



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

La repercusión del IIVTNU en la capacidad
económica de los contribuyentes

Autor/es

Laura Rucandio Silvestre

Director/es

Olga Carreras Manero

Facultad de Derecho

2017

ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN.....	1
	1. CUESTIÓN TRATADA.....	1
	2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA.....	1
	3. METODOLOGÍA SEGUIDA.....	2
II.	EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA.....	2
	1. NATURALEZA JURÍDICA Y CONCEPTO.....	2
	2. CONCEPCIÓN DEL MISMO COMO PRINCIPIO JURÍDICO MATERIAL DE TRIBUTACIÓN.....	4
	3. IMPLICACIONES DE ESTE PRINCIPIO A TRAVÉS DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.....	5
III.	EL IIVTNU Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA.....	8
	1. CUESTIONES PREVIAS.....	8
	2. EFECTOS DIRECTOS DEL IIVTNU EN LA CAPACIDAD ECONÓMICA DEL CONTRIBUYENTE.....	11
IV.	PLANTEADA LA CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL IIVTNU Y LA AFECTACIÓN QUE TIENE DURANTE LA CRISIS ECONÓMICA DE ESPAÑA	14
V.	REFERENCIA A LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE 16 DE FEBRERO DE 2017 Y DE 11 DE MAYO DE 2017.....	16
	1. HECHOS Y PROBLEMÁTICA QUE SE HAN PLANTEADO EN LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE 16 DE FEBRERO DE 2017.....	16
	2. PRONUNCIAMIENTO DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN LA SENTENCIA DE 11 DE MAYO DE 2017.....	18
VI.	CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES.....	21
VII.	BIBLIOGRAFÍA.....	21
VIII.	JURISPRUDENCIA.....	22

ABREVIATURAS

Art.	Artículo
CC.AA.	Comunidades Autónomas
CE.	Constitución Española de 1978
FJ	Fundamento Jurídico
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
ITP	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales
LITPAJD	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
Nº	Número
Núm.	Número
NFG	Norma Foral de Guipuzkoa
pp.	Páginas
Rec.	Recurso
ss.	Siguientes
TC	Tribunal Constitucional
TAN	Tribunal Administrativo de Navarra
TRLRHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

I. INTRODUCCIÓN

1. CUESTIÓN TRATADA

En las líneas que desde ahora abordamos vamos a ver cómo puede llegar a incidir el IIVTNU en la capacidad económica de los contribuyentes, sobre todo tras verse tan castigados por la crisis económica que España todavía atraviesa. Esta tarea la haremos partiendo desde un breve análisis del principio constitucional enmarcado en el artículo 31 de la CE y su concepción a la hora de ser sometido a tributación, pasando por la repercusión directa que la configuración de la base imponible del referido impuesto mediante un método objetivo tiene sobre la capacidad contributiva del ciudadano, entre otras cosas, replanteándonos el sentido inicial con el que la política legislativa reguló dicho método en comparación a la evolución de las situaciones personales de quienes están obligados a someter a gravamen los incrementos de valor del terreno urbano que cada quien experimente cuando lo transmite. Asimismo, haremos un examen de la diversa doctrina y jurisprudencia que ha sembrado lógicos y razonables argumentos acerca de la constitucionalidad de los preceptos que regulan dicho método objetivo de configuración de la base imponible del mencionado impuesto, para referirnos finalmente a los recientes pronunciamientos que el TC ha dictado sobre la constitucionalidad y nulidad de los mismos.

2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA

El principal motivo por el que me he interesado en abordar la investigación sobre este tema es que, como llevamos percatándonos a lo largo de todos estos años de estudio, Derecho es una ciencia que no sólo estudia el origen, las causas y el porqué de las cosas, sino que también se encarga de permitir a sus expertos y nóveles interpretar toda su clase de textos (normativos, legislativos, doctrina, jurisprudencia, bibliográficos...) según van sucediéndose las circunstancias, pues una de sus misiones es adaptar dicha ciencia a la evolución que la realidad vaya experimentando.

El hecho de matricularme en la elaboración del Trabajo de Fin de Grado en el plazo de ampliación de matrícula de febrero, cuando el tema de las plusvalías municipales más en auge estaba, fue el principal impulsor, además de ser el tema de los impuestos locales uno de los que más me interesan de la rama de Derecho Financiero y Tributario.

3. METODOLOGÍA SEGUIDA

En primer lugar, una vez decidido el tema sobre el que investigar, he buscado lecturas de todo tipo que se refirieran al mismo (manuales, revistas, artículos, jurisprudencia, comentarios de juristas en ejercicio sobre la jurisprudencia...) para, antes de nada, recopilar toda la información que me aportara ideas de cómo estructurar el trabajo. Así, abarco primero las cuestiones generales sobre el principio de capacidad económica, para, a continuación, ver su repercusión en el IIVTNU, así como en la configuración del mismo, y finalmente estudiar las referencias más importantes que la jurisprudencia y doctrina han hecho al respecto.

Siguiendo este camino, y teniendo ya fijado el índice, continúo el mismo proceso de lectura a la hora de redactar cada punto del mismo pero, esta vez, centrándome en la información que más aporta a cada idea que quiero plasmar para, al ir redactando el trabajo, expresarlas a mi manera -intentando ser lo más clara posible-, entremezclando citas literales que me parecen interesantes y que dan peso al trabajo.

De esta forma empiezo con las ideas más generales de cada punto que vamos a analizar para pasar al fondo de cada una, pero ello no sin perder el hilo a lo largo de todo el trabajo pues, a fin de cuentas, aunque trate diversas cuestiones en varios puntos, todos ellos están relacionados.

II. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

1. NATURALEZA Y CONCEPTO

La capacidad económica es la regla básica configuradora de todo el sistema tributario siendo un principio sustantivo que encuentra su fundamento en el artículo 31.1 de la CE, en cuya redacción se incluyen los dos términos que enuncian este párrafo y que pueden entenderse como factores que rigen la implicación de cada persona en el sostenimiento de los gastos públicos.

A ese respecto, viene a indicarse que las situaciones económicamente iguales tienen que tratarse de la misma manera, hecho que se ha degenerado tanto hasta causar la detonación de los problemas actuales con respecto a este principio. Dicho esto cabe recordar que no siempre en España se consideró esta regla con características propiamente jurídicas pues, a pesar de que en su origen se le trataba solamente desde la perspectiva de

la Hacienda Pública, el tiempo ha llevado a la configuración que finalmente tuvo con su incorporación a la CE.

Intencional es que el sistema tributario se establezca sobre la capacidad económica de los contribuyentes, ya que se relaciona con los restantes principios tributarios, a saber: generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. En ese sentido, el apartado primero del artículo antes mencionado señala que <<Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio>>.

De acuerdo con lo anterior, la capacidad económica se encuentra relacionada, precisamente, con el potencial económico y la disponibilidad de la riqueza, así como se refiere a la posibilidad real de un sujeto pasivo para hacer frente al cumplimiento de una obligación tributaria. En efecto, como dice el TC, se trata de centrar la función tributaria en buscar la riqueza donde esta se halle, de ahí que dicha exigencia resulte lógica¹.

No obstante, es preciso distinguir entre la capacidad económica absoluta y la relativa. La primera se concibe de manera abstracta de cara a contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, esto es, la que debe estar presente en el momento de determinar el supuesto de hecho del tributo, conformándose así el hecho imponible del mismo -que, normalmente, expresa tal capacidad-, siendo la misma fuente de imposición. Por su parte, la segunda de dichas capacidades puede entenderse como orientadora de la concreta carga tributaria que un contribuyente debe soportar de acuerdo con la capacidad económica que tenga, configurándose como un criterio de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. De acuerdo con ello, cabe afirmar que la referida dualidad del principio es de la que se nutre el legislador para configurar un impuesto del que pueda subyacer claramente la aptitud de los ciudadanos para pagar los impuestos que le son gravados².

Con independencia de la rigurosidad sobre la diferencia conceptual en la que se podría entrar, considero que la capacidad económica siempre debe estar presente a la hora de configurar que el hecho impositivo sea el principal factor que la desvele; pero, además,

¹ A estos efectos, en la Sentencia del TC núm. 27/1981, de 20 de julio (FJ4), viene a indicarse que en la contribución de los gastos públicos se incorpora esa exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la misma se encuentre.

² Sentencia del TC núm. 19/2012, de 15 de febrero (FJ4).

la carga impositiva de cada obligado tributario no debe superar el límite impuesto según este principio.

En suma, y como bien ha indicado el TC en diversos pronunciamientos, la finalidad contributiva por la que vela el artículo 31.1 de la CE debe estar presente en todo tributo; por ello queda prohibido gravar la riqueza inexistente o ficticia, pues la misma resulta <<incompatible con el principio de capacidad económica>>³.

Por lo tanto, para que esa relación entre la riqueza real de cada sujeto y su aportación a los gastos públicos sea real, hay que gravar todos los hechos indicativos de riqueza. Con esta riqueza se medirá la contribución del ciudadano por individual, bajo los límites de que cada aportación representará un porcentaje sobre esa riqueza total real⁴.

2. CONCEPCIÓN DEL MISMO COMO PRINCIPIO JURÍDICO MATERIAL DE TRIBUTACIÓN

Una vez expuesto el concepto del principio de capacidad económica es el momento de pasar a examinar, a continuación, la concepción del mismo como principio material de tributación. A estos efectos, es preciso señalar que lo que genera discusión no es tanto el hecho de constitucionalizar el deber de contribución al sostenimiento de los gastos públicos -ya de por sí es una necesidad evidente-, sino las condiciones en las que aquel debe cumplirse. Tanto es así que pueden desgranarse tres funciones básicas del principio que se analiza.

En primer lugar, ya hemos visto que la capacidad económica puede considerarse el fundamento de la imposición o del deber de contribuir que resulta esencial a la hora de configurar los hechos imposables de cada obligado tributario. Conforme a esta idea de fundamentación lo que nos hace saber si estamos ante una capacidad económica susceptible de someterse a gravamen deriva:

- a. Del principio de normalidad: entendiéndose que si una situación es normalmente un hecho indicativo de capacidad económica puede establecerse un tributo, por ejemplo, si una persona habitualmente consume, se entiende que tiene capacidad económica y que, por tanto, ese hecho puede ser sometido a gravamen.

³ Sentencia del TC núm. 194/2000, de 19 de julio.

⁴ GARCÍA BUENO, M.C., *El Principio de Capacidad Contributiva a la luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México*, Tomo XVII, Colección de Estudios Jurídicos, Salamanca, 2000, pp. 29 y ss.

- b. Del principio de exención del mínimo vital o mínimo exento: ya que no puede someterse a gravamen la cantidad mínima que resulta necesaria de cara a satisfacer las necesidades básicas de las personas.

Por otro lado, sin olvidar la finalidad tributaria para la que se impone esta regla, la misma debe constituir un límite a tener en cuenta por el legislador a la hora de desarrollarla, en tanto en cuanto si aquel establece un tributo sobre una circunstancia que no delata capacidad económica este podría reputarse inconstitucional -y seguidamente esta idea de capacidad económica orienta, a su vez, para conseguir una redistribución de la riqueza más justa que se asimile con una igualdad material-.

Siendo esto así, podemos afirmar, como ha puesto de relieve el TC, que el principio de capacidad económica <<impide que el legislador establezca tributos -sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal- cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias>>⁵.

Desde otra perspectiva, y en consonancia con lo anterior, el principio que ocupa nuestra atención en estos momentos puede considerarse orientador del legislador al determinar la igualdad material, puesto que ha de buscarse un sistema tributario que refleje unitariamente la capacidad económica global de los sujetos pasivos. En este sentido, el principio de igualdad encuentra su nexos con el de capacidad contributiva, siendo esta última la especificación de aquel en el ámbito tributario.

3. IMPLICACIONES DE ESTE PRINCIPIO A TRAVÉS DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En lo que atañe a la jurisprudencia del TC en relación con el principio de capacidad económica, es preciso advertir, desde este mismo instante, que dicho Tribunal no considera que resulte posible acudir al recurso de amparo constitucional para tutelar el principio de capacidad económica. La jurisprudencia constitucional entiende esto por la posición que dicho artículo tiene en la CE, pues no forma parte de las <<libertades y

⁵ Sentencia del TC núm. 37/1987, de 26 de marzo, en la cual se resolvió un recurso de inconstitucionalidad que se interpuso contra la elaboración de un impuesto sobre la infrautilización de tierras, en relación con la Ley de Reforma Agraria andaluza, indicando que, a efectos de la CE, es admisible establecer impuestos que, <<sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago>>, respondan a criterios económicos muy específicos para cumplir fines también muy específicos.

derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo II>> de la CE (artículo 53.2 de la CE).

En este sentido, cabe destacar el pronunciamiento del TC en su Sentencia núm. 53/1993 al indicar que, por su posición en la CE, el artículo 31 no es de los preceptos que pueden gozar de la protección del recurso de amparo para los que el artículo 53.2 hace reserva, lo cual supone el rechazo de todas las demandas de amparo en las que -invocando, claro está, el artículo 14 de la CE- lo realmente denunciado es una vulneración del principio de capacidad económica, de justicia, de igualdad tributaria y de progresividad del artículo 31.1 de la CE. Por este motivo es que, directamente, el TC reduce sus pronunciamientos a los que versan sobre recursos o cuestiones de inconstitucionalidad, a salvo alguna referencia -pero muy puntual- a los recursos de amparo.

Así lo señala, también, el TC en la Sentencia 209/1988, de 10 de noviembre (FJ6), relativa a un recurso de amparo en materia tributaria, considerando que <<la conformidad a la Constitución de las resoluciones aquí impugnadas es algo que, por lo tanto, habrá de apreciarse ahora a la luz estrictamente del principio constitucional de igualdad, pues en un recurso [...] (de amparo) no nos corresponde sino garantizar el respeto a los derechos fundamentales [...]. La igualdad, sin embargo, ha de valorarse, en cada caso, teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art. 14 en un precepto (art. 31.1) cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta>>.

A continuación, pasamos a exponer los argumentos que el TC, a través de una compleja jurisprudencia y teniendo en cuenta las diversas modificaciones legislativas, ha ido desarrollando para justificar las implicaciones del principio de capacidad económica y su influencia en el sistema tributario, recopilando para ello una serie de Sentencias:

- Sentencia del TC núm. 46/2000, de 17 de febrero.

Resuelve un recurso de inconstitucionalidad que versa sobre rentas irregulares en el IRPF a causa de la modificación operada por el artículo 84.1 de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989 en el artículo 27.6.2 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en tanto en cuanto el TC se plantea si vulnera el principio ahora analizado en relación con el de igualdad del artículo 14 de la CE. A este respecto, el TC señala que, en este caso, la tacha

de inconstitucionalidad se centra en atribuir un diferente trato fiscal las rentas irregulares desde la perspectiva del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

En este sentido, se señala que lo que de ninguna manera es constitucionalmente válido es <<hacer soportar una mayor tributación a los perceptores de rentas irregulares cuya parte regular de su base imponible es menor, por no alcanzar el rendimiento mínimo sometido a tributación, que a los perceptores también de rentas irregulares cuyos rendimientos regulares exceden de ese mínimo legal>>.

- Sentencia del TC núm. 221/1992, de 11 de diciembre.

Ahora bien, y no obstante lo anterior, lo que sí ha prohibido el TC en relación con el principio de capacidad económica es que se grave la renta real sobre riquezas aparentes o inexistentes. Así, dicho tribunal sí que admite, dentro de los parámetros constitucionales, que el legislador establezca impuestos que, sin contradecir el principio de capacidad económica, vayan orientados a cumplir fines públicos que la propia CE garantiza, bastando que esa capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial en los supuestos que el legislador prevé a la hora de crear el impuesto. Sin embargo, esta libertad del legislador debe respetar, en todo caso, los límites que derivan de dicho principio constitucional y que podría quebrar en aquellos casos en que la capacidad económica que se gravara por el tributo ya no fuera real o potencial, sino ficticia o inexistente. En relación con esta cuestión, el TC considera que el artículo no asegura una imposición adecuada del incremento real del valor de los terrenos urbanos, al excluir el ajuste de la inflación del valor inicial al medir la plusvalía, y ello provoca que se grave tanto la plusvalía real y efectiva como una que sería ficticia, lo cual vulnera el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE.

De acuerdo con ello, se ha afirmado que el respeto al principio de capacidad económica exige separar la parte del incremento de valor que, por deberse únicamente a la inflación, tiene un mero carácter ficticio, dado que al excluirse la obligatoriedad del ajuste a la inflación del valor inicial puede vulnerarse el principio de capacidad económica.

- Sentencia del TC núm. 194/2000, de 19 de julio.

En conclusión, cabe destacar que sin riqueza no cabe exigir un tributo, y la misma ha de graduarse atendiendo a la capacidad económica individual de contribuir. Pero no toda

riqueza es susceptible de contribuir a los gastos públicos para satisfacer las necesidades comunes, pues hay un mínimo de riqueza -mínimo existencial o personal, como ya hemos indicado- que se requiere para satisfacer las necesidades propias, y es este límite mínimo personal de riqueza el que debe mantenerse libre de impuestos -lo que sería una especie de inmunidad fiscal-.

En definitiva, la capacidad económica encuentra manifestación tanto en los ingresos y en los gastos como en la igualdad de repartición y en la redistribución de aquellos.

III. EL IIVTNU Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

1. CUESTIONES PREVIAS

Como es bien sabido, el IIVTNU es un impuesto que, además de tener titularidad municipal y ser de carácter potestativo, es directo y grava el incremento del valor que experimentan los terrenos urbanos -nunca los de naturaleza rústica- (artículo 106.1 del TRLRHL).

En definitiva, el hecho imponible del impuesto es, precisamente, ese incremento de valor, y se pone de manifiesto bien al transmitir la propiedad de los terrenos por cualquier título, bien por constituir o transmitir cualquier derecho real de goce, que limita el dominio, sobre esos mismos terrenos⁶. Ahora bien, para determinar su base imponible sólo se tiene en cuenta el valor catastral del suelo del inmueble en el momento en que tiene lugar la transmisión, no computándose el valor catastral de construcción; por ello, el IIVTNU va a devengarse cuando se produce la transmisión, apareciendo la obligación tributaria desde ese preciso instante.

Es precisamente en relación con la configuración de la base imponible del referido impuesto donde se han generado numerosos problemas sobre su posible vulneración del principio de capacidad económica. En este sentido, la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana manifestado en el momento

⁶ En este sentido, el artículo 104.1 del TRLRHL establece que el hecho imponible es <<el incremento de valor que experimentan dichos terrenos y se pone 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>>.

Una transmisión de la propiedad engloba: compraventa, herencia, excesos de adjudicación, expropiación forzosa, subasta judicial o notarial, usucapión; y por derechos reales de goce limitativos del dominio, hay que detallar: usufructo vitalicio o temporal, derecho de habitación, derecho de enfiteusis, derecho de superficie, censos, concesiones administrativas o servidumbres.

del devengo del impuesto a lo largo de, como máximo 20 años. Cabe indicar, ya mismo, que dicho incremento puede coincidir (o no) con la situación del mercado, ya que se determina conforme a un procedimiento y unos baremos fijados en el TRLRHL. A estos efectos, se tienen en cuenta: el valor del terreno, esto es, el valor catastral del suelo en el momento del devengo del impuesto; y junto a ello, el porcentaje de incremento, que se calcula multiplicando el número de años transcurridos desde que fue la última transmisión por el coeficiente que establezca cada Ayuntamiento, en atención a los límites que recoge el TRLRHL⁷.

Si bien es cierto que el porcentaje anual aplicable lo fija el Ayuntamiento de cada territorio, lo hará en relación al número de años a lo largo de los cuales ese incremento de valor se haya manifestado. Así, dicho porcentaje se obtiene multiplicando el porcentaje anual aplicable a cada caso, por el número de años que le corresponda a ese porcentaje anual (artículo 107.4.2º del TRLRHL).

En último lugar, es preciso indicar que el tipo impositivo lo determinan los ayuntamientos en las ordenanzas fiscales que regulan el impuesto, con el límite del 30% (artículo 108.1 TRLRHL). No obstante, dentro de este límite, cada Ayuntamiento puede fijar, bien un único tipo de gravamen, bien uno para cada período en que se haya generado el incremento del valor del terreno.

Hemos visto que la regulación general del IIVTNU la encontramos en la TRLRHL, pero son concretamente las ordenanzas fiscales de los ayuntamientos las que fijan los tipos impositivos, así como las que prevén reducciones⁸ y bonificaciones⁹, en su caso, aplicables, aunque siempre contando con los límites que marca la ley, así como

⁷ No obstante, sabemos que el porcentaje anual aplicable (artículo 107.4 del TRLRHL) al valor del terreno en el momento del devengo es, sin poder exceder de estos límites: 1 hasta 5 años (% anual máximo) > 3,7; hasta 10 años (% anual máximo) > 3,5; hasta 15 años (% anual máximo) > 3,2; hasta 20 años (% anual máximo) > 3,0.

⁸ En fase anterior a la aplicación del porcentaje anual máximo, el TRLRHL en su artículo 107.3 contempla una reducción de la base imponible fijada, en cada caso concreto, por los ayuntamientos, que se aplicará cuando los valores catastrales sean modificados tras una valoración colectiva de carácter general. El límite máximo de esta reducción es del 60%, pero los ayuntamientos pueden fijar para cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales un tipo de reducción distinto. Al no ser obligatoria esta reducción en todos los territorios, en los municipios en que no se fije sí que se aplicará, en todo caso, al tipo del 60%. Sin embargo, el valor catastral reducido no puede ser inferior al que constaba antes de la valoración colectiva.

⁹ Las ordenanzas fiscales pueden contemplar bonificaciones de hasta el 95% de la cuota íntegra del impuesto, para casos de, por ejemplo, descendientes hasta el primer grado, cónyuges, ascendientes, adoptantes en caso de fallecimiento, residencias habituales del adquirente, así como terrenos sobre los que se desarrollen actividades económicas declaradas de especial utilidad municipal por causas sociales, culturales o histórico artísticas (artículo 108.4 y 5 del TRLRHL).

también dichas ordenanzas regulan todos los aspectos formales para la gestión y recaudación del impuesto.

En definitiva, la cuota del IIVTNU será el resultado de aplicar a la base imponible los tipos correspondientes de la escala de gravamen, la cual viene fijada por cada Ayuntamiento, pero sin poder superar el tipo impositivo del 30%.

A estos efectos, es preciso indicar, en relación a lo que antecede, que a diario encontramos los valores catastrales reflejados en los recibos que, en cada Comunidad Autónoma, gravan la propiedad de los inmuebles con objeto de percibir contribución por parte de los ciudadanos; el contenido del IBI tiene que reflejar tanto el valor catastral de construcción como el valor catastral del suelo, pues el valor catastral total representa el total del inmueble en cuestión por el que se contribuye -y para el caso del IIVTNU ya hemos visto que es el valor del suelo el que, exclusivamente, se tiene en cuenta-¹⁰.

En este momento conviene matizar que son dos impuestos diferentes el IIVTNU y el ITP. Cuando se vende un inmueble el comprador es el sujeto obligado a pagar el ITP, que consiste en aplicar un tipo impositivo a la base imponible, que consiste en el mayor de los valores entre: 1) el valor de compraventa del inmueble, o 2) el valor catastral con los coeficientes que aplica la Administración de cada Comunidad Autónoma¹¹. Sin embargo, el IIVTNU el sujeto obligado es el vendedor, y consistirá en el pago de la plusvalía -ejemplo anterior- sin tener en cuenta el valor de compraventa.

Dicho sea de paso, el TS se ha pronunciado -unificando doctrina- en relación con el dictamen de peritos relacionado con los precios medios de mercado, viniendo a decir, básicamente, que <<el valor comprobado administrativamente estará motivado cuando la valoración efectuada sea ``singular´´, por contraposición a ``genérica´´ u ``objetiva´´. No caben las valoraciones generalizadas, sino que han de determinarse las circunstancias físicas y jurídicas que individualmente concurren en el objeto de comprobación, dando así lugar a una individualización en la valoración>>¹². Por esta razón, dice el tribunal,

¹⁰ En este sentido, tenemos en cuenta la Ordenanza Fiscal nº 9, de 23 de diciembre de 2016, sobre Impuesto Sobre el Incremento del Valor de Los Terrenos de Naturaleza Urbana, de Zaragoza. A modo de ejemplo pongámonos en la situación de venta de una vivienda urbana que se adquirió en el año 2000 y que se vendió 13 años después. Si seguimos las indicaciones de la mencionada Ordenanza Fiscal, al movernos en un margen de hasta 15 años se aplicaría un porcentaje del 3,2% al número de años exactos que han transcurrido hasta la transmisión de la propiedad, y dicho porcentaje aplicado sobre la base imponible nos daría como resultado el tipo impositivo en cuestión.

¹¹ Esta definición se desprende de la LITPAJD.

¹² Sentencia del TS núm. 14/2016, de 18 de enero.

para que la valoración sea eficaz y tengan sentido las comprobaciones, la Administración a la hora de girar liquidación ha de motivar los criterios que ha seguido así como los datos y procedimientos que haya tenido en cuenta. Esta exigencia de motivación ha visto su reflejo en los casos en que se emplean medios combinados de comprobación -esto es, dictamen de perito amparado en precios medios de mercado-, de ahí que sea precisa una valoración individualizada¹³. Tanto es así, que al ser competencia estatal la regulación de métodos de comprobación -las CC.AA. no pueden, por tanto, regularlos por su cuenta-, es razón suficiente por la que resulta todavía más necesario que, a la hora de combinarlos con las leyes de cada tributo cedido a las CC.AA., se haga con claridad y con la adecuada motivación.

2. EFECTOS DIRECTOS DEL IIVTNU EN LA CAPACIDAD ECONÓMICA DEL CONTRIBUYENTE

Pasando ya a examinar la problemática de la configuración de la base imponible del impuesto que ocupa nuestra atención en estos momentos y su posible incidencia en la capacidad económica de los contribuyentes, cabe señalar, desde este momento, que dicha base vendrá determinada por el valor catastral del suelo a efectos del IBI -tal y como anteriormente ya se ha señalado-. A estos efectos, debemos tener en cuenta qué sucedería si en la transmisión del bien se produjera una minusvalía, sobre todo desde que se han revisado al alza los valores catastrales.

La base del problema, quizás, radique, a nuestro modo de ver, en que hasta el momento presente la configuración de la base imponible del IIVTNU se basaba en la idea de que el precio de los inmuebles aumentaba de año en año, y permanentemente, de tal forma que se daba por sentado que cualquier transmisión manifestaba una plusvalía, incrementando esta conforme pasaban los años -de aquí el sentido de la fórmula del TRLRHL-. A este respecto, consideramos que el modo de determinar la base imponible ignora por completo la posibilidad de que puedan surgir perjuicios en esa determinación, por lo que ni siquiera se plantea prever una comprobación previa de valores.

Podemos suponer, pues, que por estas razones el contribuyente podría recurrir el IIVTNU si, como consecuencia de la transmisión de su vivienda, no ha obtenido una

¹³ GARCÍA MORENO, A., <<La comprobación de valores en los tributos cedidos a las CC.AA.: recientes aportaciones del TC y de la jurisprudencia en relación con la aplicación de algunos medios de comprobación>>, en *Carta Tributaria*, n.º. 17-18, 2016, pp. 78 y ss.

plusvalía o, a pesar de haberla obtenido, el importe a pagar por dicho impuesto es desproporcionado, siempre y cuando quede acreditada, en el caso concreto, la no existencia de incremento de valor alguno o que este es desproporcionado en comparación al incremento al que se ha sometido el valor catastral del suelo, como valor de referencia para calcular el IIVTNU, hasta el punto de que en estos casos el impuesto no podrá exigirse¹⁴.

En suma, ¿en qué medida repercute este método de cálculo en la capacidad económica del contribuyente del IIVTNU? Hemos visto que, con él, no es posible que el valor de un inmueble se estanque o descienda, pues con dicho método siempre hay un resultado positivo. Por ello, podemos afirmar que la definición y naturaleza del IIVTNU y su método de cálculo entran en colisión, ya que, de un lado, es posible que no exista hecho imponible si no se ha producido ese incremento de valor exigible y, de otro lado, a pesar de no darse dicho incremento de valor sí que existe una fórmula para calcular el importe del impuesto sin que este pueda descender en ningún caso, de tal manera que se estaría beneficiando siempre a la Administración tributaria.

Por consiguiente, podemos destacar que los ayuntamientos lo que hacen es limitarse a aplicar el sistema de cálculo que establece el TRLRHL pero con los coeficientes previstos en sus ordenanzas fiscales, y sobre el último valor catastral del suelo en el momento de devengarse el impuesto, y ello sin tener en cuenta los principios de equidad, igualdad y justicia y, fundamentalmente, de capacidad económica.

A este respecto, el TSJ de la Comunidad Valenciana, en su sentencia de 20 de julio de 2015, cuestionó la referida fórmula para calcular la posible plusvalía. El tribunal llegó a las siguientes conclusiones respecto de las dos cuestiones que se plantearon:

1. No entendió procedente el planteamiento de inconstitucionalidad puesto que, si el hecho imponible del IIVTNU lo constituye el incremento de valor que sufren los

¹⁴ Resolución del TAN núm. 02591/13, de 24 de abril. Este tribunal se pronunció sobre la posibilidad de considerar que no existe incremento de valor y, por consiguiente, no aplicar el IIVTNU, pues considera que dicho impuesto solamente se puede exigir en caso de que ese incremento real del valor del suelo se haya producido efectivamente. Si atendemos a la fecha en que esta resolución se dictó, en plena crisis económica, el tribunal tuvo en cuenta todas las circunstancias concurrentes en el caso y, finalmente, lo que vino a declarar es la no justicia a la que se ven sometidas personas que adquirieron inmuebles antes de la crisis económica confiando en la seguridad de su inversión y que, ahora, se ven obligadas a transmitir los mismos por un precio inferior al de adquisición (y, a menudo, para poder hacer frente a sus deudas). De hecho, bien es cierto que el legislador no previó en su día esta circunstancia, pues solamente contempló el incremento de valor, pero, evidentemente, ante la misma se reconoce como efecto directo la no existencia del hecho imponible del IIVTNU y, consecuentemente, la no posibilidad de exigir el impuesto.

terrenos urbanos al transmitirse pero no experimentan incremento alguno con la transmisión, faltará el hecho imponible y, por tanto, no se podrá calcular la base del impuesto. Tal es así que, ante la imposible aplicación del artículo 104 del TRLRHL, no procede la de los artículos 107 a 110 del mismo texto legal¹⁵.

2. No entiende vulnerado el principio de capacidad económica del artículo 31 de la CE, precisamente por la flexibilidad que permite su aplicación. Así, se considera que este principio se aplica sobre el sistema tributario en su conjunto y no sobre los concretos impuestos, sobre el IIVTNU en este caso, en el que dicho principio no tiene gran peso al gravar un hecho imponible específico. De ahí que el tribunal finalmente entienda que el mencionado impuesto, a pesar de no gravar una manifestación de capacidad económica, no por ello es inconstitucional. No obstante, matiza que en los supuestos de transmisiones patrimoniales de escasos incrementos sí que podríamos plantearnos la inconstitucionalidad de los artículos 107 a 110 del TRLRHL por cuanto infringiría el principio de no confiscatoriedad.
3. Inadmitió la fórmula planteada por la representación de la parte actora argumentando que, a pesar de haber sido admitida anteriormente por la jurisprudencia¹⁶ y además de suponer una menor cuota a ingresar por parte del obligado tributario, hubo falta de material probatorio por parte de aquella para demostrar que la ganancia obtenida sea inferior o igual a la resultante a pagar como plusvalía municipal.

Así las cosas, podemos entender que el IIVTNU grava las plusvalías de una manera objetiva conforme a lo establecido en el artículo 107 del TRLRHL, no pudiendo ser alterable esta fórmula independientemente de las circunstancias que concurran en cada caso concreto. Partiendo de esta base, se presentan dos problemas: de un lado, la

¹⁵ Así, se puso de relieve que <<cuando la transmisión se efectúa por valor inferior al de adquisición, el titular sufre una pérdida económica y por tanto el supuesto no es subsumible en el ámbito del artículo 104 del TRLRHL, pues constituye el hecho imponible del IIVTNU el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos, que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión y en dicho caso no hay incremento de valor alguno. [...] La falta de materialización del hecho imponible (en definitiva, la falta de incremento de valor) impide la aplicación de las normas de determinación de la base imponible>>.

¹⁶ El TSJ, a este respecto, consideró que: <<Plantea la parte recurrente la inconstitucionalidad de la regulación expuesta y el argumento sustantivo de la cuestión planteada radica sobre la premisa de que la normativa reguladora de la base imponible del IIVTNU establece una regla de valoración legal que implica que en todo caso con independencia del incremento de valor se tributa por dicho impuesto, por ello queda gravada una capacidad económica no real sino presunta o ficticia, lo que resulta contrario al principio constitucional de capacidad económica>>.

posibilidad de cobrar el impuesto cuando no se haya producido un incremento de valor y, de otro lado, la corrección de la fórmula de cálculo del impuesto.

No obstante lo anterior, el TSJ de Cataluña ha considerado que no se podrá cobrar este impuesto en caso de no existir plusvalía, argumentando que <<al faltar un elemento esencial del hecho imponible, no puede surgir la obligación tributaria>>¹⁷. En consecuencia, dicho tribunal asegura que estas contradicciones de la Ley no pueden ser resueltas favoreciendo, de ningún modo, la fórmula señalada por el TRLRHL y perjudicando la situación económica de los ciudadanos, ya que, en definitiva, ello no supondría otra cosa más que llevar a la ignorancia de los principios de justicia tributaria y capacidad económica -misma conclusión hace el tribunal en los casos en que, habiéndose producido incremento de valor, la cuantía es inferior a la que resulta de aplicar dicha fórmula-.

IV. PLANTEADA LA CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL IIVTNU Y LA AFECTACIÓN QUE TIENE DURANTE LA CRISIS ECONÓMICA DE ESPAÑA

En este punto interesa reflejar un problema que se ha planteado, ya repetidas veces, y sobre el que, en los últimos años, han aparecido distintos pronunciamientos judiciales que han manifestado la dificultad de aplicar el IIVTNU en tiempos de crisis, sobre todo porque su método de cuantificación de la base imponible era idóneo para tiempos en los que los inmuebles se revalorizaban anualmente. Algunos de esos pronunciamientos ya hemos visto que entendieron admisible cuantificar la base imponible de forma distinta a la prevista en el TRLRHL, mientras que otros, en cambio, consideraron que al no existir un incremento real del valor de los inmuebles no podía entenderse realizado el hecho imponible, por lo que era improcedente exigir el impuesto.

Así pues, consideramos que el IIVTNU grava una realidad ficticia de plusvalías o de incrementos de valor de los inmuebles, de tal forma que se vincula la cuantía de la base imponible a los valores catastrales que constan en el momento del devengo del mencionado impuesto. Sin embargo, este efecto directo de la aplicación del impuesto

¹⁷ En la Sentencia del TSJ de Cataluña núm. 6515/2013, de 18 de julio, se indica que las diversas ordenanzas fiscales municipales que regulan el impuesto se basan en una <<realidad tradicional, la producción de incrementos continuados y notables en el valor del suelo que nada tiene que ver con la situación actual, en que durante varios años tal valor ha estado decreciendo sin solución ni continuidad>>.

queda a un lado con la crisis actual del sector inmobiliario, pues, además de convertirse en razón suficiente de queja por parte de los contribuyentes que ahora están más alarmados por su situación económica, no son pocas las ocasiones en que estos han sufrido una pérdida patrimonial evidente y, aun con ello, han debido tributar igual porque la Ley ``simula`` el efecto de crear una ganancia.

El problema de esto, entre otras cosas, es que si la aplicación de dichas reglas de cuantificación del TRLRHL provocara un resultado injusto, la única solución con esperas de buen puerto que podemos contemplar es la de plantear una cuestión de inconstitucionalidad, pues estamos hablando de normas imperativas.

En relación a este último inciso, bajo mi punto de vista, podríamos afirmar que el IIVTNU grava unos hechos que, en ocasiones, ya no indican la existencia de capacidad económica sino que, en todo caso, serían indicativos de una (in)capacidad económica, si se me permite la expresión. Estamos, por tanto, frente a un impuesto que vulnera claramente el principio de capacidad económica del artículo 31 de la CE, ya que este se rompe por completo en aquellos supuestos en que la capacidad económica que se somete a gravamen deja de ser real y pasa a ser ficticia¹⁸.

En relación con esta cuestión, cabe destacar el Auto del Juzgado Contencioso-Administrativo de Donostia, de 5 de febrero de 2015, en el que se afirma que el citado impuesto somete a tributación no una plusvalía real, sino una que está cuantificada de forma objetiva conforme a los términos previstos en la Ley, de modo que la base imponible así determinada no admite prueba en contrario, pudiendo el Ayuntamiento tan sólo comprobar la correcta aplicación de esa cuantificación, sin que puedan atribuirse valores diferentes. Además, y atendiendo al principio de capacidad económica, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Donostia recalca la imposibilidad de gravar por parte del legislador una riqueza inexistente que se manifiesta cuando la venta del inmueble sometida a gravamen acredita una minusvalía.

A este respecto, FALCÓN y TELLA considera que <<se trata, en definitiva, de un sistema arbitrario de determinación de la base imponible, incompatible con las exigencias de un sistema tributario justo que proclama el artículo 31.1 de la Constitución,

¹⁸ MARÍN-BARNUEVO FABO, D., <<La inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana>>, en *Tributos Locales*, nº. 112, 2013, pp. 105 y ss.

aun cuando dichas exigencias se interpretan con la flexibilidad con que lo hace el parecer mayoritario del Tribunal Constitucional en la sentencia de 11 de diciembre de 1992>>¹⁹.

En la misma línea, MARÍN-BARNUEVO FABO ha puesto de relieve que <<el impuesto, por tanto, no somete a tributación una plusvalía real, sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva, por lo que todos los elementos de su configuración han sido fijados de esta premisa. Así, por ejemplo, el porcentaje de incremento anual del 3% es una mera regla objetiva disociada de la realidad, que en muchos casos será superior o inferior al incremento real producido en dichos bienes>>²⁰.

Consecuentemente a todo ello, el Auto plantea la cuestión de inconstitucionalidad acerca de los artículos de la Norma Foral y de los del TRLRHL por considerar una posible vulneración del principio de capacidad económica. Esta resolución judicial me parece acertada, pues es palpable el hecho de que nos han acorralado las bajadas de los precios de los inmuebles en los últimos años, y la regulación del IIVTNU no contempla en absoluto esta posibilidad.

V. REFERENCIA A LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE 16 DE FEBRERO DE 2017 Y DE 11 DE MAYO DE 2017

1. HECHOS Y PROBLEMÁTICA QUE SE HA PLANTEADO EN LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE 16 DE FEBRERO DE 2017

En las cuestiones planteadas, el TC ha dirigido su planteamiento al respecto de que la normativa reguladora de la base imponible del IIVTNU impone una regla de valoración objetiva que no puede corregirse cuando se producen minusvalías, lo cual deviene contrario al principio constitucional de capacidad económica del artículo 31 de la CE.

La materia sobre la que se pronuncia el TC en este caso es muy simple: el IIVTNU es un tributo local que grava el incremento de los terrenos urbanos cuando se produce su

¹⁹ FALCÓN y TELLA, R., <<La posible inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana>>, en *Revista de Técnica Tributaria*, nº. 21, 1993.

²⁰ MARÍN-BARNUEVO FABO, D., <<¿Cómo debe cuantificarse el incremento de valor de los terrenos en el IIVTNU? La sorprendente sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012>>, en *Diario La Ley*, nº. 8023, 2013.

transmisión, pero solamente grava la parte correspondiente al valor de dicho terreno urbano sobre el que se asienta el inmueble. Para que la liquidación y gestión del impuesto les resulte más sencilla a los ayuntamientos, el TRLRHL impone un mecanismo simplificado que no tiene en cuenta el incremento real del valor, sino que presume que el incremento se va a producir siempre -sin opción de interpretación a *sensu contrario*-, y sobre el valor catastral aplica una fórmula que cuantifica de manera objetiva la cuota tributaria a ingresar por el contribuyente. Esto provoca, a su vez, que las facultades de comprobación con que cuentan los ayuntamientos queden limitadas a aplicar de manera estricta la norma, no pudiendo atribuir valores diferentes a dicha fórmula.

En este sentido, el TC pone de relieve que <<en ningún caso podrá el legislador establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia>> (FJ2). Es más, se afirma que el principio de capacidad económica no solo hay que predicarlo del sistema tributario en su conjunto, sino que debe estar presente de manera individual en cada tributo, distinguiendo, en este sentido, entre la capacidad económica como <<fundamento>> de la tributación (esto es, se tributa según o de acuerdo con un hecho o riqueza) y como <<medida>> del tributo (esto es, en función de un hecho o riqueza).

Asimismo, el TC considera que ese gravamen <<no se anuda necesariamente a la existencia de ese ``incremento`` sino a la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo computable que oscila entre uno (mínimo) y veinte años (máximo). Basta, entonces, con que se sea titular de un terreno de naturaleza urbana para que el legislador anude a esta circunstancia [...] un incremento de valor sometido a tributación que cuantifica de forma automática, mediante la aplicación al valor que tengan a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles al momento de la transmisión de un porcentaje fijo por cada año de tenencia, con independencia [...] de la propia existencia de ese incremento>> (FJ3).

De acuerdo con ello, podemos afirmar que no estamos ante un impuesto que grave una transmisión patrimonial -ya que el objeto del tributo no se anuda al hecho de la transmisión-, sino ante un impuesto que somete a tributación la renta potencial que supone ser el titular de un terreno urbano y que, oportunamente, se pone de manifiesto en la transmisión; de ahí que se entienda que <<la titularidad de un bien inmueble urbano (no

arrendado) supone la manifestación de una capacidad económica que conecta con la atribución de un rendimiento potencial>>.

En suma, el Alto Tribunal dictamina que estos dos artículos de la NFG enjuiciados²¹ resultan inconstitucionales al tratar por igual los supuestos de no incremento o de decremento y los de incremento. Por consiguiente, dicha norma somete a tributación situaciones que no expresan capacidad económica, lo cual sí choca por completo con el referido principio de capacidad económica del artículo 31 de la CE.

En conclusión, el TC determina que:

1. El hecho de gravar el incremento de valor de los terrenos no es inconstitucional, pero sí lo es someter a tributación situaciones que no expresan capacidad económica.
2. Precisamente por no producirse incremento de valor en los terrenos urbanos no puede exigirse el IIVTNU en tanto en cuanto se estaría vulnerando el principio de capacidad económica del artículo 31 de la CE.

2. PRONUNCIAMIENTO DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN LA SENTENCIA DE 11 DE MAYO DE 2017

A pesar de que, quizás, no veamos el contenido de este pronunciamiento como novedoso, ya que hay territorios que, por su lado, ya se encargaron de pelearlo -Guipúzcoa y Álava²²-, sí lo es el resultado que se ha logrado: declarar inconstitucionales y nulos los referidos artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLRHL²³, extendiéndose a todo el territorio nacional, eso sí, únicamente en la medida en que se sometían a tributación situaciones de existencia de incrementos de valor.

El TC parece validar el actualmente vigente método de cuantificación objetiva del IIVTNU conforme a las reglas del TRLRHL para las transmisiones de inmuebles en las que se haya producido un incremento de valor del terreno, dando igual a cuánto ascienda

²¹ El TC estudia la constitucionalidad de los artículos de la NFG en relación con los del TRLRHL por la cuestión planteada ante el mismo por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº. 3 de Donostia.

²² Sentencia del TC núm. 37/2017, de 1 de marzo.

²³ En la referida sentencia se señala que <<los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no hayan previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor>>. En el mismo sentido, el artículo 110.4 del TRLRHL es declarado nulo <<al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica>>.

el importe; no ocurre así, en cambio, con las plusvalías pagadas en situaciones en las que, como consecuencia de la determinación de la base imponible mediante dicha fórmula objetiva, el impuesto haya consumido totalmente el beneficio obtenido o haya supuesto un gravamen muy desproporcionado a la plusvalía real²⁴.

Por lo tanto, el TC declara inconstitucionales los citados preceptos del TRLRHL en la medida en que no han previsto supuestos en los que pueda no existir capacidad económica susceptible de imposición al no existir incremento de valor del terreno y, también, por impedir al sujeto pasivo aportar prueba en contrario con intención de manifestar esa inexistencia de incremento de valor²⁵. A partir de ahora será misión del legislador regular la forma de determinar la existencia (o no) de un incremento susceptible de ser sometido a tributación, llevando a cabo para ello las modificaciones o adaptaciones que al respecto considere adecuadas en los preceptos del TRLRHL referidas al IIVTNU, para que permitan no someter a gravamen las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana²⁶.

A mi juicio, entiendo que siempre que podamos acreditar que se han sometido a gravamen situaciones inexpresivas de aumento de valor del terreno, podrá defenderse que no procede el pago del mencionado impuesto. Así, una prueba concluyente de que dicho aumento de valor del terreno no se ha producido es aportar tanto la escritura de la adquisición del inmueble en cuestión -donde figurará el valor de compra-, como la escritura de su transmisión o venta -donde aparecerá el valor de venta-, de tal forma que si no hay incremento, la Administración tributaria no deberá exigir el pago del IIVTNU.

No obstante todo ello, no me parece menos importante reflejar parte de la argumentación del Abogado del Estado al respecto de la situación actual latente en España

²⁴ En este sentido, el TC declara que <<la ley atribuye, en todo caso, un resultado positivo de incremento de valor por la aplicación de unas reglas de determinación de la base imponible que no pueden dejar de aplicarse, dado su carácter imperativo. No contempla la existencia de una minusvaloración al momento de la transmisión de los inmuebles, con lo que estaría haciendo depender la prestación tributaria de situaciones que no son expresivas de capacidad económica y, en consecuencia, estaría sometiendo a tributación manifestaciones de riqueza no ya potenciales, sino inexistentes o ficticias>>.

²⁵ No quedan afectadas por la declaración de inconstitucionalidad las letras b, c y d del apartado 2 del artículo 107.2, en tanto que regulan las reglas para la determinación del valor de terreno en la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, al no resultar aplicables al caso planteado en el procedimiento que el TC analiza en esta sentencia de 11 de mayo de 2017.

²⁶ En este sentido, el TC se deja ver comprensivo al entender que aun cuando es válida la opción legislativa que somete a tributación los incrementos de valor recurriendo a <<un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales>>, en vez de hacerlo según la efectiva capacidad económica que se manifiesta, <<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>>.

y plasmada, así, por el TC en su Sentencia: <<en una situación como la actual, en la que los precios de los inmuebles han bajado respecto a años anteriores y en la que el titular de un inmueble puede verse obligado a enajenarlo por un precio inferior al de adquisición, puede ocurrir que, pese a haber obtenido una pérdida económica, a efectos del impuesto municipal se aprecie un incremento del valor del terreno. Pero ello no es contrario [...] al principio de capacidad económica del art. 31.1 CE>>.

En la misma línea, el Abogado del Estado sostiene que hay una confusión entre el <<valor real>> y el <<valor catastral>> en el sentido de que el IIVTNU no pretende gravar incrementos reales al haber preferido el legislador calcular el incremento de valor derivado de la transmisión de un bien inmueble de forma objetiva, sin atender a las circunstancias del caso concreto, Así, se permite que quienes transmitan un inmueble por importe inferior al que lo adquirieron -habiendo obtenido, por tanto, una pérdida económica- obtengan un incremento de valor que ha de someterse a tributación. Esto es, el hecho de que con una transmisión de un inmueble se haga evidente que hay una minusvalía, no supone que el IIVTNU sea contrario ni vulnere el principio de capacidad económica, porque con la propia transmisión se está manifestando una capacidad económica que es susceptible de ser sometida a gravamen.

Así las cosas, a partir de ahora lo que interesará analizar serán las plusvalías pagadas por este concepto respecto de cada transmisión realizada, con objeto de confiar en la posibilidad de alegar la referida Sentencia de 11 de mayo y reclamar, en su caso, el importe que indebidamente se abonó en su día, pero no solamente a raíz de las autoliquidaciones practicadas sino también de las liquidaciones firmes giradas por la Administración tributaria que se hubieran devengado en los últimos cuatro años.

En el sentido de estas líneas, quizás también vendría bien contemplar la idea de que la crisis económica ha sido el detonante que ha provocado que el efecto de estas situaciones que ahora exponemos ha podido pasar de ser aislado (en lo que se refiere a la inexistencia de incrementos o que se originaran decrementos) a ser generalizado, al que, ahora y necesariamente, el legislador debe atender y poner remedio.

VI. CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES

Lo que parece claro es que hoy en día el IIVTNU ya no constituye un impuesto que refleja la existencia de capacidad económica en su fórmula de cuantificación objetiva sino que, por el contrario, vulnera el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE, en el sentido de que hay personas que se ven obligadas a tributar por situaciones en las que ya no solo no han obtenido una ganancia patrimonial, sino que, aun habiendo transmitido la propiedad de su inmueble, han sufrido una minusvalía por la que, aun encima de la imperatividad de dicho sistema objetivo de configuración de la base imponible del referido impuesto por el que tributan, se ven obligados a pagar en concepto de plusvalía municipal. Por tanto, el hecho de obligar a tributar por situaciones en las que no consta existencia de riqueza por haber llevado a cabo una transmisión de la vivienda ni de incremento de valor del terreno, ya supone vulneración del principio de capacidad económica.

Lo que es lo mismo, la intención recaudatoria que reviste el IIVTNU en beneficio de los ayuntamientos se verá a partir de ahora mermada tras el pronunciamiento de la Sentencia del TC de 11 de mayo de 2017.

Así como lo he ido reflejando a lo largo de este trabajo, la lucha por la justicia en estas situaciones quizás no deja de ser cierto que ha brotado a raíz de la crisis que el sector inmobiliario ha venido sufriendo estos últimos años, pues antes la presunción *iuris et de iure* del TRLRHL no planteaba tantos problemas en el sentido de que, a pesar de incrementar igualmente los valores de los terrenos urbanos, no se hacía notar tanto por parte del ciudadano que el procedimiento de liquidación pudiera parecer más justo o menos justo, pues ha sido la pérdida generalizada de valor en los inmuebles la que ha impulsado el reclamo de quien contribuye a los gastos públicos, pero ya no solo con la intención de que les sean devueltos los impuestos abonados, sino de que el legislador razone sobre la poca coherencia a la hora de aplicar los preceptos relativos al IIVTNU.

VII. BIBLIOGRAFÍA

GARCÍA BUENO, M.C., *El Principio de Capacidad Contributiva a la luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México*, Tomo XVII, Colección de Estudios Jurídicos, Salamanca, 2000.

GARCÍA MORENO, A., <<La comprobación de valores en los tributos cedidos a las CC.AA.: recientes aportaciones del TC y de la jurisprudencia en relación con la aplicación de algunos medios de comprobación>>, en *Carta Tributaria*, nº. 17-18, 2016.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D., <<La inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana>>, en *Tributos Locales*, nº. 112, 2013.

FALCÓN y TELLA, R., <<La posible inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana>>, en *Revista de Técnica Tributaria*, nº. 21, 1993.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D., <<¿Cómo debe cuantificarse el incremento de valor de los terrenos en el IIVTNU? La sorprendente sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012>>, en *Diario La Ley*, nº. 8023, 2013.

VIII. JURISPRUDENCIA

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 27/1981, de 29 de julio de 1981.

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

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 194/2000, de 19 de julio de 2000.

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 37/1987, de 26 de marzo de 1987.

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 53/1993, de 15 de febrero de 1993.

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 209/1988, de 10 de noviembre de 1988.

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 46/2000, de 17 de febrero de 2000.

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 221/1992, de 11 de diciembre de 1992.

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 194/2000, de 19 de julio de 2000.

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 14/2016, de 18 de enero de 2016.

Resolución del Tribunal Administrativo de Navarra (Sección 2ª) núm. 02591/13, de 24 de abril de 2013.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (Sala de lo Contencioso-Administrativo) núm. 356/2015, de 20 de julio de 2015.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sala de lo Contencioso-Administrativo) núm. 6515/2013, de 18 de julio de 2013.

Auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº. 3 de Donostia núm. 245/2014, de 5 de febrero de 2015.

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 26/2017, de 16 de febrero de 2017.

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

Sentencia del Tribunal Constitucional rec. núm. 4864/2016, de 11 de mayo de 2017.