imponible del IIVTNU. De aquí que, a priori, únicamente se sometan a gravamen aquellas transmisiones en las que el precio de transmisión supere el precio de adquisición del inmueble.

Ahora bien, una vez se considera producido el hecho imponible, es decir, se produce una plusvalía real en la transmisión; procede la aplicación del método de valoración objetiva en aras a obtener la cuantificación de la base imponible. Dicho método objetivo ha resultado, de forma generalizada, en situaciones en las que la cuota tributaria a satisfacer supera la plusvalía real obtenida con la transmisión. Pongamos un ejemplo de ello: en la reciente SSTC 126/2019 de 31 de octubre, la ganancia real obtenida de la

---

<sup>16</sup> Vicente de la Casa, F. “Los Principios Tributarios del art. 31.1 de la Constitución y la concurrencia de los tributos”. *Revista de información fiscal*, núm 109/2012. Valladolid. 2012.

<sup>17</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 182/1997, F.J 9º.

<sup>18</sup> Lejeune Valcárcel, E. “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”. *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid. 1980. Pg. 120.  
Martín Delgado. “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978”. *Hacienda Pública Española*, núm. 60, 1979, p. 66.

trasmisión (restando al precio de trasmisión el precio de adquisición) se situaba en 3.473,90 euros; no obstante, la cuota tributaria que resultaba a satisfacer era de 3.560,02 euros. Es decir, la cuota tributaria a satisfacer superaba la ganancial real obtenida en la trasmisión. En otros supuestos similares, a pesar de que la cuota tributaria a satisfacer no superase el importe de la ganancia real obtenida, sí ascendía a porcentajes muy elevados del mismo.

Así mismo se pronunciaba la magistrada Sospedra Navas al aludir a la posible vulneración del principio de capacidad económica cuando la plusvalía real es mínima y el incremento potencial gravado es desproporcionadamente elevado<sup>19</sup>, o, asimismo, Menéndez Moreno<sup>20</sup>, poniendo de manifiesto en un ejemplo numérico que una plusvalía real de un euro podía generar una plusvalía legal de mil euros, mientras que, una minusvalía real de 1 euro eximía de gravamen al contribuyente. Esta “disfunción” en la configuración del método de valoración objetiva del IIVTNU, ofrece resultados (es decir, cuotas tributarias) muy dispares ante supuestos de hecho muy similares en términos numéricos, o en los que las diferencias de importe de la plusvalía real son mínimas.

Con objeto de que se aprecie mejor el resultado arrojado por el método de cuantificación objetiva, hemos procedido a realizar la siguiente tabla sobre la base de los datos numéricos obtenidos de la SSTC 126/2009:

Plusvalía real	Plusvalía legal: método de cuantificación objetiva
Adquisición (2003): 66.111,33 euros	Valor catastral: 39.732,41 euros
Trasmisión (2017): 70.355 euros	14 años de pertenencia x 3,2% = 44,80% <sup>21</sup>
Ganancia patrimonial bruta: 4.343,67 euros	39.732,41 euros x 44,80% = 17.800,12 euros
<b>Ganancia patrimonial neta: 3.473,90 euros</b>	Base imponible = 17.800,12 euros <sup>22</sup>
	Tipo de gravamen: 20%
	<b>Cuota tributaria: 3.560,02 euros</b>

Fuente: elaboración propia.

<sup>19</sup> Sospedra Navas, F.J., “Hacienda Local. La tributación de la plusvalía: alcance del pronunciamiento de inconstitucionalidad de la STC 59/2017 de 11 de mayo”. *La Administración práctica núm. 9/2018 parte Jurisprudencia. Comentarios*, Editorial Aranzadi, 2018, página 7.

<sup>20</sup> Menéndez Moreno, A. “La historia interminable del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”. *Quincena Fiscal*, IISN 1132-8576, Nº 17, 2019, págs. 9-18.

<sup>21</sup> Este porcentaje representa la presunta mejora acumulada que ha sufrido el terreno durante los años de tenencia, en virtud de la acción urbanística.

<sup>22</sup> Dicha cantidad representa en valores monetarios el incremento de valor sufrido por el terreno durante 14 años y en virtud de la acción urbanística.

En estos supuestos, la cuota tributaria agota la riqueza imponible real del contribuyente, pero, sin embargo, sólo representa un 20% de la presunta “renta potencial” o incremento de valor calculado según el método objetivo.

El principio de no confiscatoriedad, consagrado en el artículo 31.1 CE, prohíbe que todo tributo agote la riqueza imponible del contribuyente. Según el Tribunal Constitucional, se vulnera el principio de no confiscatoriedad cuando se exige al sujeto pasivo el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante la imposición de una carga excesiva o exagerada, citando al Tribunal Europeo de Derechos Humanos<sup>23</sup>.

Por lo tanto, una primera cuestión a determinar es si el principio de no confiscatoriedad debe predicarse de la relación existente entre la cuota tributaria y la plusvalía real obtenida, o si, por lo contrario, y en base al fundamento que subyace el impuesto, debe predicarse de la relación entre la cuota tributaria y la base imponible calculada conforme al método de valoración objetiva. De ser este último el caso, no se estaría vulnerando el principio de no confiscatoriedad, toda vez que el gravamen que se aplica a la base imponible objetivamente calculada (es decir, el presunto incremento de valor del terreno) arroja un resultado razonable y proporcional. Ello es lo que defiende el Abogado del Estado tal y como queda plasmado en la SSTC 126/2019, aduciendo que la base imponible calculada en función de los coeficientes aplicados al valor catastral arroja un resultado de 17.800 euros, de lo que 3.560 euros representan un 20%, en ningún caso confiscatorio<sup>24</sup>.

No obstante, si el principio de no confiscatoriedad lo examinamos desde la relación existente entre la cuota tributaria final y la plusvalía real generada, nos encontramos una pluralidad de situaciones en las que se producen, tal y como sostiene Sospendra Navas, “incrementos “minucia” o de escaso valor que pueden resultar en situaciones de trato desigual cuando, por ejemplo, el incremento real sea de unos pocos

---

<sup>23</sup> Sentencias de 3 de julio de 2003 (TEDH 2003, 39), asunto Buffalo Srl contra Italia; de 9 de marzo de 2006 (TEDH 2006, 20), asunto Eko-Elda AVEE contra Grecia; de 14 de mayo de 2013 (TEDH 2003, 54), asunto N.K.M. contra Hungría; y de 2 de julio de 2013 (PROV 2013, 219214), asunto R.Sz. contra Hungría.

<sup>24</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019 de 31 de octubre. Antecedente Sexto, Párrafos Segundo y Tercero.

euros<sup>25</sup>. En efecto, numerosos contribuyentes, tras satisfacer el IIVTNU, se han visto privados de un alto porcentaje, la totalidad, e incluso una cantidad mayor a la plusvalía real que han obtenido.

Y es esta configuración del IIVTNU la que resultará, cada vez más, en un comportamiento fraudulento por los contribuyentes, toda vez que, independientemente del precio de venta, reflejarán frente a la Hacienda Pública una minusvalía real con el fin de eludir la sujeción al impuesto. Este comportamiento no sólo devendría en una constante inyección de fondos en la economía sumergida, pero también, en una generalización de una actitud en la población que contraviene los valores que apreciamos como sociedad.

Examinada, desde una perspectiva teórica, la adecuación del IIVTNU a los principios constitucionalmente garantizados; en todo caso, es de mencionar que no deja de parecer una contradicción la actual configuración de este impuesto municipal. Se emplean dos métodos de valoración totalmente opuestos a la hora de determinar si el supuesto queda sujeto a tributación y a la hora de cuantificar la base imponible a efectos de gravamen. Lo que ello pone de manifiesto es que el método de valoración que inicialmente se empleaba (es decir, el método que ahora mismo únicamente se emplea para cuantificar la base imponible a efectos de gravamen), no era en ningún caso idónea a fin de reflejar la capacidad económica del contribuyente. En cuanto a si deberíamos considerar aceptable que la forma de cuantificar la base imponible no refleje, en ningún caso, una capacidad económica del contribuyente, y que esté totalmente dissociado de la realidad, es otra cuestión susceptible de debate. Yo no considero acertado que la manera de calcular el importe de la base imponible (que no es más que el valor monetario del hecho imponible) sea totalmente opuesta a aquélla en virtud del cual determinamos si dicho hecho imponible debe quedar sometido a gravamen. No sólo es una incongruencia y una contradicción con el principio de proporcionalidad, toda vez que una diferencia de dos euros puede suponer pasar de *no tributar* a soportar una carga económica mayor al beneficio obtenido; pero, además provoca una disociación de la realidad tan grave que influye negativamente en la imagen global de nuestro sistema tributario como reflejo de los principios de capacidad económica y justicia tributaria, que, precisamente, exige

---

<sup>25</sup> Sospendra Navas, F.J., Hacienda Local. “La tributación de la plusvalía: alcance del pronunciamiento de inconstitucionalidad de la STC 59/2017 de 11 de mayo”. *La Administración práctica núm. 9/2018 parte Jurisprudencia. Comentarios*, Editorial Aranzadi, 2018, página 7.

nuestra Constitución. Y, en la peor de las circunstancias, a decir, en aquellas situaciones en las que la carga tributaria supera la diferencia entre el valor de transmisión y de adquisición del inmueble; hace tributar a los contribuyentes por una riqueza que no han percibido.

En esta misma línea de pensamiento se mueven Menéndez Moreno y Pérez de Ayala cuando afirman que de nada sirve un impuesto cuyo hecho imponible sea acorde con el principio de capacidad económica si a la hora de calcular la base imponible los criterios a utilizar sean “puramente objetivos” y absolutamente alejados de la realidad económica<sup>26</sup>.

### **3. El fundamento del IIVTNU.**

#### ***3.1 El IIVTNU como renta potencial gravable***

En la Sentencia del Constitucional 59/2017, el Tribunal afirmaba la consideración del IIVTNU como una renta potencial, señalando que dicha renta potencial consistía en el “incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana”<sup>27</sup>. Esta afirmación concuerda con el fundamento último del IIVTNU tal y como sentaba la DGT, que no es más que gravar el incremento del valor del terreno como consecuencia de la acción urbanística del propio municipio<sup>28</sup> (artículo 47 CE). Por lo tanto, en síntesis, parece aducirse que el fundamento último que subyace al IIVTNU es gravar la renta potencial de la que pudiera aprovecharse el contribuyente como consecuencia del incremento de valor del terreno del que ha sido propietario. Precisamente aquél incremento se debe, en teoría, a la acción urbanística de los municipios, por la que los contribuyentes se ven obligados a devolver “parte del beneficio obtenido de forma inmerecida”<sup>29</sup>, obligación que, además, encuentra fundamento constitucional en su artículo 47, que exige que “la comunidad participe en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos”<sup>30</sup>.

---

<sup>26</sup> Menéndez Moreno. *Derecho financiero y tributario*. Editorial Civitas. Pg. 82; Pérez de Ayala, *Fundamentos de Derecho Tributario*, Editorial Dykinson. Pg. 76.

<sup>27</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 de 11 de mayo. Fundamento Jurídico 3º, Párrafo 2º.

<sup>28</sup> Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V3351-16 de 15 de Julio de 2016. Secretaría de estado de Hacienda.

<sup>29</sup> Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0153-14 de 23 de enero de 2014. Secretaría de Estado de Hacienda.

<sup>30</sup> Constitución Española, de 29 de diciembre de 1978. Artículo 47.

Lo expuesto nos lleva a preguntarnos si, en efecto, el “incremento de valor del terreno” calculado de acuerdo con el método objetivo de nuestro TRLHL representa una renta potencial gravable. Y, si la mera existencia de una “renta potencial gravable” como aquélla ante la que presuntamente nos encontramos, refleja una capacidad económica; tal y como alegaba el Abogado del Estado en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017<sup>31</sup>, en la que aducía que aún a pesar de que el contribuyente obtenga de la enajenación del inmueble una minusvalía, siempre existirá una renta potencial gravable, lo que en sí misma revela capacidad económica.

Del conjunto de pronunciamientos jurisprudenciales<sup>32</sup> y doctrinales<sup>33</sup> en torno a la figura de la “renta potencial gravable”, se puede extraer que consiste en *aquella renta que el contribuyente está en condiciones de obtener*. Ello lo podemos deducir de la Sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006 de 11 de octubre, en la que se pone de manifiesto, esta vez en relación con las imputaciones de renta del IPRF, que habrá una renta potencial toda vez que un inmueble “*sea susceptible de generar un rendimiento al que renuncia su titular*”<sup>34</sup>. Es la actuación o comportamiento del titular en relación con el inmueble, además, la que se erige como una de las exigencias del presupuesto de hecho de una renta potencial<sup>35</sup>. Por lo tanto, de ello se infiere que, para que se pueda apreciar una renta potencial, el contribuyente y titular del inmueble debe tener un margen de actuación.

Lo cierto es que difícilmente puede encajar el IIVTNU en este concepto de renta potencial tal y como lo consideran los Magistrados del Constitucional. Para empezar, del titular del inmueble no depende el aprovechamiento del incremento de valor que sufren los terrenos. La única manifestación de la “renta potencial” consecuencia de dicho incremento sería que el bien se transmitiera por un precio mayor en el mercado, precisamente como reflejo de ese aumento de valor. Es más, si la propia configuración del impuesto buscara reflejar ese supuesto “incremento de valor” que pudiera,

---

<sup>31</sup> Sentencia Tribunal Constitucional 59/2017 de 11 de mayo. Antecedente 6º.

<sup>32</sup> Sentencia Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13º y Auto del Tribunal Constitucional núm. 110/2017 de 18 julio, FJ 5º, entre otras.

<sup>33</sup> Belga Reig, Ignasi. “La constitucionalidad de los gravámenes sobre las rentas virtuales o potenciales en contraposición a la de los gravámenes sobre las rentas ficticias o inexistentes”. *Revista Aranzadi Doctrinal* num. 9/2019 parte Jurisprudencia. Doctrina. 2019.

<sup>34</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006 de 11 de octubre. Fundamento jurídico 6º.

<sup>35</sup> Voto particular formulado por el Magistrado don Pascual Sala Sánchez, al que se adhiere el Magistrado don Pablo Pérez Tremps, en relación con la Sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006 de 11 de octubre.

potencialmente, constituir una renta, habría que incluir en la fórmula matemática el valor catastral de adquisición del inmueble. Pero, en efecto, no es una decisión del titular del inmueble renunciar al potencial beneficio que pudiera obtener a raíz de ese supuesto incremento de valor, pues el único condicionante al que se ve sometido el titular es a los precios del mercado. Con independencia de la posible transmisión por un valor mayor en el mercado, en ningún caso podemos referirnos a una renta potencial, pues el supuesto “incremento de valor del terreno”, que no tiene ni siquiera que materializarse en la realidad, no tiene vía alguna para devenir en un aumento de capacidad económica para el contribuyente.

Continuaba la D.G.T, en su consulta V-3351/2016, remitiendo a lo alegado por el Tribunal Supremo en su sentencia del 12 de febrero de 2002<sup>36</sup>, en los que se calificaba la capacidad económica puesta de manifiesto en el IIVTNU como la de una *plusvalía inmerecida o no ganada*. Incluso el Tribunal Supremo ofrecía una justificación a aquellos casos en los que ni siquiera se había producido mejoras por la Administración en las inmediaciones del terreno, pues indicaba que basta con atender al conjunto de las mejoras realizadas en el término municipal, independientemente de que dichas mejoras incidan o no en la zona en la que se encuentra el inmueble<sup>37</sup>. Este argumento parece obviar las ya numerosas contribuciones materiales de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos en forma de tributos, asunciones de costes o cesiones<sup>38</sup>; gastos públicos que presuntamente ya tienen como destino la constante mejora de los núcleos urbanos y del ofrecimiento de servicios públicos. De no ser así podríamos acabar por preguntarnos el por qué de la existencia de la Administración Pública y de los poderes públicos; o la mera finalidad de nuestros tributos. De hecho, ya existe una figura tributaria, la contribución especial, que impone a los contribuyentes la “devolución” del aumento de valor que experimentan sus bienes como consecuencia de la realización de obras o la ampliación de servicios públicos en las inmediaciones de los inmuebles de los que son titulares.

---

<sup>36</sup> Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2002 (recurso de casación 8053/1996).

<sup>37</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2001 (RJ 2001, 7256). Fundamento jurídico 5º. “*hay que atender al conjunto de las realizadas en el término municipal, ya repercutan directamente en la zona, o en el municipio en general*”

<sup>38</sup> Colao Marín, P.A. “Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, principios constitucionales y sistema jurídico tributario”. *Revista Quincena Fiscal*, num.20/2016 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U. 2016. Págs. 3 y 4.

Es más, el Tribunal Supremo, en su sentencia del 12 de febrero de 2002<sup>39</sup>, llegaba a avalar el gravamen de la plusvalía inmerecida incluso cuando su origen simplemente se encontrase en el “crecimiento de los núcleos urbanos”, lo que, a ojos del catedrático Checa González, no encuentra fundamento alguno, más allá de, meramente, “*dar argumentos de cobertura para justificar la existencia del impuesto*”<sup>40</sup>, toda vez que, en muchas ocasiones, el crecimiento de los núcleos no se debe a la acción municipal sino a inversiones por particulares, o a un simple crecimiento espontáneo.

Por lo tanto, existiendo una figura tributaria que grava de forma individualizada dichas “mejoras” en la propiedad privada, no parece razonable exigir a los ciudadanos que tributen por el mero hecho de que los poderes públicos lleven a cabo sus funciones propias, o, que los municipios se desarrollen por el simple “progreso del ser humano”.

El Abogado del Estado interviniente en la cuestión de inconstitucionalidad 126/2019 alegaba que, con el IIVTNU, no se trata de gravar la capacidad económica real del titular, sino únicamente aquel beneficio obtenido por el contribuyente durante un periodo de tiempo a raíz de la acción de las corporaciones locales; beneficio que se calcula de una forma completamente objetiva y sin atender al “efecto mercantil de obtención de renta”. Es este beneficio el que revela una capacidad económica potencial<sup>41</sup>. Ello no deja de parecer una contradicción, precisamente porque, de existir un incremento en el valor de los bienes del contribuyente - traduciéndose en un beneficio – ello debería reflejarse en un aumento del valor real del inmueble, al menos en comparación con el valor de adquisición. Y, sin embargo, ni se incluye el valor de adquisición en el método de cuantificación del incremento de valor del terreno; ni, en la mayoría de las ocasiones, se ha producido dicho incremento. Incluso, si se quisiera reflejar de una forma auténtica este aumento de valor, y por tanto reflejar una renta potencial, habría de incluirse algún método de actualización de valores para paliar los efectos de la variación de precios, que,

---

<sup>39</sup> Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2002 (recurso de casación 8053/1996).

<sup>40</sup> Checa González, C. “Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: fundamento, hecho imponible y supuestos de no sujeción”. *Anuario de la Facultad de Derecho*, Universidad de Extremadura, Nº 17, 1999. Págs. 51 a 54.

<sup>41</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019 de 31 de octubre. Antecedente Sexto. “*No se trata de gravar la capacidad de pago exteriorizada con la ganancia patrimonial por diferencia entre un precio de venta y un precio de compra (capacidad económica real), sino el beneficio recibido por el contribuyente durante un periodo de tiempo por la actuación de la corporación local calculado de forma objetiva, esto es, sin atender al efecto mercantil de obtención de renta (capacidad económica potencial)*”.

en una dirección u otra, influye en el propio valor del inmueble y en la economía de los contribuyentes.

Sin perjuicio de todo lo expuesto, y con independencia de si el IIVTNU se puede considerar propiamente una renta potencial, muchos autores son de la opinión que ello no obsta a que tenga que apreciarse una capacidad económica. Así lo considera Colao Marín al señalar que aún a pesar de ser necesarios impuestos que graven determinadas situaciones, su gravamen siempre tiene que estar fundamentado en una capacidad económica puesta de manifiesto, sin que baste en ningún caso el simple fundamento constitucional o social<sup>42</sup>. Y ello toda vez que es la propia Constitución en el art. 31.1 CE la que exige que la tributación sea de acuerdo con la capacidad económica de cada persona. Del mismo pensamiento es Álvarez Arroyo cuando sostiene que es irrelevante la actuación de la Administración Pública, siendo el único presupuesto de hecho necesario para el sometimiento a tributación de una situación la revelación de capacidad económica<sup>43</sup>. De lo sostenido por Álvarez Arroyo podríamos extraer la consecuencia contraria: siempre y cuando se produce el hecho revelador de capacidad económica, y con independencia de que la Administración haya o no promovido el desarrollo de un determinado municipio, los contribuyentes están sujetos al pago del impuesto.

No hay que olvidar en ningún caso que nuestro sistema tributario se fundamenta, en sí mismo, en el principio de capacidad económica, y ello inspirado por nuestro Estado social de Derecho. El principio de generalidad exige que todos los ciudadanos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos, y, en virtud del principio de capacidad económica, cada uno de acuerdo con su capacidad. Por lo tanto, cualquiera que sea el fundamento del impuesto, toda vez que no se manifiesta una capacidad económica cierta y, sin embargo, se está sometiendo la situación a tributación, el tributo deja de tener cabida en nuestro sistema.

---

<sup>42</sup> Colao Marín, P.A. “Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, principios constitucionales y sistema jurídico tributario”. *Revista Quincena Fiscal*, num.20/2016 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U. 2016. Págs. 3 y 4.

<sup>43</sup> Álvarez Arroyo, F.: “Adecuación del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana a los principios constitucionales en materia tributaria”. *Anuario de la Facultad de Derecho*. Universidad de Extremadura, Nº 21. 2003. Págs. 67 y 69-70

### 3.2 *¿El método objetivo que se emplea realmente refleja una renta potencial?*

Lo cierto es que no son pocos los autores y los propios Tribunales de Justicia que han criticado abiertamente el método objetivo diseñado para la cuantificación de la base imponible del IIVTNU. Tanto el catedrático Pedreira Menéndez<sup>44</sup> como algún Tribunal Superior de Justicia<sup>45</sup> han puesto de manifiesto la disfunción resultante de utilizar únicamente el último valor catastral - y no su diferencia con el valor de adquisición -, lo que a ojos del Tribunal mencionado conlleva a gravar “una plusvalía a futuro”<sup>46</sup>. Y, no sólo ocurre que el método objetivo puede, y suele, dar lugar a incrementos totalmente ficticios y cuanto más alejados de la realidad, sino que, además, tal y como anticipa el Tribunal Constitucional, tampoco permite el TRLHL el cálculo de un incremento distinto del que deriva de aplicar sus preceptos al respecto<sup>47</sup>.

Precisamente, éste último inciso de mano del Tribunal Constitucional es lo que, a ojos de Simón Acosta provoca la inconstitucionalidad del impuesto; pues como bien explica, hay ciertos ámbitos en los que es imprescindible hacer uso de un método objetivo para medir la capacidad económica, y precisamente dichos métodos se caracterizan por su imperfección. No obstante, dicha imperfección debe poder corregirse por el contribuyente probando cuál es la realidad que se esconde tras aquella cuantificación objetiva<sup>48</sup>.

Ahora bien, ¿qué realidad deben poder probar los contribuyentes? La presunta riqueza potencial derivada del incremento de valor del terreno no tiene ninguna materialización en la realidad, ni siquiera potencial. Como ya se expuso con anterioridad, no podemos hablar de “potencial” si el contribuyente no tiene ninguna manera fáctica de beneficiarse de aquel incremento. Y si quisiéramos reflejar la realidad, habría que remitirse a los precios del mercado, o, concretamente, a los valores de adquisición y transmisión; lo que

---

<sup>44</sup> Pedreira Menéndez, J. “La inconstitucionalidad parcial de la plusvalía municipal debería servir para su eliminación total”. *Revista Quincena Fiscal*, num.8/2017, parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U. 2017. Páginas 3 y 4.

<sup>45</sup> Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia 3720/2015 de 11 marzo de 2015, Fundamento Jurídico 3º.

<sup>46</sup> *Ibid*, Fundamento Jurídico 3º

<sup>47</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 26/2017 de 16 de febrero. Fundamento jurídico 6º. “*Tampoco permite, siquiera, la determinación de un incremento distinto del derivado de “la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto”*”

<sup>48</sup> Simón Acosta, E. “La tormenta del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor no ha amainado”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 950/2019 parte Tribuna. Editorial Aranzadi, S.A.U. 2019.

no tendría cabida en el ordenamiento jurídico pues constituiría un supuesto de doble imposición con respecto a las ganancias y pérdidas patrimoniales del IRPF.

#### **4. Cuestiones derivadas en relación con el devengo del IIVTNU.**

Con independencia de las cuestiones consustanciales al fundamento del Impuesto y a su adecuación constitucional, el revuelo provocado por el pronunciamiento del Tribunal Constitucional ha acabado por hacer patente las numerosas deficiencias y disfunciones existentes en la normativa del IIVTNU, algunas de las cuales procederemos a analizar a continuación.

##### ***4.1 Dación en pago***

El Real Decreto Ley 8/2014 de *aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia* modificaba el TRLHL añadiendo al artículo 105.1 dos nuevos supuestos de exención de la obligación del pago del IIVTNU: las transmisiones que se realizaren con ocasión de una dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante de la obligación, para la cancelación de las deudas garantizadas, siempre que éstas se hubieran contraído con entidades de crédito; y, las transmisiones resultantes de un procedimiento de ejecución hipotecaria o notarial.

Dicha modificación lo era de una reforma anterior, concretamente del 2012, en la que se preveía la figura de la sustitución del contribuyente por la entidad en la posición de sujeto pasivo del IIVTNU sin posibilidad de repercusión, pero únicamente si la entidad se hubiera adherido al “Código de Buenas Prácticas” y hubiera admitido la dación en pago como forma de satisfacer la deuda hipotecaria. Lógicamente, ello generaba una situación de desigualdad entre los propios consumidores, cuya sujeción al impuesto se hacía depender de si la entidad concesionaria del crédito hubiera adquirido dicho compromiso. Sin perjuicio, además, de la propia decisión de la entidad acerca de admitir la dación en pago como forma de satisfacer la deuda pendiente. Pues, de lo contrario, la entidad simplemente podía proceder a la ejecución hipotecaria, recayendo la carga tributaria del IIVTNU sobre el transmitente.<sup>49</sup>

---

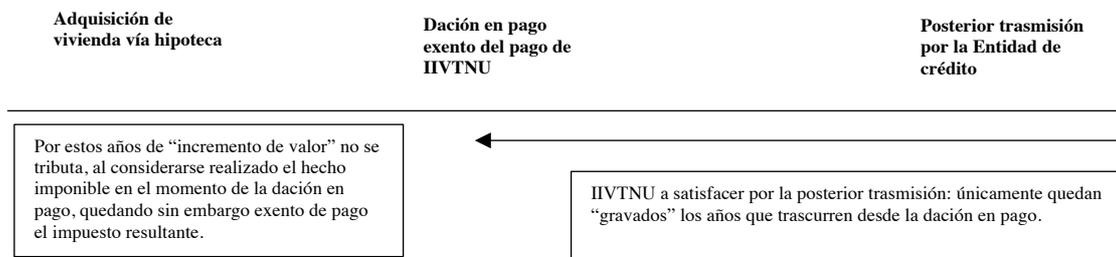
<sup>49</sup> Gomar Sánchez, J.I. “La exención por dación en pago en el IIVTNU: análisis de sus aspectos teóricos y prácticos”. *Tributos Locales*, nº 123. Diciembre 2015-Enero 2016. Págs. 77-79

La reforma de 2014, por lo tanto, ofrece una salida muy favorable – al menos en comparación a la situación anterior - a aquellos ciudadanos que se ven en la tesitura de desprenderse de su vivienda habitual, bien en forma de dación en pago, bien forzados a resultas de una ejecución. Lógicamente, quienes pierden su vivienda por incapacidad de hacer frente a una deuda hipotecaria difícilmente van a poder satisfacer la plusvalía municipal. Precisamente, es la falta de capacidad recaudatoria en estos supuestos, o, en otras palabras, la incapacidad de que el impuesto tuviera una virtualidad práctica, la que parece que llevaría a formular la exención.

Si atendiéramos a la significación estricta del fundamento del IIVTNU, presuntamente el impuesto se exige como consecuencia del incremento de valor del que se han beneficiado los titulares a lo largo de los años de tenencia del terreno. En este caso, se produce el hecho imponible desde su óptica teleológica, sea cual sea la causa y la forma de transmitir el terreno. Ahora bien, esta mejora en el valor del terreno que se produce como consecuencia del desarrollo propio de los municipios no tiene virtualidad económica hasta el momento de la transmisión, pues hasta dicho momento únicamente se materializa en una mejora en las condiciones de vida de los ciudadanos. En el momento de la transmisión, esta presunta mejora se evidencia en la posibilidad de transmitir el terreno por un precio mayor, de aquí que hablemos de una “renta potencial”, o en la posibilidad de entregar un inmueble de mayor valor para satisfacer una mayor porción de la deuda existente.

Ahora bien, partiendo de la configuración del IIVTNU antes de la declaración de inconstitucionalidad parcial, el hecho imponible se satisface en todo caso, toda vez que, presuntamente, siempre va a existir un incremento de valor del terreno del que pudiera aprovecharse el titular. ¿Cuál es, entonces, la diferencia entre quien se ve privado de su vivienda por impago de una deuda; frente a quien debe transmitir su vivienda por cualquier otra razón (por ejemplo, ¿para acomodar a un nuevo hijo que se espera)?. En ambas situaciones, mientras que en la transmisión no se materializa en un aumento de capacidad económica – o al menos, aumento por el que no se vaya ya a tributar, pues la plusvalía real ya queda gravada en el IRPF -, el hecho imponible se produce. Pero en el primero de los casos, se considera necesario satisfacer el interés general eximiendo a quien se considera encontrarse en el “umbral de exclusión”, aunque en ninguna de las situaciones se evidencia un aumento de riqueza material.

Señalaba Gomar Sánchez que la actual configuración del IIVTNU, en materia de dación en pago, beneficia a las entidades en detrimento de los propios Ayuntamientos. La fórmula de la exención, a diferencia de la “no sujeción”, implica que se considera realizado el hecho imponible, pero se exime al contribuyente de la obligación de satisfacer la deuda. Si lo quisiéramos representar, quedaría el esquema siguiente:



Fuente: elaboración propia.

Tal y como se aprecia, al considerar satisfecho el hecho imponible en el momento de la dación en pago, comienza un nuevo “periodo impositivo” de incremento de valor del terreno. Es decir, los años de tenencia del terreno por el contribuyente hipotecado quedan sin gravamen, y la Entidad de crédito, una vez trasmite el inmueble obtenido por la dación en pago, únicamente quedará sometido a gravamen por los años transcurridos desde dicha dación en pago. De lo contrario, si la dación en pago se tratara de un supuesto de no sujeción, al no considerarse satisfecho el hecho imponible, el gravamen por la transmisión posterior del inmueble por la Entidad de crédito se extendería a todos los años transcurridos desde la adquisición por el deudor hipotecado.

Todo lo expuesto conduce a una situación de hecho en la que las Entidades de crédito soportan una menor carga tributaria y los Ayuntamientos sufran de una menor capacidad recaudatoria, todo ello dentro de un contexto en general de total incongruencia en la configuración del IIVTNU, que ha quedado probado que sigue existiendo, precisamente, por su capacidad de sostenimiento del gasto municipal.

#### ***4.2 Devengo en casos de propiedad compartida***

Uno de los grandes interrogantes en las sucesivas liquidaciones del IIVTNU ha gravitado en torno a los supuestos de división de la cosa común. En las comunidades de bienes, es frecuente que el objeto, o los objetos, de la comunidad sean bienes inmuebles, que, a la hora de proceder a disolver la comunidad, se adjudican a uno de los comuneros, en virtud del art. 1062 CC. Este artículo faculta a los comuneros a adjudicarse uno de

ellos el bien inmueble, cuando este fuera indivisible o desmereciera mucho por su división; abonando este comunero a los demás en metálico sus respectivas cuotas de participación en la comunidad.

Lo cierto es que la doctrina administrativa<sup>50</sup>, en estos supuestos, ha venido distinguiendo dos situaciones a la hora de determinar su sujeción al IIVTNU: los supuestos en los que un único bien inmueble integra la comunidad de bienes, y los supuestos en los que coexisten varios bienes en la comunidad.

Existe un amplio consenso entre los fiscalistas, tanto en el ámbito judicial como administrativo, sobre la no-sujeción al IIVTNU cuando se trata de un único bien inmueble que se adjudica en su totalidad a un comunero, abonando en metálico a los demás comuneros sus respectivas cuotas de participación<sup>51</sup>. Y ello porque, debiendo disolverse la comunidad, y existiendo un bien indivisible o que pueda desmerecer mucho por su división (art. 1062 CC), la adjudicación de dicho bien a un comunero en contraprestación del pago en metálico de las cuotas restantes en la comunidad es la fórmula que ha diseñado el legislador para permitir la salida de la comunidad en respeto de las cuotas de participación originarias, y evitando el grave perjuicio que se produciría de dividir la cosa común (bien que quede inservible para el uso que tenía, bien porque ocasione un gasto muy considerable, bien porque genere un gran desvalor en el bien)<sup>52</sup>. La no sujeción en estos supuestos encuentra su razón de ser en que, en ningún caso, existe una “trasmisión” propiamente dicha, sino que se trata de la concreción de un derecho que ya existía, de aquí que la división de la comunidad únicamente tenga efectos declarativos<sup>53</sup>.

No obstante, aún pervive la controversia en torno a si la adjudicación a uno de los comuneros del bien inmueble, abonando al resto en metálico su respectiva cuota de participación, constituye un supuesto de exceso de adjudicación. Lo cierto es que la mayoría de fiscalistas concurren en que no hay exceso de adjudicación, toda vez que un comunero no reciba más bienes o derechos de los correspondieran a su cuota original en

---

<sup>50</sup> Consulta vinculante de la DGT núm. V0257/18 de 6 febrero; Consulta de la Dirección General de Tributos núm. 0029/17 de 19 septiembre; Consulta vinculante de la DGT núm. V2793/19 de 10 octubre.

<sup>51</sup> Tal y como se pone de manifiesto en la Consulta de la DGT núm. 0029/17 de 19 septiembre; en la Resolución Vinculante de la DGT V0617-17 de 9 de marzo de 2017; o en la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 8 de Barcelona 153/2016, de 9 de junio, Fundamento 3º.

<sup>52</sup> Moreno Serrano, B. “Impuestos. Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Exceso de adjudicación. La extinción del condominio y la plusvalía”. *La Administración Práctica*, núm. 1/2015, parte Análisis Doctrinal. 2015. Págs. 2-4

<sup>53</sup> Resolución Vinculante de la DGT V0617/17 de 9 de marzo de 2017.

la comunidad, situación en la cual la adjudicación queda exenta del IITVNU<sup>54</sup>. No obstante, no faltan los juristas que consideran que, en todo caso, se trata de un exceso de adjudicación, es decir, no cabe la adjudicación a un comunero y que éste compense a los demás sin que se produzca un exceso de adjudicación. Según esta opinión, la extinción de la comunidad tiene el efecto directo de un exceso de adjudicación<sup>55</sup>. Ahora bien, nuestro cometido no es hacer un análisis sobre esta cuestión de corte civil, pues a fin de cuentas en todo caso, estas situaciones quedan exentas de gravamen.

En este conjunto de supuestos, la razón de ser de la no sujeción es que el negocio jurídico no se trata en sí mismo de una transmisión. Si nos detenemos a examinar el supuesto de hecho, se trata de un comunero que ha sido cotitular, durante un trascurso de tiempo, de un terreno. El fundamento último del gravamen en el IIVTNU – haber estado en las condiciones de aprovechar el incremento de valor del terreno – se aprecia en el supuesto de hecho, pues a fin de cuentas se trata de un cotitular que tras años de tenencia y de disfrute, se desprende del terreno; con la salvedad de que no se produce una de las condiciones para que se devengue el tributo: la transmisión de la propiedad o de un derecho real sobre el mismo.

Cuestión distinta es si la disolución se produce de una comunidad en la que coexisten varios bienes inmuebles. En estos supuestos, la situación se torna más compleja, pues no parece existir un criterio consensuado sobre cómo debe quedar sujeto a gravamen la distribución o adjudicación de los bienes. En septiembre del 2017, la DGT en su resolución de una consulta, afirmaba que únicamente será susceptible de gravamen aquella disolución de la comunidad en la que los bienes se podrían haber adjudicado de una forma más equitativa entre los comuneros, pues en estos supuestos, se producía una transmisión propiamente dicha<sup>56</sup>. Es decir, indicaba que, si la adjudicación se realizaba de tal forma que no existía otra manera más equitativa, no quedaba sujeta al pago del IIVTNU. Ahora bien, al año siguiente, la DGT se volvía a pronunciar sobre una situación muy similar, en la que se producía la extinción del condominio entre dos comuneros sobre dos bienes inmuebles. En este supuesto, cada comunero se hacía con uno de los bienes inmuebles. En este supuesto, la DGT consideró que se trataban de dos comunidades de

---

<sup>54</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 28 de junio 1999; Sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 8 de Barcelona 153/2016, de 9 de junio, Fundamento 3º.

<sup>55</sup> Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura núm. 670/2014 de 3 de julio 2014, Fundamento Jurídico 3º.

<sup>56</sup> Consulta de la Dirección General de Tributos núm. 0029/17 de 19 septiembre.

bienes independientes - por haberse adquirido los inmuebles en fechas distintas - y que, por tanto, al disolver cada una, se había adjudicado la propiedad de un inmueble en contraprestación con la transmisión de otro inmueble, constituyendo, por tanto, una permuta. El incumplimiento del requisito del art. 1062 CC (que la compensación se produzca en metálico) daba lugar a que nos encontrásemos ante la figura civil de la permuta que quedaba gravada por el IIVTNU, por ser una modalidad de transmisión de la propiedad<sup>57</sup>.

## **5. Devoluciones por ingresos indebidos y responsabilidad patrimonial del Estado legislador.**

A raíz de la declaración de inconstitucionalidad parcial, se han dado una oleada de recursos solicitando la devolución de lo ingresado en los Ayuntamientos en concepto de IIVTNU, en aquellas situaciones en las que se había sufrido una minusvalía en la transmisión del inmueble.

Acertadamente, indicaba el Registrador Mercantil, Álvaro José Martín Martín<sup>58</sup>, que hay que distinguir entre las devoluciones que se solicitan al Ayuntamiento, y aquellos que se solicitan a la Administración Estatal. En el primero de los casos, la situación parece fácil cuando, tras presentar la autoliquidación del Impuesto, no se haya producido la liquidación definitiva o haya transcurrido el plazo de prescripción de la Administración para actuar. En estos supuestos, el art. 126 del RD 1065/2007 faculta al obligado a solicitar la rectificación de la autoliquidación y la devolución de los ingresos indebidos<sup>59</sup>. Ahora bien, situación distinta es aquella en la que la liquidación se practicó por la Administración, o ha recaído resolución firme en algún procedimiento en el que se revise la autoliquidación. En estos supuestos, el art. 127 LGT esclarece que la declaración de nulidad de actos dictados en materia tributaria, en cuanto no han sido recurridos en plazo, cabe, únicamente, y en lo que aquí interesa, cuando lesionen derechos fundamentales o libertades, o cuando se hayan dictado prescindiendo absolutamente del procedimiento o

---

<sup>57</sup> Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0257/18 de 16 de febrero.

<sup>58</sup> Martín Martín, A.J. “Devolución de la Plusvalía municipal”. *Notarios y Registradores*. 2019.

<sup>59</sup> *Ibid.* “En virtud del art. 110, los municipios, salvo en casos tasados, están facultados para establecer el sistema de autoliquidación para girar el IIVTNU. De no ser su voluntad, se requerirá al obligado tributario para que presente la declaración y será la Administración quien le notificará la liquidación para posterior pago”.

las normas aplicables. Son tres los autos del Tribunal Supremo<sup>60</sup> admitiendo a trámite recursos de casación en esta materia, para tratar de dilucidar si las liquidaciones firmes en aplicación de la normativa del IIVTNU son susceptibles de nulidad radical, bien porque se pueda afirmar que lesionan derechos fundamentales o libertades públicas, bien porque se hayan dictado prescindiendo del procedimiento o las normas aplicables. Se trata por tanto de un procedimiento extraordinario que tiene por cometido eliminar las decisiones más perjudiciales para la sociedad en su conjunto, aquellas que de ninguna manera podrían tener cabida en el ordenamiento<sup>61</sup>, por lo que tiene un carácter excepcional y no basta para su apreciación una simple infracción de las normas de nuestro sistema jurídico.

A la espera de pronunciamiento judicial al respecto, lo cierto es que no parece que vayan a prosperar las pretensiones de nulidad, pues tal y como argumentan los Ayuntamientos recurrentes, no se aprecia ninguna de las causas de nulidad tasadas en el art. 217 LGT. Y ello, toda vez que, ni existe derecho fundamental o libertad pública (artículos 14-29 CE) que pueda considerarse vulnerado en esta situación, ni se prescindió del procedimiento y de las normas aplicables contenidas en el TRLHL en el momento de dictarse los actos para los que se solicita la nulidad. Además de ello, el Auto del Supremo de 12 de septiembre<sup>62</sup> anticipaba la que parece que será su decisión final con la mención del artículo 40 LOTC, que rechaza las devoluciones en virtud de una declaración de inconstitucionalidad, cuando se trate de procesos fenecidos con sentencia que tenga fuerza de cosa juzgada, salvo que estemos ante una sanción administrativa o un ilícito penal.

No obstante, no son pocos los juristas que consideran que la responsabilidad no debe recaer sobre los Ayuntamientos, sino sobre el Estado. Así se pronunciaba la Sala de lo Contencioso Administrativo en su sentencia n. 1303/2019 fundamentando su considerar en la posición de simple gestor que ocupa el Ayuntamiento, siendo el responsable del daño causado el Estado como legislador.<sup>63</sup> De aquí que la fórmula que se

---

<sup>60</sup> Auto del Tribunal Supremo de 30 de mayo (Recurso de casación 1068/2019), Auto de 20 de junio (RRCA1665/2019) y Auto de 9 de julio de 2019 (RRCA/ 2596/2019).

<sup>61</sup> Auto del Tribunal Supremo de 12 de septiembre de 2019 (Recurso de Casación 2503/2019)

<sup>62</sup> Ibid. Fundamento Jurídico 4º.

<sup>63</sup> Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo 1303/2019 de 3 de octubre. Fundamentos jurídicos 5º y 6º.

esté generalizando para solicitar la devolución de lo ingresado sea la responsabilidad patrimonial del Estado.

La misma Sala de lo Contencioso Administrativo en sentencia posterior<sup>64</sup> reconocía a un contribuyente la devolución de la cantidad ingresada en concepto de responsabilidad patrimonial del Estado, al darse las condiciones que requiere el art. 32 de la Ley 40/2015 del Régimen Jurídico del Sector Público: a) la lesión sufrida por aplicación de la Ley declarada inconstitucional; b) que el daño sea evaluable económicamente e individualizado; y, por último, c) que el contribuyente hubiera recibido una sentencia firme desestimatoria tras haber interpuesto un recurso contra la liquidación practicada<sup>65</sup>. Esta vía para la reclamación de lo ingresado en materia de IIVTNU cuando se había producido una minusvalía en la transmisión ha sido admitida recientemente por el Tribunal Supremo en su sentencia 33/2020 de 17 de enero<sup>66</sup>, lo que abre las puertas a una nueva oleada de recursos en materia de responsabilidad patrimonial de la Administración.

No obstante, esta nueva oleada no parece que vaya a dar lugar a una carga económica excesiva sobre las arcas públicas; y ello toda vez que la estimación de la reclamación de responsabilidad patrimonial exige que el contribuyente hubiera recibido una sentencia firme desestimatoria de recurso interpuesto en su momento contra las liquidaciones practicas en concepto de IIVTNU. Y, por si fuera poco, se requiere que el recurrente hubiera aducido en su argumentación la inconstitucionalidad de la norma aplicada.

Desde luego que no es nuestro cometido entrar a valorar la idoneidad de las disposiciones contenidas en la Ley del Régimen Jurídico del Sector Público, pero tampoco sería acertado obviar la enorme trascendencia que han alcanzado estos preceptos en la cuestión que nos ocupa. Lo cierto es que el art. 32 de la Ley 40/2015 impone una exigencia en la población muy poco realista al condicionar la estimación de una reclamación de responsabilidad patrimonial a que el contribuyente hubiera agotado las vías administrativa y judicial en base a la inconstitucionalidad de la norma que sirve de sustento al acto recurrido. Parece pasar por alto el principio de legalidad que vincula a la

---

<sup>64</sup> Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia núm. 1620/2019 de 21 de noviembre. F.J. 3º

<sup>65</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 1620/2019 de 21 de noviembre. Fundamento jurídico 3º.

<sup>66</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 33/2020 de 17 de enero.

Administración Pública y que fundamenta la existencia de una presunción de constitucionalidad de las normas. Al imponer exigencias tan gravosas a la población para obtener la devolución de lo ingresado indebidamente, el Estado se expone a estar vulnerando el art. 31.1 CE en lo referente al principio de no confiscatoriedad.

## **6. Nuevas vías para minorar la plusvalía: la actualización conforme al I.P.C**

En septiembre del 2019, la Sala Contencioso Administrativa del Supremo admitía a trámite un recurso de casación para la formación de jurisprudencia en torno a “si debían actualizarse los valores de adquisición de inmuebles, a efectos del IIVTNU, conforme al IPC o algún otro mecanismo corrector de la inflación”. Reavivaba un debate que ya se había planteado, y presuntamente resuelto, a resultas de la promulgación del Real Decreto Ley 15/1978, que modificaba el entonces Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, *Ley 19 de noviembre de 1975 de Bases del Estatuto del Régimen Local*, suprimiendo la posibilidad de actualizar el valor de adquisición “con arreglo a los índices ponderados del coste de vida publicados por el Instituto Nacional de Estadística”. El Tribunal Constitucional<sup>67</sup>, en su momento, fallaba a favor del Gobierno, admitiendo lo que la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 julio 1995, más tarde, pasó a denominar el principio configurador “nominalista”<sup>68</sup>.

Lo cierto es que, en dicha sentencia del Supremo de 15 de julio de 1995, el Tribunal reconocía que nuestro sistema tributario en general prescinde de los efectos que pueda tener la variación del nivel de precios sobre los gravámenes<sup>69</sup>. Sin embargo, desde entonces, a raíz de las terribles consecuencias de la crisis económica y financiera, y en particular, en el sector inmobiliario, se ha puesto de manifiesto un desplazamiento en la opinión y el criterio de los juristas al respecto. Tanto el Juzgado de lo Contencioso de Valencia como el de Zaragoza han venido a admitir la actualización del valor de adquisición de un inmueble, a efectos de la plusvalía municipal, conforme al índice de precios al consumo, pues, tal y como se expresaba el Juzgado de lo Contencioso de

---

<sup>67</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992 de 11 de diciembre de 1992.

<sup>68</sup> Sentencia de la Sala Tercera, Sección Segunda, del Tribunal Supremo de 15 julio 1995

<sup>69</sup> Ibid. “*El sistema español prescinde en general de los efectos de la inflación y deflación sobre gravámenes*”.

Valencia, no es idéntico lo que puede comprarse con cierta cantidad de dinero en el año X, que en el año X + 20 <sup>70</sup>.

No han sido pocos los autores que han alertado del peligro de gravar impuestos puramente nominales, lo que ocurre con mayor frecuencia en el ámbito de las plusvalías<sup>71</sup>, pues puede estar en abierta contradicción con el principio de capacidad económica<sup>72</sup>. La inflación resulta en una pérdida de poder adquisitivo entre la población; entonces, toda vez que no se imponen medidas de corrección de los valores de adquisición a la hora de calcular el importe del tributo, se está tributando por una capacidad económica ficticia, lo que no es admisible en el marco del art. 31.1 CE.

La utilización de métodos de actualización de valores conllevaría que la tributación fuera más acorde con la capacidad económica de los contribuyentes en el momento de gravamen. La capacidad recaudatoria se mantendría al mismo nivel, pues al igual que cuando los precios disminuyeran, el valor de las deudas tributarias sería inferior; cuando incrementaran los precios, las deudas tributarias se incrementarían de valor. Simplemente se trata de adaptar el valor de los tributos a la capacidad económica real de la población. Y ello precisamente porque un respeto riguroso al principio de capacidad económica exige que el valor de nuestros tributos se adecúe al nivel de vida del momento.

## **7. Prospecciones de futuro del IIVTNU: ¿seguirá teniendo cabida en el Ordenamiento jurídico español? Conclusiones.**

A pesar del inmensurable avance que ha supuesto la Sentencia del Constitucional 59/2017 a efectos de nuestro estudio, lo cierto es que aún quedan sin resolver cuestiones de enorme importancia en torno al IIVTNU. El pronunciamiento del Alto Tribunal reconoce la no sujeción al Impuesto en aquellas situaciones en las que no se ha producido una plusvalía *real* con ocasión de la transmisión, y ello precisamente porque el método de cuantificación objetiva de la base imponible arroja automáticamente un valor positivo (es decir, una plusvalía) aunque económicamente se hubiera producido una pérdida.

---

<sup>70</sup> Juzgado de lo Contencioso n. 6 de Valencia, 19 de enero del 2018, Recurso 153/2017; Juzgado de lo contencioso Administrativo n. 2 de Zaragoza, 3 de octubre de 2018, R 375/2017.

<sup>71</sup> López Berenguer. “Efectos de la inflación en el sistema impositivo y principio de no confiscatoriedad.” *El Derecho Editores / Diario de Jurisprudencia El Derecho*, no 239. 1995. Pag. 2-6

<sup>72</sup> Salcedo Benavente, J.M. “Plusvalía municipal: ¿es posible actualizar valores conforme al IPC para probar la inexistencia de incremento de valor del terreno?”. 2019

Las normas ahora vigentes en materia de IIVTNU exhiben un completo respeto al principio de capacidad económica en cuanto a su sentido “estricto” (de acuerdo con el cual, debe operar como fundamento de todo impuesto), toda vez que únicamente se somete a tributación aquellas situaciones en las que se ha producido una plusvalía real. En lo referente al principio de capacidad económica como “medida”, y la luz de la doctrina constitucional, se exime al legislador de la obligación de modular, en algunos impuestos, la carga tributaria conforme con la capacidad contributiva del sujeto, sin perjuicio de que el presupuesto de hecho por el que se impone la sujeción al tributo sí deba reflejar siempre capacidad económica<sup>73</sup>. Ahora bien, en la práctica y cada vez con mayor frecuencia, el método de cuantificación vigente da lugar a situaciones en las que se podría estar vulnerando el principio de no confiscatoriedad; por ejemplo, cuando el importe del impuesto alcanza un 90% de la ganancia real obtenida de la enajenación.

**Es por ello por lo que consideramos conveniente que el legislador tributario modifique la regulación actual del IIVTNU con el fin de garantizar una rigurosa obediencia al principio de no confiscatoriedad y una mejor adecuación al principio de capacidad económica en su “sentido amplio”.** Aún a pesar de que la capacidad económica, desde su perspectiva de “fundamento del Impuesto”, haya quedado a salvo; si abordamos el concepto amplio del principio, se exige un sistema tributario en el que las personas tributen de acuerdo con su capacidad y así se refleje del sistema (sin perjuicio de que en algunos impuestos no sea preceptivo que la carga tributaria se module rigurosamente de acuerdo con la capacidad contributiva de los sujetos). Sin embargo, ha dejado de ser una excepción encontrarnos con situaciones en las que la plusvalía municipal agota completamente la riqueza imponible del sujeto, lo que no sólo contradice el principio de no confiscatoriedad, pero parece alejarse de la exigencia de que el principio de capacidad económica se refleje del sistema tributario. Por lo demás, quedaría pendiente de debate si conviene dejar de lado el principio nominalista y acomodar el importe de los tributos al nivel de vida de los ciudadanos a través de la actualización de los valores conforme al Índice de Precios al Consumo, precisamente con el fin de que el valor de los impuestos se adecúe cuánto más a la capacidad económica de los contribuyentes.

---

<sup>73</sup> Auto del Tribunal Supremo 7591/2019 de 1 de julio

Sugiere Colao Marín que en la pervivencia del IIVTNU ha podido jugar un papel importante la costumbre, lo que él define como aquella situación en la que las normas, aún a pesar de ser manifiestamente inconstitucionales, se aplican de forma reiterada y acaban por cristalizarse en el ordenamiento<sup>74</sup>. La falta de consenso en torno al propio fundamento del impuesto, sumado a la amplia duda en torno a su adecuación con los principios constitucionales, ponen de manifiesto la cristalización del IIVTNU en el ordenamiento y la admisibilidad general de una situación que dista de los principios de justicia tributaria, no confiscatoriedad y, en su sentido amplio, capacidad económica. En la pervivencia del Impuesto parece jugar un importante papel su inmensa capacidad recaudatoria.

El IIVTNU **acabará por desaparecer del ordenamiento jurídico** – bien porque así nos lo dictamine eventualmente la Unión Europea, bien por la terrible imagen que causaría a nuestro sistema tributario – **salvo que Tribunales y legisladores ofrezcan una configuración alternativa** para el impuesto que fuera rigurosamente respetuosa con los principios constitucionales. **El grueso del problema en torno al IIVTNU está en obviar la causa de su rendimiento disfuncional, que no es más que el método de cuantificación del Impuesto.** Las normas deben diseñarse de forma que puedan englobar de forma congruente todas las situaciones incluidas en su hecho imponible, y ofrecer para todas ellas una “solución” o “resultado” coherente, proporcional y justo. De lo contrario, acabaremos por encontrarnos en una situación en la que cada aplicación concreta de la norma tuviera que estar puesta bajo el microscopio del Tribunal para determinar su constitucionalidad.

---

<sup>74</sup> Colao Marín, P.A. “Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, principios constitucionales y sistema jurídico tributario”. *Revista Quincena Fiscal*, num. 20/2016 parte Estudios Editorial Aranzadi, S.A.U. 2016;

Varona Alabern, J. E. “A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”. *Quincena fiscal*, N. 18. 2010. pág. 67.

## 8. Bibliografía

### Manuales:

Lejeune Valcárcel, E. *Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria*. Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario, Edersa, Madrid. 1980. Pg. 120.

Menéndez Moreno. *Derecho financiero y tributario*. Editorial Civitas

Pérez de Ayala, *Fundamentos de Derecho Tributario*, Editorial Dykinson. Pg. 76.

### Artículos de revista científica:

Álvarez Arroyo, F.: “Adecuación del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana a los principios constitucionales en materia tributaria”. *Anuario de la Facultad de Derecho*. Universidad de Extremadura, Nº 21. 2003.

Belga Reig, Ignasi. “La constitucionalidad de los gravámenes sobre las rentas virtuales o potenciales en contraposición a la de los gravámenes sobre las rentas ficticias o inexistentes”. *Revista Aranzadi Doctrinal*, n. 9/2019 parte Jurisprudencia. Doctrina. 2019.

Checa González, C. “Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: fundamento, hecho imponible y supuestos de no sujeción”. *Anuario de la Facultad de Derecho*, Universidad de Extremadura, Nº 17, 1999.

Colao Marín, P.A. “Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, principios constitucionales y sistema jurídico tributario”. *Revista Quincena Fiscal num.20/2016*, parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U. 2016.

Gomar Sánchez, J.I. “La exención por dación en pago en el IIVTNU: análisis de sus aspectos teóricos y prácticos”. *Tributos Locales nº 123*. Diciembre 2015-Enero 2016.

López Berenguer. “Efectos de la inflación en el sistema impositivo y principio de no confiscatoriedad”. *El Derecho Editores / Diario de Jurisprudencia El Derecho*, no 239. 1995

Martín Delgado. “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978”. *Hacienda Pública Española*, núm. 60, 1979.

Martin Martin, A.J. “Devolución de la Plusvalía municipal”. *Notarios y Registradores*. 2019.

Menéndez Moreno, A, “La historia interminable del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”. *Quincena Fiscal*, IISN 1132-8576, Nº 17, 2019.

Moreno Serrano, B. “Impuestos. Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Exceso de adjudicación. La extinción del condominio y la plusvalía”. *La Administración Práctica*, num.1/2015, parte Análisis doctrinal. 2015

Pedreira Menéndez, J. “La inconstitucionalidad parcial de la plusvalía municipal debería servir para su eliminación total”. *Revista Quincena Fiscal*, num.8/2017, parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U. 2017

Salcedo Benavente, J.M. “Plusvalía municipal: ¿es posible actualizar valores conforme al IPC para probar la inexistencia de incremento de valor del terreno?”. 2019

Simón Acosta, E. La tormenta del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor no ha amainado. *Actualidad Jurídica Aranzadi* num. 950/2019 parte Tribuna. Editorial Aranzadi, S.A.U. 2019.

Sospendra Navas, F.J., “Hacienda Local. La tributación de la plusvalía: alcance del pronunciamiento de inconstitucionalidad de la STC 59/2017 de 11 de mayo”. *La Administración práctica núm. 9/2018 parte Jurisprudencia. Comentarios*, Editorial Aranzadi, 2018.

Varona Alabern, J. E.: “A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”. *Quincena fiscal*, Nº 18. 2010

Vicente de la Casa, F. “Los Principios Tributarios del art. 31.1 de la Constitución y la concurrencia de los tributos”. *Revista de información fiscal*, núm 109/2012. Valladolid. 2012.

## **Anexo I. Jurisprudencia y doctrina administrativa.**

### **Jurisprudencia:**

Sentencia TEDH de 3 de julio de 2003 (TEDH 2003, 39), asunto Buffalo Srl contra Italia

Sentencia TEDH de 9 de marzo de 2006 (TEDH 2006, 20), asunto Eko-Elda AVEE contra Grecia

Sentencia TEDH de 14 de mayo de 2013 (TEDH 2003, 54), asunto N.K.M. contra Hungría

Sentencia TEDH de 2 de julio de 2013 (PROV 2013, 219214), asunto R.Sz. contra Hungría

Auto del Tribunal Supremo de 30 de mayo 2019 (RRCA 1068/2019)

Auto del Tribunal Supremo de 20 de junio 2019 (RRCA 1665/2019)

Auto del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2019 (RRCA 2596/2019)

Auto del Tribunal Supremo de 1 de septiembre de 2019 (RRCA 7591/2019)

Auto del Tribunal Supremo de 12 de septiembre de 2019 (RRCA 2503/2019)

Sentencia del Tribunal Supremo de 15 julio 1995

Sentencia del Tribunal Supremo 28 de junio 1999

Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2001

Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2002 (recurso de casación 8053/1996).

Sentencia del Tribunal Supremo 7126/2005 de 30 de mayo

Sentencia del Tribunal Supremo 1303/2019 de 3 de octubre

Sentencia del Tribunal Supremo 1620/2019 de 21 de noviembre

Sentencia del Tribunal Supremo 33/2020 de 17 de enero

Auto del Tribunal Constitucional de 18 julio de 2017 (n. 110/2017)

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

Sentencia Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo

Sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992 de 11 de diciembre

Sentencia del Tribunal Constitucional 182/1997

Sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006 de 11 de octubre

Sentencia Tribunal Constitucional 7/2010, de 27 de abril

Sentencia del Tribunal Constitucional 19/2012, de 15 de febrero

Sentencia del Tribunal Constitucional 236/2012 de 13 de diciembre.

Sentencia del Tribunal Constitucional 26/2017 de 16 de febrero

Sentencia Tribunal Constitucional núm. 37/2017 de 1 de marzo

Sentencia Tribunal Constitucional núm. 48/2017 de 27 de abril

Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 de 11 de mayo

Sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019 de 31 de octubre

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura núm. 670/2014 de 3 de julio 2014

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia 3720/2015 de 11 marzo de 2015

Sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 8 de Barcelona 153/2016, de 9 de junio

Sentencia del Juzgado de lo Contencioso n. 6 de Valencia, 19 de enero del 2018, Recurso 153/2017

Sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo n. 2 de Zaragoza, 3 de octubre de 2018

**Doctrina administrativa:**

Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0153-14 de 23 de enero de 2014. Secretaría de Estado de Hacienda.

Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V3351-16 de 15 de Julio de 2016. Secretaría de Estado de Hacienda.

Resolución Vinculante de la DGT V0617/17 de 9 de marzo de 2017. Secretaría de Estado de Hacienda.

Resolución de la Dirección General de Tributos núm. 0029/17 de 19 septiembre.  
Secretaría de Estado de Hacienda.

Resolución vinculante de la Dirección General de Tributos V0257/18 de 16 de febrero.  
Secretaría de Estado de Hacienda.

Resolución vinculante de la DGT núm. V2793/19 de 10 octubre. Secretaría de Estado de  
Hacienda.